ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БЕЛОВА І.М.

Облік зовнішньоекономічної діяльності

Опорний конспект лекцій

Тернопіль – 2012

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

Рецензенти
к.е.н., доцент Р.Ф.Бруханський
к.е.н., доцент О.П. Скирпан

Відповідальний за випуск**: д.е.н., професор, Пархомець М.К.**

Белова І.М. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Опорний конспект лекцій для студентів V курсу денної і заочної форми навчання спеціальності "Облік і аудит". – Тернопіль: "Тайп", 2012. – 125 с.

Затверджена на засіданні кафедри бухгалтерського обліку і аудиту "26" серпня 2012 року, протокол № 1

Розглянуто та схвалено науково-методичною радою факультету аграрної економіки і менеджменту ТНЕУ, протокол № 1 від 29 серпня 2012 року

Комп'ютерний набір і верстка Малиновська Ю.В. 2012р.

ЗМІС

Тема 1. Загальнотеоретичні та специфічні основи дисципліни 4

ТЕМА 2. Договірні відносини та їх відображення бухгалтерському обліку.....10

ТЕМА 3. Облік валютних операцій.....27

ТЕМА 4. Облік розрахункових операцій.....50

ТЕМА 5. Облік імпортних операцій.....61

ТЕМА 6. Облік експортних операцій.....75

ТЕМА 7. Облік інших зовнішньоекономічних операцій.....96

ТЕМА 8.Облік зустрічної торгівлі.....108

ТЕМА 9. Облік операцій з давальницькою сировиною.....117

Тема 1
Загальнотеоретичні та специфічні основи дисципліни

ПЛАН

1.Предмет та об'єкти обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності
2.Основні завдання курсу та принципи зовнішньоекономічної діяльності
3.Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

1. Предмет та об'єкти обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності

Нові підходи до розвитку економіки у зв'язку з переходом до ринкових відносин мають місце також у зовнішньоекономічній діяльності, яка є ***предметом курсу*** «Облік зовнішньоекономічної діяльності».

Зовнішньоекономічна діяльність - це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємовідносинах між ними, є сукупністю виробничо-господарських, організаційно-економічних та комерційних функцій, які забезпечують обмін продукцією в матеріально-речовій формі, та має місце як на території України, так і за її межами. Зовнішньоекономічна діяльність представляє собою заходи та дії по реалізації зовнішньоекономічних зв'язків.

Зовнішньоекономічні зв'язки - це сукупність всіх зв'язків між країнами у сфері економіки.

Об'єктами обліку зовнішньоекономічної діяльності є майно та джерела його утворення, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, господарські процеси, що складаються з сукупності зовнішньоекономічних операцій, та їх результати.

Найпоширенішим видом зовнішньоекономічної діяльності є торгівля.

Міжнародна торгівля - це обмін товарами та послугами між суб'єктами різних держав.

Зовнішньоторговельна операція - це комплекс дій контрагентів різних країн, що спрямовані на здійснення торгового обміну, забезпечують такий обмін та є структурними ланками системи зовнішньоекономічних зв'язків.

В міжнародній торгівлі розрізняють чотири основні види зовнішньоторговельних операції: експорт; імпорт; реекспорт; реімпорт.

1.2. Основні завдання курсу та принципи зовнішньоекономічної діяльності

Одне з ***основних завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*** - забезпечення керівництва підприємства та інших зацікавлених осіб достатньою інформацією, необхідною для прийняття виважених управлінських рішень, а також створити систему внутрішнього контролю з метою посилення ефективності діяльності підприємств та запобігання крадіжок та інших зловживань.

Організація та здійснення зовнішньоекономічної діяльності потребують дотримання певних цілей дотриманням наступних вимог:

1) відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій в валюті їх здійснення та паралельно в валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення такої операції;
2) своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про результати діяльності підприємства, в т.ч. зовнішньоекономічної;
3) у забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями.

Для виконання зазначених вимог та досягнення поставлених цілей необхідно вирішити комплекс задач бухгалтерського обліку : методологічного характеру; методичного характеру; організаційного

характеру; технічного забезпечення.

Принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні визначені Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність, відповідно до якого суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарювання при проведенні зовнішньоекономічної діяльності повинні керуватися наступними принципами:

- ***принцип суверенітету народу України при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності***, що полягає у виключному праві народу України самостійно та незалежно проводити зовнішньоекономічну діяльність на території України, керуючись чинним законодавством, а також у зобов'язанні України неухильно виконувати всі договори та зобов'язання в галузі міжнародних економічних відносин;
- ***принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва***, суть якого полягає у праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати в зовнішньоекономічні зв'язки, проводити зовнішньоекономічну діяльність в будь-яких формах, які прямо не заборонені законодавством, та у виключному праві власності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на всі одержані ними результати в процесі такої діяльності;
- ***принцип юридичної рівності та недискримінації***, тобто рівність перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності та приналежності до певної держави, заборона обмеження прав, дискримінації суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності за формами власності, місцем розташування тощо (за виключенням випадків, передбачених законодавством), як з боку держави, так і з боку інших суб'єктів;
- ***принцип верховенства закону***, тобто регулювання зовнішньоекономічної діяльності тільки законами України та заборона

застосування підзаконних актів, що у будь-який спосіб створюють для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності умови менш сприятливі, ніж ті, що встановлені законами України;

- ***принцип захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності***, який полягає у тому, що Україна як держава забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території згідно з законами України; здійснює рівний захист всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України за її межами згідно норм міжнародного права; здійснює захист державних інтересів України як на території, так і за межами відповідно до законів України та умов підписаних нею міжнародних договорів та норм міжнародного права;
- ***принцип еквівалентності обміну***, неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів.

Вихідним принципом здійснення експортно-імпортних операцій є комерційний розрахунок на основі принципів господарської та фінансової самостійності та самоокупності з урахуванням власних валютно-фінансових та матеріально-технічних можливостей.

1.3. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Відповідно до чинного законодавства суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України є:

- фізичні особи - громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають громадянську правоздатність та дієздатність згідно з чинним законодавством України та постійно проживають на території України;
- юридичні особи, що зареєстровані та мають постійне місцезнаходження на території України, в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких знаходиться повністю у власності іноземних

суб'єктів господарської діяльності;

- фізичні та юридичні особи, які не є юридичними особами згідно із законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України та яким цивільно-правовим законодавством не заборонено проводити господарську діяльність;
- структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення тощо), але які мають постійне місцезнаходження на території України;
- спільні підприємства з участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зареєстровані в Україні та мають постійне місцезнаходження на території України;
- інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними статусу юридичної особи (тобто з моменту державної реєстрації) і тільки в тому випадку, якщо установчими документами (статутом, установчим договором) передбачено положення про те, що підприємство займається зовнішньоекономічною діяльністю.

Фізичні особи мають право проводити зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними дієздатності згідно з законами України.

Операторами валютних відносин на території України є резиденти і нерезиденти. Вони мають право бути власниками валютних цінностей, що знаходяться на території господарюючого суб'єкта. Резиденти мають право бути також власниками валютних цінностей, які знаходяться за межами території України, крім обмежених законодавством випадків. Валютні операції можуть здійснюватися резидентами і нерезидентами з урахуванням обмежень, встановлених валютним законодавством України.

Резиденти:

- Фізичні особи (громадяни України іноземні громадяни, особи без громадянства), що постійно проживають на території України, в тому

числі ті ,що тимчасово знаходяться за кордоном.

- Юридичні особи, які створені згідно з українським законодавством місцезнаходженням в Україні.
- Юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням на території господарюючого суб'єкту, що здійснюють що створені і діють згідно законодавства своєї країни.

Нерезиденти:

- Фізичні особи (громадяни своєї країни та іноземні громадяни, особи без громадянства), що проживають за кордоном на території України.
- Юридичні особи, які створені згідно з законодавством іноземних держав з місцезнаходженням за межами України.
- Юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи з філії, статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), місцезнаходженням за межами України, що створені і діють згідно з законодавством іноземної держави.

В залежності від того, проводиться зовнішньоекономічна діяльність підприємствами самостійно чи за допомогою посередників, в міжнародній торговельній практиці використовуються три основних методи здійснення комерційних операцій:

- Непрямий;
- Прямий;
- Міжнародні поставки.

ТЕМА 2

Договірні відносини та їх відображення в бухгалтерському обліку

План

1. **Значення та зміст зовнішньоекономічного договору.**
2. **Договір купівлі-продажу та порядок укладення.**
3. **Зовнішньоекономічний контракт (зміст, будова ,терміни, категорії та документація).**
4. **Відображення в обліку зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами.**

1. Значення та зміст зовнішньоекономічного договору

Основними видами зовнішньоекономічної діяльності є: експорт, імпорт, бартер, операції з давальницькою сировиною. За специфікою використання такі операції можна поділити на: постачання (купівлю-продаж), комісію, консигнацію, комплексне будівництво, виробничу кооперацію.

Договір - це комплексне (інтегроване) поняття, що включає в себе і угоду про виникнення договірного зобов'язання, і форму, яку воно приймає, і, нарешті, саме договірне зобов'язання, аж до моменту його зникнення.

Сутність договору проявляється через функції, які він виконує в суспільстві.

Функції господарського договору **-** це форми його прояву і реалізації, в яких виражається залежність договору від економічних відносин, що він регулює.

Функції цивільно-правового договору полягають в тому, що він служить юридичним фактом, з яким пов'язане виникнення, зміна та припинення прав і обов'язків, а також регулює майнові відносини між сторонами.

Досить широко висвітлені питання про функції договору в сучасній юридичній літературі. Незважаючи на наявність розбіжностей з певних спірних питань щодо існування тієї чи іншої функції, більшість авторів виділяють наступні функції договору: правозахисна; гарантійна; інформаційна; ініціативна; програмно - кординаційна.

Ініціативна функція полягає в тому, що договір є актом прояву ініціативи та узгодженої волі сторін врегулювати певні відносини.

Програмно-координаційна - договір як програма поведінки сторін щодо здійснення господарських відносин і засіб узгодження, координації їх дій відповідно до економічних інтересів і намірів.

Інформаційна функція — договір завдяки формальній визначеності його умов включає в себе інформацію про правове становище сторін у договорі, яка необхідна сторонам, у відповідних випадках - юрисдикційним органам, третім особам.

Гарантійна - лише завдяки договору включаються в дію такі правові гарантії виконання договірних зобов'язань, як неустойка, завдаток, застава тощо.

Правозахисна — договір є правовою формою відносин, Тобто формою, в межах якої забезпечується примусове виконання зобов'язань сторін шляхом використання майнових санкцій, засобів оперативного впливу.

2. Договір купівлі-продажу та порядок укладення

Договір купівлі-продажу товарів в матеріально-речовій формі в міжнародній комерційній практиці називається **контрактом.** Він представляє собою комерційний документ, який оформлює зовнішньоторговельну угоду і в якому міститься письмова домовленість сторін про поставку товару: зобов'язання продавця передати певне майно у власність покупця та зобов'язання покупця прийняти це майно та сплатити за нього певну грошову суму, або зобов'язання сторін виконати умови товарообмінної угоди.

Регулювання укладання договору купівлі-продажу та ті права і зобов'язання продавця та покупця, які виникають з такого договору, уніфіковано в Конвенції ООН "Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів". Якщо одна із сторін контракту знаходиться в країні, яка не приєдналась до Конвенції, то Конвенція не буде застосовуватись до такої угоди, якщо тільки в силу норм міжнародного приватного права до договору не застосовується право країни, в якій знаходиться підприємство іншого учасника угоди.

Згідно українського законодавства права та зобов'язання сторін по зовнішньоторговельному контракту визначаються правом країни, обраної сторонами під час укладання контракту або в результаті подальшого узгодження. Якщо така угода між сторонами відсутня, до контракту застосовується право країни, де заснована, має своє місце проживання або основне місце діяльності відповідна сторона, що є:

- продавцем - у контракті купівлі-продажу;
- наймодавцем - у контракті майнового найму;
- ліцензіаром - у ліцензійному контракті про використання виняткових або аналогічних прав;
- охоронцем - у контракті зберігання;
- комітентом (консигнантом) - у контракті комісії (консигнації);
- довірителем - у контракті доручення;
- перевізником - у контракті перевезення;
- експедитором - у контракті транспортно - експедиторного обслуговування;
- страхувальником - у контракті страхування;
- кредитором - у контракті кредитування;
- дарувальником - у контракті дарування;
- поручителем - у контракті доручення;
- заставником - у контракті застави.

Що стосується контрактів, укладених на аукціоні, внаслідок конкурсу

або на біржі, то до них застосовується право країни, на території якої проводиться аукціон, конкурс або знаходиться біржа.

В контракті купівлі-продажу обов'язковою умовою є перехід права власності на товар від продавця до покупця. В цьому полягає основна відмінність договору купівлі-продажу від всіх інших видів договорів - орендного, ліцензійного, страхування та інших, де немає умови про перехід права власності на товар, а предметом договору є або право користування товаром, або надання послуг.

Передачею товару визнається надання товару тому, хто його купує, а також здача товару транспортній організації або пошті для відправки покупцю, якщо за контрактом або укладеним договором перевезення, оплата за доставку товару не входить в обов'язки покупця.

Етапи укладення експортної угоди:

1. направлення пропозиції (оферти) одному або декільком можливим іноземним покупцям;
2. прийняття підтвердження замовлення покупця;
3. направлення покупцеві пропозиції на його запит з переліком конкретних умов майбутнього контракту або проформи контракту;
4. участь у торгах шляхом подання тендеру органам торгівлі;
5. участь у торгово-промислових виставках ,ярмарках різних рівнів;
6. направлення потенційному покупцеві комерційних пропозицій,протоколу намірів тощо;
7. участь у рекламних компаніях різного спрямування, видання каталогів тощо;
8. направлення проформи контракту певному покупцеві як результат узгодження умов контракту на попередніх переговорах.

Оферта - пропозиція про укладання договору, що містить його істотні умови.

Оферта повинна задовольняти двом вимогам:

- містити в собі всі істотні пункти передбачуваного договору;
- бути адресованою конкретній особі або невизначеному колу осіб при умові можливої індивідуалізації одного або декількох із них, бажаючих прийняти пропозицію.

В останньому випадку має місце так звана публічна оферта. При відсутності однієї із зазначених вимог пропозиція про укладання договору не приймається.

На практиці часто зустрічаються звернення до публіки або окремих осіб, які не мають сили оферти їх слід розглядати як запрошення до переговорів з приводу укладання договору. Сюди відносять різні форми реклами (каталоги, буклети) та оголошення. Вони не пов'язують осіб, що розповсюджують дану інформацію, будь-якими юридичними зобов'язаннями по укладанню договору.

Під ***акцептом*** розуміють згоду адресата, дану у встановлений строк, укласти договір на умовах, запропонованих оферентом.

За своїм змістом акцепт повинен відповідати умовам, що сформульовані в пропозиції укласти договір. Відповідь на оферту, яка має за мету служити акцептом, але містить доповнення, обмеження або інші зміни, є відхиленням оферти та представляє зустрічну оферту.

Договір купівлі-продажу вважається укладеним, коли дві сторони - експортер та імпортер - дійшли згоди в торгівельній угоді за всіма її істотними умовами, до яких, як правило, відносяться ціна, оплата (форма платежу, валюта ціни, валюта платежу та курс валюти), якість товару, методи визначення якості товару, гарантії та рекламації, страхування, транспортні умови, порядок врегулювання спірних питань.

Місцем укладання договору згідно із законодавством багатьох країн світу вважається місце отримання акцепту, але в країнах "загального права" діє так звана "теорія поштової скриньки", в силу якої місцем укладання договору вважається та країна, звідки відправлено акцепт.

Під виконанням договору розуміють здійснення кредитором прав та

виконання боржником зобов'язань, що виникли із укладеної угоди. Головним принципом, що лежить в основі виконання договору, є принцип належного виконання зобов'язань. Виконання договору повинно бути чітким та точним. При відхиленні від умов договору інша сторона має право подати позов про збитки внаслідок порушення договору, а в окремих випадках може вважати договір припиненим.

Предметом належного виконання зовнішньоторговельного договору купівлі-продажу є товар, про що в договорі зазначено: "Продавець повинен поставити товар, який за кількістю, якістю та описом відповідає вимогам договору та який упакований відповідно до умов договору".

Покупець відповідно повинен сплатити ціну за товар та прийняти поставку товару, як це було обумовлено в договорі.

Під строком поставки товару розуміють момент, коли продавець зобов'язаний передати товар у власність покупця. Обумовлена в контракті кількість товару може бути доставлена одноразово або частинами. При одноразовій поставці встановлюється один строк поставки, а при поставці по частинам в контракті зазначаються проміжні строки поставки.

Строк поставки може бути встановлений шляхом визначення кількості днів, тижнів, місяців, а якщо в контракті не обумовлено строк поставки товару, то продавець повинен поставити товар "в розумний строк після укладання договору".

Положення про умови дійсності договору в загальному вигляді включають в себе:

- наявність угоди між сторонами;
- дотримання належної форми договору;
- дотримання дієздатності сторін договору;
- стан дієздатності сторін договору.

3.Зовнішньоекономічний контракт (зміст, будова ,терміни,

категорії та документація)

Відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), у ньому мають бути такі розділи:

1. ***Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладання:*** бухгалтерія посилається на них (та на номер і дату її маткових умов до основного договору) під час оформлення первинних документів згідно з цим контрактом.

2. ***Преамбула.*** Указується повне найменування сторін — офіційно зареєстрованих учасників зовнішньоекономічної операції, зазначаються країни, представниками яких вони є, скорочене найменування сторін як контрагентів («Продавець», «Покупець», „Замовник", «Постачальник» тощо) та назви документів, необхідних для укладання договору (контракту) (статут підприємства, установча угода тощо); бухгалтер має перевірити відповідність даних цього розділу контракту даним свого підприємства, а також дані контрагента.

3. ***Предмет договору (контракту).*** Визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити (здійснити) іншому. При цьому вказуються точне найменування марки, сорту або кінцевий результат роботи, що виконується.

У випадку бартерного (товарообмінного) договору (контракту) або контракту на перероблення давальницької сировини вказується також точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок (або назва товару, що є кінцевою метою перероблення давальницької сировини).

Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) досить велика, то все це вказується у додатку (специфікації), який має бути невід'ємною частиною договору (контракту). Про це робиться відповідна позначка у тексті договору (контракту).

Для бартерного (товарообмінного) договору (контракту) згаданий додаток (специфікація) водночас балансується у загальній вартості експорту

та імпорту товарів (робіт, послуг).

У додатку до договору (контракту) на перероблення давальницької сировини вказується відповідна технологічна схема тако-і о перероблення. При цьому перевіряється відповідність предмета договору статутній діяльності підприємства. Бухгалтер також використовує усі дані розділу щодо товару, робіт, послуг у подальшому відображенні в аналітичному обліку.

4. ***Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).*** Указуються загальна кількість та якісні характеристики товару, визначаються одиниці виміру, які заведено застосовувати для товарів конкретного виду (тонна, кілограм, штука тощо).

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

Ці дані використовуються і в аналітичному обліку відображення руху товарів або під час виконання робіт, послуг.

5. ***Базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг).*** Зазначаються вид транспорту та базисні умови постачання (відповідно до «Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» у редакції 1990 р. — ІНКО-ТЕРМС-90), які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товару і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також конкретний термін поставки товару (окремих партій товару).

Якщо укладається договір (контракт) на виконання робіт (надання послуг), то у цьому розділі визначаються умови та терміни виконання робіт (послуг).

Завдяки тому, що ці умови детально конкретизовані, бухгалтерія може легко визначити, які саме витрати та до якого моменту будуть нести контрагенти. Це також стає основою для вартісного відображення ціни або загальної вартості товару (робіт, послуг). Дані можна використовувати у синтетичному та аналітичному обліку підприємства під час виконання певної

зовнішньоекономічної операції або її окремої частки.

6. ***Ціна та загальна вартість договору (контракту).*** Визначаються ціна одиниці товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг), що постачаються (виконуються) згідно з договором, та валюта платежів. Якщо згідно з договором постачаються товари різної якості та асортименту, ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору (контракту) вказується його загальна вартість (крім випадків, коли ціна товару розраховується за певною формулою). У цьому разі цінові показники можуть бути вказані у додатках (специфікаціях), на які посилаються у тексті договору.

У договорі на перероблення давальницької сировини зазначається ще її заставна вартість.

У бартерному (товарообмінному) договорі загальна вартість товарів, що експортуються та імпортуються відповідно до цих угод, виражається в іноземній валюті, а також обов'язково у доларах США.

За цими даними визначається й обліковується в аналітичному та синтетичному обліку вартість товару, витрати на перевезення, вантажні роботи, митне оформлення товару тощо. Визначають також суму, яку необхідно сплатити за товар або роботи (послуги).

7. ***Умови платежів.*** Указуються спосіб, порядок та строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. Залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору передбачаються:

— умови банківського переказу до авансового платежу та/або після відвантаження товару, або умови документарного акредитиву чи інкасо (з гарантією), визначені відповідно до спільної Постанови Кабінету міністрів України і Національного банку України під 21 червня 1995 р. № 444 (444-95-п) «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті»;

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

8. ***Умови здавання (приймання) товару (робіт, послуг).*** Визначаються терміни та місце фактичного передання товару, перелік товаросупровідних документів.

Приймання—здавання здійснюється за кількістю відповідно до товаросупровідних документів, а за якістю — згідно з документами, що засвідчують якість товару.

Інформація цього розділу є підставою для оформлення у бухгалтерському обліку первинних документів щодо руху товару.

9. ***Пакування та маркування.*** Цей розділ містить відомості про пакування товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на ньому відповідне маркування (найменування продавця та покупця, номер договору, місце призначення, габарити, спеціальні умови складування, зберігання і транспортування тощо), а у разі необхідності — також умови повернення вантажу.

Якщо умови цього розділу не відповідають фактичним умо-нам, бухгалтерія має можливість оформити претензійного листа постачальникові.

10. ***Форс-мажорні обставини.*** Зазначається, за яких обставин умови договору можуть бути не виконані сторонами (стихійні пиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади тощо). При цьому сторони звільняються від відповідальності на термін дії цих обставин або можуть відмовитись від виконання договору частково або в цілому без додаткових фінансових претензій. Термін дії форс-мажорних обставин підтверджується Торговельно-промисловою палатою відповідної країни.

11. ***Санкції та рекламації.*** Установлюється порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань.

При цьому мають бути чітко визначені розміри штрафних санкцій (у відсотках від вартості недопоставленого товару або суми неоплачених коштів), терміни виплати штрафів (від якого терміну встановлюються та протягом якого часу діють), терміни, протягом яких рекламації можуть бути заявлені, права та обов'язки сторін договору, способи врегулювання рекламацій.

12. ***Арбітраж.*** Указуються місце арбітражного суду, повна його назва, країна та матеріальне право, яке застосовуватиметься під час розгляду спорів, та обумовлюються випадки, за яких сторони можуть звернутися до суду.

13. ***Юридичні*** *адреси, поштові та платіжні реквізити* ***сторін.*** Зазначаються повні юридичні адреси, поштові та платіжні реквізити (номери рахунків, назва банку) контрагентів договору.

Бухгалтерія повинна перевірити правильність заповнених даних щодо платіжних реквізитів.

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

У контракті можна вказувати захисні застереження з метою; запобігання втрат у разі не передбачуваних ситуацій.

Антидемпінгові застереження. Покупець бере на себе повну відповідальність за додержання антидемпінгових норм, правил і процедур на своєму національному ринку та ринках подальшої реалізації предмета договору. Він зобов’язується не здійснювати операції на цих ринках за цінами, які є демпінговими згідно із законодавством та міжнародними договорами відповідної держави, і бути єдиним відповідачем з усіх можливих

антидемпінгових позовів і претензій та сплачувати у повному обсязі мито, збори та інші стягнення, що накладаються на товар, який є предметом даного договору, згідно з антидемпінговим законодавством країни ввезення.

Застереження про конфіденційність. Сторони домовляються, що текст договору, будь-які матеріали, інформація та відомості, які стосуються договору (контракту), є конфіденційними і не можуть передаватися третім особам без попередньої письмової згоди іншої Сторони договору, крім випадків, коли така передача Пов'язана з одержанням офіційних дозволів, документів для виконання договору або сплати податків, інших обов'язкових платежів, а також у ситуаціях, передбачених чинним законодавством, що регулює зобов'язання Сторін.

Форс-мажорні застереження. Сторони домовляються, що в ризі виникнення форс-мажорних обставин (дії нездоланної сили, які не залежать від волі Сторін, а саме: війни, воєнні дії, блокада, ембарго, міжнародні санкції, валютні обмеження, інші кроки держав, які унеможливлюють виконання Сторонами своїх зобов'язань, а також пожежі, повені, інше стихійне лихо чи сезонні природні явища, зокрема такі, що призводять до замерзання морів, проток, портів тощо, закриття різних шляхів, каналів, перепалів, паромів, мостів, тунелів) вони звільняються від виконання своїх зобов'язань на час дії зазначених обставин. У разі, коли тривалість зазначених обставин більша як *(вказується певна кількість)* днів, кожна із сторін має право на розірвання договору і не несе відповідальності за таке розірвання за умови, що вона повідомить про це іншу Сторону не пізніше як за *(вказується певна кількість)* днів до розірвання.

Достатнім доказом дії форс-мажорних обставин є документ, киданий, як правило, Торговельно-промисловою палатою країни, де виникли надзвичайні обставини *(назва організації)*.

Виникнення зазначених обставин не є підставою для відмови Покупця від плати за товари (роботи, послуги), поставлені (здійснені) до початку дії надзвичайних умов.

Застереження про реекспорт. Сторони домовляються, що Покупець не буде здійснювати реекспорт товару, який є предметом цього договору, на ринки *(вказується країна, країни або континент)* без попередньої письмової згоди Продавця.

Застереження на випадок ненадходження коштів за експорт. У разі несвоєчасного надходження виручки за експортну продукцію Покупець сплачує Продавцеві пеню у розмірі *x* від простроченої суми платежу за кожний день прострочення.

Застереження на випадок ненадходження продукції за імпортом в обумовлені договором (контрактом) терміни. У разі ненадходження продукції за імпортом у терміни, обумовлені договором, Продавець сплачує Покупцеві *x* відсотків від суми непоставленої (або недопоставлено) продукції за кожний день прострочення.

4.Відображення в обліку зобов’язань за зовнішньоекономічними контрактами

Часто підприємства укладають договір купівлі продажу, яким передбачається, що перехід права власності на товар виникає після його оплати. Бухгалтерія такого підприємства повинна враховувати наявність в договорі умов про перехід права власності і відображати відповідним чином. Це означає, що списувати продукцію з балансу навіть після її відвантаження не можна. Крім того, не виникає в момент відвантаження і податкових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток.

Відобразити таке відвантаження можна на субрахунках, які підприємство має право самостійно вводити до синтетичних рахунків. Наприклад, можна ввести окремі субрахунки по рахунках 26 "Готова продукція" - 262 "Відвантажена продукція", а по рахунку 28 "Товари" -286 "Відвантажені товари". За умови використання запропонованих субрахунків, продавець буде відображати відвантаження: Д -т 262 і К-т 261. Покупець повинен показати таку продукцію на субрахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні".

Якщо в термін, передбачений договором, переданий товар не буде оплачений або не відбудуться інші обставини, при яких право власності переходить до покупця, продавець має право вимагати від покупця повернути йому товар, якщо інше не передбачено договором. В цих випадках покупець формально ще не є власником отриманого товару і тому не має права відображати його на балансових рахунках - він повинен відображати товар по дебету рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні".

В подальшому можливі два варіанти:

- оплата товару (або настання інших прямо обумовлених в договорі обставин) і перехід його у власність покупця;
- повернення товару постачальнику.

В першому випадку здійснюються наступні бухгалтерські записи:

- зняття товару з позабалансового обліку - К-т рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні";
- оприбуткування товарів – Д -т рахунків обліку активів (281 "Товари на складі") - К-т 63 рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

У випадку повернення товару це відображається лише одним бухгалтерським записом (на підставі відповідних актів передачі і накладних) К-т рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні".

В договорі можна також обумовити, що до переходу права власності на товар до покупця останній є орендарем переданого йому товару (договір найму-продажу). При цьому, якщо інше не передбачено договором, покупець стає власником товару з моменту оплати товару.

До інших найбільш типових помилок, пов'язаних з видом договору, відносяться ситуації, коли:

- бухгалтер ідентифікує господарські операції за видом договору, а не за змістом, ігноруючи його;
- бухгалтер неправильно трактує основний вид діяльності контрагента, а відповідно, неправильно визначає бухгалтерські рахунки для обліку операцій з таким підприємством.

В першому випадку це можуть бути послуги, що здійснюються між підприємством та фізичною особою на контрактній основі. Бухгалтерія відображає в обліку операції за договором, виходячи, як правило, з типової схеми договору підряду, вважаючи, що фізична особа виконує функції підрядчика Помилка бухгалтера може розглядатись як наслідок помилки при складанні договору - неправильний вибір типу договору для оформлення відносин сторін за угодою.

У другому випадку підприємство роздрібної торгівлі працює з постачальниками товарів за типовими договорами купівлі - продажу, а з умов договору випливає, що фактично між організаціями укладено договір комісії,

в якому підприємство є комісіонером. Це означає, що організація є комісіонером, тому товар повинен бути оприбуткований поза балансом. Кошти, отримані від реалізації товару, є коштами комітента і повинні бути відображені по кредиту рахунку розрахунків. По кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації" повинна бути відображена тільки винагорода комісіонеру.

З введенням в дію в 2000 році нового Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування, які засновані на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, значно змінилася ситуація з обліком договорів як юридичних фактів, які є невід'ємною складовою фактів господарського життя. Цей План рахунків має позитивні відмінності від попереднього в контексті відображення інформації щодо договірних зобов'язань. Відтепер договірні зобов'язання обліковуються на позабалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання".

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" здійснюється облік по деривативах (форвардних і ф'ючерсних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Деривати́в - стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Основними ознаками форвардного валютного контракту є те, що це:

- обов'язковий до виконання контракт. Після його укладання суб'єкт господарювання не може відмовитися від контракту та

зобов'язаний купити чи продати валютні кошти;

- це контракт на конкретну суму в іноземній валюті. Суб'єкт господарювання не може вибрати для купівлі або продажу суму, більшу або меншу тієї, що вказана в контракті;
- контракт повинен бути виконаним на конкретну дату в майбутньому.

Суб'єкт господарювання не може змінити дату виконання форвардного контракту.

Іншим видом строкових договорів є ф'ючерси. У 99 % випадків ф'ючерсний контракт використовується не для страхування ризиків, а з метою одержання спекулятивного доходу, тому що він не виконується. У випадку використання ф'ючерсів для зменшення ризиків він стає схожим на форвардний контракт, якщо зміна цін задовольняє його власника, а у протилежному випадку схожий на опціон.

Особливістю опціонних контрактів є те, що вони можуть взагалі не виконуватись, якщо, наприклад, валютний курс змінився в сторону невигідну для держателя такого контракту.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік контрактних зобов'язань ведеться за видами зобов'язань.

Для підвищення ефективності використання облікової інформації підприємство може вести до позабалансового рахунку 03 "Контрактні зобов'язаний - субрахунку 031 "Договірні зобов'язання" і 032 "Договірні права".

Контроль за виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору за критеріями часу і платежу. Аналітичний облік буде

вестись в двох паралельних розрізах - контрагентів та договорів.

Інші договірні зобов'язання і права обліковуються на рахунках 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" і 05 "Гарантії та забезпечення надані". Зокрема, на рахунку 05 відображається: 1) вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується; 2) вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки.

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

ТЕМА 3

Облік валютних операцій

ПЛАН

1. Поняття валютних цінностей та операцій з ними.

2. Курсові різниці: поняття, порядок визначення та відображення в обліку.

3. Рахунки в банках в іноземній валюті: види, порядок відкриття, відображення операцій в бухгалтерському обліку.

1. Поняття валютних цінностей та операцій з ними

В зовнішньоекономічній діяльності розрізняють близькі за значенням поняття "операції з валютними цінностями" та "операції в іноземній валюті".

Операції з валютними цінностями - це такі операції, об'єктом яких виступає іноземна валюта у вигляді американського долара, німецької марки, японської єни тощо.

Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті пов'язані з:

- переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України;
- використанням валютних цінностей у міжнародному обігу як засобу платежу, з передачею заборгованостей та інших, зобов'язань, предметом яких є валютні цінності;
- ввезенням, переказом і пересиланням на територію України та вивезенням, переказом і пересиланням за її межі валютних цінностей.

Операції в іноземній валюті проводяться багатьма підприємствами й організаціями, що здійснюють свою діяльність в Україні, а також їх представництвами, філіями, дочірніми і асоційованими підприємствами за межами України.

Валютні цінності включають:

іноземну валюту - іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу; кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що перебувають на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України. Визначення іноземної валюти надане в **П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"**;

Іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

Валюта звітності - грошова одиниця України.

- платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки, банківські накази, депозитні сертифікати, інші фінансові та банківські

документи), виражені в іноземній валюті або банківських металах;

- банківські метали - золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені до найвищих проб відповідно до світових стандартів, у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів.

Кожна країна світу має національну грошову одиницю, якій присвоєно цифровий та літерний код.

Національні банки відповідних країн розробляють і затверджують Класифікатори іноземних валют, що регулюють режим застосування кожної валюти і поділяють її на ступені конвертованості.

Відповідно до Класифікатора іноземних валют України всі вони поділені на три групи:

1) вільноконвертовані валюти держав, які без обмежень обмінюються на інші види валют і широко використовуються для здійснення платежів на міжнародних ринках. Курси цих валют встановлюються Національним банком України;

2) вільноконвертовані валюти держав, які не використовуються широко для здійснення платежів при міжнародних операціях і не продаються на головних валютних ринках світу. Курси ряду валют цієї групи встановлюються Національним банком України;

3) неконвертовані валюти. Курси встановлюються Національним банком України тільки по окремих валютах .

Вільноконвертована валюта (ВКВ) - національна валюта, яка вільно і необмежено обмінюється на інші іноземні валюти.

У вільноконвертованій валюті здійснюються розрахунки з нерезидентами по експортно-імпортних операціях.

Валюта з обмеженою конвертованістю — національна валюта, що функціонує в межах країни і служить засобом платежу за товари, послуги та по інших розрахунках, якщо це обумовлено договором.

Крім того, в міжнародних розрахунках використовуються особливі

рахункові одиниці або міжнародна валюта - СПЗ, ЄВРО.

СПЗ - спеціальні права запозичення, які емітуються Міжнародним валютним фондом для безготівкових записів на рахунках в межах цього фонду і використовуються в операціях центральних банків та фондів. ***ЄВРО*** - єдина колективна валюта, введена з 1 січня 1999 року країнами Європейського союзу.

2. Курсові різниці: поняття, порядок визначення та відображення в обліку

В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника. Суть його полягає в тому, що вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці - гривні.

Операції в іноземній валюті відображаються як в національній грошовій одиниці України, так і у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо. Для переведення іноземної валюти в національну використовується валютний курс.

Валютний курс — це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Проблема реальності оцінки валютних операцій пов'язана з коливаннями валютного курсу. Національний банк України встановлює офіційний курс гривні до 20 найменувань валют першої групи та до 20 найменувань валют другої групи відповідного Класифікатора.

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Офіційний курс національної грошової одиниці використовується при здійсненні всіх безготівкових операцій, купівлі та продажу іноземної валюти, для відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що здійснюються

в іноземній валюті, при плануванні та аналізі зовнішньоекономічної діяльності, ціноутворенні, складанні оперативної, бухгалтерської та, статистичної звітності. Офіційний курс використовують всі резиденти і нерезиденти, які проводять діяльність на території України незалежно від форм власності і господарювання та видів здійснюваних операцій.

Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

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

При веденні обліку курсових різниць необхідно визначити:

- природу їх виникнення;
- об'єкти обліку;
- звітний період, в якому були здійснені операції, пов'язані з рухом валютних коштів;
- розмір балансової вартості іноземної валюти (для податкового обліку).

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

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність - придбання і реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - здійснення операцій, які призводять до зміни розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

Виключенням є відображення курсових різниць по фінансових інвестиціях в підприємства за межами України. Вони відображаються у складі додаткового капіталу на рахунку 425 "Інший додатковий капітал".

Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.

Монетарні статті - це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті - це статті, відмінні від монетарних.

Отже, **монетарні активи** - це власне гроші та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість за відвантажені товари (роботи, послуги) за договорами, що передбачають грошову компенсацію, а також нетоварна заборгованість, яка передбачає повернення суми боргу грошовими коштами. Монетарні пасиви аналогічна заборгованість, що буде погашатися грошовими коштами.

У випадку якщо активи або пасиви не відповідають критеріям монетарних, вони визнаються немонетарними статтями. До немонетарних статей відносяться запаси, основні засоби, нематеріальні активи, бартерні зобов'язання тощо.

Таким чином, на дату складання звітності статті балансу відображаються наступним чином:

1) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу, тобто здійснюється їх перерахунок і нарахування курсової різниці;

2) немонетарні статті, відображені в балансі за первісною (історичною) собівартістю, відображаються на балансі за курсом на дату здійснення операції, тобто перерахунок їх не здійснюється і нарахування курсової різниці не відбувається.

Історичною (фактичною) собівартістю є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво або придбання.

Історичною (фактичною) собівартістю відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" визнається первісна вартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, оплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів;

3) немонетарні статті, відображені в балансі за справедливою вартістю

в іноземній валюті, відображаються на балансі за валютним курсом на дату визначення даної справедливої вартості, тобто їх перерахунок також не здійснюється і курсова різниця не визначається. Немонетарні статті, відображені по справедливій вартості в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту по валютному курсу на дату визначення цієї справедливої вартості (по цих статтях розрахунок курсової різниці передбачається до моменту визначення справедливої вартості статті).

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

Синтетичний, а особливо **аналітичний облік** операцій в іноземній валюті повинен забезпечити надання інформації про здійснені операції в іноземній валюті як у валюті звітності, так і в іноземній валюті. У регістрах бухгалтерського обліку операції в іноземній валюті слід наводити у валюті звітності (яка визначається у наведеному вище порядку) і в іноземній валюті. Для зручності рекомендується вести окремо регістр для обліку всіх господарських операцій, вартісні показники в якому відображаються у валюті звітності, і окремо регістр тільки по операціях в іноземній валюті, вартісні показники в якому відображаються в іноземній валюті.

Згідно з П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" визначення курсових різниць по монетарних статтях в іноземній валюті проводиться:

1) на дату здійснення розрахунків;

2) на дату балансу.

Дата балансу - дата, на яку складено баланс підприємства, тобто останній день звітного періоду.

Відповідно до цього 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 розрахунку;

- 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.

Курсові різниці потрібно відрізняти від інших видів доходів і витрат, пов'язаних з валютними операціями.

Сумові різниці поділяються на два види:

- перший - сумові різниці, що виникають по валютних операціях, по яких застосовуються різні види валютних курсів. Наприклад, при купівлі (продажу) іноземної валюти реальна операція (купівля або продаж іноземної валюти) здійснюється за курсом комерційного банку (або валютної біржі), але в обліку ця валюта відображається за курсом, встановленим НБУ. Різниця між гривневою оцінкою купленої (проданої) іноземної валюти по цих курсах і є сумовою різницею;
- другий - полягає в тому, що в грошовому зобов'язанні може бути передбачена оплата в національній валюті в сумі, еквівалентній певній кількості іноземної валюти. При цьому сума, яка підлягає оплаті в гривнях визначається за офіційним курсом на день виплати, якщо інший курс не встановлений договором або за домовленістю сторін. Сума зобов'язань, виражена в іноземній валюті, перераховується в гривні на різні дати (оприбуткування товарів, їх оплати і т.п.), внаслідок зміни курсу виникають сумові різниці.

Сумові різниці також, як і курсові, можуть бути позитивними та негативними, що в бухгалтерському обліку відображається у складі доходів та витрат (рахунки 719 "Інші доходи від операційної діяльності", 746 "Інші доходи від звичайної діяльності", 949 "Інші витрати операційної діяльності",

977 "Інші витрати звичайної діяльності").

3. Рахунки в банках в іноземній валюті: види, порядок відкриття, відображення операцій в бухгалтерському обліку

Обов'язковими рахунками для підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є транзитний та поточний валютні рахунки.

Транзитний валютний рахунок - це рахунок, призначений для зарахування валютної виручки підприємства.

Використання цього рахунку є обов'язковим у зв'язку з .необхідністю розподілу валютної виручки, що надходить від нерезидента в валюті першої групи Класифікатора іноземних валют.

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

Поточний валютний рахунок може бути відкритий:

- юридичним особам-резидентам України для здійснення поточної діяльності;
- фізичним особам-резидентам України з правом здійснення підприємницької діяльності (приватні підприємці без створення юридичної особи) і без нього;
- представництвам юридичної особи-нерезидента України з правом здійснення підприємницької діяльності або без надання такого права (в залежності від мети і завдань, передбачених статутом юридичної особи-нерезидента);
- дипломатичним, консульським, торговим та іншим представництвам іноземних держав;
- іноземним інвесторам (юридичним і фізичним особам);
- фізичним особам-нерезидентам України без права здійснення підприємницької діяльності.

Поточні операції, що проводяться на підприємстві в іноземній валюті, можуть бути торговельними та неторговельними .

Підприємства за власним бажанням можуть відкривати в українських банках позиковий та депозитний валютні рахунки.

Позиковий валютний рахунок - рахунок, що відкривається для отримання банківських позик в іноземній валюті незалежно від наявності поточного рахунку в банку кредитора.

Депозитний валютний рахунок відкривається фізичним та юридичним особам (резидентам та нерезидентам) для зарахування на нього валютних депозитів з поточного рахунку з наступним поверненням суми основного депозиту та нарахованих відсотків по закінченню строку депозитного договору.

Зберігання валюти на депозитному рахунку повинно бути обумовлене договором між вкладником і банком. По вкладах на депозитних рахунках нараховуються відсотки. Зарахування і списання іноземної валюти з депозитного рахунку проводиться через поточний рахунок підприємства.

Окремий субрахунок валютного рахунку відкривається філіям або відокремленим підрозділам підприємства за їх проханням із зазначенням обсягу та характеру операцій, що будуть по ньому проводитись.

На цей рахунок зараховується виручка філії або відокремленого підрозділу з наступним її перерахуванням на поточний валютний рахунок підприємства. Платежі з цього рахунку здійснювати неможливо.

Всі надходження на користь резидентів в іноземної валюті (виручка, дивіденди), що надійшли на валютний рахунок за кордоном, незалежно від строків надходження, підлягають зарахуванню на валютні рахунки резидентів в українських уповноважених банках після сплати податків та інших зборів, що передбачені законодавством іноземної держави.

Нерезидентам в Україні можуть бути відкриті рахунки в національній валюті двох типів:

1) рахунки "Лоро";

2) рахунки "Ностро".

Рахунки "Лоро"- рахунки, які відкривають банки своїм банкам кореспондентам, на які вносяться всі суми, які одержуються чи видаються за їх дорученням. ***Рахунки "Ностро"*** - рахунки кредитної установи в банках-кореспондентах, на яких відображаються взаємні платежі.

Представництвам юридичних осіб-нерезидентів можуть відкриватись в уповноважених банках України рахунки двох типів:

1) рахунки типу "Н";
2) рахунки типу "П".

Рахунок типу "Н" - це рахунок, який відкривається уповноваженим банком іноземним, дипломатичним, консульським, торговим та іншим офіційним представництвам, міжнародним організаціям і філіям, які користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництвам юридичних осіб-нерезидентів, установам або особам, що представляють їх інтереси в Україні та не займаються підприємницькою діяльністю на території України.

Рахунок типу "П" - це рахунок, який відкривається уповноваженим банком постійним представництвам іноземних компаній, фірм, міжнародних організацій, створених в будь-якій організаційній формі без статусу юридичної особи, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента на території України.

Відкриття валютних рахунків дозволяється всім господарюючим суб'єктам України незалежно від форми власності.

Підприємства, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, можуть відкривати валютні рахунки в різних уповноважених банках на території України, що мають ліцензію НБУ на проведення валютних операцій. Відкриття підприємством рахунку в іноземному банку за кордоном і здійснення по ньому операцій потребує попереднього дозволу НБУ. При цьому підприємство повинно надавати звітність по залишках коштів на таких рахунках та інші відомості за формою і в терміни, визначені НБУ. Валюта

рахунку визначається за вибором самого підприємства.

Відкриття поточного рахунку автоматично тягне за собою відкриття транзитного валютного рахунку організації, оскільки на нього буде проводитись зарахування сум іноземної валюти, що надійшла від іноземних партнерів.

До заяви додаються:

1)завірена нотаріально копія Свідоцтва про державну реєстрацію;

2)завірена нотаріально копія статуту;

3)копія документа, що підтверджує постановку підприємства на податковий облік, завірена податковим органом, нотаріально або уповноваженим представником банку;

4)картка із зразками підписів, завірена нотаріально ;

5)довідка про реєстрацію підприємства в органах Пенсійного фонду України.

Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкрито поточний рахунок у національній валюті, до банку подаються лише два документи:

- заява про відкриття рахунку;
- картка зі зразками підписів і відбитком печатки.

Після подання зазначених документів між установою банку і власником рахунка укладається договір на здійснення розрахунково-касового обслуговування.

Установа банку у разі відкриття поточного рахунку в іноземній валюті зобов'язана повідомити про це податкову інспекцію за місцем реєстрації власника рахунку та Національний банк України для включення до зведеного електронного реєстру власників рахунків.

Юридичним особам-нерезидентам поточні рахунки в іноземній валюті не відкриваються.

До отримання повідомлення про постановку рахунків суб'єктів підприємницької діяльності на податковий облік поточні торговельні

операції по цих рахунках здійснюватись не можуть.

Тимчасовий поточний рахунок в іноземній валюті - рахунок, призначений для зарахування коштів, що вносяться для формування Статутного капіталу господарського товариства (якщо це передбачено засновницькими документами).

Такий рахунок відкривають в тому ж порядку, що і тимчасовий рахунок в національній валюті. Однак режим використання цього рахунку обмежується тільки зарахуванням внесків до статутного капіталу.

За відкриття валютних рахунків і здійснення по них операцій підприємство сплачує банку комісійну винагороду в іноземній валюті за ставками, що кожний уповноважений банк встановлює самостійно. Крім цього, банк стягує з підприємств суми в іноземній валюті на оплату поштово-телеграфних витрат, комісійних винагород іноземних банків та інших витрат, фактично понесених у зв'язку із здійсненням валютних операцій.

Як правило, раз на квартал банк нараховує і виплачує відсотки по залишках коштів на валютних рахунках за ставками, які визначаються на основі ставок по короткострокових депозитах на міжнародному валютному ринку.

Відсотки по залишках валютних коштів на поточних рахунках нараховуються в валюті рахунку, а сплата їх здійснюється або в валюті рахунку, або, за бажанням власників рахунків, в національній валюті.

Для переоформлення рахунків у зв'язку з реорганізацією підприємства (злиттям, приєднанням, поділом, перетворенням, виділенням) до банку подають ті ж документи, що необхідні для відкриття рахунку новоствореним підприємствам. У випадку зміни назви підприємства, не викликаної реорганізацією, подають тільки заяву власника рахунку, нову копію свідоцтва про державну реєстрацію і зміни до засновницьких документів (при зміні характеру діяльності - копію нового статуту (положення)).

У разі ліквідації підприємства його основний рахунок переоформлюється на ліквідаційну комісію. Для цього до банку подають

рішення про ліквідацію і нотаріально завірену картку із зразками підписів уповноважених членів ліквідаційної комісії та відбитком печатки підприємства, що ліквідується, а вже ліквідаційна комісія вживає заходів щодо закриття додаткових рахунків.

Розпорядження про припинення операцій на банківських рахунках видається тільки на підставі акту перевірки або службової записки. Акт перевірки складається і в тому випадку, якщо податковим органам було відмовлено в перевірці. На основі службової записки розпорядження видається тільки у двох випадках, коли:

1)порушений порядок реєстрації суб'єкта;

2)є реальна загроза, що платник витратить гроші з рахунку або проведе відчуження майна.

Особливістю документального оформлення операцій по валютних рахунках для переказу коштів за кордон є оформлення платіжних документів на англійській мові. Платіжні документи виписуються в 2-х примірниках: один - банку, другий - власнику рахунку.

Про всі здійснені операції банк повідомляє власників валютних рахунків шляхом видачі йому виписок банку. Виписки банку даються окремо по кожному валютному рахунку. Облік на валютних рахунках ведеться на підставі виписок банку і доданих до них розрахунково-платіжних документів, які отримані від інших підприємств і організацій, виписані самим власником рахунку, або банком.

Записи у виписці відображаються в тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснювалася операція, а також у гривневому еквіваленті, перерахунок якого проводиться за курсом Національного банку України на дату здійснення операції.

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

Для систематизації і узагальнення інформації про господарські операції в різних валютах в бухгалтерському обліку проводиться перерахунок іноземних валют в національну валюту України по курсу, встановленому НБУ на дату оформлення розрахунково-платіжних документів. Такою датою вважається дата виписки платіжного доручення на перерахування іноземної валюти зарубіжному партнеру, дата виписки прибуткових і видаткових касових ордерів, дата митного оформлення матеріальних цінностей (робіт, послуг) по експортно-імпортних операціях тощо.

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

Рахунок 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" використовується для обліку валютних коштів на поточному валютному рахунку, тобто для обліку надходжень та витрачання валютних коштів в результаті здійснення поточних торговельних та неторговельних операцій.

На рахунку 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" обліковуються кошти на транзитному, депозитному та інших (крім поточного) рахунках в банку в іноземній валюті.

Облік купівлі іноземної валюти. При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності у підприємств виникає необхідність купівлі або продажу іноземної валюти. Ці операції можуть здійснюватись як резидентами, так і нерезидентами через уповноважені банки та інші кредитно-фінансові установи. Для придбання валюти на біржі або її перерахування за кордон для здійснення інших операцій потрібно одержати індивідуальну ліцензію НБУ. Проводяться такі операції виключно на Міжбанківському валютному ринку України, на аукціонах НБУ через уповноважені банки, які купують іноземну валюту за дорученням клієнтів з метою її перерахування за межі України у випадках, що не суперечать чинному законодавству України.

Купувати та продавати іноземну валюту, минаючи уповноважені банки, не дозволяється. Для здійснення цих операцій організація укладає договір з банком та сплачує йому за надання цієї послуги комісійну винагороду.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть купувати на Міжбанківському валютному ринку України валюту з метою:

- забезпечення виконання їх зобов'язань перед нерезидентами по імпорту товарів (робіт, послуг);
- покриття витрат на службові відрядження за кордон;
- попередньої оплати послуг зв'язку і транспорту;
- розрахунків по картках міжнародних платіжних систем;
- передоплати періодичної та поліграфічної продукції;
- оплати за переробку давальницької сировини, за капітальне будівництво, за надання туристичних і страхових послуг, за участь в семінарах, проживання в готелях;
- сплати мита і послуг патентних повірених на підставі відповідних документів і довідки Державної податкової адміністрації;
- погашення кредитів нерезидентів відповідно до укладених угод;
- перерахування за кордон пенсій, стипендій, аліментів в порядку, передбаченому угодами по неторговельних платежах з відповідними державами;
- репатріації капіталу, який належить іноземному інвестору, інвестованого в економіку України, або дивідендів;
- з іншою метою, передбаченою чинним законодавством.

Підставою для купівлі іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України при розрахунках з нерезидентами по торговельних операціях є:

- договір із нерезидентом, оформлений згідно з вимогами чинного законодавства України, або інший документ, який відповідно до

чинного законодавства України має силу договору;

- вантажна митна декларація у разі, якщо товар ввезено на територію України (вантажні митні декларації, за якими здійснено митне оформлення тимчасово ввезених вантажів під зобов'язання про їх зворотне вивезення, не є підставою для купівлі іноземної валюти). Копія вантажної митної декларації засвідчується круглою гербовою печаткою і підписом керівника відповідної митниці;
- акт приймання виконаних робіт (наданих послуг) або інший документ, що засвідчує надання послуг, виконання робіт;
- документи, передбачені при документальній формі розрахунків (акредитив, інкасо);
- довідка Державної податкової адміністрації, у якій резидент зареєстрований як платник податків, із зазначенням інформації про основний поточний рахунок резидента в національній та іноземній валюті (у випадку купівлі іноземної валюти першої групи Класифікатора).

Підставою для купівлі іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України ***резидентами при здійсненні розрахунків по неторговельних операціях*** є:

- заявки з розрахунком витрат на відрядження за кордон, на експлуатаційні витрати транспортних засобів, що виконують рейси за кордон;
- документи, які мають силу договору і можуть використовуватись згідно з міжнародною практикою для оплати участі в міжнародних виставках, конгресах; для оплати за навчання, лікування, патентування; для сплати митних платежів; для відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів іноземних держав;
- рішення судів про сплату за межі України пенсій, аліментів, штрафів;

- угоди між пенсійними фондами про перекази за межі України пенсій в іноземній валюті.

Для придбання іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України підприємство подає заяву в уповноважений банк До заяви додається копія контракту.

Після передачі заяви підприємство перераховує еквівалент в національній валюті в банк за аукціонним курсом попередніх торгів з комісійною винагородою уповноваженому банку та біржі.

На оригіналах документів, на підставі яких придбано іноземну валюту, проставляється відмітка банку про суму придбаної валюти. Копії цих документів із зазначеною відміткою завіряються печаткою і підписом керівника підприємства або нотаріусом і зберігаються в банку.

З операцій купівлі валюти стягується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Він сплачується юридичними та фізичними особами в розмірі 1 % від суми в гривнях, витрачених на купівлю валюти, без урахування комісійної винагороди по цих операціях.

Юридичні особи одночасно з перерахуванням коштів на купівлю іноземної валюти повинні надавати банку платіжне доручення на суму збору, яку необхідно сплатити до Пенсійного фонду України з операції купівлі іноземної валюти.

Можливий варіант, коли банк з будь-яких причин заявку на купівлю іноземної валюти не задовольняє (або задовольняє частково). Тоді частина недовикористаної суми збору (розмір якої становить різницю між сумою збору, фактично перерахованою банку, і сумою збору, що підлягає сплаті до Пенсійного фонду) має бути повернута на рахунок покупця валюти.

При здійсненні кожної операції з купівлі іноземної валюти обов'язково надається квитанція про сплату збору до Пенсійного фонду за формою № 377-ПФ та ведеться Книга реєстрів сплати збору до Пенсійного фонду.

Кошти в національній валюті, призначені резидентом для купівлі іноземної валюти, можуть бути переказані лише з поточного рахунку в

національній валюті, визначеного як основний.

Придбана іноземна валюта надходить на поточний валютний рахунок клієнта та може бути переказана за межі України лише з нього або з кредитного рахунку.

При придбанні та використанні іноземної валюти НБУ виставляє певні вимога:

1)придбана та зарахована на спеціальний рахунок підприємства іноземна валюта повинна бути використана відповідно до контракту або інших документів протягом 5 банківських днів;

2)якщо після оплати залишились кошти, сума яких перевищує 1 біржовий лот, останні можуть бути зараховані на поточний рахунок клієнта. Залишок коштів повинен бути проданий на найближчих біржових торгах на Міжбанківському валютному ринку.

При цьому позитивна різниця, яка може мати місце, направляється до державного бюджету, а негативна курсова різниця списується на витрати підприємства і відноситься на рахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності".

1. Перераховано гривні на купівлю валюти

Дт 333 Кт 311

2. Перераховано 1% збору до Пенсійного фонду

Дт 333 Кт 311

3. Перераховано комісійну винагороду банку та біржі

Дт 333 Кт 311

4. Нараховано і віднесено на витрати збір до Пенсійного фонду

Дт 92 Кт 651

Дт 651 Кт333

5. Відображено витрати на сплату комісійної винагороди банку та біржі

Дт 92 Кт 685

Дт 685 Кт 333

6. Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту

Дт 312 Кт 333

7. Відображено різницю між фактичним курсом купівлі та курсом НБУ

Дт 949 Кт 333

8. Відображено у складі фінансових результатів витрати підприємства

Дт 79 Кт 92

Дт 79 Кт 949

Облік продажу іноземної валюти.

Іноземна валюта може продаватися з двох причин:

1) обов'язковий продаж 50% валютної виручки першої групи Класифікатора валют від експорту товарів (робіт, послуг);

2) за ініціативою організації для отримання коштів в національній валюті з метою розрахунків з іншими організаціями-резидентами.

Обов'язковому продажу не підлягають кошти в іноземній валюті першої групи Класифікатора іноземних валют:

- що надходять у вигляді кредитів (позик, фінансової допомоги) від уповноважених банків, уповноважених кредитно-фінансових установ, від нерезидентів, міжнародних фінансових організацій, а також кошти, передані НБУ уповноваженим банкам по гранту Кредитної установи для відновлення (Німеччина);
- суми надходжень в іноземній валюті, які повністю спрямовуються резидентами на погашення заборгованості по цих кредитах, позиках, фінансовій допомозі;
- кошти по залучених від нерезидентів кредитах, позиках, фінансовій допомозі (якщо на проведення таких операцій відповідно до чинного законодавства України отримана гарантія Кабінету Міністрів України, індивідуальна ліцензія

або реєстраційне свідоцтво НБУ);

- що перераховуються на територію України в якості інвестицій;
- придбані на Міжбанківському валютному ринку для розрахунків з нерезидентами;
- повернуті від нерезидента у зв'язку з тим, що взаємні зобов'язання не виконані, за умови, що ці кошти не були придбані на Міжбанківському валютному ринку України;
- що надійшли на користь резидентів-посередників за договорами комісії, доручення, консигнації або по агентських угодах і підлягають перерахуванню резидентам або нерезидентам (резиденти-посередники здійснюють обов'язковий продаж лише отриманої від нерезидентів комісійної винагороди);
- що належать уповноваженим банкам і кредитно-фінансовим установам;
- депозити, розміщені резидентами в уповноважених банках і уповноважених кредитно-фінансових установах (включаючи і відсотки, нараховані по них), у разі їх повернення власнику;
- що надходять транспортним організаціям (авіаційним, судноплавним, залізничним, автомобільним) від експорту власних послуг і направлені ними на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням їх транспортних засобів за межами України.

Умови обов'язкового продажу та обмеження щодо строку продажу іноземної валюти не поширюються на іноземні валюти, які не належать до першої групи Класифікатора.

Експортна виручка зараховується на транзитний валютний рахунок. Після обов'язкового продажу частини виручки частина, що залишилася, перераховується з транзитного на поточний рахунок. Організації можуть сплачувати з транзитних валютних рахунків витрати по транспортуванню, страхуванню, митні платежі, комісійні винагороди та інші витрати у

випадках, дозволених законодавством. На суму цих витрат зменшується сума експортної виручки до моменту визначення частини, що підлягає обов'язковому продажу. Якщо вище перераховані витрати організація оплатила з поточного валютного рахунку, то ця сума іноземної валюти перераховується з транзитного на поточний валютний рахунок.

В бухгалтерському обліку дохід від реалізації іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку відображається по Кт рахунку 711 „Дохід від реалізації іноземної валюти", а еквівалент цієї валюти за курсом НБУ та комісійні, сплачені банку і біржі – по дебету рахунку 942 „Собівартість реалізованої іноземної валюти" (84„ Інші операційнівитрати ") з подальшим відображенням у складі фінансових результатів.

1.Зараховано валютну виручку на транзитний валютний рахунок

Дт 314 Кт 362

2.Визначено курсову різницю по валютному рахунку на дату розподілу виручки

Дт 314 Кт 714

3. Перераховано 50% валютної виручки банку для обов'язкового продажу

Дт 334 Кт 314

4. Зараховано 50% валютної виручки на поточний валютний рахунок

Дт 312 Кт 314

5. Списано перераховану на продаж валюту

Дт 942 Кт 334

6. Зараховано на поточний рахунок гривневий еквівалент реалізованої валюти

Дт 311 Кт 711

7. Нараховано і сплачено комісійну винагороду банку

Дт 942 Кт 685

Дт 685 Кт 311

8. Зараховано на поточний рахунок гривневий еквівалент реалізованої валюти за вирахуванням комісійної винагороди банку

Дт 311 Кт 711

9. Нараховано і списано комісійну винагороду банку

Дт 942 Кт 685

Дт 685 Кт 711

10. Відображено у складі фінансових результатів:

- **виручку від реалізації продукції**

Дт 711 Кт 79

- **собівартість реалізованої валюти**

Дт 79 Кт 942

- **дохід від курсових різниць**

Дт 714 Кт 79

Аналітичний облік на валютному рахунку організовується таким чином, щоб забезпечити формування достовірної інформації про рух грошових коштів по кожному з відкритих в банку рахунків в іноземній валюті за їх призначенням (поточні, депозитні, гарантовані).

Аналітичний облік по рахунках 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" ведеться в розрізі кожної іноземної валюти в аналітичній відомості обліку іноземних валют та картці аналітичного обліку.

Облікові регістри по коштах на валютних рахунках складаються по кожному валютному рахунку на підставі одержаних виписок банку. По закінченні місяця на підставі підсумкових даних цих регістрів складається зведений Журнал № 1 та відомість 1.2 по рахунках 312 і 314. Паралельно з записами в грошовій одиниці України потрібно відображати також аналогічні записи у валюті відкритого рахунку за її номіналом. Для цього або відкривають інші комплекти облікових регістрів, або роблять запис даних при лінійно-позиційній будові регістрів.

ТЕМА 4

Облік розрахункових операцій

План

1. Основні види та форми розрахунків по зовнішньоекономічних операціях
2. Кредитні операції

1. Основні види та форми розрахунків по зовнішньоекономічних операціях

Розрахунки в міжнародній торгівлі - це система регулювання платежів по грошових зобов'язаннях та вимогах, що виникають між державами, юридичними особами та громадянами різних країн на основі економічних, політичних, науково-технічних, культурних та інших відносин.

Більшість міжнародних розрахунків здійснюються через банки безготівковим шляхом. Для цього банки використовують свої закордонні відділення та кореспондентські відносини з іноземними банками, при яких відкриваються рахунки "Лоро" та "Ностро".

До готівкових міжнародних розрахунків відносяться розрахунки в період від моменту готовності товарів, що імпортуються, до передачі товаророзпорядчих документів імпортеру.

Надання кредиту здійснює відповідний вплив на умови міжнародних розрахунків. Якщо міжнародні розрахунки здійснюються після переходу товару у власність імпортера, то експортер кредитує його, як правило, у формі виставлення тратти. Якщо імпортер оплачує товар авансом, то він кредитує експортера.

Основними формами безготівкових розрахунків вітчизняних

підприємств з фірмами і організаціями західних країн є акредитив, інкасо, банківський переказ, розрахунки чеками.

Найпоширенішою формою безготівкових розрахунків є банківський переказ, що зумовлюється технологічною простотою його здійснення, короткими строками розрахунків та порівняно невисоким розміром оплати послуг банку.

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

В міжнародній практиці найпоширенішою формою розрахунків є документарний (умовний) переказ.

Під **документарним (умовним) переказом** розуміють переказ авансу за умови, що банк експортера здійснить фактичну виплату авансу на його рахунок лише проти надання транспортних (відвантажувальних) документів. При цьому зазначається період, протягом якого повинно бути проведене відвантаження і наданий відвантажувальний документ.

Як і інші форми міжнародних розрахунків, банківські перекази проводяться в безготівковій формі. Комерційний банк лише виконує заяви на переказ іноземних банків або оплачує відповідно до умов кореспондентських угод виставлені на нього банківські чеки по грошових (контрактних) зобов'язаннях іноземних імпортерів, а також виставляє платіжні доручення і банківські чеки на іноземні банки по грошових зобов'язаннях українських імпортерів.

Переказ коштів за кордон за дорученням клієнтів комерційних банків проводиться на основі заяви на переказ.

В заяві на переказ обов'язково зазначається спосіб передачі платіжного доручення за кордон - застосовується одна із загальноприйнятих форм переказу: поштою або каналами SWIFT.

SWIFT -це міжнародна міжбанківська організація по фінансових розрахунках за допомогою телексу.

Поштовий переказ (mail transfer) - це письмове платіжне доручення, що ' надсилається одним банком іншому (іноземному), яке може бути автентифіковане як підписане відповідною посадовою особою у банку, що надсилає, і являє собою вказівку іншому банку виплатити певну суму грошей зазначеному бенефіціару .

Заява на переказ підписується від імені організації уповноваженими особами і закріплюється печаткою.

Порядок виконання представлених заяв на переказ залежить від наявності у комерційного банку іноземних банків-кореспондентів. Існують два варіанти виконання представлених заяв на переказ: самостійне виконання через систему банків-кореспондентів за кордоном (при наявності генеральної ліцензії); через інший український банк, в якому відкрито кореспондуючий рахунок даному комерційному банку.

Банк імпортера надсилає банку експортера платіжне доручення, в якому зазначається:

- повна назва платника;
- найменування банку платника;
- номер банківського рахунку, який дебетується;
- код валюти і суму платежу;
- повна назва бенефіціара, його адреса;
- найменування банку бенефіціара і номер його рахунку;
- найменування, номер і дату документу (контракту), за яким здійснюється оплата;
- особа, що несе витрати на здійснення переказу (банківська комісія і поштові або телеграфні витрати);
- мета і призначення переказу (найменування товару і послуг, за які ■здійснюється оплата).

В бухгалтерському обліку банківський переказ по-різному відображається у експортера та імпортера :

1. Перераховано з валютного рахунку кошти іноземному

постачальнику в рахунок попередньої оплати
Дт 371 Кт 312

2. Оплачено рахунок іноземного постачальника документарним переказом
Дт 632 Кт 312

3. Сплачено комісійну винагороду банку за здійснення операцій шляхом банківського переказу
Дт 92Кт 312

4. Одержано кошти на валютний рахунок від іноземного покупця в рахунок попередньої оплати
Дт312,314 Кт 681

5.Одержано кошти на валютний рахунок від іноземного покупця після відвантаження продукції
Дт312, 314 Кт 362

Частка акредитивної форми в міжнародних розрахунках значно менша порівняно з банківським переказом, однак саме акредитив найповніше забезпечує своєчасне отримання експортної виручки, що максимально відповідає інтересам експортера.

Резервний акредитив ("стенд-бай") застосовується в якості гарантії платежу та є забезпеченням платежу на випадок, коли третя особа не проведе обіцяного забезпечення. Його текст оформлюється як текст звичайного акредитиву з деякими відмінностями:

а) виставлення вимоги має на увазі тільки той випадок, коли обіцяне виконання не представлене;

б) для доведення невиконання достатньо заяви про це бенефіціара акредитиву "стенд-бай" разом з копіями документів, що підтверджують поставку, наприклад, у формі дублікатів відвантажувальних документів, векселів по пред'явленню тощо.

Документарний акредитив - це угода, в силу якої банк, що діє на прохання та на підставі інструкцій свого клієнта або від свого імені, повинен провести платіж третій особі (бенефіціару) або оплатити (акцептувати чи

негоціювати) тратти проти передбачених документів, якщо дотримані всі умови акредитиву.

Документарний акредитив є лише методом платежу (формою розрахунків). Як засіб платежу в розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту може використовуватися іноземна або національна валюта України.

Облік розрахунків акредитивами ведеться на рахунках 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" - у разі відкриття покритого акредитиву, на рахунках 601 "Короткострокові кредити банків в національній валюті" та 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті" - у разі відкриття непокритого акредитиву.

1. Відвантажено продукцію на експорт

Дт 362 Кт 701

2. Нараховано та сплачено

Дт 93 Кт 642

а) митний збір Дт 93 Кт 642

б) мито Дт 642 Кт 311

3. Відображено податкові зобов’язання за ставкою 0%

Дт 701 Кт 641

4. Списано фактичну собівартість відвантаженої на експорт продукції

Дт 901 Кт 26

5. Відображено у складі фінансових результатів:

а) дохід від реалізації продукції на експорт

Дт 701 Кт 791

б) собівартість реалізації на експорт продукції

Дт 791 Кт 901

в) витрати на збут

Дт 791 Кт 93

6. Визначено курсову різницю по дебіторській заборгованості при її погашенні

Дт 362 Кт 714

7. Одержано на транзитний валютний рахунок виручку після надання до банку документів про відвантаження продукції

Дт 314 Кт 362

8. Сплачено комісійну винагороду банку

Дт 92 Кт 312

9. Відображено у складі фінансових результатів:

а) позитивну курсову різницю

Дт 714 Кт 79

б) адміністративні витрати

Дт 79 Кт 92

Найменш поширеною формою розрахунків при зовнішньоекономічній діяльності є документарне інкасо.

Інкасо - це послуга, що пропонується банком, завдяки якій експортер в одній країні може одержати платіж від дебітора в іншій країні.

Учасниками інкасо є:

- довіритель-клієнт (експортер), який доручає операцію по інкасації своєму банку;
- банк-ремітент - банк, якому довіритель доручає провести операцію інкасо;
- інкасуючий банк - будь-який банк, який не є банком-ремітентом (наприклад, кореспондентський банк), що бере участь в операції по виконанню інкасового доручення довірителя;
- представляючий банк - банк, який інкасує, надає платнику документи до оплати (як правило - банк, що обслуговує платника);
- платник (покупець, замовник або уповноважені ним особи) - особа, якій повинні бути видані представляючим банком фінансові та/або комерційні документи для сплати відповідно до інкасового доручення довірителя.

В зовнішньоекономічній діяльності використовується документарне інкасо, при якому банк опрацьовує фінансові та комерційні (відвантажувальні) документи, після чого бере на себе зобов'язання одержати платіж від іноземного покупця.

Банківським засобом платежу виступають також чеки. Вкладник має право виписувати чек, що підлягає обов'язковому погашенню, лише за умови наявності в нього спеціального банківського рахунку - чекового депозиту.

Чек - грошовий документ встановленої форми, що містить письмове розпорядження власника поточного рахунку банку про безумовну виплату певної суми конкретній особі або пред'явнику.

Для розрахунків з іноземними кредиторами використовуються комерційні чеки.

Комерційний чек відрізняється від інших видів тим, що його приймають тільки на інкасо від бенефіціара і він не підлягає передачі.

Комерційні чеки мають обмежений строк дії. Якщо на чеку не позначено строк, він зазвичай діє не більше, ніж 6 місяців. Часто зустрічаються чеки зі строком дії до 90 днів, 45 днів, рідше - 1 рік.

У разі прийняття чека на інкасо від клієнта з нього береться застава. Застава справляється з кожного чека, пред'явленого до оплати. Відмінність між сумами застави обумовлена існуванням двох форм оплати чеків, які практикуються в іноземних банках; готівкою (cash) чи за допомогою інкасування (collection). При оплаті готівкою іноземний банк негайно (мається на увазі 3,6, 14 банківських днів) зараховує всю необхідну суму в покриття відправлених йому чеків, а потім перевіряє можливість платежу, зв'язуючись з банками-платниками, на які їх виписано. При оплаті інкасо іноземний банк кредитує рахунок банку тільки після всіляких перевірок, що гарантує остаточне зарахування.

Оплата готівкою здійснюється без справляння комісії з банку. А при прийнятті чеків від клієнтів для направлення їх до іноземних банків-кореспондентів на інкасо, як правило, до одного відправлення включається

така кількість чеків, щоб комісія банку (її розмір від номіналу чеку) окупила витрати на їх відправлення та принесла дохід.

Первинними документами при прийнятті комерційного чека є заява від клієнта. Платежі за допомогою чеків можна віднести до порівняно повільних методів розрахунків, оскільки одержувач платежу повинен очікувати на те, що цей чек повернеться до банку трасанта для клірингу до того, як буде кредитовано його власний рахунок. Експортер повинен видати своєму банку розпорядження для інкасування цього платежу. Законодавством України передбачено здійснення вексельної форми розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності.

Поставка товарів (робіт, послуг) може проводитись після виставлення резидентом векселя. При цьому ввезення товарів (робіт, послуг) повинно бути здійснене не пізніше 90 календарних днів з моменту виставлення векселя на користь постачальника-нерезидента, тобто в зовнішньоекономічній діяльності використовуються короткострокові векселі.

Вексель може бути виписаний на користь постачальника-нерезидента і після поставки товарів (робіт, послуг).

При здійсненні вексельної форми розрахунків за експортними операціями строк зарахування виручки в іноземній валюті на рахунок резидента-експортера в уповноваженому банку не повинен перевищувати законодавчо встановлений, тобто 90 календарних днів з дати митного оформлення продукції. На практиці виникають ситуації, через які сторони договору приймають рішення про його трансформацію, тобто переоформлення бартерного договору (контракту) на купівлю-продаж, інші види договорів чи навпаки.

У випадку такого переоформлення підприємство повинно подати до податкових органів за місцем своєї реєстрації копію договору (контракту), а також копії додаткових угод, якими передбачено зміни умов договору.

Платежі за товари можуть здійснюватись у готівковій вільноконвертованій валюті шляхом внесення уповноваженим

представником юридичної особи-нерезидента коштів до каси банку для подальшого їх зарахування на розподільчий рахунок резидента. Це відбувається при виконанні наступних умов:

- наявність експортного договору (контракту), в якому передбачено повну або часткову оплату готівкою іноземною валютою;
- загальна сума, прийнята банком за одним договором (контрактом), не може перевищувати 10000 дол. США або еквівалент даної суми в іншій вільно конвертованій валюті за офіційним курсом НБУ на день зарахування коштів.

4.2. Кредитні операції

В умовах економічної ситуації України грошових коштів для ведення бізнесу вітчизняним підприємствам постійно не вистачає, у зв’язку з чим доводиться шукати різні способи зменшення дефіциту фінансування.

Кредити в іноземній валюті можуть отримувати тільки юридичні особи-резиденти України для проведення діяльності, передбаченої їх статутом, для чого до банку необхідно подати заяву, документи, що підтверджують обгрунтованість отримання кредиту (копія зовнішньоекономічного договору) і документи, що підтверджують фінансовий стан підприємства. При цьому уповноваженим банкам надається інформація щодо строків погашення кредиту і сплати відсотків по ньому.

Нарахування та сплата відсотків по кредиту в іноземній валюті практично нічим не відрізняється від нарахування та сплати відсотків по гривневому кредиту.

При отриманні валютного кредиту підприємству необхідно врахувати переваги та недоліки такого кредитування. Перевага в тому, що, оскільки іноземна валюта набагато стабільніша, ніж національна, а звідси, і процентні ставки по таких кредитах набагато нижчі, ніж по кредитах в національній

валюті, то це дозволяє підприємству-позичальнику здійснювати більш рентабельну діяльність в період відносно стабільного курсу національної валюти.

Крім того, перевага будь-якого кредиту, в тому числі і валютного, - у можливості відкриття кредитної лінії, загальний строк і сума якої обумовлюються кредитним договором. В цьому випадку підприємство зможе використати кредитні ресурси ефективніше, оскільки самостійно плануватиме суму і строк використання кожного траншу. **Основний недолік валютного кредиту** - значний ризик девальвації національної валюти в період кредитування, в результаті чого (у випадку, якщо джерелом погашення кредиту є не валютні надходження, а грошові кошти в національній валюті) вартість кредиту за рахунок курсових різниць може бути навіть вища, ніж у випадку гривневого кредитування.

Слід також враховувати, що будь-який кредит в національній або іноземній валюті повинен мати забезпечення у вигляді застави або поруки (гарантії) як мінімум на суму кредиту і запропонованих відсотків по ньому. З найбільшим бажанням комерційні банки беруть у заставу депозитні вклади. Для забезпечення повернення позики банку (іншої установи чи підприємства) з врахуванням основного боргу, відсотків та інших витрат, може бути оформлена гарантія в забезпечення позики. Відшкодування за даною гарантією здійснюється після звернення кредитора, оформленого належним чином та відправленого поштою, телексом, телеграмою тощо. Сума встановлюється за домовленістю і зменшується пропорційно з погашенням позики і відсотків. Гарантія дійсна до зазначеної в ній дати або до повного виконання своїх зобов'язань боржником.

Принципами кредитування є: цільовий характер позик, їх забезпеченість, строковість і обов'язковість повернення, а також застосування санкцій до порушників кредитної дисципліни.

В якості забезпечення кредитів можуть застосовуватися активи, що мають валютну цінність. Плата за кредит іноземними кредиторами стягується

в іноземній валюті за ставками світового грошового ринку. Проценти за кредити, отримані в уповноваженому банку України, стягуються в національній валюті України.

Кредитування зовнішньої торгівлі включає кредитування експорту та кредитування імпорту.

Експортний кредит - це кредит, що надається іноземним покупцям чи їхнім банкам з метою фінансування продажу товарів та послуг, тобто засіб стимулювання експорту.

Отриманий кредит може бути довгостроковим і короткостроковим. Всі вони пасивні, по кредиту відображається збільшення заборгованості по позиках, а по дебету - зменшення (погашення) заборгованості. Сальдо по цих рахунках показує суму залишку заборгованості клієнтів по позиках. Так як позики надаються на певний строк, в аналітичному обліку необхідно контролювати своєчасність їх погашення.

Аналітичний облік ведеться по кожному отриманому кредиту в іноземній валюті. Перерахунок заборгованості в іноземній валюті по кредитах відбувається на останню дату звітного періоду і на дату погашення кредиту. Курсові різниці за результатами переоцінки в бухгалтерському обліку відображаються у складі доходів (витрат) від неопераційної курсової різниці (рах. 744 та 974 відповідно).

Відсотки по валютних кредитах відносяться на фінансові витрати (рах. 85 "Інші витрати", рах. 95 "Фінансові витрати"). Це залежить від того, яким класом рахунків користується підприємство.

Одержано на поточний валютний рахунок:

1. **довгострокову позику банку в іноземній валюті**

Дт 312 Кт 502

2. **короткостокову позику банку в іноземній валюті**

Дт 312 Кт 602

Нараховано відсотки банку за користування кредитом:

1. **підприємств що застосовують для обліку витрат 8 клас рахунків**

Дт 85 Кт 684

2. підприємств що застосовують для обліку витрат 9 клас рахунків

Дт 95 Кт 684

Визначено курсову різницю по валютному кредиту на дату погашення заборгованості:

1. при зменшенні валютного курсу

Дт 502, 602 Кт 744

2. при збільшенні валютного курсу

Дт 85, 974 Кт 502,602

Сплачено відсотки за кредит

Дт684 Кт 311,312

ТЕМА 5

Облік імпортних операцій

ПЛАН

1. Загальні засади здійснення імпортних операцій

2. Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок

3. Особливості обліку імпорту робіт, послуг

4. Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику

1. Загальні засади здійснення імпортних операцій

В процесі господарської діяльності підприємства досить часто виникає потреба в товарах імпортного виробництва, а також в отриманні робіт та послуг іноземних спеціалістів.

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

Імпортна операція - комерційна діяльність, що пов'язана з закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарської діяльності.

До імпортних операцій відноситься:

- придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;
- ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод;
- ввезення товарів в рахунок централізованих імпортних закупок;
- придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;
- отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

При цьому перед підприємством відкриваються три шляхи для придбання імпортних товарів:

1. **Придбання товарів у вітчизняних оптових продавців.** Цей спосіб є найшвидшим і найпростішим, оскільки товар вже розмитнений і знаходиться на території України. Недоліком роботи оптових продавців є відносно висока вартість товарів у порівнянні з їх вартістю при самостійному ввезенні, а також обмеженість і непостійність асортименту продукції на складах українських оптових підприємств.

2. **Самостійний імпорт товарів.** Щоб самостійно ввезти товари на територію України, підприємство попередньо має зареєструватися в митних

органах і відкрити в банку валютний рахунок. Для декларування товарів, що ввозяться, підприємство може прийняти до штату кваліфікованого декларанта або звернутися до послуг митного брокера. Крім того, працівники, які займаються закупівлею таких товарів, повинні мати досвід роботи з іноземними партнерами.

Передумовою здійснення імпортних операцій є проведення переговорів з іноземним контрагентом та укладання імпортного контракту.

Запит - звернення до продавця з проханням надіслати пропозицію.

Покупець може звертатися до продавця не тільки із запитом, але і з визначеним замовленням.

Замовлення - комерційний документ, в якому покупець зазначає необхідні умови щодо виготовлення товару, який замовляється, а також умови майбутньої угоди.

Замовлення зазвичай направляються постійним контрагентам, які вже достатньо вивчили потреби конкретного покупця. Тому у замовленні в багатьох випадках вказуються лише індивідуальні умови майбутньої угоди з усього іншого сторони можуть керуватися звичайними умовами постачання, укладеними між ними, або умовами раніше виданого замовлення (контракту).

До замовлення іноді додається специфікація.

Комерційний документ, який містить повідомлення майбутнього експортера про повне прийняття умов замовлення, називається ***підтвердженням замовлення.***

Після того, як підприємства досягай попередньої домовленості, вони переходять до укладання імпортного контракту.

3. **Імпорт через посередників.** Якщо підприємство планує здійснити разову закупівлю специфічних товарів або тільки починає свою зовнішньоекономічну діяльність, то на початковому етапі йому не обійтися без послуг посередників. Цей шлях дозволить швидко ввезти необхідні товари, а також дасть підприємству час, щоб зареєструватися на митниці, відкрити валютний рахунок і підготувати персонал до ведення

зовнішньоекономічної діяльності.

Не дивлячись на переваги, пов'язані із закупівлею товарно-матеріальних цінностей та сировини на зовнішньому ринку, існують деякі труднощі:

- вибір надійного партнера;
- витрати, пов'язані з митним оформленням;
- проблема повернення неякісної (бракованої) продукції;
- транспортні витрати, що перевищують вартість товару;
- складність експедиторського супроводу;
- вартість тари, що перевищує вартість товару;
- відсутність навиків митного оформлення;
- відсутність оборотних валютних коштів;
- правові проблеми;
- система здійснення платежів;
- ціна;
- політичні проблеми.

Багато з перерахованих проблем достатньо серйозні при закупівлях товарів у господарюючих суб'єктів із країн ближнього та дальнього зарубіжжя. Наприклад, використання іноземної валюти та митної документації є загальними для будь-якого варіанту надходження товарів з-за кордону.

В залежності від виду операцій в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту: короткострокове обмеження імпорту, митний бар'єр, антидемпінгові мита.

Короткострокове обмеження імпор*ту* - обмеження імпорту на строк не більше 180 днів.

Митний бар'єр - обмеження імпорту, метою якого є перешкодити ввезенню імпортних товарів через завищення ввізного мита.

Якщо ринок експортера с монопольним або олігопольним, а зарубіжний ринок - конкурентним, може виникнути ефект демпінгу. Для його

попередження держава може застосувати антидемпінгову політику на будь-який продукт.

Демпінг *(Dumping)* - ввезення на митну територію України товарів за ціною, нижчою від порівняної ціни на подібний товар у країні експорту, що заподіює шкоду національному товаровиробнику подібного товару.

З метою запобігання торгівлі товарами та послугами за демпінговими цінами країна проводить антидемпінгову політику шляхом встановлення антидемпінгового мита.

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

Крім того, Кабінет Міністрів України щороку встановлює перелік товарів, імпорт яких підлягає квотуванню та ліцензуванню.

Питаннями регулювання імпорту займається Міжвідомча комісія з питань регулювання імпорту.

Правовою основою обліку імпортних операцій виступають норми бухгалтерського, митного, валютного та податкового права.

2. Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок

Основними завданнями бухгалтерського обліку імпортних операцій є:

- перевірка правильності документального оформлення товарних та розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного та митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпортних товарів (купівля, зберігання, реалізація);
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Облік імпортних товарно-матеріальних цінностей ідентичний

загальним вимогам обліку, за виключенням деяких особливостей, зокрема:

- приймання імпортних товарів з обов'язковою участю експерту торгово-промислової палати України із складанням приймального акту і акту експертизи. При виявленні нестачі або дефекту товарів складається рекламаційний акт;
- обов'язкове декларування експортно-імпортних товарів при перетині митного кордону України;
- відображення в обліку приймання товарів, що імпортуються, за датою вантажної митної декларації;
- необхідність відокремленого обліку імпортних товарів і розрахунків по їх придбанню, що випливає з особливостей оподаткування цих товарів;
- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, обліковими партіями, контрактами, країнами та консигнаторами.

Найбільш поширеними імпортними операціями є ввезення товарів, у зв'язку з чим умовні приклади розглядаються саме із ввезенням цього виду товарно-матеріальних цінностей.

Синтетичний облік імпортних товарів ведеться на рахунку 28 "Товари". Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки "франко-завод" початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за

меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає:

1) вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника;

2) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування;

3) суми ввізного мита та митних зборів;

4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству;

5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів.

Таким чином, повна імпортна вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

При формуванні первісної вартості імпортних товарів на рахунок 281 "Товари на складі" буде відноситися їх митна вартість, тобто контрактна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату ввезення. З набуттям чинності П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" такий порядок формування облікової вартості імпортних товарів зберігається за умови, що надходження товарів передуватиме їх оплаті. Однак коли за імпортні товари буде перерахований аванс в іноземній валюті, то їх облікова вартість буде іншою, ніж митна вартість, зазначена у вантажній митній декларації, і визначається шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

1. Сплачено при імпорті товарів мито, митні збори

Дт 642 Кт 311

2. Відображено ПДВ

Дт 644 Кт 641

3. Оприбутковано товари за вартістю, вказаною ВМД

Дт 281 Кт 632

4. Включено до податкового кредиту суму сплаченого ПДВ

Дт 641 Кт 644

5. Збільшено вартість товарів на суму сплачених митних зборів, мита

Дт 281 Кт 642

6. Нараховано та сплачено транспортній організації кошти за перевезення товару

Дт 281 Кт 685

Дт 685 Кт 312

7. Нараховано та сплачено страховій компанії за страхування вантажу

Дт 281 Кт 655

Дт 655 Кт 311

8. Визначено та відображено у складі фінансових результатів курсову різницю по заборгованості постачальнику на дату її погашення

Дт 632 Кт 714

Дт 714 Кт 791

9. Сплачено з поточного валютного рахунку кошти в погашення заборгованості

Дт 632 Кт 312

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується пасивний рахунок 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками". Облік по цьому рахунку необхідно вести паралельно в національній та іноземній валюті. За умови наступної оплати імпортної поставки грошовими коштами цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з

чим слід пам'ятати про необхідність визначення в бухгалтерському обліку курсової різниці на дату балансу та на дату здійснення операції. За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці", а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість - на рахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці". З подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 "Результат основної діяльності".

Для розрахунків з іноземними контрагентами за придбані необоротні активи доцільно використовувати рахунок 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", облік на якому ведеться аналогічно до попереднього випадку.

Але курсова різниця по такій заборгованості, що буде погашатись іноземною валютою або її еквівалентами, відображається на рахунках 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" та 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" відповідно.

Синтетичний облік розрахунків з контрагентами по всіх послугах, пов'язаних з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 685 "Розрахунки по інших операціях". Ці послуги в залежності від місця розташування їх виконавця можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті. В останньому випадку облік по рахунку слід вести в порядку, передбаченому для відображення в обліку імпортних операцій.

Аналітичний облік розрахунків по імпортних операціях рекомендується здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - в розрізі постачальників, номерів і контрактів та документів (рахунків) до сплати. В будь-якому випадку повинен бути забезпечений чіткий контроль своєчасності розрахунків за кожною поставкою товарів. Аналітичний облік імпортних поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання

вантажу. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожну транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника.

України необхідно сплатити ПДВ, акцизний збір, мито та митні збори. їх сума зазначається в вантажній митній декларації та перераховується шляхом надання до банку платіжного доручення на перерахування відповідних сум на рахунок митниці. В бухгалтерському обліку сума сплаченого мита та митних зборів включається до вартості імпортних товарно-матеріальних цінностей проводкою:

Д-т рахунків 15 "Капітальні інвестиції", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари" К-т рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами".

Сплата цих сум, як правило, проводиться з поточного рахунку, що в бухгалтерському обліку відображається проводкою: Д-т рахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" К-т 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Мито та інші митні платежі не стягуються з:

- горілчаних виробів в кількості 1 літру, вина - 2 літрів, тютюнових виробів - 200 цигарок (або 200 г цих виробів) на одну особу;
- предметів власного користування, що тимчасово ввозяться (пересилаються) в Україну під зобов'язання про їх зворотне вивезення або транзит;
- речей, які ввозяться (пересилаються) при переїзді на постійне місце проживання в Україну;
- речей, одержаних як спадок, оформлений на користь громадян-резидентів за межами України, при наявності документального підтвердження нотаріальними органами. Підтвердження підлягає легалізації в консульствах України, діючих в цих державах;
- речей, які ввозяться на митну територію України після їх тимчасового вивезення при наявності документів, що

підтверджують факт їх тимчасового вивезення.

Суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, а також інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, зобов'язані до або під час подання вантажної митної декларації сплатити акцизний збір.

Акцизний збір на ввезені підакцизні товари обчислюється у відсотках до митної вартості за встановленими ставками або в твердих сумах в Євро з одиниці товару.

Сплата акцизного збору проводиться на момент розмитнення.

Акцизний збір стягується лише один раз, тому при наступній реалізації товарів, на які його було нараховано при ввезенні на митну територію України, акцизний збір не нараховується.

3. Особливості обліку імпорту робіт, послуг

Імпорт може включати також платне користування послугами іноземних фізичних і юридичних осіб. Крім того, в зовнішньоекономічній діяльності використовують імпорт капіталів у вигляді іноземних кредитів та інвестицій, виробничих (будівельних, монтажних) і споживчих послуг, а також інжинірингу, який представляє собою інженерно-консультаційні послуги, узагальнені в самостійну сферу діяльності і спрямовані на підготовку та забезпечення процесу виробництва, реалізацію готової продукції, обслуговування підрядних будівельно-монтажних організацій, інфраструктурних, сільськогосподарських та інших об'єктів.

Облік імпорту робіт, послуг суттєво не відрізняється від обліку імпорту товарів, за винятком деяких особливостей:

- документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг), є акт виконаних робіт (послуг), оформлений належним чином;

- при імпорті робіт (послуг) датою виникнення податкових зобов'язань є дата події, яка відбулася першою, а саме:
- або дата списання коштів з поточного рахунку платника податків в оплату собівартості робіт;
- або дата оформлення документу, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом;
- не дозволяється відносити до податкового кредиту по сплаті податку суми, які не підтверджені актом приймання робіт (послуг);
- надані (викопані) суб'єктами підприємницької діяльності Росії роботи (послуги), які використовуються або споживаються на митній території України, пільговому оподаткуванню не підлягають.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з імпортуванням послуг від нерезидента, в цілому аналогічний порядку обліку операцій з імпорту товарів.

1. Відображення одержання послуг від нерезидента

Дт 93 Кт 632

2. Нараховано податкові зобов’язання щодо ПДВ

Дт 644 Кт 641

3. Сплачено ПДВ на митниці

Дт 641 Кт 311

4. Відображено податковий кредит після сплати ПДВ за декларацію

Дт 641 Кт 644

5. Оплачено вартість послуг нерезидента

Дт 632 Кт 312

6. Відображено від’ємну курсову різницю щодо заборгованості

Дт 945 Кт 632

7. Списано на фінансові результати втрати від курсової різниці

Дт 791 Кт 945

4. Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику

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

Іншими словами, вартість отриманих в рахунок погашення попередньої оплати немонетарних активів визначається перерахунком вартості фактично отриманих немонетарних активів (але не більше попередньо оплачених) за валютним курсом на дату здійснення попередньої оплати (на дату перерахування авансу). Така вартість є історичною собівартістю отриманих немонетарних активів. Вартість отриманих немонетарних активів понад попередньо оплачену визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання їх активами. Якщо немонетарних активів отримано менше, ніж попередньо сплачено, і їх отримання вже не передбачається, а сума залишку попередньої оплати (авансу) підлягає поверненню грошима, то дебіторська заборгованість (у сумі залишку авансу) підлягає перерахунку за валютним курсом на кожну дату балансу (поки не відбудеться одержання грошей) і на дату її погашення (зарахування грошей на рахунок у банку).

Таким чином

1)у бухгалтерському обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати. Для цього використовується рахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами";

2)валютна складова бухгалтерської первісної вартості товарів і визначається виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу;

3)розрахована таким чином первісна вартість товарів бере участь в

обліку приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей після їх оприбуткування на баланс. Це може мати позитивні наслідки, оскільки за дозволені для поставки товарів за імпортом 90 днів курс валюти може зростати, а отже, валові витрати будуть коригуватися на меншу суму;

4)для того, щоб не вийшло бухгалтерського розриву між вартістю товарно-матеріальних цінностей, що оприбутковуються, і відображуваною заборгованістю щодо них, на кожну дату балансу немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких на баланс пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображається за валютним курсом на дату здійснення операції. Отже, на відміну від монетарних статей дебіторська заборгованість у валюті, що утворилася в результаті здійснення передоплати за товари (роботи, послуги) на дату балансу відображається за курсом, що діяв на момент перерахування авансу;

5) бухгалтерські первинні документи не відповідають записам по рахунках. Так, у вантажній митній декларації відображається вартість товарів за курсом НБУ на дату митного оформлення, і ПДВ розраховується саме виходячи з цієї вартості.

1.Оприбутковано товар

Дт 281 Кт 632

2.Відображено зарахування заборгованості

Дт 632 Кт 371

3. Здійснено перерахунок дебіторської заборгованості іноземного постачальника на дату балансу

Дт 371 Кт 714

4. Відображено курсову різницю у складі фінансових результатів

Дт 714 Кт 791

5. Одержано на валютний рахунок кошти, раніше перераховані іноземному постачальнику

Дт 312 Кт 371

6. Здійснено переоплату

Дт 371 Кт 312

ТЕМА 6

Облік експортних операцій

ПЛАН

1. Основні поняття

2. Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів (продукції) за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок

3. Облік операцій з експорту робіт, послуг

4. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців

1. Основні поняття

Експорт - це один з видів міжнародної торгівлі.

Всі країни намагаються стимулювати власного товаровиробника до експорту продукції, заохочуючи наданням:

- субсидій;
- податкових пільг;
- кредитів під незначні відсотки;
- юридичної, політичної та іншої підтримки.
- Виходу підприємства на зовнішній ринок передує вивчення:
- попиту на зовнішньому ринку на товар, призначений на експорт;
- рівня конкуренції на ринку;
- рівня га тенденції зміни цін;
- вимог споживачів з мстою удосконалення технології виробництва товарів.

На цій основі встановлюють сегменти ринку, в межах яких вивчають форми та методи торгівлі, види, засоби та інтенсивність реклами, що

застосовуються конкурентами.

Після вивчення ринку розроблюються та реалізуються заходи по виходу на зовнішній ринок:

- план розробки, освоєння та випуску продукції;
- вибір форми та методів виходу на зовнішній ринок;
- проведення рекламної кампанії;
- пошук та вибір контрагента;
- розробка комерційної пропозиції;
- проведення переговорів;
- укладання угоди (контракту);
- реалізація контракту.

Експорт - продаж продукції (робіт, послуг) іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення продукції за межі митних кордонів України з метою отримання доходів від виробничої або інших форм господарської діяльності.

Експортна операція - комерційна діяльність, пов'язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

В умовах зовнішньоекономічної діяльності здійснюються наступні види експортних операцій:

- експорт товарів в рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів в межах державного контракту;
- експорт товарів на умовах державного або комерційного кредиту, або за рахунок відстрочки платежу;
- експорт на умовах компенсаційної угоди;
- експорт на умовах бартерної угоди;
- експорт в рахунок надання допомоги.

Будь-яка юридична особа може здійснювати експорт товарів (робіт, послуг) у разі виконання певних вимог:

- здійснення експортних операцій повинно бути передбачене її

статутними документами;

- контракт на експорт товарів (робіт, послуг) має бути укладений у письмовій формі і відповідати всім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) ;
- при визначенні предмету експортного контракту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування та ліцензування експорту, визначені законодавством України.

Але ще до укладання експортного контракту сторони повинні дійти згоди щодо його основних положень.

У зовнішньоекономічні відносини партнери вступають, маючи, як правило, різні позиції з основних питань майбутньої угоди, різний досвід та різні правові норми у галузі підприємництва.

Тому процес укладання угоди фактично складається з двох стадій:

- викладення власної позиції та побажань партнеру, а також вивчення його пропозицій та умов;
- пошук компромісу та оформлення його в тексті угоди.

Сторони у зовнішньоторговельній угоді можуть взаємодіяти різними способами. Найпоширенішим є такий порядок:

1)попереднє викладення пропозицій та побажань, яке здійснюється зазвичай у письмовій формі;

2)уточнення та узгодження окремих позицій угоди, що може здійснюватися швидшим способом зв'язку, зокрема, з використанням телефону;

3)кінцеве врегулювання всіх умов угоди в процесі особистої зустрічі сторін.

Кожний з цих етапів фактично представляє собою переговори: переговори листуванням, переговори по телефону та особисті переговори.

При складанні тексту оферти слід враховувати ряд правил.

По-перше, текст повинен бути коротким, але в той же час чітким та

ясним. Потрібно уникати можливості різного тлумачення тих або інших умов пропозиції, що в подальшому може призвести до непорозумінь між контрагентами. Крім того, неясності в оферті можуть викликати появу нових зустрічних запитів від контрагента, що неминуче веде до втрати часу, уповільнення всієї зовнішньоторговельної роботи та, отже, до зниження її ефективності. У зв'язку із цим слід добре продумувати аргументи, які передбачається викласти у тексті.

Зміст оферт на один й той же товар може видозмінюватися залежно від контрагента, особливостей його потреб та ступеня знайомства з ним.

Звичайно в оферті вказуються всі комерційні умови угоди: найменування товару, кількісні та якісні характеристики, базисні умови поставки та ціна, термін поставки, умови платежу, порядок здачі-приймання товару, характер тари та упаковки, гарантії та санкції. Оферта також повинна обов'язково містити юридичну адресу та підписи з боку продавця.

В той же час не завжди оферта повинна містити всі перераховані умови. В тих випадках, коли між сторонами раніше вже був укладений договір або коли сторони застосовують типові умови поставки, оферта може містити лише індивідуальні умови даної угоди (предмет угоди, кількість, якість, ціна, термін поставки), а стосовно інших умов робиться посилання на попередній контракт або типові умови, відомі іншій стороні.

По-третє, оферту можна підготувати у формі проекту контракту, підписаного з боку експортера та такого, що містить всі основні умови угоди.

Особливої уваги потребує питання про зазначення ціни в оферті, встановлення якої є складною та відповідальною справою. З одного боку, кожний експортер прагне отримати найвищий прибуток та зацікавлений у зазначенні максимальної ціни. З іншого боку, основні умови поставки, вказані в оферті, повинні приблизно відповідати звичайним ринковим умовам, так як товар, запропонований за завищеною ціною, не зацікавить покупця, а на товар, один раз вже проданий за порівняно низькою ціною, складно буде в подальшому підвищити ціни, якщо кон'юнктура ринку в цей

час залишатиметься стабільною.

Тверда оферта представляє собою пропозицію, яка відправляється тільки одному можливому покупцю на дану партію товару з вказанням терміну, протягом якого продавець є зв'язаним своєю пропозицією та не може зробити аналогічну пропозицію іншому покупцю.

В тому випадку, якщо покупець згоден з усіма умовами оферти, він надсилає продавцю письмове підтвердження, яке містить його безумовний акцепт, та його отримання продавцем вважається моментом виникнення у сторін договірних зобов'язань.

Вільна оферта - це оферта, яка надсилається одночасно на одну й ту саму партію товару декільком можливим покупцям.

Вона не встановлює терміну для відповіді і тому не зв'язує оферента. Згода покупця з умовами вільної оферти підтверджується твердою контрофертою. Після підтвердження продавцем (акцепту) контроферта покупця угода вважається укладеною.

Експортеру при підготовці оферти слід звернути увагу на різні нюанси в оформленні пропозиції. Зокрема, якщо контрагент не знайомий із експортером, то оферта повинна носити як діловий, так і частково рекламний характер. В цьому випадку допускається включення до тексту оферти короткої інформації про діяльність експортера.

Розсилка підготовлених пропозицій також є не стільки простою, чисто технічною операцією, якою вона здається на перший погляд. До цього етапу потрібно підходити настільки ж ретельно та продумано, як і до всіх інших питань, пов'язаних із підготовкою зовнішньоторговельної угоди. Перш за все необхідно вирішити, куди, кому та коли доцільно розіслати оферти. При цьому нерідко можна зустріти думку про те, що, чим більше відправлено оферт, тим швидше та більше буде укладено угод. Однак це не завжди вірно. Якщо пропозиції надіслані декільком покупцям у межах однієї країни, без врахування існуючих зв'язків між різними фірмами в межах тих або інших спілок та об'єднань, то в силу взаємної інформації такі пропозиції можуть

призвести до перебільшеного уявлення про кількість запропонованих товарів або про особливу зацікавленість експортера у терміновому продажу. В цьому випадку ефект може бути навіть зворотним: покупці можуть зволікати та не відкликатися на пропозицію, розраховуючи на зниження цін.

Говорячи про оферти, особливо на машини та устаткування, потрібно згадати про так звані стандартні пропозиції.

Стандартна пропозиція - це заздалегідь розроблені умови продажу різних видів виробів.

Підготовка таких пропозицій на сировинні та продовольчі товари, як правило, не викликає ускладнень. Розробка ж стандартних оферт на вироби машинобудування, враховуючи їх велику різноманітність, складність та різне призначення, є дуже складною. Однак, якщо вони будуть розроблені, то значно прискорять можливості надсилання пропозицій клієнту та полегшать діяльність експортерів.

Особливо позитивно зарекомендували себе стандартні пропозиції на міжнародних ярмарках та виставках, де фактор часу грає велику роль і де з цієї причини дуже важливо мати можливість швидко надати покупцям, які зацікавились тим чи іншим товаром, відповідні пропозиції.

Але при укладанні експортних угод слід пам'ятати, що деякі види експорту в Україні заборонені, зокрема:

- експорт з території України предметів, які представляють національне, історичне або культурне надбання українського народу, що визначається відповідно до законів України;
- експорт товарів, який здійснюється з порушенням прав промислової та інтелектуальної власності.

Детальний перелік товарів, експорт яких заборонений, затверджується Верховною Радою за поданням Кабінету Міністрів України.

Експортні товари - це товари, вивезені для реалізації за межі митного кордону України, незалежно від валюти, якою проводиться розрахунок.

При виборі методу експортування товару (прямого або через

посередників) необхідно враховувати:

- кількість потенційних замовників;
- частоту продаж;
- тип продукту, що продається;
- обсяг замовлень.

Розрахунки за договором поставки є, як правило, поточними валютними операціями.

У всіх зазначених вище випадках підприємство-експортер зобов'язане отримати дозвіл на здійснення зовнішньоторговельної угоди.

2. Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів (продукції) за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок

Відповідно до митного режиму "Експорт" суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, в залежності від предмету експорту, повинен подати до митниці наступні документи:

- вантажну митну декларацію;
- провізну відомість або CARNET TIR (складається на майно, що вивозиться, на товари та майно вартістю до 100 дол. США, несупровідний багаж та інші товари, на які не складається вантажна митна декларація);
- товаросупровідні документи: транспортні накладні (CMR, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи);
- комерційні документи (рахунки-фактури, інвойси);
- довідку про декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей;
- ліцензію Міністерства економіки України на товари, що

підлягають ліцензуванню;

- дозвіл Урядової комісії з експортного контролю;
- фітосанітарний сертифікат;
- ветеринарний сертифікат;
- дозвіл служби екологічного контролю на вивезення товарів;
- гарантійне зобов'язання, прийняте на облік податковою адміністрацією (при митному оформленні давальницької сировини);
- свідоцтво про допущення до перевезення транспортного засобу або контейнера для перевезення вантажів під митними печатками та пломбами (для українських перевізників);
- інформаційний лист Держмитслужби з переліком висновків;
- експертний висновок територіального органу Держстандарту України (оригінал);
- дозвіл Міністерства культури (при вивезенні культурних цінностей);
- облікову картку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;
- експертний висновок Державного гомологічного центру при Міністерстві фінансів України (на вивезення дорогоцінного, напівдорогоцінного та декоративного каміння);
- сертифікат якості Державної хлібної інспекції Мінагропрому України (при відвантаженні зерна та продуктів його переробки);
- довідку, видану управлінням сільського господарства та продовольства обласної держадміністрації за встановленою формою (при вивезенні живої худоби, шкіряної сировини);
- разову (індивідуальну) ліцензію на право здійснення певних видів зовнішньоекономічної діяльності;
- індивідуальну ліцензію на здійснення резидентами майнових інвестицій за межами України (видається Міністерством економіки України у разі майнових інвестицій за кордон);

- платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на депозитні рахунки митних установ.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій визначається рядом факторів, передусім, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються, іноземному покупцю та формою розрахунків з ним.

Основними завданнями обліку експортних операцій є:

- формування достовірної інформації про реалізацію експортованих
- товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Процес реформування економіки України істотно вплинув і на необхідність створення нової методології бухгалтерського обліку, зокрема, на облік експортних операцій. Щодо цього важливе значення мають принципи, закладенні в Законі Україні "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні":

- принцип превалювання сутності над формою, що визначає визнання доходів і відображення їх в обліку за методом нарахування, тобто з моменту виникнення права на них;
- принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, відповідно до якого доходи та витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошей, а для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів.

Виходячи із зазначених принципів, формується концепція процесу реалізації і концепція визначення фінансових результатів за експортними операціями.

Концепція процесу реалізації визначає період, в якому має бути визнаний дохід, а також порядок визначення суми доходу від реалізації.

Концепція фінансових результатів полягає у порівнянні доходів та витрат за тими самими операціями.

Операції повинні відображатись в обліку відповідно до їх сутності, а не виходячи з юридичної форми. З огляду на це потрібно визначити критерій та основні принципи визнання доходів. Поняття доходу визначено в П(С)БО 15 "Дохід".

Дохід - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

В процесі визнання доходу від реалізації товарів на експорт існують певні особливості.

Реалізація товарів на експорт прямо залежить від базисних умов поставки товарів, які так чи інакше враховують транспортний чинник не лише у зовнішньоторговельній ціні, а й у відображенні моменту визнання доходу від реалізації товарів на експорт.

Характеризуючи обов'язки продавця залежно від базисних умов поставки, їх можна класифікувати в такий спосіб:

- група E - відпуск товару;
- група F - передача основному перевізнику, основні витрати за перевезення не оплачені;
- група C - передача основному перевізнику, основні витрати за перевезення оплачені;
- група D - поставка товару.

Умови групи E і групи F відрізняються за обов'язками продавця з доставки товару. Умови групи C і D у цьому відношенні однакові: продавець

доставляє товар у місце призначення і несе всі витрати щодо транспортування вантажу. Відмінність цих груп між собою - у відповідальності за ризик втрати чи ушкодження вантажу. У групі С цю відповідальність несе покупець, у групі D - продавець.

Базисні умови експортних поставок за умовами групи Е передбачають визнання доходу в момент відпуску товарів за умов, що покупець має добру репутацію і експортер впевнений в одержанні платежу. Пов'язуючи цей аспект з формами розрахунків, що використовуються в зовнішньоекономічних операціях, таку впевненість може дати, наприклад, акредитивна форма розрахунків або авансовий платіж.

Базисні умови поставок груп F, C і D передбачають визнання доходу за різними моментами, що залежать від аналізу економічної суті операцій з реалізації товарів або послуг на експорт.

Визнання доходів повинно здійснюватись відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, який визначає порядок реєстрації в бухгалтерському обліку доходів від продажу товарів. Вони можуть визнаватися на момент поставки товару або послуги покупцю, до або після такої поставки. Визначення цього моменту залежить від того, коли ця господарська операція буде відповідати критеріям визнання, визначеності, релевантності та надійності. Дохід відображається, коли він визнаний або може бути визнаний (тобто існує можливість його визнання).

Визнання доходу за товари, послуги або інші види активів, продані за готівку чи в обмін на негроїдові ресурси, підтверджується моментом переходу права власності на них від продавця до покупця.

Дохід відображається тоді, коли він зароблений, тобто коли компанія 1 виконала той обсяг роботи, здійснення якого дає їй право на одержання I доходу відповідно до умов контракту, і коли компанія впевнена, що I виконаний обсяг роботи буде оплачений замовником.

Найпоширенішою ситуацією, що відповідає наведеним критеріям визнання доходу, є така ситуація, коли підприємство одержує дохід у вигляді

оплати за відвантажені нею товари, надані послуги в момент їх відвантаження (надання). У бухгалтерському обліку такий дохід відображається за датою продажу товарів або надання послуг. Подібний метод відображення доходу називається відображенням на дату відвантаження.

Існує ряд ситуацій, коли дотримання названих вище критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту відвантаження товару.

П(С)БО 15 "Дохід" визначає не тільки критерії визнання доходу від реалізації в залежності від того, що було реалізовано - продукція, роботи чи послуги або дохід було одержано внаслідок використання активів І підприємства іншими особами, а також виходячи з конкретних умов кожної І господарської операції, яка може призвести до виникнення доходу. Тому дата відображення доходу від реалізації може не співпадати з датою відвантаження продукції, товарів, підписання документів про виконання робіт, послуг. Експортна операція вважається завершеною, коли сторони зовнішньоекономічного контракту (договору) у повному обсязі виконали умови контракту. Термін виконання експортної операції за чинним законодавством становить 90 календарних днів, а за окремими товарами -180 календарних днів.

Стосовно принципів превалювання сутності над формою, а також нарахування та відповідності доходів і витрат в обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів від відвантаження товарів на експорт - не обов'язкова умова для відображення доходу від реалізації товарів на експорт. Основними особливостями визнання доходу від реалізації товарів на експорт є те, що експортер передав ризики володіння товаром, впевнений в економічній вигоді угоди, може достовірно визначити суму доходу, а також може реально оцінити фактичні витрати.

Концепція реалізації товарів має два аспекти: аспект визнання доходу та аспект визнання витрат. Правильне визначення чистого фінансового

результату від реалізації протягом звітного періоду потребує, щоб ці два аспекти були визнані в одному звітному періоді.

Визначення фінансового результату від реалізації товарів на експорт відбувається шляхом зіставлення доходів звітного періоду від реалізації товарів на експорт з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Аспект доходу відображає збільшення, а аспект витрат - зменшення матеріального активу. Таким чином, доки не буде відображений дохід від реалізації, в обліку не може відбуватися списання товарів, відвантажених на експорт, а також затрат, пов'язаних із проведенням експортної операції (транспортні, митні, страхові тощо).

На операції з експорту товарів істотний вплив справляють умови зовнішньоекономічного контракту, в якому зазначаються умови платежів: засоби, порядок і терміни фінансових розрахунків та гарантій виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань, а також умови здачі-приймання товарів (робіт, послуг) із зазначенням терміну та місця фактичної передачі товарів, із визначенням переліку товарно-супровідних документів, що містять усі необхідні відомості про товар і умови контракту. Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається по дебету рахунку 362 Розрахунки з іноземними покупцями" і кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації" з використанням відповідних субрахунків.

Після цієї операції можливе відображення витрат по експортній операції, а саме списання реалізованих на експорт товарів по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредиту рахунків 28 "Товари" або 26 "Готова продукція" за обліковою вартістю.

В процесі реалізації експортної продукції у підприємства виникають комерційні витрати, зокрема такі, як витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-

розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, і оплату зборів за митне оформлення вантажів тощо. Такі витрати

накопичуються на рахунку 93 "Витрати на збут" з подальшим перенесенням до складу фінансових результатів.

Оскільки експортні товари призначені для вивезення з метою реалізації | за межами митного кордону України, то вопи с експортними з моменту їх відвантаження на адресу іноземного одержувача Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи.

Визначальним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, виступає дата пред'явлення зазначених вище документів покупцеві або пред'явлення їх до уповноваженого банку, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату. Облік інвалютної виручки ведеться в національній та іноземній валюті.

Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Датою відвантаження (навантаження на борт, відправки або прийняття до перевезення) вважається дата видачі транспортного документу. У випадку видачі декількох транспортних документів (від різних дат або різних портів відвантаження) датою відвантаження визнається дата останнього транспортного документу.

Реалізація експортної продукції і експортних товарів відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов поставки. При визначенні контрактної вартості враховуються облікова вартість і базисні умови поставки. ПДВ і акцизний збір по експортних товарах в контрактні ціни не включаються. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції і експортних товарів є мито, митні збори і транспортні витрати залежно від базисних умов поставки ." Одночасно з реалізацією в бухгалтерському обліку відображається списання первісної вартості

реалізованих експортних товарів (собівартості експортної продукції) і накладних витрат, пов'язаних з цією операцією (мито, митний збір, транспортні витрати тощо).

Базою оподаткування ПДВ при експорті товарів (робіт, послуг) є договірна (контрактна) вартість, визначена за вільними або регульованими цінами.

Об'єктом оподаткування є операції з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України і надання послуг (виконання робіт) за межами митної території України.

При експорті підприємствами-виробниками підакцизних товарів (продукції) за іноземну валюту акцизний збір не сплачується за умови наявності підтвердженої митними органами вантажної митної декларації.

У разі реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту підприємствами, які придбали цей товар (продукцію) за цінами з акцизним збором, суми такого акцизного збору повертаються виходячи з митної вартості пропорційно до суми іноземної валюти, що фактично надійшла на рахунок підприємства, але не більше за суму акцизного збору, сплачену до бюджету виробником або постачальником підакцизного товару, якщо не закінчився річний строк з дня надходження відповідних сум податку до бюджету. Повернення проводиться фінансовими органами за висновками податкових органів після подання письмової заявки з підтверджуючими документами.

Якщо підприємство придбало товари для проведення експортної операції і реалізує їх за іноземну валюту, то ціна придбання цих товарів складається з купівельної вартості за вирахуванням ПДВ і акцизного збору.

Не дозволяється застосовувати нульову ставку при експорті товарів (робіт, послуг), що мають пільги по податку на додану вартість на митній території України.

Облік розрахунків за ПДВ при експорті практично зводиться до обліку сум нарахованого податкового кредиту. Потім на підставі даних

бухгалтерського обліку визначається сума експортного відшкодування, тобто сума ПДВ, сплачена грошовими коштами постачальнику у складі цінив товарно-матеріальних цінностей, які підприємство використало при виготовленні експортної продукції або безпосередньо експортувало. Підставою для використання пільг по сплаті ПДВ є три документи:

1) зовнішньоторговельний контракт (його копія);

2) виписка банку, що підтверджує фактичне надходження експортної І виручки в український банк;

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

Платник податку, що здійснює операції з вивезення (пересилання) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України (експорт) і подає розрахунок експортного відшкодування за результатами податкового місяця, має право на отримання такого відшкодування протягом 30 календарних днів з дня подання такого розрахунку.

До зазначеного розрахунку слід додати такі документи:

1) митну декларацію, яка підтверджує факт вивезення товарів за межі І митної території України;

2) копії платіжних доручень, засвідчених банком, про перерахування І платником банку коштів на користь іншого платника податку в оплату І придбаних товарів з урахуванням податків, включених у ціну такого придбання;

3) ввізну митну декларацію, що підтверджує факт митного оформлення і товарів при вивезенні товарів, попередньо імпортованих таким платником 1 податку.

Облік нарахування сум податкового кредиту не залежить від цілей використання запасів, що придбаються, тобто здійснюється у загальному порядку. Одночасно з розрахунком експортного відшкодування, крім митних декларацій або актів, що підтверджують виконання робіт (послуг) на експорт, мають подаватися завірені банком копії платіжних доручень.

Під час експорту товарів з підприємств-експортерів стягується ввізне мито та митні збори. Експортні мита стягуються з підприємства-експортера, залежно від того, чи вироблені товари, що реалізуються, ним самим, чи закуплені у іншого українського підприємства.

1. Відвантажено товари на експорт

Дт 362 Кт 702

2. Списано купівельну вартість реалізованих товарів

Дт 902 Кт 281

3.Нараховано ПДВ

Дт 702 Кт 641

4. Акцентовано рахунок транспортної організації за перевезення товару, що експортується

Дт 93 Кт 631

5. Відображено суму ПДВ у вартості транспортних послуг

Дт 641 Кт 631

6. Нараховано і сплачено на митниці мито і митні збори

Дт 93 Кт 642

Дт642 Кт 311

7. Списано на фінансовий результат суму чистого доходу

Дт 702 Кт 791

8. Списано на фінансові результати купівельну вартість реалізованих товарів

Дт 791 Кт 902

9.Списано на фінансовий результат суму витрат на збут

Дт 791 Кт 93

10. Списано на фінансовий результат курсову різницю

Дт 714 Кт 791

Порядок проведення перерахунку дебіторської заборгованості підприємства на дату балансу визначено П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", згідно з яким на кожну дату балансу монетарні статті в іноземній

валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу. Дебіторську заборгованість буде визнано монетарної статтею, якщо в і результаті її погашення передбачається одержання грошових коштів або їх еквівалентів. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті провадиться також на дату здійснення розрахунку. Така курсова різниця відображається у складі доходів від операційної діяльності -у разі збільшення курсу валюти, та у складі витрат від операційної діяльності - у разі зменшення курсу валюти.

Дохід, отриманий від реалізації товару, не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Аналітичний облік експортних операцій необхідно організовувати за трьома основними напрямками:

- за кожним покупцем;
- по кожному платежу;
- за валютою платежу.

3. Облік операцій з експорту робіт, послуг

Перелік послуг (робіт), які вважаються такими, що експортуються, включає:

- консультаційні, інформаційні та аудиторські послуги;
- медичні послуги;
- послуги та роботи, пов'язані з нерухомим майном, включаючи будівельно-монтажні та експлуатаційні роботи;
- надання нерезидентам в оренду, чартер, фрахт морських або повітряних суден, що використовуються на міжнародних маршрутах або лініях, а також космічних кораблів, супутників або їх частин чи окремих функцій;
- надання послуг персоналу з обслуговування морських, повітряних та

космічних об'єктів, зазначених у попередньому пункті;

- надання послуг з передачі авторських прав, ліцензій, патентів, прав на використання торгових марок, інших юридичних та економічних знань, а також обробки даних та інформації для резидентів;
- надання послуг з організації реклами і публічних зв'язків за межами України;
- забезпечення персоналом нерезидентів України, культурної, спортивної, освітньої діяльності за межами України;
- надання послуг з туризму на території України в разі їх продажу за межами України безпосередньо або при посередництві нерезидентів із застосуванням безготівкових розрахунків.

Експорт послуг - експорт нематеріальної продукції сфери послуг, що включає комерційні, професійні та споживчі послуги.

Експорт робіт, послуг класифікується як експорт капіталу, тобто **які** вивезення за межі України капіталу в будь-якій формі з метою отримання 1 прибутку від виробничої та інших форм господарської діяльності.

Документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг), є акт виконаних робіт (наданих послуг) і оформлений належним чином.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з експортом послуг нерезидентам, в цілому, аналогічний порядку обліку операцій з експорту готової продукції, за виключенням рахунку, на якому відображається собівартість виконаних робіт (наданих послуг).

1. Підписано акт виконаних робіт

Дт 362 Кт 703

2. Відображено виникнення податкових зобов’язань

Дт 703 Кт 641

3. Списано собівартість наданих послуг

Дт 903 Кт 281

4. Списано на фінансові результати дохід від наданих послуг

Дт 703 Кт 791

5. **Списано на фінансові результати собівартість наданих послуг**

Дт 791 Кт 903

6. **Отримано на транзитний валютний рахунок оплату за надані послуги**

Дт 314 Кт 362

.4. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців

Найважливіша частина закінчення будь-якого продажу - вчасно отримати плату за товари. Найбільше гарантій в цьому питанні для експортера надають авансові платежі від іноземних покупців. Сума доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), інших оборотних і необоротних активів, в оплату за які від покупців і замовників попередньо одержані кошти (аванс) в іноземній валюті, визначається перерахунком вартості фактично реалізованих (але не більше попередньо оплачених) в рахунок авансу готової продукції (товарів, робіт, послуг), інших оборотних і необоротних активів за валютним курсом на дату зарахування (отримання) попередньої оплати (авансу) в іноземній валюті. Суми отриманих авансів в рахунок майбутнього відвантаження (надання) товарів (робіт, послуг) включатимуться до складу доходу звітного періоду, коли здійснене таке відвантаження (надання), не за курсом на момент відвантаження (надання), а за курсом на момент отримання авансів. Це означає, що доходи за виконані роботи, надані послуги визнаються на дату їх надання, а за готову продукцію - на дату відвантаження, але визначаються за курсом на дату попередньої оплати (одержання авансу), перерахунок на дату визнання доходу не відбувається, тобто перерахунок кредиторської заборгованості в іноземній валюті на дату визнання доходу не здійснюється.

Вартість реалізації, що перевищує суму попередньої оплати, і визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу від

реалізації.

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

У зв'язку з цим в обліку необхідно чітко розділяти суми в іноземній валюті, що надійшли від нерезидентів як погашення існуючої заборгованості, та суми авансів, що надходять. Для обліку останніх використовується | субрахунок 681 "Розрахунки за авансами одержаними".

Сума дебіторської заборгованості, відображена в обліку на субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними", забезпечується запасами (матеріальними активами), а не сумами коштів, тому її варто розглядати як немонетарну статтю.

1. Списано купівельну вартість товарів

Дт 902 Кт 281

2. Сплачено митні платежі

Дт 642 Кт 311

3. Відображено у складі фінансових результатів

- **дохід від експертної операції**

Дт 702 Кт 791

- **купівельну вартість реалізованих товарів**

Дт 791 Кт 902

- **витрати на збут**

Дт 791 Кт 93

4. Відображено суму авансу в залік дебіторської заборгованості

Дт 681 Кт 362

5. Визначено курсову різницю на кінець звітного періоду

- по заборгованості покупців

Дт 945 Кт 362

- по коштах на валютному рахунку

Дт 945 Кт 312

6. Відображено курсову різницю в складі фінансових результатів

Дт 791 Кт 945

ТЕМА 7

Облік інших зовнішньоекономічних операцій

План

1. Облік лізингових операцій
2. Облік реекспортних та реімпортних операцій
3. Облік консигнаційних та комісійних операцій

1. Облік лізингових операцій

Лізингова операція передбачає передачу права користування окремими інвентарними об'єктами основних засобів іншому суб'єкту на платній основі на визначений строк.

Лізинг **(leasing)** — різновид підприємницької діяльності, яка спрямована на інвестування коштів у рухоме та нерухоме майно, що спеціально передається за договором фізичним та юридичним особам на відповідний період для використання в підприємницьких цілях.

Вендщорліз — вид міжнародного лізингового контракту, за яким зарубіжна філія збуту лізингової компанії купує обладнання у власної фірми і надає його в оренду або продає на виплату зарубіжному споживачеві.

Об'єктом лізингу є будь-яке рухоме і нерухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів (машини, устаткування, транспортні

засоби, обчислювальна та інша техніка, системи телекомунікації тощо), не заборонене до вільного обігу на ринку.

Лізинговими операціями займаються великі фірми, банки, а також спеціалізовані лізингові компанії.

Суб'єктами лізингу можуть бути:

1) ***лізиигодавець*** - суб'єкт підприємницької діяльності, в т.ч. банківська або небанківська фінансова установа, який передає в користування об'єкти за договором лізингу;

2) ***лізингоодержувач*** - суб'єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об'єкти за договором лізингу;

3) ***продавець лізингового майна*** - суб'єкт підприємницької діяльності, що виготовляє майно, яке є об'єктом лізингу.

В оформленні лізингових операцій виділяють два етапи:

1)перший - оформлення всіх документів, які необхідно підготувати до укладання лізингового договору. Юридичне оформлення даних документів засвідчує створення необхідних умов для укладання лізингового договору;

2) другий - оформлення та укладання лізингового договору, а також документів, які створюють сприятливі умови для успішного виконання зобов'язань щодо лізингового договору. На цьому етапі здійснюється процес закріплення лізингової угоди в три- і двосторонніх договорах.

Перед укладанням угоди проводиться ретельний аналіз клієнта, до якого входить:

- оцінка клієнта з точки зору здатності сплати лізингових платежів та доходів, які передбачаються від використання обладнання, що передається в лізинг;
- оцінка товарів (попит на них з точки зору можливого перепродажу), виготовлених на обладнанні, одержаному в лізинг.

При лізингу з додатковим залученням коштів особливо гостро постають питання податкового права, страхування, надання технічних гарантій виробника тощо.

Договір лізингу укладається у формі багатосторонньої угоди за участю лізингодавця, лізингоодержувача, продавця або двосторонньої угоди між лізингодавцем та лізингоодержувачем. Договір лізингу має бути укладений у письмовій формі та відповідати вимогам законодавства України. Митне

оформлення за договорами, що не відповідають законодавству, не здійснюються.

Серед основних умов договору лізингу можна виділити наступні:

- предмет лізингу завжди суворо індивідуалізований;
- строк лізингу у випадку фінансового лізингу залежить в основному від виду обладнання і визначається періодом його фізичного і морального зносу;
- розмір лізингового платежу;
- утримання обладнання в належному стані відповідно до правил експлуатації, здійснення ремонту, придбання запасних частин тощо;
- страхування майна, що передається на користь лізингодавця, сплата пов'язаних з ним податків тощо;
- повернення обладнання, отриманого в лізинг, в нормальному стані з врахуванням зносу по закінченні строку лізингу.

Лізингові договори можуть містити й інші умови.

В комерційній практиці розрізняють різні види та форми лізингу в залежності від форми організації угоди, термінів, обсягу обслуговування, типу майна, сфери ринку, умов амортизації, податкових пільг, форми платежів тощо.

Фінансовий лізинг (financial leasing) - договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків від вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору.

Фінансовий лізинг полягає в користуванні на компенсаційній основі певним майном з набуттям права власності після закінчення дії договору

лізингу. При цьому весь ризик раптової загибелі та пошкодження об'єкту оренди, всі види цивільної відповідальності, які можуть виникнути у зв'язку з використанням майна, переданого в лізинг, а також витрати на ремонт несе лізингоодержувач.

Лізинг вважається фінансовим, якщо договір лізингу передбачає наявність хоча б однієї з наступних умов:

- право власності на майно, передане в лізинг, повністю переходить до лізиногоодержувача по закінченню строку лізингу;
- лізингоодержувач має можливість та намір придбати об'єкт лізингу за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- строк лізингу становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта лізингу;
- теперішня вартість мінімальних лізингових платежів з початку строку лізингу дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта лізингу.

Оперативний лізинг (operative leasing) - це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує у платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший строку, за який амортизується 90 відсотків від вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору.

Цей вид лізингу не передбачає переходу права власності на об'єкт лізингу до лізингоодержувача після закінчення терміну дії договору, але дає можливість повторної передачі у користування лізингоодержувачу об'єкта лізингу після закінчення дії договору.

Серед форм лізингу виділяють зворотний, пайовий та міжнародний лізинг.

Міжнародний лізинг - це договір лізингу, що здійснюється суб'єктами лізингу, які перебувають під юрисдикцією різних держав, або в разі якщо майно чи платежі перетинають державні кордони.

Міжнародний лізинг здійснюється відповідно до Закону України "Про лізинг", законодавства України, міжнародних договорів, в яких бере участь Україна, та договорів, укладених суб'єктами лізингу.

Предметами міжнародного лізингу найчастіше бувають: 1) товари споживчого призначення: автомобілі, автофургони, холодильники;

2) телевізори, відеотехніка та ін.;

3) конторське та поліграфічне обладнання, перфораційні і сортувальні машини, копіювальне обладнання, засоби теле- та дистанційного зв'язку;

4) засоби обчислювальної техніки та обробки інформації: комп'ютери та комп'ютерні програми;

5) транспортні засоби: вантажівки, літаки, гелікоптери, кораблі, контейнери, спеціальні вагони;

6) обладнання промислового призначення;

7) стаціонарне обладнання і обладнання комплектних підприємств, повністю укомплектованих і готових до експлуатації;

8) обладнання, що було у використанні.

Міжнародний лізинг знаходить досить широке розповсюдження передусім з тієї причини, що згідно з правилами Міжнародного валютного фонду зобов'язання, що витікають з лізингу, не включаються до обсягу зовнішньої заборгованості держави.

Лізингоодержувач за користування об'єктом лізингу вносить періодичні лізингові платежі, що включають:

- суму, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта лізингу, що амортизується за строк, за який вноситься лізинговий платіж;
- суму, що сплачується лізингодавцю як процент за залучений ним кредит для придбання майна за договором лізингу;
- платіж як винагороду лізингодавцю за одержане у лізинг майно;
- відшкодування страхових платежів за договором страхування об'єкта лізингу, якщо об'єкт застрахований лізингодавцем;

- інші витрати лізингодавця, передбачені договором лізингу.

1. Відвантажено товар на експорт за контрактною вартістю

Дт 362 Кт 702

Дт 702 К т 641

Дт 702 Кт 791

2. Відображено облікову вартість відвантаженого товару

Дт 902 Кт 28

Дт 791 Кт 902

3.Оплачено витрати по транспортуванню товару до прикордонного пункту України

Дт 93 Кт 685

Дт 685 Кт 311

4. Сплачено експортне мито та митні збори

Дт 642 Кт 311

5. Нараховано експортне мито та митні збори

Дт 93 Кт 642

6. Сплачено витрати по перевезенню товару та його зберіганню на складі закордоном

Дт 93 Кт 312

7. Повернуто товар в Україну зі складу за кордоном як реімпортний

Дт 902 Кт28

Дт 791 Кт902

8. Сплачено контрактну вартість товару (методом червоне сторло)

Дт 362 Кт 702

Дт 702 Кт 791

2. Облік реекспортних та реімпортних операцій

Митним кодексом України передбачений режим вивезення товарів, при якому не стягуються митні платежі та не застосовуються заходи економічної політики -реекспорт.

Реекспорт - це продаж іноземним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності та вивезення за межі України товарів, раніше імпортованих на територію України.

Розрізняють реекспорт без ввезення імпортного товару в країну та реекспорт з ввезенням в країну, коли товар прямує транзитом через територію країни в країну реекспорту.

Режим реекспорту відповідно до українського законодавства включає:

- ввезення товарів, що були завезені раніше, але які не підлягали в країні експортера будь-якій переробці;
- операції, що здійснюються без завезення товарів у країну-експортера і не обліковуються в її митній статистиці;
- товари, що були реалізовані на міжнародних аукціонах, товарних біржах в Україні.

Підприємство закуповує товар в одній країні та продає його фірмі з іншої країни. Операція складається з двох частин - імпорту та експорту даного товару. Якщо товар прямує транзитом через територію країни, то ПДВ при проходженні ввізного товару через кордон країни не стягується. Виручка від реекспорту, що надходить на транзитний рахунок підприємства, розподіляється відповідно до встановленого порядку.

Реекспортні операції можуть здійснюватися і без ввезення в свою країну. Вони здійснюються торговельними фірмами з метою отримання прибутку завдяки різниці цін на один і той же товар на різних ринках.

Основою для реекспорту можуть бути декілька ситуацій:

По-перше, це використання традиційних організаційних форм торгівлі

на зовнішньому ринку, таких, як міжнародні біржі та аукціони. Реекспорт в цьому випадку є природнім продовженням торгової операції, яка потребує для продажу через біржу або аукціон ввезення товару в країну їх місцезнаходження з наступним його вивезенням покупцем третьої країни.

По-друге, ситуація вимушеного експорту може виникнути в процесі призупинення нормального ходу зовнішньоторговельної операції у випадку відмови покупця оплатити товар в момент прибуття його в порт призначення або стану банкрутства покупця, який настав на період відправлення йому товару.

По-третє, реекспорт виступає також складовою більш складної зовнішньоторговельної операції, наприклад, при реалізації великих проектів будівництва за кордоном, які потребують закупівель окремих видів матеріалів та комплектного обладнання в третіх країнах, минаючи ввезення його в країну експортера.

Значна частина експортних операцій здійснюється па території вільних зон (територія порту, що знаходиться поза митною територією даної країни). Товари, що ввозяться на територію цих зон, звільняються на час перебування там та при вивезенні для реекспорту від будь-яких зборів, податків з імпорту, споживання та виробництва.

Режим реімпорту згідно з українським законодавством включає:

- ввезення з-за кордону раніше вивезених вітчизняних товарів, що не підлягали там переробці;
- товари, що повертаються в країну у випадку не продажі їх на аукціонах, повернутих з консигнаційних складів товари, забраковані покупцем.

Під ***реімпортом товарів*** розуміють такий митний режим, коли товари українського походження, вивезені за кордон з митної території України відповідно до митного режиму експорту, ввозяться назад протягом десяти років з моменту їх вивезення без стягнення імпортного мита, акцизу та податку на додану вартість.

Товари повинні знаходитись у тому ж стані, в якому вони були на момент їх вивезення (крім природного убутку в межах норм згідно з нормативами). Моментом вивезення (експорту) вважається день прийняття митної декларації або день перетину кордону України, а момент ввезення (реімпорту) - день прийняття останнього документу, необхідного для митних цілей.

1. Придбано товари у вітчизняного постачальника та відображено податковий кредит

Дт 281 Кт 631

Дт 641 Кт 631

2.Відображено реалізацію товарів

Дт 362 Кт 702

3. Відображено у складі фінансових результатів доходи та витрати від реалізації товарів за договором консигнації

Дт 702 Кт 791

Дт 791 Кт 902

Дт 791 Кт 93

4. Отримано виручку від консигнатора за реалізований товар згідно умов договору

Дт 312 Кт 362

3. Облік консигнаційних та комісійних операцій

Угоди, які проводяться українськими підприємствами за комісійними і консигнаційними контрактами, є досить розповсюдженими в зовнішньоекономічній діяльності, а тому порядок здійснення таких операцій потребує особливої уваги з боку бухгалтерів.

Консигнація *(від лат. consignation - письмовий доказ)* - різновид агентської комісійної угоди, у відповідності до якої товари, що поставляються на експорт, після перетину кордону країни експортера

поміщаються на склад тимчасового зберігання (консигнаційний склад) та поступово, в міру реалізації чергової партії, розмитнюються агентом-комісіонером та реалізуються на внутрішньому ринку країни імпортера.

Учасниками консигнаційних операцій є консигнант та консигнатор.

Консигнант - принципал (комітент), який віддає агенту (консигнатору) свої товари на консигнацію для реалізації за кордоном.

Консигнатор - особа, що одержує від консигнанта товари, продає їх зі свого складу, від свого імені за винагороду, яку консигнант сплачує консигнатору за договором консигнації.

Консигнатор може бути оптовим покупцем або промисловим агентом.

Оптовий покупець є представником тільки покупців - роздрібних торговців, за дорученням яких на комісійній основі він купує товари у виробників або у їх представників.

Промисловий агент займається збутом на певній території товарів декількох підприємств-виробників, що не конкурують між собою. Як правило, такі посередники торгують товарами тривалого користування. Промисловий агент веде торгівлю або зі своїх складів, або товар відвантажується покупцю безпосередньо виробником. Головне завдання промислового агента - одержання замовлень.

Консигнаційний склад - склад, на якому консигнатор розміщує товари, отримані ним на консигнацію.

Митний ліцензійний склад - це митний режим, при якому ввезені з-за меж митної території України товари зберігаються під митним контролем без сплати мита та інших податків і без застосування заходів нетарифного регулювання та інших обмежень в період зберігання, а товари, що вивозяться за межі митної території України, зберігаються під митним контролем з моменту початку їх митного оформлення митними органами України до фактичного вивезення за межі митної території України.

Власником митного ліцензійного складу може бути будь-яка юридична або фізична особа, яка є учасником зовнішньоекономічної

діяльності, а також будь-який іноземний суб'єкт господарської діяльності за і умови дотримання такими особами вимог законодавства України.

Для розміщення товару у режимі митного складу власник товару подає до органу митного контролю мотивовану заяву, в якій повинна бути зазначена мета розміщення товару у тому режимі.

На митних ліцензійних складах дозволяється зберігати всі види товарів українського та іноземного походження (як імпортні, так і призначенні для вивезення за межі митної території України), які оподатковуються митом або зборами, а також такі, які підпадають під обмеження до ввезення в Україну і вивезення з України. Винятком є товари та інші предмети, які зберігаються виключно митницею.

Обов'язковій передачі митниці для зберігання підлягають товари, які:

а)не пропущені при ввезенні на митну територію України внаслідок установлених заборон чи обмежень на їх ввезення в Україну або транзит через територію України і не вивезенні з території України в день їх ввезення;

б)оподатковуються митом або митним збором при ввезенні на митну територію України у разі несплати таких платежів, якщо не надано відстрочення або розстрочення їх сплати.

При надходженні на митний ліцензійний склад товари повинні бути задекларовані, а також зареєстровані власником складу в складських документах відповідної форми, яка повинна забезпечувати якість контролю та обліку товарів, що зберігаються на конкретному митному ліцензійному складі. Митний орган може зобов'язати власника складу дати позачерговий звіт за наявності достатніх підстав для цього.

Митний ліцензійний склад відкритого типу може використовуватися і як консигнаційний склад. Підставою для розміщення вантажів, що ввозяться на такий консигнаційний склад, може бути договір консигнації, укладений і між нерезидентом - власником товару і консигнатором - українським суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, або договір доручення,

укладений між нерезидентом - власником товару та його представництвом, зареєстрованим у встановленому законодавством України порядку. Також необхідна наявність договору зберігання, укладеного з власником митного ліцензійного складу.

При зміні характеристики (наприклад, ціни) товарів, зазначених у вантажній митній декларації, яка оформлюється на транзит при надходженні товарів на митний ліцензійний склад, вони підлягають передекларуванню з оформленням нової вантажної митної декларації на транзит товарів на митний ліцензійний склад до оформлення вантажної митної декларації на імпорт їх в Україну та випуску з митного ліцензійного складу для вільного використання.

Якщо товари розміщено на митному ліцензійному складі на умовах консигнації, вартість таких товарів, зазначена в рахунках-проформах, є орієнтованою і застосовується, крім інших цілей, з метою страхування, обліку на складі тощо. Під час випуску у вільний обіг таких товарів, а також товарів, які надійшли згідно з договором купівлі-продажу і були розміщені на митному ліцензійному складі, митна вартість визначається згідно з договором купівлі-продажу і на підставі виставлених рахунків-фактур, інвойсів тощо.

1. **Відображено фактичну собівартість виконаних робіт**

Дт 903 Кт 23

2. **Реалізовано товари прийняті за договором консигнації за договірною вартістю**

Д 361 К 703

3. **Зменшено дохід від реалізації на суму сплачених при ввезенні мита, митних зборів, акцизного збору в частині, що відноситься до реалізованих товарів**

Дт 703 Кт 39

4. **Відображено витрати комісіонера, проведені при реалізації товарів за договором консигнації**

Дт 903 Кт 23

5. **Отримано від покупця кошти в оплату реалізованих товарів**

Дт 311 Кт 361

6. **Перераховано консигнанту кошти за товар за курсом на дату здійснення платежу**

Дт 632 Кт 312

ТЕМА 8

Облік зустрічної торгівлі

ПЛАН

1. Зустрічна торгівля та її форми

2. Облік компенсаційних операцій

3. Поняття та облік бартерних операцій

1. Зустрічна торгівля та її форми

Зустрічна торгівля - це зовнішньоторговельні операції, при здійсненні яких в документах (угодах або контрактах) фіксуються тверді - зобов'язання експортерів та імпортерів здійснити повний або частково збалансований обмін товарами. В останньому випадку різниця у вартості покривається грошовими платежами.

Формами зустрічної торгівлі є:

- Операції, які передбачають участь продавця в реалізації товарів, запропонованих покупцем;
- Операції в рамках промислового співробітництва;
- Операції натурального обміну.

Найпоширенішими їх формами є компенсаційні та бартерні операції.

2. Облік компенсаційних операцій

Сторони при підписанні компенсаційних угод обмінюються товарами, ,що взаємопоставляються, із зазначенням їх кількості та цін, що додаються в якості невід'ємної частини до угоди. Компенсаційні угоди можуть передбачати часткове грошове покриття товарів, що придбаються.

Компенсаційні угоди - форма зустрічної торгівлі, відповідно до умов якої зарубіжний партнер поставляє машини, обладнання та технології, іноді комплектні заводи в обмін на зустрічні поставки сировини та напівфабрикатів, що виготовлені на поставленому обладнанні.

Як вже зазначалось, поставки по компенсаційних угодах частково можуть погашатись зустрічними поставками, а частково - оплатою грошових коштів. Це зумовлює специфічність обліку таких операцій:

1)заборгованість по компенсаційній операції, що буде погашатись в іншій ніж грошова, формі, є статтею немонетарною, а тому курсова різниця по такій заборгованості не нараховується;

2)заборгованість по компенсаційній операції, що буде погашатись грошовими коштами, є статтею монетарною і по ній необхідно перераховувати курсову різницю на кожну дату балансу та на дату надходження коштів в її погашення. При чому в залежності від виду діяльності, по якій здійснюється компенсаційна операція, курсова різниця може бути як операційною, так і неопераційною.

Кредитування по компенсаційних угодах передбачає фінансування банком інвестицій підприємства, яке погашає кредит поставками продукції. Отримані позики обліковуються по дебету рахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті", 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" і кредиту рахунку 502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті". Відвантажена продукція, право власності на яку згідно з умовами кредитного договору переходить до банку, відображається по дебету рахунку 502 в кореспонденції з кредитом рахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції".

Кредитування у формі емісії цінних паперів передбачає випуск і реалізацію підприємством зобов'язань у вигляді облігацій з виплатою їх власникам процентів. Сума облігаційного займу проводиться по дебету рахунків грошових коштів з кредитуванням рахунку 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями". Повернення кредиту шляхом викупу облігацій відображається зворотнім записом.

1. Нараховано та сплачено мито та митні збори

Дт 15 Кт 642

Дт 642 Кт 311

2. Нараховано та сплачено ПДВ по імпорту

Дт 644 Кт 641

Дт 641 Кт 311

3. Оплачено витрати по встановленню та монтажу обладнання

Дт 15 Кт 311

4. Передано в експлуатацію обладнання і оприбутковано за балансовою вартістю

Дт 10 Кт 15

5. Оприбутковано на склад продукцію, виготовлену на імпортному обладнанні та призначену для поставки фірмі

Дт 26 Кт 23

3. Поняття та облік бартерних операцій

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

Еквівалентність міжнародного обміну досягається за рахунок рівності вартостей продуктів, що обмінюються, за світовими цінами.

Оцінка товарів, що обмінюються, в єдиній валюті (за законодавствомУкраїни - дол. США) необхідна для:

- нарахування мита, податків та зборів;

- здійснення контролю;
- транспортного страхування;
- оцінки та виплати можливих збитків;
- нарахування та виплата штрафних санкцій; *У* можливої уцінки товару;
- забезпечення кредитних зобов'язань на випадок застави товарів тощо.

Для застосування антидемпінгових заходів по визначеному переліку товарів при укладанні бартерних контрактів підприємства повинні відкривати попередній імпортний депозит в дол. США.

Попередній імпортний депозит - це свого роду депозитний рахунок, який відкривається за рахунок коштів підприємства протягом трьох днів з моменту укладання бартерного контракту і діє протягом всього періоду бартерного контракту та повертається протягом трьох днів з моменту оформлення ввізної вантажної митної декларації на імпортні товари, що надійшли по бартеру.

При віднесенні операції до бартерної слід враховувати її характерні особливості:

- разовий характер;
- участь двох сторін;
- оформлення угоди одним контрактом;
- визначення кінцевої специфікації і обсягу угоди до підписання! контракту;
- термін розрахунків не повинен перевищувати 90 днів. Продовження! зазначеного терміну бартерної операції можливо при отриманні суб'єктом} зовнішньоекономічного разового індивідуального дозволу ліцензійної комісії при Головному управлінні з питань зовнішньої торгівлі;
- на кількість товарів, що обмінюються не впливає зміна цін на, світовому ринку.

Для здійснення зовнішньоекономічної бартерної операції необхідно укласти договір. При укладанні бартерного договору (контракту) слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартістю експортну та імпортну частини угоди.

Визначення сторін в бартерному контракті відрізняється тим, що кожна з них є одночасно і продавцем, і покупцем. Тому в контракті звичайно вказується тільки назва фірми. В тих випадках, коли заздалегідь відомо, яка із сторін першою здійснить поставку товару, іноді вводяться поняття "перший постачальник" та "другий постачальник".

Предмет контракту визначає зобов'язання сторін обмінюватися тільки товарами із зазначенням їх назв, коротких характеристик та фізичного обсягу поставок з кожної сторони. Якщо предметом обміну є декілька товарів, то робиться посилання на додану специфікацію. В цьому ж розділі вказуються базисні умови взаємних поставок, які можуть бути різними для кожної із сторін.

Ціни бартерного контракту узгоджуються на однакових базисних умовах поставок, а потім до них робляться поправки, що враховують реальні витрати, пов'язані з процесом поставок. Загальна сума контракту підраховується сторонами після внесення до ціни поправок, що враховують базисні умови, а обсяги взаємних поставок коригуються таким чином, щоб їх вартості були однакові. Мито, податки та збори кожна з сторін контракту сплачує в своїй країні самостійно без будь-яких взаємних розрахунків.

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в тому, що:

- відсутні грошові розрахунки з іноземним партнером;
- момент відвантаження продукції на експорт вважається моментом її реалізації;
- облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на двох субрахунках: 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками" і 362 "Розрахунки з іноземними покупцями і

замовниками";

- кредиторська заборгованість іноземному партнеру за товари, що імпортуються, повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

Слід зауважити, що для правильності відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій необхідно враховувати, що П(С)БО передбачають існування ще і справедливих цін. Залежно від величини цих цін підприємством визначаються первісна вартість отриманої за бартерним контрактом продукції, а також дохід від такої операції.

Справедлива вартість - це сума, за якою може бути здійснено обмін активу в результаті операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Для підприємства, яке провадить бартерну операцію, з метою бухгалтерського обліку істотне значення має справедлива вартість отриманої продукції. Справедливу вартість необхідно визначати по кожній партії отриманої продукції. З метою спрощення бухгалтерського обліку рекомендується встановлювати договірну вартість цінностей, якими обмінюються, на рівні справедливої. Якщо ж цього досягти не вдається бухгалтеру необхідно мати достатню кількість аргументів на користь того, що договір укладено за ринковими (справедливими) цінами, тобто:

1) необхідно спробувати встановити договірну вартість на рівні справедливої (ринкової) вартості (наприклад, 100 дол.);

2) якщо договір укладається на більшу суму (наприклад, на 150 дол.) то необхідно довести, що справедлива (ринкова) вартість дорівнює 150 дол.

При бартерному обміні існує ще один важливий нюанс - обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливою вартістю), так і неподібними (різними за призначенням та/або справедливою вартістю) активами. Від визнання активів подібними чи неподібними залежить відображення в обліку бартерних операцій. Згідно з П(С)БО 15 "Дохід" при обміні подібними активами дохід не визнається. Навпаки, при

обміні неподібними активами дохід "визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання підприємством, зменшеним або збільшеним відповідно на суму переданих чи отриманих грошових коштів та їх еквівалентів".

У тому випадку, коли визначити справедливу вартість отриманих активів неможливо, дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за таким бартерним контрактом.

Особливу увагу слід приділити визначенню первісної вартості отриманих за бартерним контрактом активів.

Отримані запаси в бухгалтерському обліку оприбутковується за первісною вартістю, яка при проведенні подібного бартеру дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Якщо здійснюється обмін неподібними активами, то первісною вартістю виступає справедлива вартість переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата події, що сталася раніше, а саме:

- або дата оформлення ввізної (експортної) вантажної митної декларації (операції з експорту обкладаються ЦЦВ за нульовою ставкою);
- або дата оформлення ввізної (імпортної) вантажної митної декларації (ставка ПДВ - 20%).

Дата виникнення податкового кредиту визначається за датою здійснення заключної (балансуючої) операції.

Таким чином, якщо імпортна частина контракту передує експортній, то право на податковий кредит виникає тільки за датою експортної поставки, а »

разі відвантаження товару, що експортується, частинами - пропорційно кожному з експортних відвантажень.

Таким чином, діє механізм сторнування податкового кредиту, сплаченого при придбанні товарів, які згодом експортуються за бартерними угодами.

В бухгалтерському обліку нарахування пені відображається по дебету субрахунки 948 "Визнанні штрафи, пені, неустойки" рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності" та кредиту субрахунка 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" рахунка 68 "Розрахунки за іншими операціями". Потім сума пені списується з кредиту субрахунку 948 у дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

Якщо підприємство веде бухгалтерський облік із застосуванням 8-го і 9-го класів рахунків, ця операція спочатку відобразиться по дебету рахунка 84 "Інші операційні витрати" в кореспонденції з кредитом субрахунка 685, потім з кредиту рахунка 84 сума нарахованої пені спишеться в дебет субрахунка 948. У кінці року або місяця сума нарахованої пені списується з кредиту рахунка 948 в дебет рахунка 79.

Якщо підприємство веде бухгалтерський облік без застосування 9-го класу рахунків, то у цьому випадку сума нарахованої пені в кінці року або місяця буде списуватися з кредиту рахунка 84 у дебет рахунка 79.

Сплата пені відобразиться по дебету субрахунка 685 і кредиту субрахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті" рахунка 31 "Рахунки в банках".

1.Реалізовано товари за митною вартістю

Дт 362 Кт 702

2. Нараховано митні збори

Дт 93 Кт 642

3. Включено до купівельної вартості товарів суму відстроченогоПДВ

Дт 281 Кт 631

4. Списано собівартість реалізованих товарів

Дт 902 Кт 281

5.Оприбутковано імпортне обладнання

Дт 15 Кт 632

6. Передано податковий вексель органам митного контролю на суму податкових зобов'язань

Дт 643 Кт 621

7. Проведено залік заборгованості

Дт 632 Кт 362

8.Нараховано податкові зобов'язання, погашено податковий вексель

Дт 621 Кт 641

9. Включено в податковий кредит суму ПДВ

Дт 641 Кт 643

Для підприємств, що здійснюють експортно-імпортні операції з роботами, послугами у межах бартерного договору (контракту), передбачено ряд додаткових вимог, а саме: протягом 5 робочих днів з моменту підписання акта виконаних робіт, послуг чи іншого аналогічного документа необхідно повідомити:

- органи Державної митної служби України за місцем акредитації підприємства, якщо експортовані за бартерним договором (контрактом) роботи, послуги обмінюються на товар;
- органи Державної податкової служби України за місцем своєї реєстрації, якщо за бартерним договором (контрактом) експортуються або імпортуються роботи, послуги.

Повідомлення подається у двох примірниках за встановленою формою.

За неподання або несвоєчасне подання такої інформації передбачено застосування щодо підприємства пені у розмірі 1 % від вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожен день прострочення. При цьому загальна сума пені не може перевищувати вартості таких товарів (робіт, послуг).

Сума нарахованої пені не повинна перевищувати суму дебіторської заборгованості за таким договором (контрактом).

Якщо заборгованість за бартерним договором (контрактом) виникла внаслідок непереборної сили або форс-мажору, строки здійснення такої операції (90 календарних днів або 60 - за високоліквідними товарами) призупиняються і пеня за їх порушення не нараховується і не стягується протягом строку дії таких обставин.

За бартерними договорами (контрактами), що передбачають виробничу кооперацію, консигнацію, комплексне будівництво, поставку складних технічних виробів, товарів спеціального призначення, пеня за порушення строків ввезення товарів (робіт, послуг), що імпортуються за цими договорами, не застосовується за наявності у резидента разового індивідуального дозволу Мінекономіки України.

Якщо у процесі виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) виникають розбіжності у зв'язку з невиконанням іноземним партнером своїх зобов'язань, які не можна вирішити шляхом переговорів, або якщо іноземний партнер свої претензії у зв'язку з невідповідністю якості отриманої продукції не може підтвердити встановленими документами, то такі питання можуть вирішуватися у судовому порядку.

Тільки товарообмінні (бартерні) операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюються без розрахунків через банки, належать до ліцензування Міністерством економіки України.

Враховуючи, що залік між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зустрічних однорідних вимог не заборонений законами України, укладання таких угод не може привести до санкцій, передбачених законодавством про розрахунки в іноземній валюті.

Наявність належним чином оформлених документів, що припиняють зобов'язання по зовнішньоекономічних угодах шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог, є підставою для зняття комерційними банками з контролю експортно-імпортних операцій своїх клієнтів.

ТЕМА 9
Облік операцій з давальницькою сировиною
ПЛАН

1. Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею
2. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною
3. Порядок обліку операцій з давальницькою сировиною

1. Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею

Давальницька сировина в зовнішньоекономічній діяльності - сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробництві готової продукції з наступним поверненням продукції повністю або частково в країну власника (реалізації в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем), або вивезенням в третю країну.

Давальницькою сировиною можуть бути: сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії.

Операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах — операція по переробці (обробці, збагаченню або використанню) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також етапів (операцій) по переробці даної сировини), ввезеної на митну територію України (або закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату (сировина замовника на конкретному

етапі її переробки складає не менше 20 % загальної вартості виготовленої продукції).

Замовник - суб'єкт господарської діяльності, що надає давальницьку сировину.

Виконавець - суб'єкт господарської діяльності, що здійснює переробку, обробку, збагачення або використання давальницької сировини.

Готова продукція - продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, яка використовується для проведення розрахунків за його переробку) та визначена як кінцева в контракті між замовником та виконавцем.

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

а) ввезення давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України з метою отримання готової продукції;

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

в) вивезення українським замовником давальницької сировини за межі України з метою отримання готової продукції.

При експорті давальницької сировини готова продукція, в залежності від умов зовнішньоекономічного контракту, може бути:

- ввезена на митну територію України в повному обсязі;
- ввезена на митну територію України, крім тієї її частини, яка була використана для проведення взаєморозрахунків між виконавцем **і** замовником;
- реалізована за межами митної території України.

При імпорті давальницької сировини готова продукція, в залежності від умов зовнішньоекономічного контракту, може бути:

1)вивезена за межі митної території України у повному обсязі;

2)вивезена за межі митної території України у повному обсязі, крім тієї частини, яка була використана для проведення взаєморозрахунків між

виконавцем і замовником;

3)реалізована в межах митної території України.

Таким чином, застосовуючи давальницьку схему при ввезенні давальницької сировини, а також при отриманні давальницької сировини, закупленої за іноземну валюту на території України, підприємство може використовувати наявні виробничі потужності для отримання готової продукції. За виконану роботу підприємство може отримати кошти, сировину, готову продукцію або, залежно від умов зовнішньоекономічного контракту, оплату в комбінованій формі.

При переміщенні проміжного продукту давальницької сировини, яку ввезено на митну територію України з-за кордону, контроль за проведенням операцій з давальницькою сировиною покладається на митницю, в зоні діяльності якої розташований перший виконавець, тобто особа, що виконує третій етап переробки. Митниця, яка проводить митне оформлення експорту готової продукції, інформує митницю, яка здійснює загальний контроль, про обсяги експортованої продукції (шляхом надання копій вантажної митної декларації).

У випадку закупівлі давальницької сировини на митній території України контроль за виконанням таких операцій покладається на митницю, яка проводить митне оформлення імпорту готової продукції.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій необхідно враховувати, що законодавством України встановлено ряд обмежень на проведення операцій з давальницькою сировиною, наприклад:

1) вивіз за межі митної території України давальницької сировини для виготовлення окремих видів готової продукції за переліком (товари, на які встановлений акцизний збір);

2)вивезення за межі митної території України лому або відходів чорних або кольорових металів як давальницької сировини, крім лому і відходів металів для виробництва готової продукції, яка не виробляється в Україні, з метою її використання підприємствами електротехнічної галузі.

Зовнішньоекономічний контракт є основним документом, що визначає права і обов'язки замовників при переробці давальницької сировини в готову продукцію.

При виконанні операцій з переробки давальницької сировини зовнішньоекономічна операція ставиться на облік в державних органах, уповноважених законодавством здійснювати контроль за операціями з давальницькою сировиною.

Умови поставок визначають основні права та обов'язки сторін щодо транспортування, страхування сировини і готової продукції, оформлення супровідної документації, а також визначають місце і час передачі результату переробки і ризику його випадкового пошкодження або втрати.

Зовнішньоекономічний контракт на переробку давальницької сировини повинен визначати:

- конкретні обов'язки сторін контракту;
- якщо передбачається декілька виконавців - взаємозв'язок між ними та визначення підприємства, що буде відвантажувати готову продукцію;
- порядок взаєморозрахунків за проведену операцію з переробки та подальші дії виконавця з виробленою готовою продукцією;
- заставну вартість давальницької сировини;
- контрактну вартість готової продукції, яка має бути не меншою за митну вартість давальницької сировини, що вивозиться за межі митної території України;
- розрахунок виходу готової продукції в результаті переробки давальницької сировини;
- марку та сорт готової продукції, що виробляється;
- умови повернення готової продукції або коштів за її реалізацію;
- обов'язкова наявність технологічної схеми переробки. Необхідність надання технологічної схеми пов'язана з необхідністю визначення повного технологічного процесу

переробки сировини з наступним визначенням вартості одиниці готової продукції і проведення калькуляції затрат.

2. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною

Оприбуткування, зберігання та витрачання давальницької сировини здійснюється на підставі супровідних документів, до яких належать: транспортні накладні, сертифікат якості, страховий поліс (якщо вантаж страхує постачальник), технічна документація на продукцію технічного призначення (техпаспорт, креслення, інструкція по збиранню, монтажу, налагодженню та експлуатації), інші документи, передбачені контрактом (сертифікат ваги, походження товару, пакувальні листи тощо); картки складського обліку матеріалів (М-12), акт про витрачання давальницьких матеріалів (М-23).

Специфічним документом є технологічна схема переробки давальницької сировини. Вона повинна відображати:

- всі основні етапи переробки сировини і процес переробки сировини в готову продукцію;
- кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обгрунтуванням технологічних затрат сировини;
- витрати виконавця з переробки на кожному її етапі.

Оскільки митні органи не уповноважені законодавством України визначати зовнішньоекономічну операцію як операцію з переробки давальницької сировини, перед постановкою на контроль зовнішньоекономічної операції до митного органу необхідно подати висновок Торгово-промислової палати. Висновок приймається митними органами за умови, що аналіз даної операції базується на конкретних технологічних схемах переробки давальницької сировини, наданих до митного оформлення контрактів, і реальних витратах при виробництві

готової продукції.

У разі необхідності, на запит митних органів або державних податкових адміністрацій, визначення операцій як таких, що належать до операцій з давальницькою сировиною, здійснює Міністерство економіки України на підставі акту експертизи, виданого Торгово-промисловою палатою України або регіональними торгово-промисловими палатами, які мають право зробити такий висновок.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною при заповненні вантажної митної декларації слід пам'ятати, що:

1) при вивезенні (ввезенні) давальницької сировини:

- у першому підрозділі графи 1 „Тип декларації” ставиться двозначний літерний код щодо напрямку переміщення давальницької сировини "ЕК" (експорт) "ГМ" (імпорт) відповідно;
- у другому підрозділі графи 1 "Тип декларації" ставиться двозначний код митного режиму "61" (переробка за межами митної території) або "51" (переробка на митній території) відповідно;
- третій підрозділ графи 1 "Тип декларації" не заповнюється;

2)у графі 9 "Особа, відповідальна за фінансове врегулювання" зазначаються реквізити векселедавця;

3) у графі 37 "Процедура" зазначається код основного митного режиму .1 для вивезення (ввезення) давальницької сировини - "61" ("51") відповідно;

4) при вивезенні (ввезенні) готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, у графі 37 "Процедура" зазначається код "10" (експорт) або "40" (випуск у вільний обіг) відповідно до процедури, а також зазначається код попереднього вивезення (ввезення) готової продукції митного режиму.

3. Порядок обліку операцій з давальницькою сировиною

Право власності на цінності (давальницьку сировину), передані в переробку на сторону, належить замовнику, а тому така сировина у замовника обліковується на балансовому синтетичному рахунку 20 "Виробничі запаси".

Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформлюється записом по дебету рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" та кредиту рахунку 201 "Сировина й матеріали".

Витрати з оплати послуг сторонніх організацій по переробці давальницької сировини у замовника відображаються по дебету рахунку 28 "Товари" та кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та І підрядниками". При отриманні продукції, виготовленої з давальницької сировини, замовник списує вартість давальницької сировини з кредиту рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" в дебет рахунку 28 "Товари".

У виконавця давальницька сировина відображається поза балансом на рахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" за цінами, зазначеними в договорі. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також відображається на позабалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні" підприємства - переробника, не є його власністю і не може розцінюватись як продукція власного виробництва Сума витрат при переробці сировини у виконавця відображається на балансовому синтетичному рахунку 23 "Виробництво".

Облік давальницької сировини на складах, в цехах та на виробництві здійснюється в тому ж порядку, що й облік власних матеріалів. Аналітичний облік окремо за кожним власником матеріалів, за найменуваннями та цінами матеріалів, вказаними в договорі (в супровідних документах), а при відсутності цін - за цінами підприємства на аналогічні товари.

Витрати давальницьких матеріалів на виробництво визначаються з врахуванням усадки, витяжки, розширення, втрат, відходів тощо,

передбачених угодами на переробку матеріалів, технічними умовами та іншими документами, що нормують випуск готових виробів.

Вартість сировини та матеріалів замовника, що оплачуються підприємством-виконавцем, включається до суми витрат на сировину та матеріали такого підприємства Вартість давальницької сировини та матеріалів, що не оплачуються підприємством-виконавцем, до його виробничих витрат не включаються.

1.Нараховано митний збір на митне оформлення при ввезенні давальницької сировини на митну територію України

Дт 949 Кт 642

2. Включено до складу собівартості суму ПДВ

Дт 23 Кт 644

3. Відображено витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини

Дт 23 Кт 20, 65, 66

4. Відображено контрактну вартість послуг з переробки

Дт 362 Кт 703

5. Списано витрати пов'язані з переробкою давальницької сировини

Дт 903 Кт 23

6. Сплачено митний збір

Дт 642 Кт 311

7.Відображено у складі фінансових результатів:

- витрати пов'язані з переробкою давальницької сировини

Дт 791 Кт 903

-суму митного збору

Дт 791 Кт 93

Дт 791 Кт 949

- дохід від надавання послуг при переробці

Дт 703 Кт 791