

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

Н. В. Курган

ОБЛІК І ТЕХНІКА ПРОВЕДЕННЯ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ
ПІДПРИЄМСТВА

Навчальний посібник

Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2022

УДК 657:339.9(075.034)

K93

Рецензенти: професор кафедри бізнес-аналітики, обліку і гостинно-ресторанної справи НТУ "ХПІ", д-р екон. наук *Т. В. Давидюк*; завідувачка кафедри обліку, аналізу і аудиту ДУ "Одеська політехніка", д-р екон. наук, професор *Л. О. Волощук*.

Рекомендовано до видання рішенням ученої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 8 від 27.10.2021 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Курган Н. В.

K93 Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій підприємства [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Н. В. Курган. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2022. – 189 с.

ISBN 978-966-676-841-7

Уміщено детальні роз'яснення щодо порядку здійснення та фінансового обліку експортних, імпорتنних, бартерних, толінгових, лізингових операцій в іноземній валюті із зарубіжними контрагентами, а також операцій із конвертації валюти на Міжбанківському валютному ринку. До теоретичного матеріалу подано приклади відображення в обліку окремих видів зовнішньоекономічної діяльності, які можна використовувати на практичних заняттях.

Рекомендовано для студентів спеціальності 071 "Облік і оподаткування".

УДК 657:339.9(075.034)

ISBN 978-966-676-841-7

© Курган Н. В., 2022

© Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, 2022

Зміст

| | |
|--|----|
| Вступ | 5 |
| Розділ 1. Особливості проведення операцій в іноземній валюті суб'єктами підприємницької діяльності України | 9 |
| 1.1. Правові основи проведення зовнішньоекономічних операцій | 9 |
| 1.2. Застосування базисних умов постачання Інкотермс–2020 українськими експортерами та імпортерами | 27 |
| 1.3. Приклади практичних ситуацій застосування базисних умов постачання Інкотермс–2020 українськими експортерами та імпортерами | 39 |
| Розділ 2. Методична та нормативна база відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій в іноземній валюті | 48 |
| 2.1. Особливості ведення обліку операцій в іноземній валюті, регламентовані НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" | 48 |
| 2.2. Поняття монетарних статей балансу | 54 |
| 2.3. Сутність курсових різниць і порядок їх відображення в фінансовому обліку | 56 |
| 2.4. Практичні приклади обліку курсових різниць | 62 |
| Розділ 3. Відображення в бухгалтерському обліку купівлі та продажу валюти на Міжбанківському валютному ринку України | 68 |
| 3.1. Порядок відкриття рахунків у іноземній валюті в уповноважених банках України | 68 |
| 3.2. Відображення в обліку купівлі іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України | 76 |
| 3.3. Відображення в обліку операції з реалізації безготівкової іноземної валюти | 78 |
| 3.4. Практичні приклади обліку конвертації валюти на Міжбанківському валютному ринку України | 79 |
| Розділ 4. Техніка проведення і відображення в обліку експортних операцій підприємства | 83 |
| 4.1. Техніка проведення експортних операцій в Україні | 83 |
| 4.2. Основи митного оформлення експорту товарів: митні режими, декларування митної вартості | 85 |
| 4.3. Особливості оподаткування експортних операцій | 90 |

| | |
|---|-----|
| 4.4. Облік експортних операцій та розрахунків з іноземними покупцями | 92 |
| 4.5. Практичні приклади обліку експортних операцій..... | 97 |
| Розділ 5. Техніка проведення і відображення в обліку імпорتنих операцій підприємства | 105 |
| 5.1. Порядок проведення та митного оформлення імпорتنих операцій в Україні..... | 105 |
| 5.2. Особливості оподаткування імпорتنих операцій | 110 |
| 5.3. Загальна схема відображення в обліку операцій з імпорту товарів, робіт, послуг. Порядок формування облікової вартості імпортованих товарів | 114 |
| 5.4. Практичні приклади обліку імпорتنих операцій..... | 117 |
| Розділ 6. Особливості проведення та обліку інших видів зовнішньоекономічних операцій підприємства..... | 126 |
| 6.1. Особливості проведення та обліку зовнішньоекономічних операцій, що виконуються за бартерними контрактами | 126 |
| 6.2. Порядок проведення та облік операцій підприємства з давальницькою сировиною | 134 |
| 6.3. Основи здійснення та обліку лізингових операцій | 144 |
| 6.4. Приклади обліку бартерних, толінгових і лізингових зовнішньоекономічних операцій підприємства..... | 155 |
| Глосарій | 169 |
| Умовні скорочення..... | 179 |
| Рекомендована література | 180 |

Вступ

Міжнародне економічне співробітництво значущо впливає на рівень розвитку економіки кожної країни та світового прогресу в цілому. Структурним елементом такого співробітництва є зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання різних країн. На сучасному етапі розвитку економіки України значна частина вітчизняних підприємств і організацій здійснює операції на зовнішніх ринках. Зовнішньоекономічна діяльність вітчизняного підприємства стає важливою і невід'ємною сферою його господарської діяльності.

В умовах стратегічної інтеграції України до глобалізованого економічного простору зростає кількість і складність бізнес-операцій вітчизняних підприємств з іноземними партнерами. Необхідність суцільного, правильного й актуального фінансового обліку зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств пояснюється законодавчими вимогами держави й інформаційними запитами менеджменту щодо ефективного управління такою діяльністю.

Головною ознакою зовнішньоекономічної діяльності резидентів України є здійснення усіх операцій в іноземній валюті, через що існують особливі вимоги до фінансового та податкового обліку такої діяльності. Облік і оподаткування зовнішньоекономічних операцій, пов'язаних з експортом та імпортом товарів і послуг, купівлею-продажем іноземної валюти, бартером, толінгом і фінансовим лізингом, – найбільш складні питання бухгалтерського обліку, які вимагають спеціальних знань.

Техніка здійснення, оподаткування та порядок обліку окремих видів зовнішньоекономічних операцій тісно пов'язані та всебічно регламентовані законодавством України. Правове поле щодо проведення та обліку операцій із нерезидентами є достатньо складним, оскільки охоплює положення понад сімдесяти нормативно-правових і законодавчих актів, до того ж швидко та систематично оновлюється.

Вагомий внесок у формування методичних рекомендацій щодо особливостей здійснення та обліку зовнішньоекономічної діяльності комерційних підприємств-резидентів зробили Ф. Бутинець, І. Жиглей, В. Пархоменко, Ю. Козак, О. Сукач, Д. Бурлаченко, Т. Ковальчук, О. Котиш, С. Кузнецова, М. Огійчук, А. Кредисов, С. Хрупович. Слід зазначити глибину та логічність викладення наукових робіт, які, на жаль, із часом

втрачають актуальність через безупинне оновлення митного, валютного, податкового, облікового законодавства України. Методичні розробки щодо техніки проведення та обліку бізнес-операцій у іноземній валюті з нерезидентами вимагають систематичного перегляду для приведення у відповідність з поточним законодавством держави.

Навчальний посібник "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій підприємства" містить детальні пояснення щодо порядку здійснення та фінансового обліку експортних, імпорتنих, бартерних, толінгових, лізингових операцій в іноземній валюті з зарубіжними контрагентами, а також операцій з конвертації валюти на Міжбанківському валютному ринку станом на 2021 р. Перевагою видання вбачається, по-перше, повні та всебічні роз'яснення актуальних законодавчих вимог щодо техніки проведення та оподаткування окремих видів зовнішньоекономічної діяльності підприємства, по-друге, супутні практичні приклади порядку здійснення та відображення в обліку кожного окремого виду такої діяльності.

Метою навчальної дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій" є отримання знань і практичних навичок щодо техніки проведення, оподаткування зовнішньоекономічних операцій, порядку їх фінансового обліку та щодо відображення у фінансовій звітності результатів їх здійснення. Для дослідження мети передбачено такі основні **завдання**:

отримання методологічних основ та ознайомлення з нормативно-правовою базою стосовно техніки проведення, оподаткування та фінансового обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

набуття вміння відобразити в обліку комплекс господарських операцій під час проведення зовнішньої торгівлі, у тому числі зустрічної з підприємствами – нерезидентами України;

усвідомлення та набуття практичних навичок з проведення та відображення в обліку розрахунків у іноземній валюті.

Об'єкт навчальної дисципліни – техніка проведення і обліково-аналітичний процес зовнішньоекономічних операцій підприємства – резидента України.

Предметом навчальної дисципліни є особливості відображення в фінансовому та податковому обліку, у фінансовій, податковій, статистичній звітності зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Міждисциплінарні зв'язки – з метою кращого засвоєння навчального матеріалу дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій" студенти повинні попередньо опанувати знання і навички з навчальних дисциплін: "Мікроекономіка", "Макроекономіка", "Податкова система", "Бухгалтерський облік", "Фінансовий облік", "Комп'ютерні облікові системи". Перш ніж приступити до вивчення дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій", здобувач має опанувати такі знання, вміння та навички:

знати та розуміти економічні категорії, закони, причинно-наслідкові та функціональні зв'язки, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем;

розуміти місце та значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем у сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств;

визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності;

формуванню й аналізувати фінансову, управлінську, податкову і статистичну звітність підприємств і правильно інтерпретувати отриману інформацію для ухвалення управлінських рішень;

володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

У процесі вивчення навчальної дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій" студент набуває таких професійних компетентностей:

знання особливостей проведення операцій в іноземній валюті резидентами України, а також відмінностей у застосуванні базисних умов постачання за Інкотермс–2020;

уміння приймати оптимальні господарські рішення щодо економічно обґрунтованої, кращої для підприємства базисної умови постачання під час здійснення експортно-імпоротної діяльності;

навички з документування різних видів зовнішньоекономічних операцій та складання облікових проведення у іноземній валюті та валюті звітності;

уміння застосовувати стандартизований порядок обліку операцій в інвалюті згідно з вимогами НП(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів";

уміння складати бухгалтерські проведення та вносити відповідні записи із документування та обліку купівлі та продажу іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України;

уміння документувати та складати відповідні бухгалтерські записи з обліку експортних, імпортних, бартерних, толінгових, лізингових, касових операцій резидентів України, а також операцій за угодами комісії та консигнації;

уміння відображати в бухгалтерському обліку надходження інвестицій та кредитів у іноземній валюті;

здатність складати фінансову та податкову звітність щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Навчальний посібник "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій підприємства" містить лекційні та практичні матеріали щодо правил здійснення, оподаткування та порядку фінансового обліку різних видів зовнішньоекономічних операцій, за якими вітчизняні підприємства демонструють найбільшу ділову активність.

Метою написання навчального посібника є надання студентам інформаційної підтримки та допомоги у вивченні дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій".

Навчальний посібник складений відповідно до робочої програми та силябусу навчальної дисципліни "Облік і техніка проведення зовнішньоекономічних операцій"; розділи розкривають теми 1 – 6. Структура посібника зумовлена логікою викладення дисципліни – від теоретичних основ техніки проведення та оподаткування різних видів зовнішньоекономічних операцій підприємств до практичних навичок відображення таких операцій в іноземній валюті в фінансовому обліку, із розрахунком курсових різниць згідно з чинним законодавством України.

Розділ 1. Особливості проведення операцій в іноземній валюті суб'єктами підприємницької діяльності України

1.1. Правові основи проведення зовнішньоекономічних операцій

1.1.1. *Поняття, види, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності*

Правові основи та порядок здійснення вітчизняними суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності регламентовано Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.91 р. (далі – Закон про ЗЕД) [68].

Згідно зі ст. 1 Закону про ЗЕД, зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [68]. Від будь-якої іншої господарської діяльності зовнішньоекономічна діяльність відрізняється такими ознаками: по-перше, вона побудована на відносинах між суб'єктами господарювання, що знаходяться під юрисдикцією різних держав; по-друге, може здійснюватися як на території України, так і за її межами, як з перетином митного кордону України, так і без.

Поняття "зовнішньоекономічна операція" (далі – ЗЕО) не визначено в законодавстві України, хоча сам термін широко застосовується. Зовнішньоекономічні операції є різновидом господарських операцій. За ст. 1 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства [54]. З огляду на зазначене, зовнішньоекономічна операція – цілеспрямований процес взаємодії між суб'єктами ЗЕД України та іноземним контрагентом щодо встановлення, зміни та припинення правових, економічних, соціальних та інших відносин

між ними як на території України, так і за її межами, який викликає зміни у структурі активів і зобов'язань і власному капіталі підприємства [5]. Змістовно зовнішньоекономічні операції (ЗЕО) є структурними складовими зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД).

За ст. 3 Закону про ЗЕД, в Україні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єкти ЗЕД) є:

фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України та постійно проживають на території України;

юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств; асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України й іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні та які мають постійне місцезнаходження на території України;

державні замовники у сфері оборони;

інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України [68].

На рис. 1.1 проілюстровано вимоги ст. 5 Закону про ЗЕД до правового статусу юридичних і фізичних осіб для набуття ними права здійснювати зовнішньоекономічну діяльність.

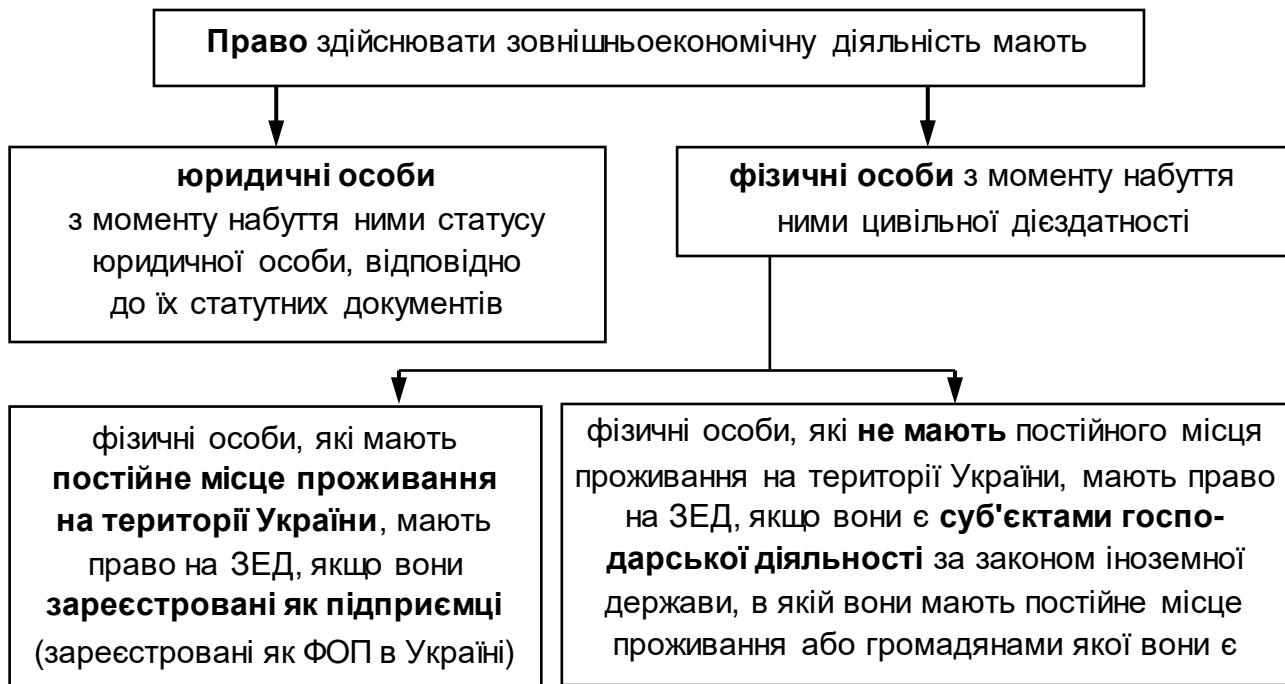


Рис. 1.1. Суб'єкти права на здійснення зовнішньоекономічної діяльності за ст. 5 Закону про ЗЕД [68]

Суб'єкти ЗЕД мають право здійснювати такі види зовнішньоекономічної діяльності (ст. 4 Закону про ЗЕД):

експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;

надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо та виключно не заборонені законами України; надання зазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;

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

міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;

кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних

і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;

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

підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;

організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України за іноземну валюту в передбачених законами України випадках;

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

орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

операції з придбання, продажу й обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на Міжбанківському валютному ринку;

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

інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо й у виключній формі законами України [68].

Крім того, посередницькі зовнішньоекономічні операції, у здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), проводяться без обмежень [68].

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності (незалежно від форми власності та інших ознак) мають рівне право здійснювати будь-які види зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі будь-які валютні операції та розрахунки в іноземній валюті з іноземними суб'єктами господарської діяльності, що прямо не заборонені або не обмежені законодавством або заходами захисту, запровадженими Національним банком України [68].

На рис. 1.2 наочно подано перелік зовнішньоекономічних операцій, заборонених в Україні ст. 17 Закону про ЗЕД [68].

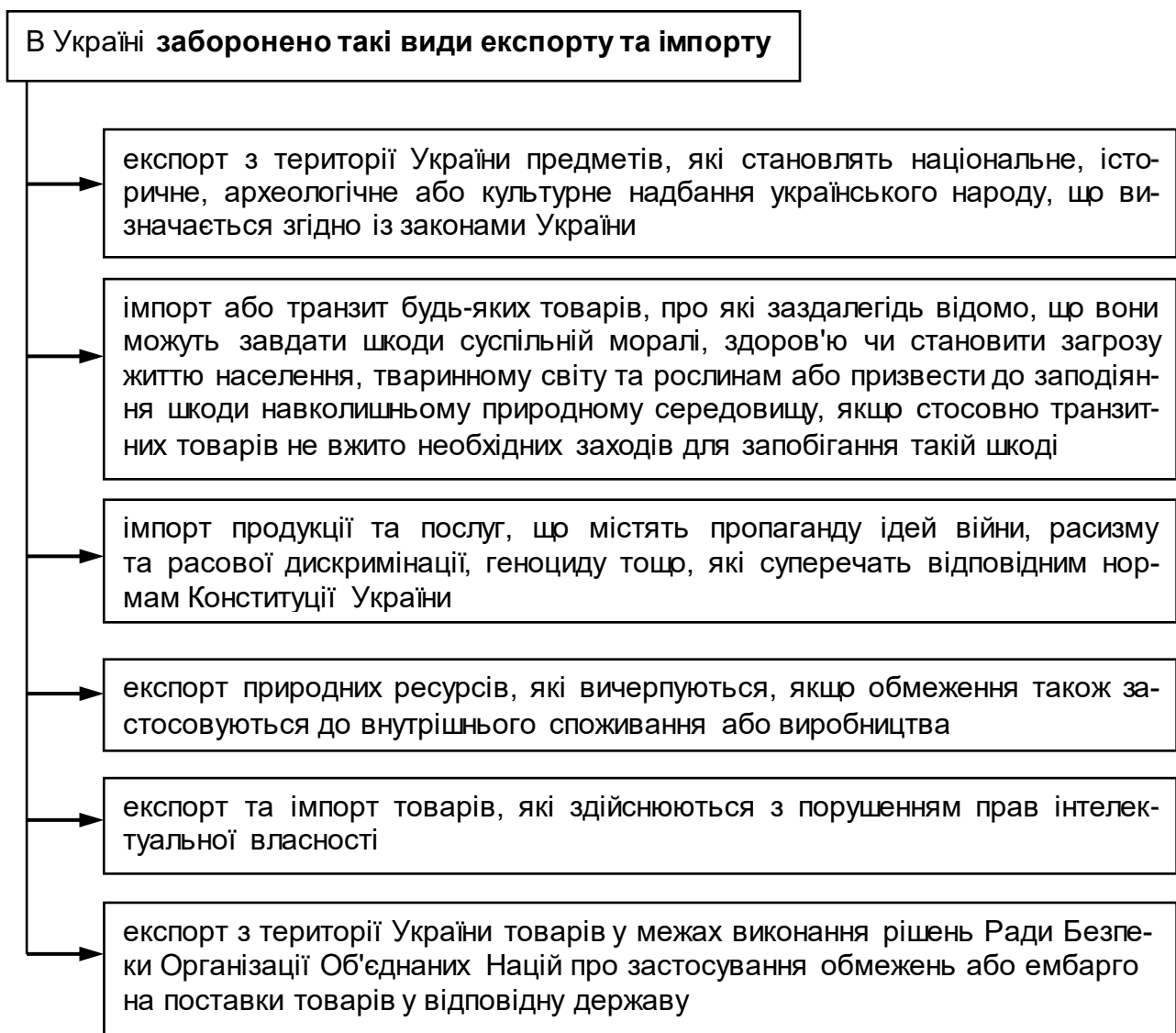


Рис. 1.2. Види експорту та імпорту, заборонені в Україні за ст. 17 Закону про ЗЕД [68]

Перелік товарів, експорт (імпорт) яких через територію України забороняється, визначається виключно законами України. З інших підстав експортні або імпортні операції можуть бути заборонені лише у випадках, передбачених міжнародними договорами, учасником яких є Україна [68].

Станом на 2021 р. контроль за виконанням вимог щодо заборони окремих видів зовнішньоекономічних операцій здійснюють Митні органи України (Державна митна служба та її територіальні органи, митниці, митні пости) та Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику в сфері економічного розвитку).

1.1.2. Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Основи регулювання зовнішньоекономічної діяльності визначено ст. 7 Закону про ЗЕД [68]. Установлено, що регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється з метою:

- забезпечення збалансованості економіки та рівноваги внутрішнього ринку України;

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

- створення найбільш сприятливих умов для залучення економіки України в систему світового поділу праці та її наближення до ринкових структур розвинутих зарубіжних країн [68].

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється за допомогою:

- законів України;

- передбачених у законах України актів тарифного та нетарифного регулювання, які видаються державними органами України в межах їх компетенції;

- економічних заходів оперативного регулювання (валютно-фінансового, кредитного та іншого) в межах законів України;

- рішень недержавних органів управління економікою, які приймаються за їх статутними документами в межах законів України;

- угод, що укладаються між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та які не суперечать законам України [68].

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється: країною як державою в особі її органів у межах їх компетенції; недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;

самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними [68].

Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та їх компетенції визначено ст. 9 Закону про ЗЕД [68], а органи місцевого управління зовнішньоекономічною діяльністю встановлено ст. 10. Чинні в Україні органи регулювання ЗЕД наочно ілюструє рис. 1.3.

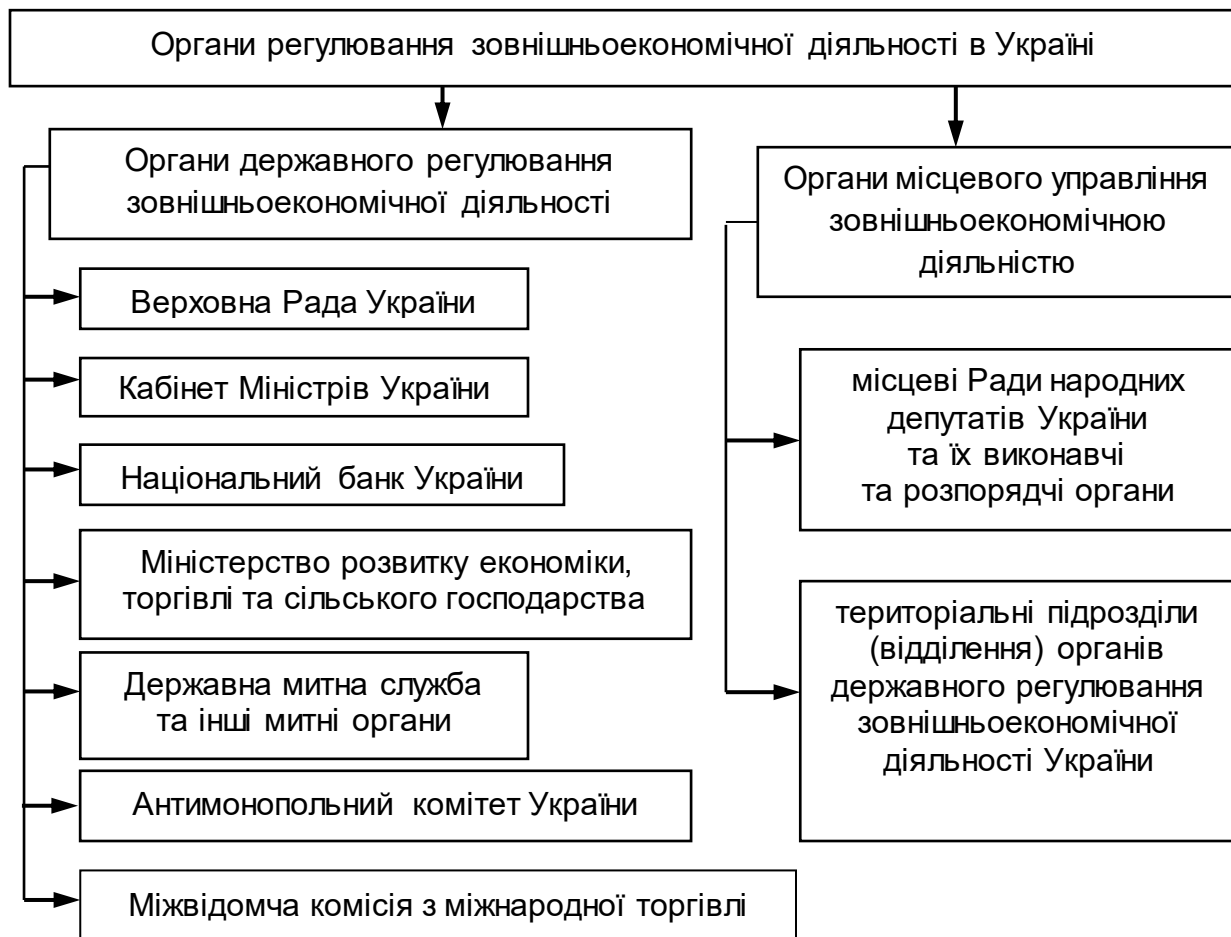


Рис. 1.3. Органи державного та місцевого регулювання зовнішньоекономічної діяльності за ст. 9, 10 Закону про ЗЕД [68]

Найвищим органом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є Верховна Рада України, до компетенції якої належать:

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

затвердження головних напрямів зовнішньоекономічної політики України;

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

укладання міжнародних договорів України та приведення чинного законодавства України у відповідність до правил, установлених цими договорами;

установлення спеціальних режимів зовнішньоекономічної діяльності на території України;

затвердження списків товарів, експорт та імпорт яких забороняється;

ухвалення рішень про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом установлення повної/часткової заборони (повного/часткового ембарго) на торгівлю, позбавлення режиму найбільшого сприяння або пільгового спеціального режиму [68].

Компетенціями Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) щодо державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є такі:

застосування заходів щодо здійснення зовнішньоекономічної політики України відповідно до законів України;

здійснення координації діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо забезпечення провадження зовнішньоекономічної діяльності; координація роботи торговельних представництв України в іноземних державах; призначення керівників торговельних представництв України в іноземних державах; погодження призначень на посади в закордонних дипломатичних установах України працівників центральних органів виконавчої влади, до посадових обов'язків яких належать питання торговельно-економічного та секторального співробітництва;

прийняття нормативних актів управління з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України;

проведення переговорів, укладання міжурядових договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення виконання міжнародних договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності всіма державними органами управління, підпорядкованими КМУ;

внесення на розгляд Верховної Ради України пропозицій про систему міністерств, державних комітетів і відомств – органів оперативного державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

забезпечення складання платіжного балансу, зведеного валютного плану України;

здійснення заходів щодо забезпечення раціонального використання коштів Державного валютного фонду України;

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

ухвалення рішень про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом запровадження режиму ліцензування або здійснення інших заходів [68].

У частині державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, Національний банк України:

здійснює зберігання і використання золотовалютного резерву України та інших державних цінностей, які забезпечують платоспроможність України;

представляє інтереси України у відносинах з центральними банками інших держав, міжнародними банками та іншими фінансово-кредитними установами й укладає відповідні міжбанківські угоди;

регулює курс національної валюти України до грошових одиниць інших держав;

здійснює облік і розрахунки щодо наданих і одержаних державних кредитів і позик; провадить операції з централізованими валютними ресурсами, які виділяються з Державного валютного фонду України у розпорядження Національного банку України;

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

здійснює інші функції відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" [53] та інших законів України [68].

Станом на 2021 р. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільськогосподарства є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного

розвитку [40]. За ст. 9 Закону про ЗЕД, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства:

забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики щодо здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виходу на зовнішній ринок, координацію їх зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі відповідно до міжнародних договорів України;

здійснює контроль за додержанням всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України й умов міжнародних договорів України;

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

виконує інші функції відповідно до законів України та Положення про центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику в сфері економічного розвитку [68].

Митні органи здійснюють митний контроль в Україні згідно з чинними законами України [68]. Антимонопольний комітет України здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції [68].

Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні відповідно до законодавства України, а також ухвалює рішення: про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних, спеціальних розслідувань і застосування відповідних заходів; про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань у межах компетенції, визначеної законами України [68].

Органами місцевого управління зовнішньоекономічною діяльністю є місцеві Ради народних депутатів України та їх виконавчі та розпорядчі органи, а також територіальні підрозділи (відділення) органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України [68]. Їх компетенція в частині регулювання зовнішньоекономічної діяльності визначається Законом про ЗЕД [68] і Законом "Про місцеве самоврядування в Україні" [72]. Нормативні акти органів місцевого самоврядування та їх виконавчих органів стосовно регулювання зовнішньоекономічної діяльності приймаються тільки у випадках, прямо передбачених законами України. Органи місцевого самоврядування та їх виконавчі органи діють як суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності лише через створені ними зовнішньоекономічні комерційні організації, які мають статус юридичної особи України [68].

У межах своїх законодавчо визначених компетенцій органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності мають право створювати територіальні підрозділи (відділення), за умови погодження з місцевими Радами народних депутатів України та в межах загального ліміту бюджетних коштів, що виділяються на їх утримання. Дії територіальних підрозділів не мають суперечити нормативним актам місцевих Рад народних депутатів України [68].

1.1.3. Державне регулювання зовнішньоторгівельної діяльності – ліцензування та квотування експорту (імпорту)

Методи державного регулювання торгівельної діяльності суб'єктів ЗЕД спрямовані на стимулювання експорту (вивозу товарів) та обмеження імпорту. Ці методи розподіляють на тарифні, або економічні (політика митних платежів), і нетарифні, або адміністративні (політика обмежень і заборон) (рис. 1.4).

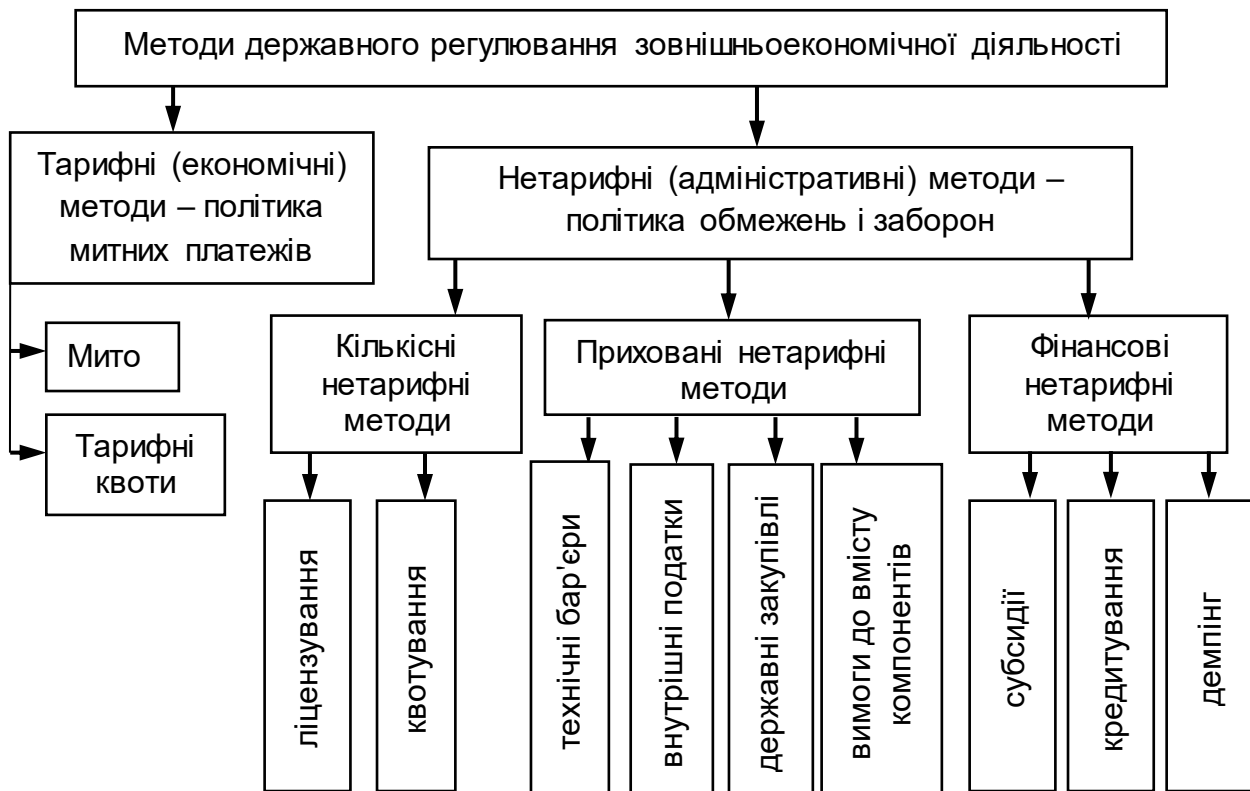


Рис. 1.4. Методи державного регулювання зовнішньоекономічної торгівельної діяльності

Тарифні методи регулювання базуються на утриманні мита з митної вартості товарів під час перетину митного кордону України. Відсоткова ставка мита на конкретний вид товару може бути варіативною залежно від кількості перевезеного товару – менша ставка мита в разі дотримання встановленого обсягу ввозу або вивозу товару (тарифної квоти) та більша ставка – в разі перевищення.

Нетарифні методи визначено у Генеральній угоді з тарифів і торгівлі (General Agreement on Tariffs and Trade – ГАТТ; далі – ГАТТ) як "будь-які дії, окрім тарифів, які перешкоджають вільному потоку міжнародної торгівлі" [1].

В Україні, як і в іноземних державах, для захисту національних ринків використовуються різноманітні нетарифні бар'єри. Найбільш затребуваними з них є форми регулювання, засновані на кількісних обмеженнях: ліцензування та квотування.

Ліцензія – це дозвіл уповноваженого державного органу на експорт (імпорт) окремих товарів, що видається на певний час.

Квота – це граничний обсяг товарів у рамках ліцензії. Використання ліцензування і квотування в міжнародній торгівлі спирається на ряд узгоджених на міжнародному рівні норм, до яких, зокрема, належать положення ГАТТ.

В Україні загальні положення ліцензування та квотування зовнішньоторговельних операцій затверджені ст. 16 Закону про ЗЕД [68]. **Ліцензування** зовнішньоекономічних операцій визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів [68]. Відповідно, **ліцензія експортна (імпортна)** – це належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого терміну певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування (ст. 16 Закону про ЗЕД [68]).

Ліцензування як форма нетарифного регулювання впроваджується Україною самостійно у передбачених Законом про ЗЕД випадках і здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Автоматичне ліцензування діє протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти, та не здійснює обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню. Оскільки кількість ліцензій не обмежена, вони видаються

всім суб'єктам, які подали заяви. Метою автоматичного ліцензування є моніторинг постачання товарів, надлишкове надходження яких на внутрішній ринок може серйозно ускладнити становище місцевих підприємств.

Неавтоматичне ліцензування експорту (імпорту) використовується в разі встановлення квот (кількісних або інших обмежень) на експорт (імпорт) товарів. У цьому випадку отримати ліцензію можуть не всі бажаючі, оскільки кількість ліцензій обмежена встановленою на товар квотою.

В Україні передбачено такі види **експортних (імпортних) ліцензій**:
ліцензія генеральна – відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції за певним товаром (товарами) та/або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування цього товару (товарів);

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

ліцензія разова (індивідуальна) – разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менший, ніж необхідний для здійснення експортної (імпортної) операції;

ліцензія спеціальна – належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого терміну певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів [68].

Квотування зовнішньоекономічних операцій є обмеженням загальної кількості та/або сумарної митної вартості товарів, яка може бути ввезена (вивезена) за певний період. Квоти впливають на обсяги та структуру зовнішньої торгівлі, забезпечуючи цим зростання цін і захист національного виробника.

Квота експортна (імпортна) – граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну [68]. Зазначений обсяг повинен бути виражений в натуральних або вартісних одиницях. Статтею 1 Закону про ЗЕД передбачено такі **види експортних (імпортних) квот**:

глобальні квоти – встановлюються за товарами без зазначення конкретних країн (груп країн), куди товари експортуються або з яких вони імпортуються;

групові квоти – встановлюються за товарами з визначенням групи країн, куди ці товари експортуються або з яких вони імпортуються;

індивідуальні квоти – встановлюються за товарами з визначенням конкретної країни, куди ці товари можуть експортуватися або з якої вони можуть імпортуватися;

спеціальні квоти – граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціальних заходів або розслідування, який дозволено імпортувати в Україну протягом встановленого періоду [68].

У загальному випадку рішення щодо застосування режиму ліцензування експорту (імпорту) товарів, у тому числі щодо встановлення квот, ухвалюються Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства. Якщо мова йде про впровадження ліцензування для захисту вітчизняного товаровиробника, то рішення щодо запровадження режиму ліцензування (і відповідних квот) ухвалюються Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі. Цими рішеннями затверджуються:

перелік конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню;

кількісні або інші обмеження щодо кожного товару, які підлягають ліцензуванню (встановлюються квоти);

період дії ліцензування.

На кожний календарний рік режим ліцензування та квотування вводиться шляхом видання наприкінці попереднього року спеціальної постанови Кабінету Міністрів України. Так, протягом 2021 р. діє постанова КМУ "Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2021 р." [62].

Законодавчо передбачено, що стосовно кожного виду товару може встановлюватися лише один вид ліцензії.

Митне оформлення товарів, які підлягають ліцензуванню, здійснюється тільки за умови наявності ліцензії. Тому суб'єкт ЗЕД, який здійснює експорт (імпорт) товарів, що підлягають ліцензуванню, має заздалегідь подати заяву й отримати ліцензію від Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства. Кожна ліцензія видається на підставі особистої заяви в межах квоти та тільки на певний термін. Якщо на момент подання заяви квоту вичерпано, то така заява не розглядається.

За кожен ліцензійний отримувач сплачує збір, розмір якого встановлено Кабінетом Міністрів України. Інформація щодо кожної виданої ліцензії вноситься у формі електронного документа, який засвідчено електронним цифровим підписом, до державного веб-порталу "Єдине вікно для міжнародної торгівлі" [13].

1.1.4. Порядок постановки на облік суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Державною фіскальною службою (або підпорядкованими їй митними органами)

Перш ніж розпочати зовнішньоекономічну діяльність, будь-який господарюючий суб'єкт (юридична особа або ФОП) повинен стати на облік до митниці (іншими словами, акредитуватися) та отримати унікальний обліковий номер.

Акредитація проводиться за умови наявності в установчих документах підприємства права на здійснення зовнішньоекономічної діяльності (виняток: оформлення гуманітарної допомоги). Провести таку реєстрацію можна самостійно або за допомогою посередника (митного брокера), звернувшись до регіонального підрозділу Державної митної служби України. Процедура акредитації здійснюється на вимогу ст. 455 Митного кодексу України [23] відповідно до Порядку обліку осіб, які здійснюють операції з товарами [50].

Регіональної прив'язки до місця реєстрації суб'єкта ЗЕД немає. Для здійснення одноразової акредитації уповноважена особа суб'єкта ЗЕД або за його дорученням митний брокер подає до будь-якої митниці:

заяву про постановку на облік (форма 1-ЗЕД) [50] (рис. 1.5);

витяг з ЄДРПОУ (Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України);

додатково: довідку з банку, в якому відкрито рахунок у іноземній валюті; копію ідентифікаційного коду керівника; відомості про уповноважених на митне оформлення осіб; контактний телефон та e-mail.

Додаток 1
до Порядку обліку осіб, які
здійснюють операції з товарами
(пункт 2 розділу II)

Форма № 1-ЗЕД

ЗАЯВА
про взяття на облік
особи, яка здійснює операції з товарами

| | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Юридична особа | <input type="checkbox"/> Взяття на облік |
| <input type="checkbox"/> Фізична особа – підприємець | |
| <input type="checkbox"/> Відокремлені підрозділи іноземних компаній, організацій | <input type="checkbox"/> Внесення змін |
| <input type="checkbox"/> Інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції | |
| <input type="checkbox"/> Інша особа (вказати) _____ | |

(необхідне позначити знаком “√” або “+”)

1 Найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи, яка здійснює операції з товарами

2 Податковий номер/ серія та номер паспорта* (необхідне підкреслити)

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □

3 Відомості про керівника (фізичні особи – підприємці не заповнюють)

(прізвище, ім'я, по батькові та реєстраційний номер облікової картки платника податків / серія та номер паспорта)

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □

Телефони: □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ факс □ □

4 Відомості про уповноважених осіб :**

| № з/п | Прізвище, ім'я, по батькові уповноваженої особи | Реєстраційний номер облікової картки / серія та номер паспорта* уповноваженої особи | Телефон | Відмітка «надане право»/ «відкликане право» представляти інтереси особи, яка здійснює операції з товарами |
|-------|---|---|---------|---|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| ... | | | | |

5 До заяви додаються:

1. _____

2. _____

Інформація, наведена в реєстраційній заяві та додатках до неї, є достовірною.

_____ “ ” _____ 20__ року.
(П. І. Б.) (підпис) (дата)

М. П. (за наявності)

* Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб – платників податків, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією номером паспорта.
** Кількість рядків у цьому розділі відповідає кількості уповноважених осіб, про яких надаються відомості.

Рис. 1.5. Заява про взяття на облік особи, яка здійснює операції з товарами (форма 1-ЗЕД) [50]

24

Інформаційний зв'язок з митницею здійснюється шляхом обміну або документами на паперових носіях безпосередньо з підрозділом митниці, або електронними документами – з Інформаційним порталом Державної фіскальної служби (далі – ДФС). У останньому випадку заявникові необхідно заздалегідь мати електронний цифровий підпис на захищеному носії, що пройшов акредитацію в органах ДФС.

Згідно із даними, зазначеними у заяві, відповідний підрозділ митниці формує запит для отримання в електронному вигляді відомостей про заявника з Єдиного банку даних юридичних осіб та/або Державного реєстру фізичних осіб (далі – ДРФО), у тому числі відомостей, що надійшли до цих баз даних із ЄДРПОУ. Якщо заяву подано із порушенням вимог або зазначені у ній відомості не відповідають даним електронних реєстрів, то відповідний підрозділ митниці або ДФС повертає заяву на доопрацювання. Водночас передбачено можливість повторного звернення для проходження акредитації на митниці.

Підрозділ митниці або ДФС можуть відмовити в акредитації, якщо:

суб'єкт господарювання, що здійснює операції з товарами, перебуває в процесі припинення, склав розподільчий або ліквідаційний баланс, отримав довідку про відсутність заборгованості зі сплати податків, зборів за формою 22-ОПП або припинив підприємницьку діяльність (за даними Єдиного банку даних юридичних осіб або ДРФО, у тому числі Реєстру самозайнятих осіб);

заяву про взяття на облік подано особою, яка вже перебуває на обліку [50].

У разі позитивної відповіді не пізніше наступного робочого дня після отримання заяви здійснюється взяття на облік особи, яка здійснюють операції з товарами. Особі, яка провадить такі операції, надається унікальний обліковий номер, дата формування якого є датою взяття на облік. Водночас заявник отримує виписку з Реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами за формою 2-ЗЕД, що означає проходження акредитації на митниці (рис. 1.6).

Додаток 2
до Порядку обліку осіб, які
здійснюють операції з товарами
(пункт 4 розділу VI)

Форма № 2-ЗЕД

**ВИТЯГ
з реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами**

Обліковий номер _____

Найменування або прізвище, ім'я та по батькові особи

Місцезнаходження (місце проживання) особи _____

Дата взяття на облік особи "___" _____ 20__ року.
Дата внесення останніх змін "___" _____ 20__ року.
Найменування митниці, що видала
витяг _____

Дата та причина зняття з обліку і анулювання облікового номера "___" _____ 20__ року.

(вказати або зазначити «перебуває на обліку»)

Дата формування та видачі витягу "___" _____ 20__ року.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

**Рис. 1.6. Витяг з реєстру осіб, які здійснюють операції
з товарами (форма 2-ЗЕД) [50]**

Якщо немає підстав для повернення заяви на доопрацювання або для відмови в її реєстрації, відповідний підрозділ митниці в день отримання заяви вносить до Реєстру дані про особу – із заяви, а також отримані у взаємодії з Єдиним банком даних юридичних осіб та/або ДРФО. Дані про особу, яка подала заяву засобами електронного зв'язку, вносяться до Реєстру автоматично [50].

1.2. Застосування базисних умов постачання Інкотермс–2020 українськими експортерами та імпортерами

1.2.1. Зовнішньоекономічні договори (контракти)

Зовнішньоторговельна операція оформляється договором (контрактом).

Укладення зовнішньоекономічного договору є одним з найбільш важливих етапів здійснення зовнішньоекономічної угоди. Правильно оформлений договір допоможе уникнути неприємних ситуацій не тільки у поставках і розрахунках з контрагентами, але під час митного оформлення. Він фіксує зовнішньоторговельну операцію, регламентує всі умови її здійснення. Від правильності складання контракту залежить успіх проведення операції.

Закон про ЗЕД визначає **зовнішньоекономічний договір (контракт)** як домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [68].

Зовнішньоекономічний договір (далі – контракт) укладається суб'єктом ЗЕД або його представником у письмовій або в електронній формі [68]. Мовами контракту є державна мова та мова іншої сторони (сторін), якщо інше не передбачено самим міжнародним договором [70].

Суб'єкти ЗЕД мають право укласти будь-які види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), за винятком тих, які прямо та у виключній формі законодавчо заборонені. Для укладання договорів дозвіл державних органів не потрібен.

Укладенню зовнішньоекономічного торговельного контракту передують тривалий переговорний процес, який повинен завершитися консенсусом за всіма умовами майбутньої угоди. Складаючи контракт на експорт або імпорт товарів, необхідно чітко розуміти, яким чином буде відбуватися весь процес купівлі-продажу, починаючи від передання товару продавцем, руху товару в дорозі та закінчуючи отриманням покупцем товару на складі.

Станом на 2021 р. в Україні немає чинного положення щодо типової форми зовнішньоекономічного контракту. Приклад зовнішньоекономічного торговельного контракту на імпорт товарів наведено у табл. 1.1.

Приклад імпортного контракту українського суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності

К О Н Т Р А К Т № _____

смт. Гостомель " ____ " ____ 2020 р.
(Україна)**Фірма** _____в особі _____,
який діє на підставі _____, іменована
надалі "Продавець", з одного боку, та**АТ "Ветропак Гостомельський Склозавод"**
пл. Рекунова 2
смт. Гостомель, м. Ірпінь, Київська область
08290 Українав особі Голови правління Гірника Андрія Павловича
та Директора з логістики та закупівель Лисенка
Володимира Володимировича, що діють разом
на підставі Рішення правління (Протокол № АТ-9
від 02.01.2020 р.), іменовані надалі "Покупець",
з іншого боку, далі іменовані "Сторони", уклали
цей Контракт про таке.**1. Предмет контракту**1.1. Продавець зобов'язується продати, а Покупець
оплатити та прийняти у власність такий Товар:1.2. Специфікація Товару передбачена в Додатку
№ 1 до цього Контракту.1.3. Додаток № 1 є невід'ємною частиною цього
Контракту.1.4. Сума Контракту становить: доларів США
(_____ доларів США, 00 центів).**2. Ціна Товару**

2.1. Ціни остаточні та не підлягають зміні.

2.2. Загальна вартість включає:

вартість Товару, вартість упаковки, маркування,
запобігання товару від пошкоджень, витрати на
сертифікацію Товару, оформлення всіх необхід-
них товаросупровідних документів, завантаження
на борт транспортного засобу, вартість митних
процедур у країні Продавця, вартість страховки та
доставки до заводу Покупця.**3. Умови оплати**3.1. Валюта контракту – долари США. Оплата
за Товар здійснюється в доларах США.3.2. Грошові кошти в розмірі 100 % від вартості
товару будуть перераховані на розрахунковий рахунок
Продавця банківським переказом через 60 (шістдесят)
днів після отримання Товару на склад Покупця.3.3. Датою оплати вважається дата списання гро-
шових коштів з розрахункового рахунку Покупця.3.4. Комісійні банку, включаючи комісійні банкам-
кореспондентам, оплачуються Продавцем.

C O N T R A C T No. _____

Hostomel _____, 2020
(Ukraine)**Company** _____Represented by _____ Mr./Mrs. _____
operating pursuant to the _____,
hereinafter referred to as the "Seller" on the one
part, and**JSC "Vetropack Hostomel Glass Factory"**
2 Rekunov Sq., Hostomel, Irpin city,
Kyiv region
08290 Ukrainerepresented by Mr. Andrii Hirnyk, the Chairman of
the Management Board and Mr. Volodymyr Lysenko,
the Logistics and Purchases Director, acting together
on the basis of the Decision of the Management
Board (Minutes No. AT-9 dated February 2, 2020),
hereinafter referred to as the "Buyer" on the other
part, hereinafter referred to as "Parties", have
concluded the contract on the following:**1. Subject of the Contract**1.1. The Seller is obligated to sell, and the Buyer
to pay and accept as a property the following
Goods:1.2. Specification of the Goods is stipulated in
the Enclosure No.1 to this Contract.1.3. Enclosure No.1 makes an integral part of the
present Contract.1.4. The total value of the Contract amounts to _____
US dollars

(_____ US dollars, 00 cents).

2. Price of Goods2.1. The prices are firm and are not subject to any
alterations.

2.2. The prices shall include:

the cost of the Goods, the cost of packing,
marking, goods preservation from damages,
expenses related to certification of the Goods,
expenses related to the drawing up of shipping
documents, loading of the goods on the board of
the vehicle, the costs of customs procedures in
the Seller's country, the cost of insurance and
delivery to the Buyer's plant.**3. Terms of payment**3.1. The Contract currency is US dollars. The payment
for the Goods sold shall be made in US dollars.3.2. The monetary funds which amount to 100 %
of the cost of the Goods shall be transferred to the
Seller's settlement account by bank transfer in 60
(sixty) days after receiving the Goods at the
Buyer's warehouse.

3.3. The date when the monetary funds are written

4. Умови поставки Товару

- 4.1. Товар поставляється на умовах DAP / Гостомель/ на склад Покупця згідно з Інкотермс–2020.
- 4.2. Товар повинен бути повністю поставлений до _____ 2020.
- 4.3. Часткові поставки дозволені за письмовим запитом Покупця.
- 4.4. Право власності на Товар переходить Покупцю після отримання Товару на його складі в смт. Гостомель (Україна).

5. Упаковка та маркування

- 5.1. Товар поставляється в упаковці, яка повинна забезпечувати повне збереження Товару й охороняти товар від пошкодження під час транспортування усіма видами транспорту з урахуванням перевалок, а також охороняти товар від атмосферних впливів.
- 5.2. Продавець несе повну відповідальність за будь-яке пошкодження або втрату Товару, якщо таке пошкодження або втрата викликані невідповідною або неповноцінною упаковкою.

6. Якість і технічні характеристики товару

- 6.1. Продавець гарантує високу якість Товару, а також його відповідність специфікації, зазначеній в Додатку № 1 до цього Контракту.
- 6.2. У разі невідповідності Товару специфікації Контракту, Сертифікату відповідності та/або наявності в Товарі дефектів Продавець гарантує протягом 30 (тридцяти) днів за свій рахунок усунути ці дефекти або замінити дефектні частини новими та зобов'язується оплатити доставку до складу Покупця.

7. Права та обов'язки Сторін

- 7.1. Продавець зобов'язаний:
- 7.1.1. Передати Покупцю Товар належної якості та в обумовленій цим Контрактом кількості.
- 7.1.2. Забезпечити доставку на умовах, зазначених у п.4.1. цього Контракту.
- 7.1.3. Перед відвантаженням вислати Покупцеві електронною поштою _____@vetropack.com повідомлення про готовність товару до відправки та копії відвантажувальних документів, а саме:
рахунок;
пакувальний лист;
сертифікат походження;
сертифікат якості;
товарно-транспортну накладну;
експортну декларацію.
- Продавець разом з поставкою надає оригінали зазначених документів на відвантаження.
- 7.1.4. У день відвантаження повідомити Покупцеві про відвантаження Товару на адресу Покупця.
- 7.2. Покупець зобов'язаний:
- 7.2.1. Забезпечити розвантаження і приймання Товару за кількістю та якістю протягом 3 (трьох) діб з моменту його надходження на склад Покупця.

- off from the Buyer's settlement account shall be deemed the payment date.
- 3.4. Bank fees, including fees to Correspondent banks are paid by the Seller.

4. Delivery terms

- 4.1. The Goods are delivered on DAP /Hostomel/ terms to the Buyer's warehouse, according to Incoterms–2020.
- 4.2. The Goods have to be delivered in full before _____, 2020.
- 4.3. Upon written request by the Buyer, partial shipments are allowed.
- 4.4. The right to the property is carried over to the Buyer upon receipt of the Goods at his warehouse in Hostomel settlement (Ukraine).

5. Packing and marking

- 5.1. The package of the Goods should provide their full preservation and protect the Goods from the damage which can occur during transportation of Goods by all means of transport, including loading/unloading of the Goods, and be weatherproof.
- 5.2. The Seller is fully responsible for any damage or loss of the Goods, if such damage or loss is caused by improper or invalid packaging and marking.

6. Quality and technical characteristics of the Goods

- 6.1. The Seller guarantees high quality of the Goods, as well as their correspondence to the Specification, provided in Enclosure 1 to this Contract.
- 6.2. In case of nonconformity of the Goods to the Specification of the Contract, the Certificate of Quality and/or defects of the Goods, the Seller guarantees to eliminate such defects or to replace defective parts with new ones at his account within 30 days and is obliged to pay the cost of delivery to the Buyer's warehouse.

7. Parties' rights and obligations

- 7.1. The Seller shall be obliged:
- 7.1.1. To transfer to the Buyer the Goods of a proper quality and in the quantity stipulated in this Contract.
- 7.1.2. To provide the Goods to be delivered on the terms mentioned in point 4.1. of this Contract.
- 7.1.3. Before the dispatch, to send by e-mail _____@vetropack.com notification about the readiness of the Goods for shipment and copies of the shipping documents as follows:
the Invoice;
the Packing List;
the Certificate of origin;
the Certificate of Quality;
the Air Way bill;
the Export declaration.

7.2.2. Повідомити Продавцю про помічені під час приймання або в процесі експлуатації недоліки проданого Товару, а також надати Акт про невідповідність Товару, складений службою Покупця, що виявила дефект, за підписом Директора з виробництва/ Технічного директора.

7.2.3. Оплатити куплений Товар в терміни, встановлені в розділі 3 цього Контракту.

7.3. Покупець, якому переданий Товар неналежної якості, має право за своїм вибором вимагати від Продавця:

безкоштовної заміни дефектів частини Товару;
заміни Товару на Товар належної якості протягом _____ (_____) днів від дати подання претензії.

7.4. Покупець має право пред'явити вимогу у зв'язку з недоліками Товару у разі виявлення недоліків протягом гарантійного терміну.

8. Гарантійний термін

8.1. Продавець гарантує високу якість товару.

8.2. Гарантійний термін на Товар становить 12 (два-надцять) місяців від дати приймання Товару, але не більше 18 (вісімнадцяти) місяців з дати відвантаження, протягом якого Покупець має право пред'явити претензії щодо якості Товару в разі невідповідності Товару вимогам розділу 6 цього Контракту.

8.3. У разі виявленні будь-яких дефектів під час гарантійного терміну Покупець повинен негайно проінформувати Продавця електронною поштою протягом 24 годин. У разі, якщо консультаційний сервіс Продавця не розв'язав проблему по телефону/ електронною поштою, Продавець зобов'язаний протягом 3 (трьох) днів відрядити своїх фахівців на завод Покупця для перевірки роботи забракованої частини та для усунення цих дефектів на прохання Покупця. Продавець зобов'язаний замінити дефектні частини на нові в можливій найкоротшій терміни. Усі витрати, пов'язані з виконанням претензії та усуненням дефектів, відносяться на рахунок Продавця, за умови, що такі дефекти сталися не з вини Покупця.

9. Відповідальність сторін

9.1. За несвоєчасну поставку Товару Продавець сплачує Покупцю штраф в розмірі 2 % від загальної вартості Контракту за кожний наступний тиждень прострочення, але не більше 8 % від загальної вартості Контракту. Нарахування штрафних санкцій з _____ 2020.

9.2. Продавець відповідає за недоліки Товару, якщо не доведе, що недоліки Товару виникли після його передання Покупцеві внаслідок порушення Покупцем правил користування Товаром або його зберігання.

9.3. У разі, якщо серед документів, які супроводжують поставку, немає оригіналу Сертифіката походження, то Продавець сплачує Покупцю штраф 3 % від загальної вартості Товару.

9.4. У разі, якщо відвантажувальні документи (рахунок-фактура та пакувальний лист) оформлені некоректно, що може вплинути або ускладнити митну очистку

The Seller will supply, with the delivery, the originals of the aforementioned shipping documents.

7.1.4. On the shipment date, to notify the Buyer of the Goods shipment to the Buyer's address.

7.2. The Buyer shall be obliged:

7.2.1. To provide the sold Goods to be unloaded and accepted pursuant to the quality and quantity within 3 (three) days from the moment of their entry to the Buyer's warehouse.

7.2.2. To notify the Seller of the Goods about the defects revealed when accepting thereof or in the course of the exploitation of the Goods as well as to send the related Reclamation to the Seller issued by the Buyer's responsible services and signed by the Production Director/ Technical Director.

7.2.3. To pay for the purchased Goods within the deadline specified in Chapter 3 of this Contract.

7.3. The Buyer, to whom the Goods of improper quality were transferred, shall be entitled at its own option to require that the Seller:

replace the faulty Goods free of charge;

replace the Goods with the Goods of a proper quality within _____ (_____) days from the date of the claim;

7.4. The Buyer shall have the right to make claims related to the defected Goods when revealed within the warranty period.

8. Warranty period

8.1. The Seller guarantees high quality of the Goods.

8.2. The guarantee period for the Goods shall be 12 months from the acceptance date, however latest 18 months from the shipment date during which the Buyer shall have the right to make claims on the quality of the Goods, in case the quality does not comply with Chapter 6 of this Contract.

8.3. Should any defects be discovered within the warranty period, the Buyer shall notify the Seller as fast as possible by e-mail about such defects during 24 hours. In case the consultant service of the Seller by phone/e-mail does not solve the problem, the Seller undertakes to send his specialists within 3 days to the Buyer's site for checking the operation of the faulty parts and for elimination of these defects on the Buyers request. The Seller is obligated to replace the defected parts with new ones as soon as possible.

All expenses connected with the claim and with the elimination of the defects are borne by the Seller if these defects are not the Buyer's fault.

9. Parties' responsibility

9.1. The Seller shall pay to the Buyer a penalty in the amount of 2 % of the total contract value for each commencing week of delay, but not more than 8 % of the total contract amount. Penalties start from _____, 2020.

9.2. The Seller shall be responsible for the shortage of the Goods, if they fail to prove that such shortage has arisen after the transfer of the Goods to the Buyer due

Товару, Продавець оплачує Покупцеві пеню в розмірі 3 % від вартості контракту за кожний неправильно оформлений документ. Перелік необхідної інформації зазначено в документах:

Пакувальний лист

1. Посилання на номер і дату Контракту.
2. Вага нетто кожної позиції.
3. Загальна вага Товару – нетто та брутто.
4. Тип упаковки для піддонів та ящиків (дерев'яний, картонний, гратчастий).
5. Кількість ящиків.
6. Розмір кожного пакувального місця.

Рахунок-фактура

1. Номер рахунку та дата його виписки.
2. Посилання на номер і дату контракту.
3. Загальна назва Товару (Предмет Контракту).
4. Ціна за одиницю і загальна вартість Контракту (повна ідентичність прайс-листу Контракту).
5. Умови поставки.
6. Умови оплати.
7. Замовлена кількість.
8. Країна походження.

Подібне застосовується до технічної документації, інструкцій з експлуатації, каталогів і креслень, якщо вони не отримані Покупцем за тиждень до відвантаження Товару.

У разі, якщо всі інші документи, необхідні згідно з законодавством України та зазначені в параграфі 7.1.3., оформлені некоректно, Продавець зобов'язується оплатити фактичну суму штрафу після отримання від Покупця відповідного рахунку-фактури. Покупець має право зменшити на цю суму будь-який платіж на користь Продавця.

9.5. За письмовим запитом Покупця Продавець зобов'язаний надати прайс-лист і калькуляцію ціни Товару, зазначену в специфікації до Контракту.

10. Форс-мажорні обставини

10.1. Якщо відправка вантажу буде затримана з причин форс-мажору, Продавець повинен проінформувати Покупця по факсу не пізніше ніж через 2 (два) робочі дні з дня виникнення форс-мажорних обставин. Про відновлення нормальних обставин Продавець повинен проінформувати Покупця по факсу не пізніше ніж через 2 (два) робочі дні з дня відновлення нормальних обставин. На вимогу Покупця Продавець повинен надати докази форс-мажору (наприклад, довідку/лист із Торгово-промислової палати).

10.2. У разі форс-мажору узгоджені дати будуть відтерміновані на відповідний період. Якщо виконання контракту затримано через форс-мажорні обставини на більше ніж 3 (три) місяці, обидві сторони повинні узгодити нові умови відповідно до виниклих обставин.

10.3. Форс-мажорними обставинами вважаються: залізничні катастрофи, серйозні пожежі, вибухи, війни в будь-якій формі, повстання, страйки, а також усі інші серйозні події, які визнаються як форс-мажор відповідальним арбітражним судом або Торгово-промисловою палатою.

to the Buyer's breach of the rules for use or storage of the Goods.

9.3. In case there is no original of the Certificate of Origin among the documents with the delivery, the seller will pay to the Buyer the fine in the amount of 3 % of the total value of the Goods.

9.4. In case the shipping documents, (the invoice and the packing list) are not properly set up and affect or prevent customs clearance procedures, the Seller shall pay 3 % of the total value of the Contract for each incorrect document. The list of the required data is provided in the documents:

Packing list

1. Reference to the Contract No. and date.
2. Net weight of each individual part.
3. Total gross and net weight of the Goods.
4. Type of package for pallets and boxes (wooden, carton or framed box).
5. Quantity of boxes.
6. Size of each package.

Invoice

1. Invoice number and date of issuing.
2. Reference to the Contract No. and date.
3. General name of the Goods (Subject of the Contract).
4. Unit price and total amount of the Goods (full correspondence to the Price list of the Contract).
5. Terms of delivery.
6. Terms of payment.
7. Ordered quantity.
8. Country of origin.

The same applies to the technical documentation, manuals, catalogues and drawings if they are not received one week prior to the shipment of the Goods.

In case all other documents mentioned in paragraph 7.1.3 and requested by the Ukrainian Law are drawn up incorrectly, the Seller shall pay the actual fine against presentation of the actual invoice. The Buyer has the right to deduct the corresponding amount directly from the invoice of the Seller.

9.5. Upon written request of the Buyer, the Seller is obliged to provide the price list and the cost calculation of the Goods listed in the specification of the Contract.

10. Force-Majeure Circumstances

10.1. If the shipment is completely or partly prevented for reasons of a Force Major, the Seller is obliged to inform the Buyer by fax no later than 2 (two) work days after these circumstances appeared. The re-establishment of the normal circumstances has to be communicated to the Buyer no later than 2 (two) work days after these circumstances reestablished. Upon request of the Buyer, the Seller has to furnish proof of the Force Major (e.g. information (a letter) from the Chamber of Commerce and Industry).

10.2. In case of a Force Major the dates agreed upon will be postponed by an equal period. Should the performance of the Contract be delayed for reasons of Force Major by more than 3 (three) months, both parties will agree new conditions with respect to the new given circumstances.

11. Арбітраж

- 11.1. Усі суперечки та розбіжності, які можуть виникнути з даного Контракту, будуть, за можливістю, вирішуватися шляхом переговорів між сторонами.
 11.2. Будь-який спір, що виникає за цим Контрактом або в зв'язку з ним, підлягає переданню на розгляд та остаточне вирішення в Міжнародному комерційному арбітражному суді при Торгово-промисловій палаті України.
 11.3. Сторони згодні з тим, що в процесі розгляду та вирішення спору буде застосовуватися регламент Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті України. Кількість арбітрів – один.
 11.4. У Міжнародному комерційному арбітражному суді застосовується матеріальне право України та використовується англійська мова.
 11.5. Місцем арбітражу буде м. Київ, Україна.

12. Загальні умови

- 12.1. Контракт набуває чинності з дати його підписання обома сторонами та діє до 31.12. 2020 р. та в будь-якому випадку до повного виконання Сторонами своїх зобов'язань за цим Контрактом.
 12.2. Дійсний Контракт укладається в 2 (двох) примірниках українською та англійською мовами, причому обидва тексти є автентичними. У разі виникнення розбіжностей текст англійською мовою превалює.
 12.3. Усі зміни та доповнення до цього Контракту дійсні лише в тому випадку, якщо зроблені в письмовій формі та підписані обома сторонами.
 12.4. Сканована копія цього Контракту вважається юридично дійсною.

13. Юридичні та банківські реквізити Сторін

ПРОДАВЕЦЬ _____

ПОКУПЕЦЬ

АТ "Ветропак Гостомельський Склозавод"

пл. Рекунова 2, смт. Гостомель, м. Ірпінь,
Київська область, Україна

Адреса банку:

Рахунок № 26004439062

АТ "Райффайзен Банк Аваль"

Swift code: AVALUAUK

вул. Лескова 9, Київ 01011, Україна

ПОКУПЕЦЬ / THE BUYER

_____ А. П. Гірник / Andrii Hirnyk
Голова правління / Chairman of the Management Board

_____ В. В. Лисенко / Volodymyr Lysenko
Директор з логістики та закупівель / Logistics and Purchases Director

10.3. Cases of Force Major are train wrecks, serious fire, explosions, war in every form, revolts, strikes as well as other serious events which are accepted as Force Major by the responsible arbitration court or the Chamber of Commerce and Industry.

11. Arbitration

- 11.1. All disputes and differences which may arise out of the present Contract will be settled as far as possible by means of negotiations between the Parties.
 11.2. Any dispute arising out of or in connection with this Contract should be submitted for settlement to the International Commercial Arbitration Court at the Ukrainian Chamber of Commerce and Industry.
 11.3. Both Parties agree that the Rules of Procedure of the International Commercial Arbitrage in the Ukrainian Chamber of Commerce and Industry should be used during an arbitration process. The number of arbitrators shall be one.
 11.4. Both Parties agree that Ukrainian Substantive Law and the English language should be used in the International Commercial Arbitration Court.
 11.5. The place of arbitration is Kyiv, Ukraine.

12. General conditions

- 12.1. The Contract becomes effective from the date of signing by both parties and valid till December 31, 2020, but anywhere till the full execution of the obligations by the Parties.
 12.2. The present Contract is made in 2 (two) copies each in the Ukrainian and English languages, both texts are authentic. In case of disputes the English text prevails.
 12.3. All amendments and additions to this Contract are valid only if made in writing and signed by both parties.
 12.4. The scan copy of this Contract is considered to be valid.

13. Legal addresses and bank details of the Parties

THE SELLER

THE BUYER

JSC "VETROPACK HOSTOMEL GLASS FACTORY"

2 Rekunov Sq., Hostomel, Irpin city,
Kyiv region, Ukraine

Account No. 26004439062

Bank: "Raiffeisen Bank Aval" JSC

Swift code: AVALUAUK

Adress: 9, Leskov Str., Kyiv 01011, Ukraine

ПРОДАВЕЦЬ / THE SELLER

Enclosure No. 1
Додаток № 1

Specification to Contract No. _____ dd _____. 2020.
Специфікація до Контракту № _____ від _____. 2020 р.

| No. / Номер | Country of Goods origin / Країна походження товару | Description / Опис | Q-ty / Кількість | Unit price, USD / Ціна за од., в дол. США | Total amount in USD / Загальна сума в дол. США |
|----------------|--|--|---------------------|--|---|
| 1 | | | | | |
| 2 | | | | | |
| 3 | | | | | |
| 4 | | | | | |
| 5 | | | | | |
| | | Total price on DAP/ _____ terms: Загальна вартість DAP / _____: | | | |

ПОКУПЕЦЬ / THE BUYER

ПРОДАВЕЦЬ / THE SELLER

Зазвичай торгівельний контракт суб'єкта ЗЕД із іноземним партнером містить такі складові:

- 1) назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення;
- 2) преамбула;
- 3) предмет договору (контракту);
- 4) кількість і якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг);
- 5) базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг);
- 6) ціна та загальна вартість договору (контракту);
- 7) умови платежів;
- 8) умови приймання-здавання товару (робіт, послуг);
- 9) упаковка та маркування;
- 10) форс-мажорні обставини;
- 11) санкції та рекламації;
- 12) урегулювання суперечок у судовому порядку;
- 13) місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

За домовленістю сторін до контракту можуть включатися додаткові умови, зокрема: страхування; забезпечення якості; умови залучення

субвиконавців контракту, агентів, перевізників; визначення норм навантаження (розвантаження); умови передання технічної документації на товар; збереження торгових марок; порядок сплати податків, мит, зборів; різного роду захисні застереження; дата, з якої договір (контракт) вступає в силу; кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість і порядок внесення змін до договору (контракт), інше.

У зовнішньоекономічному договорі немає малозначущих умов, тому під час підписання угоди рекомендується користуватися "золотим правилом" Всесвітньої торгівельної організації: "Не домовлено нічого, поки не домовлено все". Практика міжнародної торгівлі доводить, що чим детальніше врегульовано відносини сторін, тим менше проблем виникає у ході виконання угоди.

1.2.2. Міжнародні правила Інкотермс

У міжнародній торгівлі процес передання товару продавцем покупцеві має назву "постачання" та включає значну кількість різноманітних операцій, які можуть здійснюватися як покупцем, так і продавцем. Тому "Умови постачання" є важливим пунктом зовнішньоторговельного контракту. Умовами постачання вирішується, хто (продавець чи покупець) буде нести відповідальність за організацію перевезення товару, хто бере на себе ризик втрати або пошкодження товару під час перевезення, хто повинен застрахувати товар на час перевезення тощо.

Через різноманітність торгівельних звичаїв у різних країнах тлумачення змісту різних пунктів контракту може не збігатися. А для успіху операції дуже важливо, щоб сторони, укладаючи договір купівлі-продажу, однаково розуміли права й обов'язки сторін. Забезпечити таке порозуміння у торгівельній діяльності допомагає використання Інкотермс.

Інкотермс (англ. Incoterms – International Commercial Terms) – це комплект стандартизованих міжнародних правил, які містять тлумачення торгівельних термінів, а також регламентують розподіл витрат і ризиків, пов'язаних із транспортуванням товару від продавця до покупця, не визначаючи при цьому момент передання права власності на товар.

Інкотермс були розроблені *Міжнародною торговою палатою* (ІСС) – неурядовою організацією ділових кіл, що об'єднує тисячі національних торгово-промислових палат. Інкотермс перекладено тридцять однією

мовою світу та регулярно оновлюються з огляду на поточні економічні та соціальні реалії. Станом на 2021 р. останньою є дев'ята редакція – Інкотермс–2020 [30], що містять одинадцять базисних умов постачання. Однак сторони контракту мають право використовувати Інкотермс будь-якої редакції (наприклад, Інкотермс–2000, Інкотермс–2010).

Торгівельні терміни Інкотермс стосуються різних типів основних (базисних) умов договорів купівлі-продажу (постачання). Ними регулюються питання, пов'язані з виконанням продавцем обов'язків за договором, переходом від продавця до покупця ризику випадкової загибелі (ушкодження) товару та інше. Основні типи базисних умов використовуються в міжнародній торговельній практиці під загальноприйнятими назвами – наприклад, EXW, FOB, CFR, CIF.

Найменування термінів є скороченими варіантами англійських словосполучень: наприклад, FOB – Free on Board, "вільно на борту судна"; CIF – cost, Insurance and Freight, "вартість, страхування і фрахт"; CFR – cost and Freight, "вартість і фрахт".

У табл. 1.2 охарактеризовано базисні умови постачання за Інкотермс–2020.

Таблиця 1.2

Характеристика базисних умов постачання за Інкотермс–2020

| Назва базисної умови | Характеристика базисної умови |
|---|--|
| 1 | 2 |
| Умови постачання для будь-яких видів транспорту | |
| EXW – Ex Works (указане місце): товар зі складу продавця | EXW часто використовується у заяві початкової ціни продажу товарів без будь-яких включених витрат і означає, що продавець надає товар на власній території або в іншому зазначеному місці (на заводі, фабриці, складі). Продавцеві не потрібно завантажувати товар на транспортний засіб і проходити експортні митні формальності |
| FCA – Free Carrier (указане місце): товар доставляється перевізнику замовника | FCA може мати два різних значення, які передбачають різні рівні ризику та витрат для покупця і продавця. FCA (a) використовується в разі доставки продавцем товарів, які пройшли процедуру експортного митного оформлення, в указане місце на своїй території. FCA (b) використовується в разі доставки продавцем товарів, які пройшли експортне митне оформлення, в зазначене місце не на своїй території. В обох випадках товари можуть доставлятися перевізнику або іншій особі, призначеній покупцем |

| 1 | 2 |
|---|---|
| CPT – Carriage Paid To (указане місце призначення): товар доставляється перевізнику замовника у зазначеному місці | За умовами CPT продавець оплачує перевезення товарів до зазначеного місця призначення |
| CIP – Carriage and Insurance Paid to (указане місце призначення) | Аналогічно CPT за винятком того, що продавець зобов'язаний забезпечити мінімальне страхування товарів у ході транспортування. Товар страхується і доставляється перевізнику замовника у зазначеному місці |
| DAP – Delivered at Place (із зазначенням місця призначення) | Зобов'язання продавця з доставки товарів вважаються виконаними після надання товарів у розпорядження покупця після прибуття транспортного засобу та з його готовністю до розвантаження в зазначеному місці призначення. За умовами DAP продавець приймає всі ризики, пов'язані з доставкою товарів |
| DPU – Delivered at Place Unloaded (із зазначенням місця призначення) | Відповідно до даних умов Інкотермс продавець зобов'язаний доставити та розвантажити товари в зазначеному місці. Продавець покриває всі транспортні витрати (експортні мита, витрати на перевезення, розвантаження з основного транспортного засобу в порту призначення і портові збори) і приймає на себе всі ризики до прибуття на місце призначення |
| DDP – Delivered Duty Paid (із зазначенням місця призначення) | Продавець несе відповідальність за доставку товарів у вказане місце в країні покупця і оплачує всі витрати, пов'язані з транспортуванням товарів до місця призначення, включаючи імпорتنі мита та податки. Продавець не несе відповідальність за розвантаження |
| Умови постачання для морського та внутрішнього водного транспорту | |
| FAS – Free Alongside Ship (указано порт завантаження): товар доставляється до судна замовника | Зобов'язання продавця з доставки товарів вважаються виконаними після розміщення товарів вздовж борту судна (наприклад, на причалі або баржі), призначеного продавцем у зазначеному порту поставки. Після розміщення товарів вздовж борту судна ризики втрати або пошкодження товарів переходять до продавця, який бере на себе відповідальність за всі подальші витрати |
| FOB – Free on Board (указано порт завантаження): товар завантажується на судно замовника | Продавець доставляє товари на борт судна, призначеного покупцем у вказаному порту поставки, або доставляє їх у відповідному вигляді. Після розміщення товарів на борту судна ризики втрати або пошкодження товарів переходять до продавця, який приймає на себе відповідальність за всі подальші витрати |
| CFR – Cost and Freight (назва порту призначення): вартість і фрахт | Продавець доставляє товари на борт судна. Після розміщення товарів на борту судна ризики втрати або пошкодження товарів переходять до покупця. Продавець повинен зафрахтувати судно й оплатити вартість транспортування товарів до зазначеного порту призначення |

| 1 | 2 |
|---|--|
| CIF – Cost, Insurance and Freight (указано порт призначення): товар страхується і доставляється до порту замовника (без вивантаження) | Аналогічно з CFR за винятком того, що продавець також повинен забезпечити мінімальне страхове покриття на випадок втрати або пошкодження товарів під час транспортування |

Інкотермс не є законом. Прийняті недержавною організацією, вони мають не обов'язковий, а рекомендаційний характер. Посилання на Інкотермс у ході укладання торговельного контракту полегшує контрагентам з різних держав порозуміння щодо розподілу прав і обов'язків за контрактом, досягнення домовленостей за всіма пунктами контракту купівлі-продажу та їх використання у необхідному обсязі. Обрана сторонами базисна умова Інкотермс набуває юридичної сили тільки в разі включення до підписаного контракту.

За Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення умов поставок", українські суб'єкти господарювання мають право використовувати в договорах і контрактах внутрішньої та зовнішньої торгівлі відомі міжнародні порядки, рекомендації та правила міжнародних органів і організацій, а також правила Інкотермс будь-якої погодженої сторонами договору редакції [59].

Інкотермс фіксує важливі комерційні та юридичні питання, пов'язані з фактичним виконанням зовнішньоторговельної угоди:

- 1) місце та момент виконання обов'язків продавця щодо передачі товару;
- 2) перехід ризиків з продавця на покупця;
- 3) розподіл обов'язків з оплати необхідних витрат і зборів, включаючи сплату митних платежів;
- 4) отримання експортних та імпорتنих ліцензій;
- 5) обов'язок укладення договору перевезення;
- 6) розподіл обов'язків сторін щодо перевезення та виконання вантажно-розвантажувальних робіт;
- 7) розподіл обов'язків сторін щодо подання відвантажувальних, платіжних та інших документів, а також необхідних сповіщень;
- 8) обов'язок страхування;

- 9) розподіл обов'язків сторін щодо забезпечення належної упаковки;
10) інспектування товару, інше.

Розподіл обов'язків, витрат і ризиків сторін за базисними умовами Інкотермс–2020 показаний в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Розподіл витрат між продавцем (Пр.) і покупцем (Пок.)
під час постачання товару за різних базисних умов Інкотермс–2020**

| Умова постачання за Інкотермс–2020 | Витрати за зовнішньоекономічною операцією, пов'язаною із постачанням товару | | | | | | | | | | | |
|--|---|--|---|---|---|--|---------------------------------|--|--|--|--|--|
| | витрати на упакування | витрати на навантаження і доставку до основного транспорту | витрати на митне оформлення вивозу товару | витрати на обслуговування на терміналі під час вивозу | витрати на навантаження на основний транспорт | витрати на оплату основного транспорту | витрати на страхування доставки | витрати на обслуговування на терміналі під час ввозу | витрати на вивантаження з основного транспорту | витрати на митне оформлення ввозу товару | витрати на доставку від основного транспорту | витрати на вивантаження на склад покупця |
| Умови постачання для будь-яких видів транспорту | | | | | | | | | | | | |
| EXW | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| FCA | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| CIP | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| CPT | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| DPU | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. |
| DAP | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пр. | Пок. |
| DDP | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. |
| Умови постачання для морського та внутрішнього водного транспорту | | | | | | | | | | | | |
| FAS | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| FOB | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| CFR | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |
| CIF | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пр. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. | Пок. |

Фактично базисні умови Інкотермс указують на всі обставини, що у підсумку визначають контрактну ціну товару.

Чим більше обов'язків приймає на себе продавець товару (і, відповідно, витрачає на їх виконання додаткові кошти), тим більшою буде ціна товару, встановлена у контракті, та навпаки.

Інкотермс, які видає авторитетна міжнародна організація, набули широкого поширення у всьому світі в укладенні договорів міжнародної купівлі-продажу товарів. Це пояснюється тим, що Інкотермс дозволяють максимально спростити формулювання в договорах купівлі-продажу, уникнути зайвих пунктів у розподілі взаємних прав і обов'язків сторін, чітко визначити обсяг зобов'язань, прийнятих на себе кожною стороною контракту.

Правила Інкотермс надають широкий вибір термінів, що пояснюється різноманітністю способів доставки різних вантажів. Базисні умови постачання Інкотермс умовно розподілені на чотири категорії:

Е-терміни – продавець тільки надає товар покупцеві на власній території продавця (мінімальні обов'язки для продавця, максимальні – у покупця);

F-терміни – продавець зобов'язаний доставити товар перевізнику, якого призначив і зафрахтував покупець;

С-терміни – продавець повинен укласти контракт на перевезення, але не приймати на себе ризик втрати або пошкодження товару або додаткові витрати внаслідок подій, що мають місце після відвантаження та відправлення;

D-терміни – продавець повинен нести всі витрати та ризики, необхідні для доставки товару в країну призначення.

Також базисні умови Інкотермс можна класифікувати за двома групами залежно від того, передбачають вони перевезення товару водним транспортом або ні. У разі використання будь-якого виду транспорту можна обрати такі базисні умови: EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU, DDP. Натомість базисні умови FAS, FOB, CFR, CIF було розроблено виключно для торговельних угод, що будуть виконуватися із застосуванням морського й/або внутрішнього водного транспорту.

1.3. Приклади практичних ситуацій застосування базисних умов постачання Інкотермс–2020 українськими експортерами та імпортерами

Завдання 1.1. Українські підприємства з м. Волинь ТОВ "Елмі" та ПП "Лайм" розглядають по два варіанта проведення експортної операції (табл. 1.4).

**Вихідні дані для вибору оптимального варіанта
проведення експортної операції**

| Показники | Підприємства | |
|--|--------------|-----------|
| | ТОВ "Елмі" | ПП "Лайм" |
| Базисна умова постачання: | | |
| 1 варіант | FAS | FOB |
| 2 варіант | CIP | DPU |
| Контрактна вартість партії товарів, євро : | | |
| 1 варіант | 22 000 | 21 500 |
| 2 варіант | 25 000 | 27 200 |
| Облікова вартість (собівартість) партії товарів, грн | 485 000 | 395 800 |
| Витрати на упакування товарів, грн | 4 800 | 6 300 |
| Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту у м. Київ, грн | 8 400 | 12 300 |
| Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ, грн | 1 950 | 1 820 |
| Витрати на перевезення товару залізницею, грн | 31 400 | 28 000 |
| Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса, грн | 2 450 | 2 520 |
| Мито – відсоток від митної вартості; експортний ПДВ 0 % | 3 % | 2,5 % |
| Витрати на навантаження на корабель, грн | 1 520 | 1 200 |
| Фрахт судна, євро | 6 400 | 4 000 |
| Витрати на страхування перевезення морем, євро | 1 210 | 1 250 |
| Витрати на розвантаження товару в порту Шибеник (Хорватія), євро | 300 | 410 |
| Витрати на митне оформлення імпорту, євро | 2 000 | 2 500 |
| Витрати на доставку автомобільним транспортом від порту Шибеник до складу покупця у м. Загреб (Хорватія), євро | 225 | 275 |
| Витрати на вивантаження на складі покупця у м. Загреб, євро | 270 | 375 |
| Прогнозний курс на момент виконання операції, грн/євро | 32,95 | 33,02 |

Передбачається, що товари будуть перевозитися з м. Київ залізницею до одеського порту, з Одеси до порту Шибеник (Хорватія) – морем. Склад покупця знаходиться у м. Загреб (Хорватія).

Необхідно вибрати з двох запропонованих варіантів постачання економічно більш вигідний для постачальника, якщо критеріями вибору є сума отриманого прибутку від реалізації товарів на експорт і показник рентабельності продажів.

Розв'язання завдання 1.1

Прибуток від експорту = Дохід від реалізації на експорт – Загальні витрати на експорт.

Дохід від реалізації на експорт = Контрактна вартість партії товарів · курс на момент виконання операції.

Загальні витрати на експорт = Облікова вартість (собівартість) партії товарів + Витрати продавця за умовою Інкотермс.

Рентабельність експорту (за доходом) = Прибуток від експорту : Дохід від реалізації на експорт · 100 % (скільки грн прибутку дасть кожна гривня виручки).

Рентабельність експорту (за витратами) = Прибуток від експорту : Загальні витрати на експорт · 100 %.

Рентабельність експорту (за витратами) показує, скільки грн прибутку дасть кожна вкладена/витрачена гривня.

ТОВ "Елмі" – вибір між FAS та CIP:

1) FAS:

Дохід від реалізації на експорт FAS = 22 000 євро · 32,95 грн/євро = 724 900 грн.

Витрати продавця за умовою FAS = Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту у м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса + Мито.

Мито = Митна вартість · Ставка мита, %.

Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = Контрактна вартість + Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження

товару на залізниці у м. Одеса = $22\,000 \text{ євро} \cdot 32,95 \text{ грн/євро} + 4\,800 \text{ грн} + 8\,400 \text{ грн} + 1\,950 \text{ грн} + 31\,400 \text{ грн} + 2\,450 \text{ грн} = 773\,900 \text{ грн}$.

Мито = $773\,900 \cdot 3\% = 23\,217 \text{ грн}$.

Витрати продавця за умовою FAS = $4\,800 \text{ грн} + 8\,400 \text{ грн} + 1\,950 \text{ грн} + 31\,400 \text{ грн} + 2\,450 \text{ грн} + 23\,217 \text{ грн} = 72\,217 \text{ грн}$.

Загальні витрати на експорт FAS = Облікова вартість (собівартість) партії товарів + Витрати продавця за умовою FAS = $485\,000 \text{ грн} + 72\,217 \text{ грн} = 557\,217 \text{ грн}$.

Прибуток від експорту FAS = Дохід від реалізації на експорт FAS – Загальні витрати на експорт FAS = $724\,900 \text{ грн} - 557\,217 \text{ грн} = 167\,683 \text{ грн}$.

Рентабельність експорту FAS (за витратами) = Прибуток від експорту FAS : Загальні витрати на експорт FAS = $167\,683 \text{ грн} : 557\,217 \text{ грн} \cdot 100\% = 30,1\%$.

2) CIP:

Дохід від реалізації на експорт CIP = $25\,000 \text{ євро} \cdot 32,95 \text{ грн/євро} = 823\,750 \text{ грн}$.

Витрати продавця за умовою CIP = Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса + Мито + Витрати на навантаження на корабель + Фрахт судна + Витрати на страхування перевезення морем.

Мито = Митна вартість · Ставка мита, %.

Митна вартість = **Контрактна вартість** + Витрати до кордону = **Контрактна вартість** + Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса = $25\,000 \text{ євро} \cdot 32,95 \text{ грн/євро} + 4\,800 \text{ грн} + 8\,400 \text{ грн} + 1\,950 \text{ грн} + 31\,400 \text{ грн} + 2\,450 \text{ грн} = 872\,750 \text{ грн}$.

Мито = $872\,750 \cdot 3\% = 26\,182,5 \text{ грн}$.

Витрати продавця за умовою CIP = $4\,800 \text{ грн} + 8\,400 \text{ грн} + 1\,950 \text{ грн} + 31\,400 \text{ грн} + 2\,450 \text{ грн} + 26\,182,5 \text{ грн} + 1\,520 \text{ грн} + 6\,400 \text{ євро} \cdot 32,95 \text{ грн/євро} + 1\,210 \text{ євро} \cdot 32,95 \text{ грн/євро} = 327\,452 \text{ грн}$.

Загальні витрати на експорт CIP = Облікова вартість (собівартість) партії товарів + Витрати продавця за умовою CIP = 485 000 грн + 327 452 грн = **812 452 грн.**

Прибуток від експорту CIP = Дохід від реалізації на експорт CIP – Загальні витрати на експорт CIP = 823 750 грн – 812 452 грн = **11 298 грн.**

Рентабельність експорту CIP (за витратами) = Прибуток від експорту CIP : Загальні витрати на експорт CIP = 11 298 грн : 812 452 грн · 100 % = **1,4 %.**

Висновок: ТОВ "Елмі" має обрати базисну умову постачання FAS, яка забезпечить більший прибуток, ніж умова CIP.

ТОВ "Лайм" – вибір між FOB та DPU:

1) FOB:

Дохід від реалізації на експорт FOB = 21 500 євро · 33,02 грн/євро = 709 930 грн.

Витрати продавця за умовою FOB = Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса + Мито + Витрати на навантаження на корабель.

Мито = Митна вартість · Ставка мита, %.

Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = Контрактна вартість + Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса = 21 500 євро · 33,02 грн/євро + 6 300 грн + 12 300 грн + 1 820 грн + 28 000 грн + 2 520 грн = 760 870 грн.

Мито = 760 870 · 2,5 % = 19 021,75 грн.

Витрати продавця за умовою FOB = 6 300 грн + 12 300 грн + 1 820 грн + 28 000 грн + 2 520 грн + 19 021,75 грн + 1 200 грн = 71 161,75 грн.

Загальні витрати на експорт FOB = Облікова вартість (собівартість) партії товарів + Витрати продавця за умовою FOB = 395 800 грн + 71 161,75 грн = **466 961,75 грн.**

Прибуток від експорту FOB = Дохід від реалізації на експорт FOB –
– Загальні витрати на експорт FOB = 709 930 грн – 466 961,75 грн =
= **242 968,25 грн.**

Рентабельність експорту FOB (за витратами) = Прибуток від експорту FOB : Загальні витрати на експорт FOB = 242 968,25 грн : 466 961,75 грн · 100 % = **52 %.**

2) DPU:

Дохід від реалізації на експорт DPU = 27 200 євро · 33,02 грн/євро = 898 144 грн.

Витрати продавця за умовою DPU = Витрати на упакування товарів +
+ Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ + Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса + Мито + Витрати на навантаження на корабель + Фрахт судна + Витрати на страхування перевезення морем + Витрати на розвантаження товару в порту Шибеник.

Мито = Митна вартість · Ставка мита, %.

Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = Контрактна вартість + Витрати на упакування товарів + Витрати на доставку товарів вантажним автомобілем до залізничного транспорту в м. Київ +
+ Витрати на завантаження товару до вантажного вагону в м. Київ + Витрати на перевезення товару залізницею + Витрати на розвантаження товару на залізниці у м. Одеса = 27 200 євро · 33,02 грн/євро + 6 300 грн +
+ 12 300 грн + 1 820 грн + 28 000 грн + 2 520 грн = 949 084 грн.

Мито = 949 084 · 2,5 % = 23 727,1 грн.

Витрати продавця за умовою DPU = 6 300 грн + 12 300 грн + 1 820 грн + 28 000 грн + 2 520 грн + 23 727,1 грн + 1 200 грн + 4 000 євро · 33,02 грн/євро + 1 250 євро · 33,02 грн/євро + 410 євро · 33,02 грн/євро = 262 760,3 грн.

Загальні витрати на експорт DPU = Облікова вартість (собівартість) партії товарів + Витрати продавця за умовою DPU = 395 800 грн + 262 760,3 грн = **658 560,3 грн.**

Прибуток від експорту DPU = Дохід від реалізації на експорт DPU –
– Загальні витрати на експорт DPU = 898 144 грн – 658 560,3 грн =
= **239 583,7 грн.**

Рентабельність експорту DPU (за витратами) = Прибуток від експорту DPU : Загальні витрати на експорт DPU = 239 583,7 грн : 658 560,3 грн · 100 % = **36,4 %**.

Висновок: ТОВ "Лайм" має обрати базисну умову постачання FOB, яка забезпечить більший прибуток, ніж умова DPU.

Завдання 1.2. Харківське підприємство ПрАТ "Агроімпорт" закуповує партію фермерських тракторів (Товар) у Білорусії у КП "Землемір" (м. Заславль, Мінський район; валюта розрахунку – долари США) та імпортує їх до України на склад у м. Харків. Згодом ПрАТ "Агроімпорт" перепродає партію тракторів до Болгарії компанії "Плітвіт" (м. Софія; валюта розрахунку – євро). Інформацію щодо імпорту й експорту подано у табл. 1.5. Необхідно визначити прибутковість і рентабельність товарної угоди для ЗАТ "Агроімпорт".

Таблиця 1.5

Опис імпортно-експортних операцій ПрАТ "Агроімпорт"

| Показники | Значення |
|---|------------------|
| 1 | 2 |
| Імпорт | |
| Базисна умова постачання | FCA-Мінськ |
| Контрактна вартість Товару, що імпортується | 290 000 дол. США |
| Вартість упакування Товару в ящики для транспортування | 2 000 біл. руб |
| Вартість перевезення Товару зі складу КП "Землемір" до залізниці (з м. Заславль до м. Мінськ) | 5 400 біл. руб |
| Витрати на вивізні митні збори та платежі на кордоні Білорусі | 30 015 біл. руб |
| Вартість завантаження Товару в Мінську в вантажні вагони | 3 250 біл. руб |
| Вартість перевезення Товару залізницею Мінськ–Гомель | 2 000 біл. руб |
| Вартість перевезення Товару залізницею Гомель–Харків | 9 500 біл. руб |
| Ставка ввізного мита на кордоні України | 5 % |
| Умовно: курс біл. рубля до дол. США на момент виконання операцій | 2,3 |
| Умовно: курс гривні до біл. рубля на момент виконання операцій | 11,5 |
| Умовно: курс гривні до дол. США на момент виконання операцій | 27,2 |
| Експорт | |
| Базисна умова постачання | CIP-Варна |

| 1 | 2 |
|--|--------------|
| Контрактна вартість Товару, що експортується | 485 000 євро |
| Вартість упакування Товару в ящики для транспортування | 840 грн |
| Вартість перевезення Товару зі складу "Агроімпорт" до залізниці | 2 280 грн |
| Вартість завантаження Товару на Південній залізниці (Харків) у вантажні вагони | 1 800 грн |
| Вартість перевезення Товару залізницею до порту завантаження в м. Одеса | 4 900 грн |
| Ставка вивізного мита на кордоні України | 2,5 % |
| Вартість завантаження Товару в м. Одеса на корабель | 11 250 грн |
| Вартість перевезення Товару по морю до порту Варна (Болгарія) | 8 500 євро |
| Вартість розвантаження в порту Варна | 1 150 євро |
| Витрати на митні збори та платежі на кордоні Болгарії | 25 000 євро |
| Вартість доставки від Варни до складу покупця в Софії вантажними машинами | 4 300 євро |
| Умовно: курс гривні до євро на момент виконання операцій | 33,4 |

Розв'язання завдання 1.2

1. Визначаємо первинну вартість Товару, імпортованого з Білорусі до України.

Первинна вартість імпортованого Товару = Контрактна вартість Товару + Витрати покупця за умовою FCA-Мінськ = Контрактна вартість Товару + Вартість завантаження Товару в Мінську в вантажні вагони + Вартість перевезення Товару залізницею Мінськ–Гомель + Вартість перевезення Товару залізницею Гомель–Харків + Мито ввізне.

Митна вартість для імпорту = Контрактна вартість Товару + Витрати до кордону = Контрактна вартість Товару + Вартість завантаження Товару в Мінську в вантажні вагони + Вартість перевезення Товару залізницею Мінськ–Гомель + Вартість перевезення Товару залізницею Гомель–Харків = 290 000 дол. США · 27,2 грн/дол. США + 2 000 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + 5 400 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + 30 015 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + 3 250 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + 2 000 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + + 9 500 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб = 8 487 898 грн.

Мито ввізне = Митна вартість · Ставка мита = 8 487 898 грн · 5 % = 424 394,9 грн.

Первинна вартість (собівартість) імпортованого Товару = 290 000 дол. США · 27,2 грн/дол. США + 3 250 біл. руб · 11,5 грн/

біл. руб + 2 000 біл. руб · 11,5 грн/біл. руб + 9 500 біл. руб · 11,5 грн/
біл. руб + 424 394,9 грн = **8 482 019,9 грн.**

2. Визначаємо прибутковість і рентабельність експорту Товару.

Дохід від реалізації на експорт = Контрактна вартість Товару · Курс
на момент виконання операції = 485 000 євро · 33,4 грн/євро = 16 199 000 грн.

Загальні витрати на експорт = Облікова вартість (собівартість) То-
вару + Витрати продавця за умовою СІР-Варна.

Витрати продавця за умовою СІР-Варна = Вартість упакування
Товару в ящики для транспортування + Вартість перевезення Товару
зі складу "Агроімпорт" до залізниці + Вартість завантаження Товару
на Південній залізниці (м. Харків) у вантажні вагони + Вартість перевезен-
ня Товару залізницею до порту завантаження в м. Одеса + Мито вивізне +
+ Вартість завантаження Товару в м. Одеса на корабель + Вартість пе-
ревозення Товару морем до порту Варна.

Митна вартість для експорту = Контрактна вартість Товару + Витрати
до кордону = Контрактна вартість Товару + Вартість упакування Товару
в ящики для транспортування + Вартість перевезення Товару зі складу
"Агроімпорт" до залізниці + Вартість завантаження Товару на Південній
залізниці (м. Харків) у вантажні вагони + Вартість перевезення Товару заліз-
ницею до порту завантаження в м. Одеса = 485 000 євро · 33,4 грн/євро +
+ 840 грн + 2 280 грн + 1 800 грн + 4 900 грн = 16 208 820 грн.

Мито вивізне = Митна вартість при експорті · Ставка мита =
= 16 208 820 грн · 2,5 % = 405 220,5 грн.

Витрати продавця за умовою СІР-Варна = 840 грн + 2 280 грн +
+ 1 800 грн + 4 900 грн + 405 220,5 грн + 11 250 грн + 8 500 євро · 33,4 грн/
євро = 710 190,5 грн.

Загальні витрати на експорт = Облікова вартість (собівартість) То-
вару + Витрати продавця за умовою СІР-Варна = 8 482 019,9 грн +
+ 710 190,5 грн = 9 192 210,4 грн.

Прибуток від експорту = Дохід від реалізації на експорт – Загальні
витрати на експорт = 16 199 000 грн – 9 192 210,4 грн = **7 006 789,6 грн.**

Рентабельність експорту (за витратами) = Прибуток від експорту :
: Загальні витрати на експорт · 100 % = 7 006 789,6 грн : 9 192 210,4 грн ·
· 100 % = **76,2 %.**

Відповідь: прибуток від експорту Товару – 7 006 789,6 грн; рента-
бельність експортної операції – 76,2 %.

Розділ 2. Методична та нормативна база відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій в іноземній валюті

2.1. Особливості ведення обліку операцій в іноземній валюті, регламентовані НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"

У розрахунках між українськими суб'єктами ЗЕД та їх іноземними партнерами в якості засобу платежу використовується іноземна валюта.

Згідно зі ст. 1 Закону про ЗЕД, **іноземна валюта** – це:

валюта готівкою, грошові знаки (банкноти, білети державної скарбниці, монети), що знаходяться в обігу і є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені або ті, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, які знаходяться в обігу;

платіжні документи у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях;

кошти у грошових одиницях іноземних держав, у міжнародних розрахункових одиницях та у діючій на території України валюті з вільною конверсією, які знаходяться на рахунках і вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами [68].

За ст. 1 Закону про валюту та валютні операції (далі – Закон про валюту), **іноземна валюта** – це:

грошові знаки грошових одиниць іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу;

кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема у спеціальних правах запозичення), що підлягають виплаті в іноземній валюті;

електронні гроші, номіновані у грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах [55].

Звернімо увагу на те, що у Законі про валюту подано розширене визначення поняття "іноземна валюта", до якого включено електронні гроші з негривневим номіналом.

Іноземна валюта є різновидом валютних цінностей, до яких також належать національна валюта (гривня) і банківські метали (рис. 2.1). Змістовно близькі визначення поняття "валютні цінності" подано у ст. 1 Закону про ЗЕД [68], у ст. 4 Митного Кодексу України [23], у ст. 1 Закону про валюту [55] (див. Глосарій).

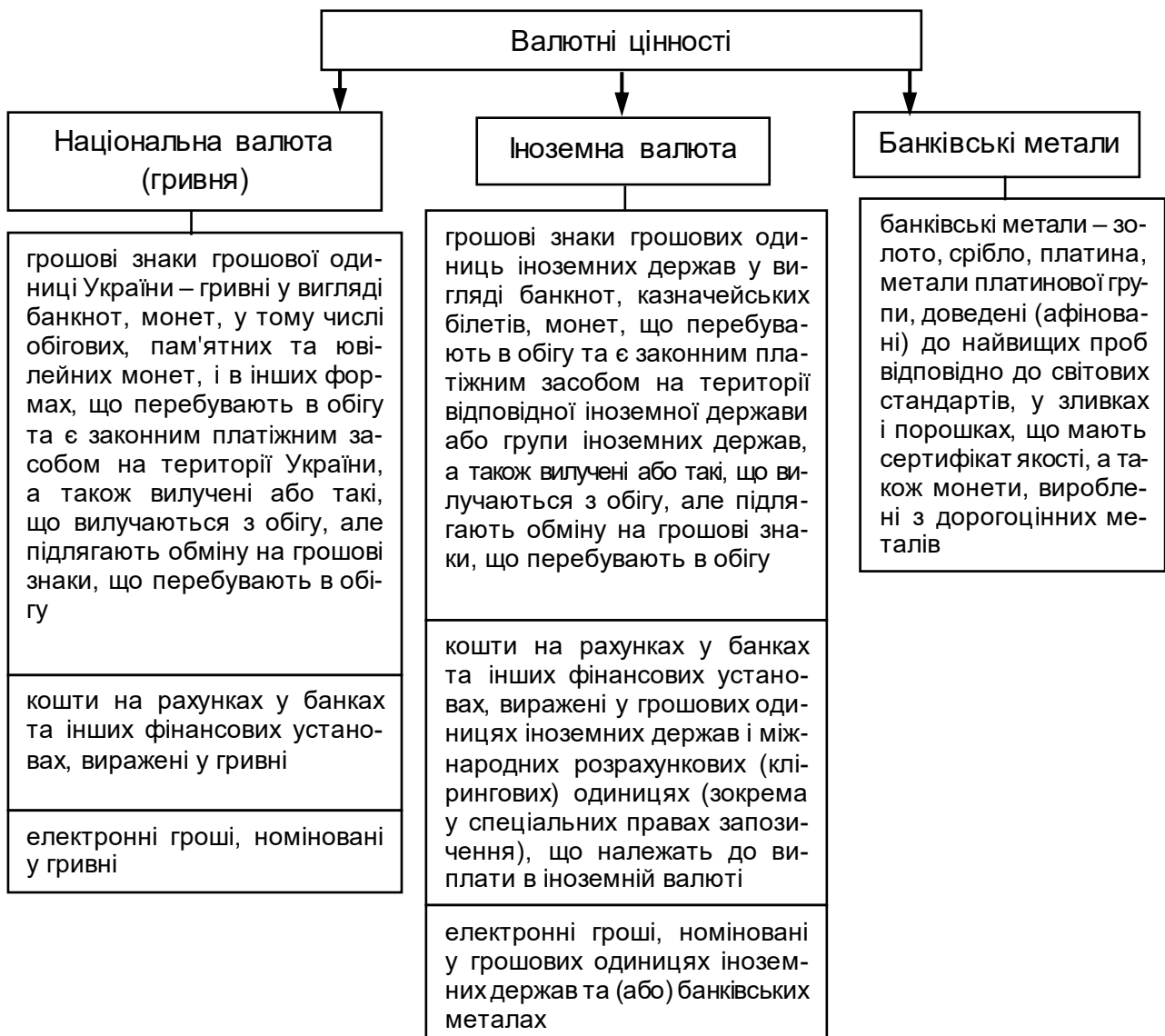


Рис. 2.1. Класифікація валютних цінностей за Законом про валюту та валютні операції [55]

Бухгалтерське законодавство містить звужене розуміння сутності іноземної валюти, ніж подані у законах про ЗЕД і валюту.

У п. 4 НП(с)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" визначено, що **іноземна валюта** – це валюта інша, ніж валюта звітності [28]. **Валютою звітності** є грошова одиниця України – гривня. Звідси, для цілей бухгалтерського обліку іноземною є будь-яка валюта, окрім гривні.

У національних облікових стандартах законодавці оперують поняттям "операція в іноземній валюті", під якою розуміють господарську операцію, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків у іноземній валюті (п. 4 НП(с)БО 21 [28]).

Натомість у Законі про валюту мова йде про валютну операцію, якою вбачається операція, що має хоча б одну з таких ознак:

операція, пов'язана з переходом права власності на валютні цінності та (або) права вимоги та пов'язані з цим зобов'язання, предметом яких є валютні цінності, між резидентами, нерезидентами, а також резидентами та нерезидентами (окрім операцій, що здійснюються між резидентами; причому валютні цінності номіновані у гривні);

торгівля валютними цінностями;

транскордонний переказ і транскордонне переміщення валютних цінностей [55].

Як бачимо, змістовно поняття "валютна операція" підпорядковує собі поняття "операція в іноземній валюті".

Найбільш поширеними операціями в іноземній валюті, які здійснюються суб'єкти ЗЕД, є, зокрема, такі:

операції купівлі-продажу іноземної валюти;

придбання товарів, робіт, послуг за іноземну валюту;

продажу товарів, робіт, послуг за іноземну валюту;

отримання позикових коштів у іноземній валюті;

розміщення тимчасово вільних коштів в іноземній валюті на депозитних рахунках;

залучення фінансових інвестицій в іноземній валюті;

інвестування іноземної валюти за кордон;

операції з відшкодування працівникам витрат на закордонні відрядження тощо.

Необхідно ретельно розглянути порядок відображення в фінансовому обліку підприємства – суб'єкта ЗЕД цих та інших господарських

операцій, виражених в іноземній валюті. Згідно зі ст. 5 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (далі – Закон про бухгалтерський облік) [54] підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України, якою є гривня. Уся інша валюта, ніж валюта звітності, є іноземною валютою (п. 4 НП(С)БО 21 [28]). Водночас операції в іноземній валюті мають бути відображені в бухгалтерському обліку також у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо (п. 3 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік [54]). **Операціями в іноземній валюті** є господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті або які вимагають розрахунків у іноземній валюті (п. 4 НП(С)БО 21 [28]).

Основним документом, який регулює порядок фінансового обліку валютних операцій, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [28].

НП(с)БО 21 використовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, тобто всіма підприємствами, які здійснюють розрахунки у валюті. Винятком є бюджетні установи та підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами (зокрема публічні акціонерні товариства, банки, страхувальники).

Дія НП(с)БО 21 не поширюється на операції хеджування статей з іноземної валюти, які регламентує НП(с)БО 13 "Фінансові інструменти" [28]. Крім того, НП(с)БО 21 не регламентує порядок перерахунку фінансової звітності підприємств, складеної у валюті звітності (у гривні), в іноземну валюту інших країн.

Для використання НП(с)БО 21 у проведенні валютних операцій необхідно виконання хоча б одного з таких критеріїв:

вартість операції виражена в іноземній валюті;

за операцією проводяться (або передбачається проводити) розрахунки в іноземній валюті [28].

Приклади операцій в іноземній валюті, передбачених НП(с)БО 21:

операції з придбання (продажу) іноземної валюти;

операції з придбання, реалізації товарів (робіт, послуг), вартість яких установа в іноземній валюті;

нетоварні операції, що передбачають розрахунки в іноземній валюті (отримання, повернення валютних кредитів, внесків до статутного фонду в іноземній валюті; здійснення фінансових інвестицій у валюті);

будь-які інші операції, пов'язані з активами або зобов'язаннями, вираженими в іноземній валюті.

В обліку операції в іноземній валюті підлягають відображенню в двох валютах: валюті платежу (іноземна валюта) та валюті звітності (національна валюта, тобто гривня). Тому, щоб відобразити операції в іноземній валюті в бухгалтерському обліку, їх вартість (валюту платежу) необхідно перерахувати в гривню (валюту звітності) із застосуванням валютного курсу.

Валютний курс – це установлений Національним банком України (далі – НБУ) курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни (п. 4 НП(С)БО 21 [28]).

У табл. 2.1 подано й охарактеризовано синтетичні субрахунки, які використовуються для відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з рухом іноземної валюти, відповідно до Інструкції № 291 [15].

Таблиця 2.1

**Синтетичні субрахунки, передбачені Планом рахунків [35]
та Інструкцією № 291 [15] для обліку руху іноземної валюти**

| Назва субрахунку | Коментар |
|---|---|
| 1 | 2 |
| 302 "Готівка в іноземній валюті" | За субрахунком 302 відображується надходження готівкових грошових коштів у іноземній валюті до каси підприємства (за дебетом) і її виплата, списання (за кредитом) |
| 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" | Ці субрахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у іноземній валюті (на банківських рахунках); інші рахунки в банку – це не поточні, а кредитні або депозитні рахунки |
| 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті" | |
| 316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті" | Призначений для обліку коштів у іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів у іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства. Цей субрахунок відображує рух іноземної валюти за розподільчим рахунком у банку |

| 1 | 2 |
|--|--|
| 332 "Грошові документи в іноземній валюті" | За дебетом субрахунку 332 відображується надходження грошових документів у іноземній валюті у касу підприємства, за кредитом – вибуття грошових документів у іноземній валюті після їх зарахування на відповідні рахунки. До грошових відносять документи, що знаходяться в касі підприємства (оплачені путівки в будинки відпочинку та санаторії, поштові марки, проїзні талони на службові роз'їзди та інші грошові документи) |
| 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" | Цей субрахунок не валютний, але використовується для відображення в обліку операцій купівлі іноземної валюти на МВРУ |
| 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" | Цей субрахунок зазвичай застосовується для відображення в обліку операцій продажу іноземної валюти на МВРУ |

За Інструкцією № 291 [15], грошові кошти в іноземній валюті, операції з ними та розрахунки в іноземній валюті на рахунках класів 3 "Кошти, розрахунки та інші активи", 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань", 5 "Довгострокові зобов'язання", 6 "Поточні зобов'язання" та на рахунках 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" і 16 "Довгострокові біологічні активи" обліковуються в гривнях у сумі, яка визначається шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом НБУ на дату здійснення грошової операції: оформлення митних документів; підписання документів про виконання робіт (послуг); підписання установчих документів; затвердження авансового звіту про використання підзвітних грошових коштів. Одночасно грошові кошти, фінансові інвестиції та розрахунки відображаються в тій валюті, в якій здійснюються розрахунки та платежі. Курсові різниці за такими операціями відносяться на субрахунки 714 "Дохід від операційної курсової різниці", 945 "Втрати від операційної курсової різниці", 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць".

Таким чином, у первісному визнанні (прийнятті до бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності) операції в іноземній валюті відображуються у валюті звітності (гривні) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу НБУ на початок дня

дати здійснення операції (на дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (п. 5 НП(с)БО 21 [28]).

Наприклад, якщо підприємство відвантажило готову продукцію на експорт, вартість якої виражена в іноземній валюті (на умовах подальшої оплати), то для формування проведення (Дт 362 Кт 701) сума валюти перераховується у валюту звітності (гривню) за курсом НБУ, що діяв на дату відвантаження продукції. У ситуації, коли першою подією є отримання авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті від покупця-нерезидента, то для перерахунку суми отриманої валюти використовується курс НБУ на дату надходження іноземної валюти.

2.2. Поняття монетарних статей балансу

Для цілей бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті визначальним є розподіл статей балансу на монетарні та немонетарні (рис. 2.2).

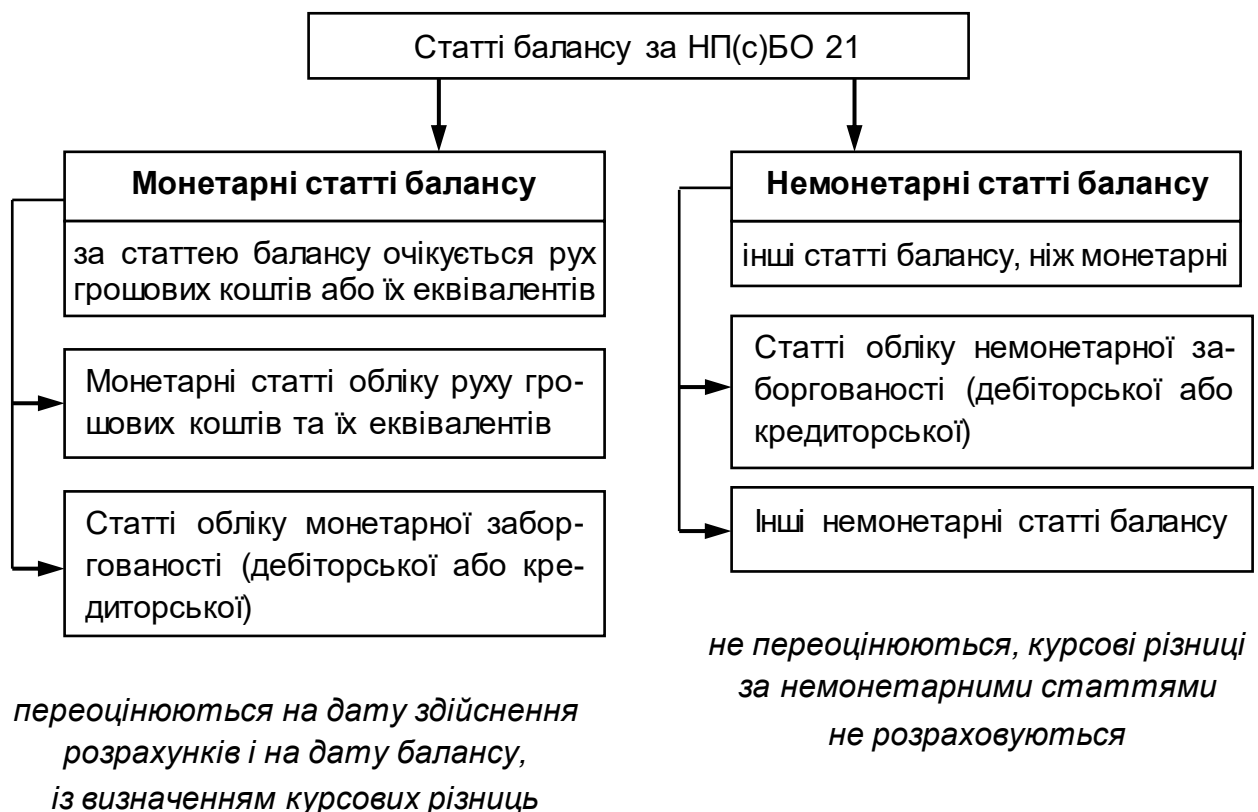


Рис. 2.2. Класифікація статей балансу на монетарні та немонетарні за НП(с)БО 21 [28]

Відповідно до п. 4 НП(с)БО 21 [28] під **монетарними статтями** розуміють статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошових коштів або їх еквівалентів, а під **немонетарними** – інші, ніж монетарні, статті балансу.

Іншими словами, до монетарних статей належать грошові кошти та їх еквіваленти, а також заборгованість (як дебіторська, так і кредиторська), яка буде погашатися коштами або їх еквівалентами. Наприклад, якщо підприємство отримало продукцію і в майбутньому передбачає оплатити її вартість грошовими коштами, то така кредиторська заборгованість нерезиденту вважатиметься монетарною. Водночас, якщо підприємство спочатку перерахувало попередню оплату, а згодом отримає продукцію, то така заборгованість нерезидента буде немонетарною, тому що вона товарна та не буде погашена грошовими коштами.

Монетарна заборгованість у іноземній валюті виникає за фактом отримання товарів (готової продукції), виконання робіт, надання послуг за контрактом із закордонним контрагентом, і передбачається, що вона буде погашена грошовими коштами.

Згідно з п. 8 НП(с)БО 21 [28], монетарні статті, виражені в іноземній валюті, підлягають перерахунку на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (на дату розрахунків) і на дату балансу та за ними розраховуються курсові різниці.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів (п. 4 НП(с)БО 21 [28]).

Датою здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (датою здійснення розрахунків) є дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат.

Дата балансу – це дата, на яку складений баланс підприємства; звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду (п. 3 НП(с)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [28]). Звітним періодом для складання фінансової звітності встановлено календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди (ст. 13 Закону про бухгалтерський облік [54]).

На кожну дату балансу:

монетарні статті в іноземній валюті відображуються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображуються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображуються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості (п. 7 НП(с)БО 21 [28]).

Таким чином, переоцінку монетарних статей та розрахунків курсових різниць за ними необхідно виконувати на дату проведення розрахунків і на дату балансу (у останній календарний день кожного кварталу). Це положення на підприємстві доцільно затвердити Наказом про облікову політику. Немонетарні статті балансу відображуються в бухгалтерському обліку за офіційним курсом НБУ на дату здійснення операції і не підлягають перерахуванню на кожну дату балансу. За немонетарними статтями балансу не розраховуються курсові різниці.

2.3. Сутність курсових різниць і порядок їх відображення в фінансовому обліку

Відмінністю валютних операцій є те, що через зміни курсу НБУ постійно змінюється і гривневий еквівалент іноземної валюти або заборгованості в іноземній валюті (дебіторські, кредиторські). Це викликає необхідність визначення курсових різниць у ході обліку операцій в іноземній валюті.

Згідно з п. 5 НП(с)БО 21 [28], операції в іноземній валюті під час першого визнання відображаються у валюті звітності (гривні) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Водночас оговорено, що підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, якщо це не суперечить вимогам податкового та митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів. Для цілей бухгалтерського обліку підприємств валютним курсом є офіційний курс НБУ, встановлений на дату проведення певної валютної операції. Порядок відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць регламентовано є НП(с)БО 21 [28].

Згідно з п. 4 НП(с)БО 15 "Дохід", **балансова вартість валюти** – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу [28].

Балансова вартість валюти є надходженням, яке не визнається доходом (п. 6.8 НП(с)БО 15 [28]). Також балансова вартість валюти входить до переліку операцій і об'єктів, які не визнаються витратами (п. 9.6 НП(с)БО 16 "Витрати" [28]).

Не завжди зміна валютного курсу призводить до виникнення курсових різниць, оскільки в бухгалтерському обліку курсові різниці розраховуються тільки за монетарними статтями. За немонетарними статтями курсові різниці не розраховуються.

Крім того, не є курсовою різницею позитивна або від'ємна різниця між вартістю іноземної валюти за курсом Національного банку України та за комерційним (ринковим) курсом Міжбанківського валютного ринку України (тобто курсом, за яким валюту уповноважений банк купував для підприємства).

Валютний курс вільно конвертованої валюти змінюється практично щодня, однак у щоденному визначенні курсових різниць за монетарними статтями немає необхідності.

Згідно з п. 8 НП(с)БО 21 [28] курсові різниці визначають тільки на:
дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (на дату розрахунків);

дату балансу (останній календарний день кожного кварталу).

Що стосується відображення курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку й у фінансовій звітності, то за п. 8 НП(с)БО 21 [28] усі курсові різниці умовно розподіляють на:

операційні курсові різниці (виникають від перерахунку активів і зобов'язань підприємства в іноземній валюті, пов'язаних з операційною діяльністю);

неопераційні курсові різниці (виникають від перерахунку активів і зобов'язань в іноземній валюті, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю).

Унаслідок коливання валютного курсу підприємство може отримати як дохід (позитивна курсова різниця), так і збиток (від'ємна курсова різниця). Наприклад, кредиторська заборгованість іноземному постачальнику сформувалася у сумі 50 000 дол. США за курсом 28,0 грн/дол. США. Якщо на дату погашення заборгованості курс зменшиться до 27,5 грн/дол. США, то підприємство зафіксує дохід у формі позитивної курсової різниці: $50\,000 \text{ дол. США} \cdot (28,0 \text{ грн/дол. США} - 27,5 \text{ грн/дол. США}) = 25\,000 \text{ грн}$. Гривневий еквівалент кредиторської заборгованості на дату її формування дорівнював 1 400 000 грн ($50\,000 \text{ дол. США} \cdot 28,0 \text{ грн/дол. США}$), а на дату погашення – 1 375 000 грн ($50\,000 \text{ дол. США} \cdot 27,5 \text{ грн/дол. США}$). Різниця між гривневими оцінками монетарної кредиторської заборгованості на дату її утворення та на дату її погашення складає курсову різницю ($1\,400\,000 \text{ грн} - 1\,375\,000 \text{ грн} = 25\,000 \text{ грн}$). У розглядуваному прикладі підприємство отримало дохід, оскільки зменшення курсу йому було вигідне – у гривневому еквіваленті ніби сплатили менше (хоча фактично перерахували 50 000 дол. США через банк).

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів у іноземній валюті та інших монетарних статей за операційною діяльністю відображають у складі:

або інших операційних доходів (рахунок 71 "Інший операційний дохід"; субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці");

або інших операційних витрат (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності"; субрахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці").

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей за інвестиційною та фінансовою діяльністю відображають у складі:

або інших доходів (рахунок 74 "Інші доходи"; субрахунок 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці");

або інших витрат (рахунок 97 "Інші витрати"; субрахунок 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць").

Отже, у процесі віднесення курсової різниці до операційної або неопераційної потрібно керуватися сутністю самої операції, в результаті якої утворилася курсова різниця: операційної, інвестиційної або фінансової (табл. 2.2).

Відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності

| Види господарської діяльності | Результат розрахунку курсових різниць | Відображення на рахунках бухгалтерського обліку | Відображення у фінансовій звітності (форма 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)") | Приклади господарських операцій |
|---------------------------------------|---------------------------------------|---|---|--|
| Операційна діяльність | Прибуток | 714 "Дохід від операційної курсової різниці" | Рядок 2120 "Інші операційні доходи" | 1. Придбання товарів, робіт, послуг. 2. Продаж товарів, робіт, послуг |
| | Збиток | 945 "Втрати від операційної курсової різниці" | Рядок 2180 "Втрати від операційних курсових різниць" | |
| Інвестиційна або фінансова діяльність | Прибуток | 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" | Рядок 2240 "Інші доходи" | 1. Придбання основних засобів. 2. Отримання і повернення кредитів |
| | Збиток | 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" | Рядок 2270 "Інші витрати" | |

Слід зазначити, що у НП(с)БО 21 окремо оговорено порядок визнання курсових різниць, які виникають унаслідок перерахунку зобов'язань засновників під час формування статутного капіталу, та порядок визнання курсових різниць, що виникають за розрахунками із господарською одиницею за межами України.

Курсові різниці, які виникають унаслідок перерахунку зобов'язань засновників під час формування статутного капіталу, відображуються у складі додаткового капіталу (рахунок 42 "Додатковий капітал"; п. 8 НП(с)БО 21 [28]). Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України (погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі), відображуються у складі іншого додаткового капіталу та в іншому сукупному доході (рахунок 42 "Додатковий капітал"; п. 9 НП(с)БО 21 [28]).

Порядок розрахунку операційних курсових різниць за грошовими коштами підприємства у іноземній валюті, за монетарною дебіторською та монетарною кредиторською заборгованостями подано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Порядок відображення операційних курсових різниць
у бухгалтерському обліку**

| Характер курсової різниці | Причина виникнення | Відображення в обліку |
|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| За наявними грошовими коштами іноземній валюті | | |
| Позитивна курсова різниця | 1. Перерахунок балансової вартості коштів у іноземній валюті на дату балансу. Курсова різниця визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, та курсом НБУ, за яким наявна валюта обліковувалася на балансі. | За кредитом субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" у кореспонденції з дебетом субрахунків: 302; 312; 314; 316; 332; 334 |
| Від'ємна курсова різниця | 2. Перерахунок балансової вартості коштів у іноземній валюті на дату здійснення розрахунків. Курсова різниця визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, за яким наявна валюта обліковувалася на балансі | За дебетом субрахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці" у кореспонденції з кредитом субрахунків: 302; 312; 314; 316; 332; 334 |
| За монетарною дебіторською заборгованістю | | |
| Позитивна курсова різниця | 1. Перерахунок балансової вартості монетарної дебіторської заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, та курсом НБУ, за яким наявна заборгованість обліковувалася на балансі. | За кредитом субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" у кореспонденції з дебетом субрахунку 362 |
| Від'ємна курсова різниця | 2. Перерахунок балансової вартості монетарної дебіторської заборгованості на дату здійснення розрахунків (отримання оплати від іноземного покупця). Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, за яким наявна заборгованість обліковувалася на балансі | За дебетом субрахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці" у кореспонденції з кредитом субрахунку 362 |

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|--|
| За монетарною кредиторською заборгованістю | | |
| Позитивна курсова різниця | 1. Перерахунок балансової вартості монетарної кредиторської заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, та курсом НБУ, за яким наявна заборгованість обліковувалася на балансі. | За кредитом субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" у кореспонденції з дебетом субрахунку 632 |
| Від'ємна курсова різниця | 2. Перерахунок балансової вартості монетарної кредиторської заборгованості на дату здійснення розрахунків (перерахування оплати іноземному постачальнику). Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, за яким наявна заборгованість обліковувалася на балансі | За дебетом субрахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці" у кореспонденції з кредитом субрахунку 632 |

Розглянуту державно регламентовану методологію обліку операцій в іноземній валюті можна умовно назвати "валютним методом FIFO" (не є офіційно затвердженою у обліковому законодавстві). У разі вибуття валюти або погашення монетарної валютної заборгованості перерахунок здійснюється лише в межах господарської операції, що відбулася, а курсові різниці визначаються шляхом порівняння курсу НБУ на дату операції із курсом НБУ на дату прийняття коштів або заборгованості на баланс. Сама така методика обліку валютних операції найбільш затребувана бухгалтерами України.

Однак НП(с)БО 21 [28] передбачає ще й інший метод обліку операцій в іноземній валюті – *метод середньозваженого курсу*. За цим методом для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці (п. 10.2 НП(с)БО 21 [28]). У такому випадку перерахунку за середньозваженим валютним курсом підлягають усі операції, здійснені за монетарними статтями протягом календарного місяця. Перерахунок здійснюється

останнього дня кожного місяця. Рішення про застосування цієї методики обліку валютних операцій підприємство має затвердити Наказом про облікову політику.

2.4. Практичні приклади обліку курсових різниць

Завдання 2.1. Розрахунок курсових різниць за іноземною валютою, яка обліковується на банківських рахунках підприємства

Підприємство 29.12.2019 р. з метою оплати наданих нерезидентом послуг придбало 1000 євро на МВРУ за комерційним курсом 32,53 грн за 1 євро. Офіційний курс НБУ на дату зарахування придбаної валюти на поточний валютний рахунок підприємства, тобто на 29.12.2019 р., становив 33,78 грн/євро.

Курс НБУ на 31.12.2019 р. – 32,85 грн/євро.

Іноземна валюта перерахована нерезиденту 06.01.2020 р. Курс НБУ на цю дату склав 33,45 грн/євро.

Необхідно розрахувати та відобразити в бухгалтерському обліку курсові різниці за монетарними статтями балансу в ході здійснення господарських операцій (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Розв'язання завдання 2.1

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|---------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 29.12.2019 р. Зараховано на поточний валютний рахунок іноземну валюту, придбану на МВРУ (зарахування на рахунок завжди виконується за курсом НБУ). Гривневий еквівалент = 1 000 євро · 33,78 грн/євро = 33 780 грн | 312 | 333 | <u>1 000 євро</u> 33 780 грн |
| 2 | 31.12.2019 р. Переоцінено залишок іноземної валюти на поточному валютному рахунку на дату балансу. КР = 1 000 євро · (32,85 грн/євро – 33,78 грн/євро) = –930 грн | 945 | 312 | 930 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|-----|-----|---------------------------------|
| 3 | 06.01.2020 р. Іноземну валюту перераховано нерезиденту (за курсом НБУ на день перерахування; 33,45 грн/євро). Гривневий еквівалент = 1 000 євро · 33,45 грн/євро = 33 450 грн | 632 | 312 | <u>1 000 євро</u> 33 450 грн |
| 4 | 06.01.2020 р. Відображено курсову різницю за сумою валюти, перерахованої з поточного рахунка нерезиденту. КР = 1 000 євро · (33,45 грн/євро – 32,85 грн/євро) = 600 грн | 312 | 714 | 600 грн |

Завдання 2.2. Розрахунок курсових різниць за основною сумою депозиту (банківського вкладу) в іноземній валюті

Підприємство 15.10.2020 р. розмістило в банку депозит відповідно до укладеного договору строкового банківського вкладу в сумі 10 000 дол. США на чотири місяці.

На момент перерахування коштів на депозитний рахунок курс НБУ становив 27,51 грн/дол. США.

Курс НБУ на 31.12.2020 р. – 28,26 грн/дол. США.

Депозит закритий 10.01.2020 р. у повній сумі 10 000 дол. США; курс НБУ на 10.01.2020 р. склав 29,06 грн/дол. США.

Необхідно розрахувати та відобразити в бухгалтерському обліку курсові різниці за монетарними статтями балансу в ході здійснення даних господарських операцій (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Розв'язання завдання 2.2

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|---------------------------|-------------------------|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 15.10.2020 р. Розміщено депозит у іноземній валюті. Гривневий еквівалент = 10 000 дол. США · 27,51 грн/дол. США = 275 100 грн | 314 Депозитний рахунок | 312 Поточний рахунок | <u>10 000 дол. США</u> 275 100 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|---------------------------|---------------------------|---------------------------------------|
| 2 | 31.12.2020 р. Переоцінено залишок іноземної валюти на депозитному рахунку на дату балансу. $KP = 10\,000 \cdot (28,26 - 27,51) = 7\,500$ грн | 314 Депозитний рахунок | 714 | 7 500 грн |
| 3 | 10.01.2020 р. Депозит закрито, іноземну валюту з депозитного рахунку перераховано на поточний валютний рахунок. Гривневий еквівалент = 10 000 дол. США · 29,06 грн/дол. США = 290 600 грн | 312 Поточний рахунок | 314 Депозитний рахунок | <u>10 000 дол. США</u> 290 600 грн |
| 4 | 10.01.2020 р. Переоцінено іноземну валюту, перераховану з депозитного рахунку на поточний. $KP = 10\,000 \cdot (29,06 - 28,26) = 8\,000$ грн | 314 Депозитний рахунок | 714 | 8 000 грн |

Курсові різниці, що виникають за інвалютними депозитами, які обліковуються на "грошових" рахунках (субрахунок 314 або 351), є операційними та відображаються так:

позитивні (збільшився офіційний курс гривні до іноземної валюти) – у складі інших операційних доходів (Кт 714 "Дохід від операційної курсової різниці");

негативні (зменшився офіційний курс гривні до іноземної валюти) – у складі інших операційних витрат (Дт 945 "Втрати від операційної курсової різниці").

Якщо облік депозитів ведеться на рахунках інвестицій (субрахунок 143 або 352) або на субрахунку 184, то курсові різниці є неопераційними. Тоді їх відображають так:

позитивні – у складі інших доходів (Кт 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці");

негативні – в складі інших витрат (Дт 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць").

Завдання 2.3. Розрахунок курсових різниць за дебіторською та кредиторською заборгованістю на дату погашення та на дату балансу

На 01.03.2021 р. підприємство мало на валютному рахунку 18 000 дол. США. Курс НБУ на дату надходження 18 000 дол. США у I кварталі 2021 р. склав 24,2 грн/дол. США.

03.03.2021 р. підприємство відвантажило товар нерезиденту "В" за експортним договором на суму 8 700 дол. США за договором на умовах наступної оплати. Собівартість товару 72 000 грн. Курс НБУ на 03.03.2021 р. склав 24,5 грн/дол. США.

07.03.2021 р. підприємство перерахувало 12 000 дол. США нерезиденту "S" в якості авансу за імпортований товар. Курс НБУ на 07.03.2021 р. склав 23,52 грн/дол. США.

10.03.2021 р. підприємство погасило заборгованість у сумі 3 000 дол. США перед нерезидентом "Р", яка обліковувалася на балансі за курсом 23,64 грн/дол. США. Курс НБУ на 10.03.2021 р. – 24,32 грн/дол. США.

Курс НБУ на 31.03.2021 р. – 22,72 грн/дол. США.

Необхідно розрахувати та відобразити в бухгалтерському обліку курсові різниці за монетарними статтями балансу у ході здійснення господарських операцій (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Розв'язання завдання 2.3

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|-------------------|-----|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 01.03.2021 р. Відображено залишок на валютному рахунку. Гривневий еквівалент = 18 000 дол. США · 24,2 = 435 600 грн | 312 | – | <u>18 000 дол. США</u> 435 600 грн |
| 2 | 03.03.2021 р. Відвантажено товар нерезиденту "В". Гривневий еквівалент = 8700 дол. США · 24,5 = 213 150 грн | 362 | 702 | <u>8 700 дол. США</u> 213 150 грн |
| 3 | 03.03.2021 р. Списано собівартість реалізованого нерезиденту "В" товару | 902 | 28 | 72 000 грн |
| 4 | 07.03.2021 р. Перераховано аванс нерезиденту "S". Гривневий еквівалент = 12 000 дол. США · 23,52 = 282 240 грн | 371 або 632 | 312 | <u>12 000 дол. США</u> 282 240 грн |
| 5 | 07.03.2021 р. Переоцінено суму іноземної валюти, перерахованої нерезиденту "S". Відображено курсову різницю (валюта обліковувалася на балансі за курсом 24,2 грн/дол. США, а на момент відправлення здешевшала до 23,52 грн/дол. США). КР = (24,2 – 23,52) · 12 000 = 8 160 грн | 945 | 312 | 8 160 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----|-----|-------------------------------------|
| 6 | 10.03.2021 р. Погашено заборгованість перед нерезидентом "Р". Гривневий еквівалент = 3000 дол. США · 24,32 = 72 960 грн | 632 | 312 | <u>3 000 дол. США</u> 72 960 грн |
| 7 | 10.03.2021 р. Відображено курсову різницю за погашеною монетарною заборгованістю перед нерезидентом "Р" (монетарна заборгованість перед нерезидентом "Р" обліковувалася на балансі за курсом 23,64 грн/дол. США, а була погашена за курсом 24,32 грн/дол. США, тобто дорожче). КР = (24,32 – 23,64) · 3 000 = 2 040 грн | 945 | 632 | 2 040 грн |
| 8 | 10.03.2021 р. Відображено курсову різницю за перерахованою нерезиденту "Р" іноземною валютою (валюта обліковувалася на балансі за курсом 24,2 грн/дол. США, а на момент відправлення дорожчала до 24,32 грн/дол. США). КР = (24,32 – 24,2) · 3 000 = 360 грн | 312 | 714 | 360 грн |
| 9 | 31.03.2021 р. На дату балансу переоцінено залишок іноземної валюти на валютному рахунку. Залишок = 18 000 – 12 000 – 3 000 = 3 000 дол. США. КР = (22,72 – 24,2) · 3 000 = 4 440 грн | 945 | 312 | 4 440 грн |
| 10 | 31.03.2021 р. На дату балансу переоцінено монетарну заборгованість нерезидента "В". КР = (24,5 – 22,72) · 8 700 = 15 486 грн | 945 | 362 | 15 486 грн |

Завдання 2.4. Розрахунок курсових різниць за основною сумою фінансового кредиту в іноземній валюті

Підприємство 20.10.2020 р. отримало в банку короткостроковий кредит відповідно до укладеного кредитною угодою в сумі 10 000 дол. США на чотири місяці. На момент отримання кредиту курс НБУ становив 27,91 грн/дол. США.

Курс НБУ на 31.12.2020 р. 27,43 грн/дол. США.

Кредит погашений у встановлений термін 10.01.2021 р. у повній сумі 10 000 дол. США, курс НБУ на 10.01.2021 р. склав 28,02 грн/дол. США.

Необхідно розрахувати та відобразити в бухгалтерському обліку курсові різниці за монетарними статтями балансу в ході здійснення господарських операцій (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Розв'язання завдання 2.4

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|---------------------------------------|
| 1 | 20.10.2020 р. Отримано короткостроковий кредит на валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $10\,000 \cdot 27,91 = 279\,100$ грн | 312 | 602 | <u>10 000 дол. США</u> 279 100 грн |
| 2 | 31.12.2020 р. Переоцінено заборгованість за кредитом на дату балансу (курс зменшився, у гривні борг став менше; дохід). КР = $10\,000 \cdot (27,91 - 27,43) = 4\,800$ грн | 602 | 714 | 4 800 грн |
| 3 | 31.12.2020 р. Переоцінено залишок на валютному рахунку на дату балансу (курс зменшився, валюта на рахунку у грн коштує менше; збиток). КР = $10\,000 \cdot (27,91 - 27,43) = 4\,800$ грн | 945 | 312 | 4 800 грн |
| 4 | 10.01.2020 р. Погашено короткостроковий кредит. Гривневий еквівалент = $10\,000 \cdot 28,02 = 280\,200$ грн | 602 | 312 | <u>10 000 дол. США</u> 280 200 грн |
| 5 | 10.01.2020 р. Відображено курсову різницю за погашеним короткостроковим валютним кредитом. КР = $10\,000 \cdot (28,02 - 27,43) = 5\,900$ грн | 945 | 602 | 5 900 грн |
| 6 | 10.01.2020 р. Відображено курсову різницю за валютою, перерахованою з поточного рахунку для погашення кредиту. КР = $10\,000 \cdot (28,02 - 27,43) = 5\,900$ грн | 312 | 714 | 5 900 грн |

Розділ 3. Відображення в бухгалтерському обліку купівлі та продажу валюти на Міжбанківському валютному ринку України

3.1. Порядок відкриття рахунків у іноземній валюті в уповноважених банках України

Згідно зі ст. 5 Закону про валюту і валютні операції (далі – Закон про валюту) [55], усі розрахунки на території України проводяться виключно у національній валюті (гривні), окрім окремо визначених видів розрахункових операцій. Дозволено проводити не тільки у гривні, а й у іноземній валюті та банківських металах розрахунки за:

операціями зі здійснення іноземних інвестицій та повернення іноземному інвестору прибутків, доходів (у тому числі дивідендів) та інших коштів, отриманих у результаті здійснення іноземних інвестицій;

операціями банків з надання банківських і фінансових послуг;

операціями з надання фінансових послуг небанківськими фінансовими установами й операторами поштового зв'язку (які мають ліцензію НБУ на здійснення валютних операцій);

операціями з розміщення, виплати грошового доходу та погашення облігацій, казначейських зобов'язань України, номінованих в іноземній валюті, якщо це передбачено умовами їх розміщення;

операціями з купівлі-продажу державних цінних паперів, номінованих в іноземній валюті, якщо ініціатором або отримувачем за такою валютною операцією є банк;

іншими операціями, визначеними Митним кодексом України або нормативно-правовими актами НБУ [55].

Згідно з п. 28 розділу IV Положення про здійснення операцій із валютними цінностями, вітчизняні суб'єкти господарювання для розрахунків із нерезидентами використовують як засіб платежу іноземну валюту або гривню, у тому числі у розрахунках:

за поточними торговельними операціями;

за операціями, пов'язаними з рухом капіталу (крім операцій зі здійснення іноземних інвестицій та повернення іноземному інвестору прибутків, доходів, дивідендів та інших коштів, отриманих у результаті здійснення інвестицій) [39].

За п. 31 Положення про здійснення операцій із валютними цінностями, розрахунки, а також перекази за валютними операціями з нерезидентами здійснюються виключно через банки [39].

Таким чином, розрахунки між резидентами та нерезидентами за валютними операціями здійснюються виключно через банки в іноземній валюті та гривні. Усі платіжні операції за банківським рахунком підприємства виконує обслуговуючий банк, дотримуючи Закон України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" [75] і підзаконні акти Національного банку України.

Отже, для здійснення розрахунків з контрагентами-нерезидентами українське підприємство – суб'єкт ЗЕД має відкрити та використовувати поточний рахунок у іноземній валюті у банку. Сьогодні затребуваними є мультивалютні рахунки, за якими можна проводити розрахункові операції у будь-якій іноземній валюті.

З листопада 2019 р. в Україні діє стандарт міжнародного номеру банківського рахунку IBAN (стандарт № 13616 Міжнародної організації зі стандартизації ISO та Європейського комітету з банківських стандартів та ECBS). Тобто кодування банківських рахунків в Україні здійснюється за єдиними міжнародними правилами. Код банківського рахунку складається з 29 символів (літер та цифр), як показано на рис. 3.1.

| Код країни | | Контрольне число | | Код МФО банку | | | | Код рахунку, введений банком. Буде збережено довжину рахунку в 14 символів, яку наразі використовують клієнти, а перед ним проставляють нулі | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|------------|---|------------------|---|---------------|---|---|---|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| U | A | N | N | 3 | 8 | 0 | 8 | 8 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 6 | 0 | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 0 |

Рис. 3.1. Кодування банківського рахунку за стандартом IBAN

IBAN-кодування банківських рахунків дозволяє за номером рахунку відразу ідентифікувати країну походження і банк (за МФО) володаря рахунку. Введення банківського стандарту IBAN спростило та пришвидшило розрахунки українських компаній з нерезидентами в іноземній валюті.

За Інструкцією про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів

(далі – Інструкція № 492) [18], підприємство може відкривати та використовувати в українських банках такі рахунки у національній та іноземній валютах:

поточний рахунок суб'єкта господарювання (для отримання та здійснення розрахунково-касових операцій та платежів у ході господарської діяльності; відкривається за договором банківського рахунка);

депозитний (вкладний) рахунок суб'єкта господарювання (для розміщення вивільнених з обороту грошових коштів у банку на депозит на визначений термін під відсоток винагороди; відкривається за договором банківського вкладу).

Кількість поточних і депозитних рахунків, які підприємство може мати у банках, законодавчо не обмежена. Зазначимо, що якщо підприємство отримує банківський кредит, то банк зараховує кошти на поточний рахунок. Крім того, підприємству дозволено мати один поточний рахунок для формування статутного/складеного капіталу або пайового/неподільного фонду суб'єкта господарювання – юридичної особи (у національній та/або іноземній валюті) (п. 52 Інструкції № 492 [18]).

У Положенні про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті [38] передбачено наявність ще одного виду банківських рахунків – розподільчого. Змістовно це внутрішній рахунок банку, призначений для зарахування іноземної валюти, отриманої українським суб'єктом господарювання від нерезидента.

Коли платіж від іноземної компанії надходить до банку, то спочатку від зараховується на розподільчий рахунок і залишається там доти, доки банк не переконається у економічній безпеці платежу, але не більше трьох робочих днів (не враховуючи день зарахування коштів на такий рахунок) [38]. Якщо надходження у іноземній валюті є законним, то кошти з розподільчого рахунку перераховуються на поточний рахунок вітчизняного підприємства.

В Україні порядок відкриття рахунків як в національній, так і в іноземних валютах регламентовано Інструкцією № 492 [14].

За поточними рахунками, що відкриваються банками суб'єктам господарювання в національній валюті, здійснюються всі види розрахунково-касових операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Клієнт для відкриття рахунку подає до банку документи, які на час їх подання мають бути чинними (дійсними) та їх оформлення має відповідати вимогам законодавства України (п. 5 Інструкції № 492 [14]).

У табл. 3.1 приведено стандартний пакет документів, який має подати банку підприємство – юридична особа для відкриття поточного або депозитного рахунків.

Таблиця 3.1

**Перелік документів для відкриття банківського рахунку
юридичній особі-резиденту (далі – Клієнт)**

| № з/п | Назва документу | Примітки |
|-------|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Заява Клієнта на відкриття рахунку (за зразком, установленим Банком) | За підписом керівника/уповноваженого представника Клієнта (із зазначенням його ПІБ і посади), скріпленим відбитком печатки Клієнта (за наявності) |
| 2 | Анкета-опитувальник Клієнта | |
| 3 | Перелік осіб, які мають право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи (за зразком, установленим Банком) | 1. За підписом керівника/уповноваженого представника Клієнта (із зазначенням його ПІБ і посади), скріпленим відбитком печатки Клієнта (за наявності). 2. Із засвідченням зразків підписів керівником/уповноваженим представником Клієнта у присутності відповідального працівника Банку; нотаріусом |
| 4 | Відомості про Клієнта, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців і громадських формувань (далі – ЄДРПОУ) | Відповідальний працівник Банк роздруковує відомості про Клієнта, що містяться в ЄДРПОУ через портал електронних сервісів, зшиває і нумерує сторінки, проставляє на звороті останньої сторінки роздрукованих відомостей напис: "Ці відомості роздруковано з ____" (зазначається відповідний електронний сервіс), – який засвідчується: особистим підписом такого працівника із зазначенням його прізвища та ініціалів, посади, дати засвідчення |

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| 5 | Установчі документи Клієнта (наприклад, статут/засновницький договір/установчий акт/положення). Установчий договір (якщо в статуті не зазначені частки засновників) | У разі, якщо установчі документи Клієнта розміщені (оприлюднені) в ЄДРПОУ, відповідальний працівник Банку роздруковує такі документи через портал електронних сервісів (шляхом їх пошуку за кодом доступу, наданим/введеним представником Клієнта), зшиває і нумерує сторінки, проставляє на звороті останніх сторінок напис: "Цей _____ (зазначити установчий документ) відповідає його чинній редакції", – який засвідчується особистим підписом такого працівника із зазначенням його прізвища та ініціалів, посади, дати засвідчення |
| 6 | Виписка з реєстру акціонерів Клієнта (виключно для акціонерних товариств) | За підписом керівника/уповноваженого представника Клієнта (із зазначенням його ПІБ і посади), скріпленим відбитком печатки Клієнта (за наявності) |
| 7 | Документи, що містять відомості про структуру власності Клієнта та всіх наявних кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) або їх відсутність | Копії документів, що містять відомості про структуру власності, та копії підтверджувальних документів (трастові декларації, сертифікати власності), засвідчуються відповідальним працівником Банку та власником документів (це не стосується нотаріально засвідчених документів) |

Звернімо увагу на картку зі зразками підписів і відбитком печатки (пункт 3 табл. 3.1). До цієї картки заносяться зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України й установчих документів юридичної особи надано право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи, причому розрізняють:

право першого підпису – належить першому керівнику юридичної особи, якій відкривається рахунок, а також іншим уповноваженим на це особам. Право першого підпису не можна надавати головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису;

право другого підпису – належить головному бухгалтеру, а також іншим уповноваженим на це особам.

На рис. 3.2 подано приклад Заяви про відкриття поточного банківського рахунку юридичній особі.

**Заява
про відкриття поточного рахунку**

1. Найменування банку

2. Найменування / прізвище, ім'я та по батькові (за наявності)
клієнта банку, що відкриває рахунок

3. Код за ЄДРПОУ або
реєстраційний (обліковий) номер
платника податків або
реєстраційний номер облікової
картки платника податків

4. Код економічної діяльності

5. Назва виду економічної діяльності

6. Просимо/прошу відкрити _____ рахунок у _____
(вид поточного рахунку) (вид валюти)

для здійснення господарської/підприємницької/незалежної професійної/інвестиційної
діяльності/діяльності, яка не пов'язана з підприємницькою, діяльності.

7. Додаткова інформація

8. Керівник _____
(посада) (підпис, ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ р.

9. М. П.

10. Відмітки банку

11. Відкрити _____
(вид поточного рахунку)

рахунок дозволяю.

12. Керівник _____ (підпис)
(у повноважена керівником особа)

15. Документи на оформлення
відкриття рахунку перевірів

_____ (посада і підпис уповноваженої особи, яка відповідно
до внутрішніх документів банку має право надавати
банківську послугу з відкриття рахунків клієнтам)

13. Дата відкриття рахунку

"__" _____ 20__ р.

14. Номер рахунку

16. Головний бухгалтер

_____ (інша відповідальна особа, яка контролює
правильність присвоєння номера рахунку)
(підпис)

**Рис. 3.2. Приклад Заяви про відкриття поточного банківського
рахунку юридичній особі [18]**

Право другого підпису не може бути надано особі, яка користується правом першого підпису. Якщо юридична особа не має в своєму штаті співробітника, якому можна надати право другого підпису, в картку заноситься тільки зразок "першого підпису", а в графі для "другого підпису" робиться відповідний напис.

Що стосується відбитка печатки, то він в обов'язковому порядку повинен містити ідентифікаційний код юридичної особи – власника рахунку. У даному випадку не допускається використання печаток, призначених для спеціальних цілей ("Для податкових накладних", "Для перепусток"). Заповнена картка підлягає посвідченню (на вибір): або нотаріусом; або уповноваженим працівником банку.

Окрім зазначених у табл. 3.1 документів, банк може додатково запросити інші документи та відомості, необхідні йому для підтвердження фінансового стану майбутнього клієнта або здійснюваного ним виду діяльності.

Якщо було подано всі необхідні документи, то банк приймає рішення про відкриття рахунку й укладає із суб'єктом господарювання у письмовій формі договір банківського рахунку, в якому прописуються умови та термін обслуговування валютного рахунку, особливості його функціонування, а також розмір і умови оплати цієї послуги. Форму договору банк розробляє самостійно. Після підписання договору працівник банку в заяві про відкриття поточного рахунку вказує дату відкриття і номер рахунку (рис. 3.2). Номер відкритого валютного рахунку також вказується в картці із зразками підписів.

У день відкриття рахунку суб'єкта господарювання – платника податків банк зобов'язаний подати відомості про це в електронному вигляді до контролюючого органу – Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). Цього вимагає ст. 69 Податкового кодексу [36], а також п. 1 розд. II Порядку подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків № 721 [51]. Електронні повідомлення банк надсилає до Інформаційного порталу ДФС та отримує у відповідь дві електронні квитанції (перша – про отримання повідомлення від банку; друга квитанція – про приймання надісланих банком даних до обробки або про їх відхилення). Отримане повідомлення ДФС реєструє та бере новий банківський рахунок юридичної особи (в національній або іноземній валюті) на податковий облік.

До отримання банком електронного повідомлення-відповіді від ДФС про взяття рахунку на податковий облік операції за цим рахунком здійснюються лише в режимі зарахування коштів. Датою початку видаткових операцій за рахунком є дата реєстрації отримання банком повідомлення-відповіді щодо взяття рахунку на облік органом ДФС.

Банк, в якому підприємство відкрило поточний рахунок у іноземній валюті, надалі будемо йменувати **уповноваженим банком** (authorized bank). Зазначимо, що уповноваженим банком може бути будь-який комерційний банк України, який має генеральну ліцензію Національного банку України на здійснення валютних операцій і в якому підприємство має поточний рахунок. Банк є "уповноваженим" тому, що від імені та в інтересах власника рахунку – юридичної особи здійснює за його дорученням розрахунково-платіжні операції за цим рахунком.

Відкриття поточного рахунку в іноземній валюті не означає дозволу на отримання та перерахування грошових коштів у будь-якій валюті світу. В Україні діє Класифікатор іноземних валют, затверджений НБУ [21], згідно з яким іноземні валюти та банківські метали умовно розподілено на три групи.

I група Класифікатора валют – конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями; валюти країн – членів Європейського Союзу та банківські метали (золото, срібло, платина, австралійський долар, данська крона, долар США, євро, злотий, канадський долар, ізраїльський шекель, мексиканське песо, швейцарський франк, юань Женьміньбі тощо – усього 29 найменувань [21]).

II група Класифікатора валют – конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями (алжирський динар, аргентинське песо, бразильський реал, індійська рупія, російський рубль, турецька ліра тощо – усього 105 найменувань [21]).

III група Класифікатора валют – неконвертовані валюти (афгані, сомалійський шилінг, туркменський новий манат тощо – усього 27 найменувань станом на початок 2021 р. [21]).

У Класифікаторі для кожної валюти зазначено повне найменування (українською мовою), цифровий та літерний коди. Наприклад, євро, 978, EUR; долар США, 840, USD; злотий, 985, PLN. Застосовано кодування валют за міжнародним стандартом ISO 4217, який було розроблено Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO).

Наявність Класифікатора валют надає можливості Національному банку України ефективно управляти операціями комерційних банків з валютами окремих груп. Так, за поточним банківським рахунком в іноземній валюті здійснюються операції виключно із валютою, що належить до I або II групи Класифікатора валют. Неконвертовані іноземні валюти III групи Класифікатора не застосовуються в Україні для розрахунків.

3.2. Відображення в обліку купівлі іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України

Підприємство конвертує національну валюту на іноземну для різних потреб господарської діяльності: щоб оплатити постачальнику-нерезиденту товари (роботи, послуги), майнові, інтелектуальні права; щоб перерахувати платежі в іноземній валюті за межі України у вигляді відсотків за кредити, доходу (прибутку) іноземному інвестору від його інвестицій; щоб погасити заборгованість за кредитом у іноземній валюті; щоб видати аванс на службове відрядження працівника за кордон тощо. Юридична особа може придбати іноземну валюту виключно на Міжбанківському валютному ринку України (далі – МВРУ) за допомогою свого уповноваженого банку, оскільки за ст. 6 Закону про валюту, торгівля валютними цінностями здійснюється виключно через уповноважені установи, які отримали ліцензію на таку діяльність [55].

Порядок купівлі та продажу валюти на МВРУ регламентовано Положенням про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України від 02.01.2019 р. № 1 [44].

Уповноважений банк купує іноземну валюту на МВРУ за дорученням і за рахунок резидента-клієнта. Підприємство подає банку Заяву на купівлю валюти, зазначаючи назву та суму іноземної валюти, яку треба купити, та курс, вище якого конвертацію не треба здійснювати. Також підприємство перераховує Платіжним дорученням суму гривень на обмін. За послугу конвертації національної валюти на іноземну обслуговуючий банк утримує комісійний відсоток, що треба мати на увазі, розраховуючи суму гривень на обмін. Зазвичай суб'єкти господарювання перераховують суму гривні з запасом, оскільки невикористаний залишок національної

валюти банк після проведення операції на МВРУ поверне на поточний гривневий рахунок.

У бухгалтерському обліку підприємства операції купівлі валюти на МВРУ мають відображатися за встановленими правилами.

У бухгалтерському обліку придбана банком на МВРУ за заявою підприємства іноземна валюта зараховується на баланс підприємства за курсом НБУ, що діяв на дату її зарахування, на банківський рахунок такого підприємства (п. 5 НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [28]).

Різниця між вартістю валюти за курсом НБУ та за комерційним курсом (вона може бути як позитивною, так і негативною) не є курсовою різницею, оскільки остання в п. 4 НП(С)БО 21 [28] визначена як різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів. Валютним курсом у вказаному Стандарті вважається саме встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Балансова вартість валюти – це вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу (п. 4 НП(С)БО 15 "Дохід" [28]).

Якщо курс НБУ на дату зарахування купленої валюти вищий за курс, за яким валюту було придбано (курс МВРУ), то отримана позитивна різниця в бухгалтерському обліку визнається доходом. Така різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, узагальнюється на субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти". Якщо комерційний курс МВРУ перевищує курс НБУ, то така різниця відноситься до складу витрат підприємства. Така різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, обліковується на субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

НП(С)БО 21 [28] не містить особливих правил відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту. Разом з тим, оскільки операція обміну (конвертації) іноземної валюти змістовно є операцією з купівлі (продажу) однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту, то бухгалтерський облік таких операцій аналогічний відображенню операцій з купівлі (продажу) іноземної валюти за гривні. Іншими словами, за такими операціями повинні визнаватися дохід і витрати з відображенням їх на відповідних рахунках

бухгалтерського обліку (або 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", або 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти").

У табл. 3.2 наведено призначення субрахунків 711 і 942 за Інструкцією про застосування Плану рахунків [35].

Таблиця 3.2

Субрахунки для обліку доходів і витрат від купівлі-продажу валюти

| Назва субрахунку | Призначення субрахунку |
|--|---|
| 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" | Узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю |
| 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" | Узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю |

У бухгалтерському обліку для відображення витрат з оплати послуг банку (комісійної винагороди) призначений рахунок 92 "Адміністративні витрати". Суб'єкти малого підприємництва застосовують для цієї мети рахунок 84 "Інші операційні витрати".

3.3. Відображення в обліку операції з реалізації безготівкової іноземної валюти

За дорученням клієнта уповноважений банк зобов'язаний продавати будь-яку іноземну валюту I або II групи Класифікатора, яка знаходиться на поточному валютному рахунку підприємства. Торгівля іноземною валютою здійснюється за договірним обмінним курсом, що склався на МВРУ (Положення про структуру валютного ринку України [44]).

Для продажу іноземної валюти (тобто конвертації її на національну валюту) підприємство подає своєму уповноваженому обслуговуючому банку заяву, зазначаючи у ній суму валюти на реалізацію та комерційний курс, нижче за який продаж не здійснювати. Також підприємство надає банку Платіжне доручення на перерахування іноземної валюти на продаж на МВРУ. Уповноважений банк виконує конвертацію, виходячи

на торги на МВРУ, й утримує за це комісійну винагороду. Отримана в результаті обміну національна валюта зараховується на поточний гривневий рахунок підприємства.

З липня 2019 р. в Україні скасовано вимогу щодо обов'язкового продажу частини виручки від продажів нерезидентам, отриманої експортерами у іноземній валюті. Станом на 2021 р. реалізація іноземної валюти на МВРУ здійснюється виключно на добровільній основі за заявою підприємства-клієнта.

У бухгалтерському обліку відображується результат операції продажу іноземної валюти, тобто різниця між сумою, вирученою від продажу валюти, та її балансовою вартістю.

Нагадаємо, що під балансовою вартістю валюти НП(С)БО 15 розуміє вартість іноземної валюти, визначену за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу [28].

Валютним курсом вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни (п. 4 НП(С)БО 21 [28]).

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [15], позитивна різниця між ціною продажу валюти та її балансовою вартістю, визначеною за курсом НБУ на дату продажу, включається до доходів підприємства (з відображенням за кредитом субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти"), а негативна – до витрат (з відображенням за дебетом субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти").

Витрати на оплату послуг банку з продажу валюти списуються на адміністративні витрати періоду (рахунок 92 "Адміністративні витрати", згідно з вимогами п. 18 НП(С)БО 16 "Витрати" [28].

3.4. Практичні приклади обліку конвертації валюти на Міжбанківському валютному ринку України

Завдання 3.1. Придбання безготівкової іноземної валюти

Для виконання зобов'язань за імпортним контрактом підприємству необхідно придбати 5 000 дол. США, для чого банку було перераховано 120 000 грн. У результаті торгів на МВРУ встановився курс продажу валюти 23,02 грн/дол. США.

Утримавши комісійну винагороду в розмірі 1,35 % від суми придбаної валюти, банк повернув залишок коштів у гривнях на поточний рахунок підприємства.

Офіційний курс НБУ на дату зарахування купленої валюти склав (умовно) 22,04 грн/дол. США.

Необхідно відобразити у фінансовому обліку господарські операції (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розв'язання завдання 3.1

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----------|------------|-------------------------------------|
| 1 | Перераховано з поточного рахунку гривню для придбання валюти | 333 | 311 | 120 000 грн |
| 2 | Комісія банку = 5 000 дол. США · 23,02 · 1,35 % = 1 553,85 грн. | 685 92 | 333 685 | 1553,85 грн |
| 3 | Зараховано придбану на МВРУ іноземну валюту на валютний рахунок. Гривневий еквівалент = 5 000 дол. США · 22,04 = 110 200 грн. | 312 | 333 | <u>5 000 дол. США</u> 110200 грн |
| 4 | Відображено різницю між курсами НБУ і МВРУ (валюта була придбана на МВРУ за курсом 23,02 грн/дол. США, а на баланс ця валюта була зарахована за курсом НБУ 22,04 грн/дол. США, тобто дешевше). Різниця = (23,02 – 22,04) · 5 000 = 4 900 грн | 942 | 333 | 4 900 грн |
| 5 | Зараховано залишок національної валюти на поточний рахунок підприємства Залишок = 120 000 – 1553,85 – 110200 – 4 900 = 3 346,15 грн | 311 | 333 | 3 346,15 грн |

Завдання 3.2. Придбання безготівкової іноземної валюти для перерахування передоплати нерезиденту

Підприємство доручило уповноваженому банку придбати 1 000 дол. США, для чого йому 27.01.2019 р. були перераховані 30 000 грн. Максимальний курс купівлі, зазначений у заяві про купівлю іноземної валюти – 24,52 грн/дол. США.

Іноземна валюта придбана на МВРУ в цей же день за курсом 23,46 грн/дол. США. Офіційний курс НБУ на дату зарахування придбаної валюти склав 24,35 грн/дол. США. Банк, утримавши комісійну винагороду в розмірі 1,25 % суми придбаної валюти, повернув залишок грошових коштів у гривні на поточний рахунок підприємства.

Придбану іноземну валюту 02.02.2019 р. перераховано нерезиденту в якості передоплати за послуги. Курс НБУ на цю дату – 24,57 грн/дол. США. Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Розв'язання завдання 3.2

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|---------------------|------------|-------------------------------------|
| 1 | Перераховано банку національну валюту для придбання доларів | 333 | 311 | 30 000 грн |
| 2 | Відображено витрати на оплату комісії банку. Комісія = $(1\ 000\ \text{дол. США} \cdot 23,46) \cdot 1,25\ \% = 293,25\ \text{грн}$ | 685 92 | 333 685 | 293,25 грн |
| 3 | Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту (за курсом НБУ). Гривневий еквівалент = $1\ 000\ \text{дол. США} \cdot 24,35 = 24\ 350\ \text{грн}$ | 312 | 333 | <u>1 000 дол. США</u> 24 350 грн |
| 4 | Відображено дохід від різниці курсів НБУ та МВРУ Інший дохід = $(24,35 - 23,46) \cdot 1\ 000\ \text{дол. США} = 890\ \text{грн}$ | 333 | 711 | 890 грн |
| 5 | Зараховано залишок національної валюти після проведення конвертації. Залишок = $30\ 000 - 24\ 350 - 293,25 + 890 = 6\ 246,75\ \text{грн}$ | 311 | 333 | 6 246,75 грн |
| 6 | Перераховано аванс нерезиденту (за курсом НБУ). Гривневий еквівалент = $1\ 000\ \text{дол. США} \cdot 24,57 = 24\ 570\ \text{грн}$ | 632 (або 371) | 312 | <u>1 000 дол. США</u> 24 570 грн |
| 7 | Відображено курсову різницю за перерахованою валютою (валюта на рахунку подорожчала з 24,35 до 24,57 грн/дол. США, а потім була відправлена). Інший дохід (різниця між курсом НБУ та курсом МВРУ) = $(24,57 - 24,35) \cdot 1\ 000\ \text{дол. США} = 220\ \text{грн}$ | 312 | 714 | 220 грн |

Завдання 3.3. Продаж безготівкової іноземної валюти за дорученням клієнта

На поточному валютному рахунку підприємства обліковуються 8 000 дол. США за курсом НБУ 23,09 грн/дол. США. За дорученням підприємства уповноважений банк продав іноземну валюту на МВРУ за комерційним курсом 23,11 грн/дол. США.

Курс НБУ на дату здійснення операції склав 24,08 грн/дол. США.

Після продажу валюти банк перерахував на поточний рахунок підприємства суму грошових коштів, попередньо утримавши з неї комісійну винагороду, що дорівнює 1,14 %.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Розв'язання завдання 3.3

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|-----------|------------|--------------------------------------|
| 1 | Перераховано іноземну валюту з валютного рахунку для продажу на МВРУ за курсом НБУ 23,09 грн/дол. США. Гривневий еквівалент = 8 000 дол. США · 24,08 = 192 640 грн | 334 | 312 | <u>8 000 дол. США</u> 192 640 грн |
| 2 | Відображено курсову різницю за валютою, перерахованою на реалізацію на МВРУ (валюта обліковувалася на балансі за курсом 23,09 грн/дол. США, а на момент відправлення на продаж здорожчала до 24,08 грн/дол. США). КР = (24,08 – 23,09) · 8 000 дол. США = 7 920 грн | 312 | 714 | 7 920 грн |
| 3 | Комісія банку = 8000 дол. США · 23,11 · 1,14 % = 2 107,63 грн | 685 92 | 311 685 | 2 107,63 грн |
| 4 | Зараховано гривню від реалізації валюти на поточний рахунок. Сума гривні, виручена від продажу долара = 8 000 дол. США · 23,11 = 184 880 грн | 311 | 334 | 184 880 грн |
| 5 | Відображено різницю між курсами НБУ та МВРУ. Інші витрати = (24,08 – 23,11) · 8 000 дол. США = 7 760 грн | 942 | 334 | 7 760 грн |

Розділ 4. Техніка проведення і відображення в обліку експортних операцій підприємства

4.1. Техніка проведення експортних операцій в Україні

Експорт (експорт товарів) – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів (ст. 1 Закону про зовнішньоекономічну діяльність; далі – Закон про ЗЕД) [68].

Реекспорт (реекспорт товарів) – це продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України (ст. 1 Закону про ЗЕД [68]).

Під **товаром** слід розуміти будь-яку продукцію, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатного передавання) [68].

Поняття "експорт", наведене в Законі про ЗЕД, відрізняється від поняття "експорт", що застосовується з метою оподаткування. За Законом про ЗЕД, експорт включає як операції з вивезення товарів (робіт, послуг) за межі митної території України з метою продажу, так і продаж товарів, робіт, послуг без їх вивезення за межі України (наприклад, продаж товарів, робіт, послуг) представництвом іноземного суб'єкта господарської діяльності, що знаходяться на митній території України) [68].

Натомість з метою оподаткування під експортом розуміють виключно операції з вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України, з метою їх споживання за її межами, в митному режимі експорту (регулюється гл. 15 розд. V Митного кодексу України) або реекспорту (регулюється гл. 16 розд. V Митного кодексу) [23]. Відповідно, експортером вбачається підприємство, яке на підставі укладених ним безпосередньо ЗЕД-контрактів або через посередника (комісіонера, агента) здійснює експорт товарів з переміщенням їх через митний кордон України, незалежно від митного режиму, в який поміщуються такі товари [23]. Що стосується послуг, то місце поставки послуг є основним критерієм для оподаткування або неоподаткування ПДВ операцій з надання послуг або виконання робіт.

Чинним законодавством України щодо ЗЕД не передбачено будь-яких обмежень щодо укладення українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності договорів на здійснення експорту товарів без фактичного їх вивезення з території України. Нагадаємо, що зовнішньоекономічна діяльність визначена ст. 1 Закону про ЗЕД як діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, заснована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [68]. Виходячи з цього визначення можна зробити висновок про відсутність будь-яких обмежень щодо здійснення продажу товарів за межами України без перетину її митних кордонів. Крім того, вітчизняні підприємства мають право самі визначати форми організації зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі з використанням посередницьких договорів. Згідно зі ст. 4 Закону про ЗЕД, суб'єкти ЗЕД можуть без обмежень здійснювати посередницькі операції, внаслідок яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення, тощо) [68].

Зазначимо, що мова не йде про реекспорт товарів, оскільки для реекспорту необхідний факт переміщення товарів через митний кордон України. У разі здійснення експорту товарів без фактичного вивезення з території України їх переміщення через вітчизняний митний кордон не відбувається. Наприклад, резидент купує товар у нерезидента та без здійснення ввезення в Україну (імпорт без ввезення) реалізує його в іншу країну (експорт без вивезення).

Згідно з п. 21 Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті (далі – Положення № 5), граничний строк розрахунків за операціями експорту товарів (імпорту також) становить 365 календарних днів [38].

Згідно з п. 22 Положення № 5, цей строк не поширюється на операцію з експорту (імпорту) товарів (включаючи незавершені розрахунки за операцією), сума якої (в еквіваленті за курсом НБУ на дату здійснення операції) менше від незначного розміру, за винятком операцій дроблення експорту товарів або валютних операцій.

Незначний розмір – це розмір, установлений для фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу. Його величина дорівнює або перевищує 400 000 грн в еквіваленті за курсом НБУ на дату здійснення валютної операції (пп. 2 п. 2 Положення про здійснення

операцій із валютними цінностями (далі – Положення № 2) [39], пп. 7 п. 2 Положення № 5 [38]).

Крім того, граничний строк розрахунків за операціями експорту (імпорту) товарів застосовується з урахуванням установлених Національним банком за поданням Кабінету Міністрів винятків та/або особливостей для окремих товарів, та/або галузей економіки [38].

4.2. Основи митного оформлення експорту товарів: митні режими, декларування митної вартості

Митна вартість є одним з найважливіших понять митного законодавства, необхідним для визначення реальної вартості товару як основи для утримання митних податків і зборів. **Митна вартість** є податковою базою для розрахунку митних платежів – мита, акцизного податку та податку на додану вартість.

Митну вартість не можна ототожнювати з ціною товарів, установленою відповідно до умов ЗЕД-контракту. Головна відмінність митної та контрактної вартостей полягає в тому, що **контрактна вартість** – це ціна товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка відображена в контракті та інвойсі (рахунку-фактурі) іноземного контрагента та підлягає сплаті за товари, а митну вартість визначають виключно для митних цілей (оподаткування, митна статистика, ін.). Крім того, товар завжди має митну вартість, оскільки в його виробництво вкладено кошти. А контрактна вартість може бути нульовою, наприклад, у поставках товарів на безоплатній основі. На відміну від митної, контрактна вартість товару митними органами коригуватися не може.

Згідно зі ст. 49 Митного кодексу України, **митна вартість товарів, які переміщуються через митний кордон України**, – це вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [23].

Показник митної вартості використовується для цілей, визначених ст. 50 Митного кодексу, а саме:

- для нарахування митних платежів (мита, акцизного податку, ПДВ);
- для застосування інших заходів державного регулювання ЗЕД;
- для розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки;
- для ведення митної статистики [23].

Загальна концепція визначення митної вартості товарів, що вивозяться з України, така.

Митна вартість товарів визначається і заявляється декларантом у митній декларації.

Митна декларація – це заява встановленої форми, в якій особою зазначено: митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів; передбачені законодавством відомості про товари, умови та способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури [23].

Заявлена декларантом митна вартість товарів і подані ним відомості про її визначення повинні базуватися на об'єктивних, документально підтверджених даних, що піддаються обчисленню. У разі необхідності для підтвердження заявленої митної вартості товарів декларант зобов'язаний подати митному органу необхідні для цього відомості та забезпечити можливість їх перевірки.

У ст. 66 Митного кодексу регламентовано порядок визначення митної вартості товарів, що експортуються. Митною вартістю товарів, що вивозяться за межі митної території України, є ціна товару, зазначена у *рахунку-фактурі* (або *рахунку-проформі*) [23]. Іншими словами, у разі експорту митна вартість є гривневим еквівалентом контрактної вартості товару, розрахованим за курсом НБУ на дату митного оформлення.

Контроль за правильністю визначення митної вартості товарів здійснює митний орган. Такий контроль може здійснюватися із застосуванням різних форм, у тому числі після закінчення операцій митного контролю, оформлення та пропуску через митний кордон України товарів і транспортних засобів. Митний орган має впевнитися в достовірності та точності будь-якої заяви, документа чи декларації, поданих для цілей визначення митної вартості.

Заявлена підприємством-декларантом митна вартість товарів може викликати сумніви у працівників митного органу. Це, як правило, спричиняє коригування митної вартості (найчастіше в бік її збільшення). Декларант може оспорити таке рішення митного органу, але для цього він має довести, що митна вартість товарів визначена ним правильно. Згідно зі ст. 53 Митного кодексу, вартість товарів для експорту слід підтверджувати такими документами:

декларація митної вартості;

зовнішньоекономічний контракт та додатки до нього;

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

банківські платіжні документи (якщо інвойс було оплачено), інші платіжні та бухгалтерські документи, які підтверджують вартість товару та містять реквізити, що дозволяють ідентифікувати товар;

розрахунок ціни (калькуляція) [23].

Митне оформлення експортування здійснюється шляхом поміщення товарів, які вивозяться з митної території України, в митний режим "Експорт" з наступним фактичним переміщенням товарів через митний кордон України. Зазначимо, що ст. 70 МКУ [23] встановлено чотирнадцять видів митних режимів залежно від мети переміщення товарів через митний кордон України та наявності пакета документів, який декларант повинен подати для здійснення митного контролю.

Декларант самостійно обирає митний режим, дотримуючи умов такого режиму, і має право змінити його (ч. 1, 3 ст. 71 Митного кодексу [23]). Для опису подій, що відбуваються до, під час, після поміщення товару у певний митний режим використовується низка понять, пояснених у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Основні поняття для опису перебування товарів у митних режимах

| Поняття | Трактування поняття, подане у Митному кодексі (МКУ) |
|-----------------------------------|--|
| 1 | 2 |
| Вільний обіг на території України | Обіг товарів без обмежень із боку органів Міністерства доходів і зборів України (п. 6 ст. 4 МКУ) |
| Вільна митна зона | Відповідним чином обладнана територія або склад, призначені для зберігання товарів під митним контролем, їх перероблення та/або виробництва нових товарів (ч. 1 ст. 430 МКУ). Ці зони можуть бути такого призначення (ч. 2-4 ст. 430 МКУ): комерційного (для зберігання товарів без обмеження строків); сервісного (для ремонту, модернізації, будівництва повітряних, морських і річкових суден, інших плавзасобів); промислового (для перероблення або виробництва товарів на територіях відповідних типів вільних економічних зон) |

| 1 | 2 |
|--|---|
| Вивізне мито | Мито, яке встановлюється на українські товари, які вивозяться за Митним кодексом України (ст. 273 МКУ) |
| Заходи з нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності | Не пов'язані із застосуванням мита до товарів, що переміщуються через митний кордон України; встановлені відповідно до закону заборони та/або обмеження; спрямовані на захист внутрішнього ринку, громадського порядку та безпеки, суспільної моралі, на охорону здоров'я та життя людей і тварин, охорону навколишнього природного середовища, захист прав споживачів товарів, що ввозяться в Україну, а також на охорону національної культурної та історичної спадщини (п. 13 ст. 4 МКУ) |
| Митні платежі | Платежі, які справляються митними органами під час переміщення через митний кордон України та містять у собі мито, акцизний податок і ПДВ (п. 27 ст. 4 МКУ) |
| Митний статус товарів | Приналежність товарів до українських або іноземних (п. 26 ч. 1 ст. 4 МКУ). Зазначимо, що всі товари на митній території України (за винятком територій вільних митних зон) мають статус українських (ч. 2 ст. 72 МКУ) |
| Митна процедура | Сукупність митних формальностей та порядок їх виконання, зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України (п. 21 ст. 4 МКУ) |
| Українські товари | Товари, які: повністю отримані (виготовлені) в Україні; завезені на територію України та випущені у вільний обіг (п. 61 ст. 4 МКУ). Якщо товари отримані (виготовлені) в Україні з товарів, які не перебувають у вільному обігу на території України, вони не мають статусу українських |
| Іноземні товари | Товари, що не є українськими (не відповідають вимогам п. 61 ст. 4 МКУ), а також товари, що втратили митний статус українських товарів відповідно до Митного кодексу |

Митний режим "Експорт" (тип митної декларації ЕК 10) застосовується у випадку вивезення товарів за межі митної території України. За цим режимом українські товари випускаються у вільний обіг за межами України без зобов'язання щодо їх зворотного ввезення. Митний режим "Експорт" регламентовано ст. 82 – 84; ст. 273 Митного Кодексу [23]; п. 185.1, пп. 195.1.1, п. 206.4 Податкового Кодексу України [36].

Товари, поміщені в режим експорту, втрачають статус українських із моменту їх вивезення за межі України. Товари, що вже перебувають

за межами України, втрачають статус українських із моменту їх поміщення в режим експорту.

Експорт товарів супроводжується сплатою вивізного мита (у деяких випадках) і ПДВ, який сплачується за ставкою 0 %.

У митному режимі "Реекспорт" (тип митної декларації ЕК11), здійснюється вивезення товарів, раніше завезених на митну територію України або на територію вільної митної зони. Цей митний режим регламентовано ст. 85 – 89 Митного Кодексу [23], а також пп. 195.1.1, п. 206.5 Податкового Кодексу України [36].

Режим реекспорту може застосовуватися до товарів, які під час ввезення в Україну мали статус іноземних, а також:

після ввезення на митну територію України перебували під митним контролем і не були поміщені в митний режим, у тому числі у зв'язку з обмеженнями або заборонаю на ввезення таких товарів на митну територію (наприклад, які підлягають поверненню);

були поміщені в митний режим тимчасового ввезення, перероблення на митній території України або митного складу та вивозяться в тому ж стані, у якому були завезені в Україну;

були завезені в митному режимі імпорту та повертаються нерезиденту у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням умов ЗЕД-контракту або інших обставин. У цьому разі мають виконуватися три умови – ці товари:

вивозяться протягом 6 місяців із дати їх ввезення в митному режимі імпорту;

перебувають у тому ж стані, у якому були завезені на митну територію України;

визнані помилково завезеними в Україну (ч. 1 п. 5 ст. 86) [23].

Зазначимо, що застосування митного режиму реекспорту можливе тільки за умови, що митний орган може ідентифікувати ці товари як раніше завезені в Україну.

Поміщені в режим реекспорту іноземні товари зберігають свій статус. Якщо товари попередньо набули статусу українських у результаті імпорту, то з проходженням режиму "реекспорт" вони втрачають цей статус із моменту їх вивезення за межі митної території України.

Застосування режиму реекспорту звільняє декларанта від сплати вивізного мита та ПДВ, а також від застосування заходів нетарифного регулювання. Виняток становить реекспорт товарів, які раніше були

імпортовані. Ця операція обкладається ПДВ за ставкою 0 %; водночас сума вивізного митного мита підлягає поверненню.

Далі розглянемо особливості оподаткування експортних операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку.

4.3. Особливості оподаткування експортних операцій

4.3.1. Податок на прибуток

Об'єкт обкладення податком на прибуток у підприємств-експортерів, які не коригують фінансовий результат до оподаткування, відповідає бухгалтерському фінансовому результату (пп. 134.1.1 Податкового кодексу України; далі – ПКУ [36]). Кредитові обороти синтетичних рахунків сьомого класу формують податкові доходи, а дебетові обороти рахунків дев'ятого класу – податкові витрати. В експортерів, які зобов'язані застосовувати коригування на податкові різниці, можуть виникнути різниці, пов'язані із застосуванням трансфертної ціни у випадку, якщо такі операції підпадають під визначення контрольованих (пп. 140.5.1 Податкового кодексу [36]).

4.3.2. Мито

Вивізне (експортне) мито нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України згідно з законами України: "Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину" [58], "Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур" [80], "Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів" [57], "Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням" [79].

Вивізне мито нараховується за ставками, передбаченими Єдиним митним тарифом України в тому ж порядку, що і для імпорту. Експортне мито сплачується під час митного оформлення в національній валюті України за офіційним курсом гривні до долара США, встановленого НБУ на нуль годин дня складання митної декларації.

4.3.3. Податок на додану вартість (ПДВ)

Передоплата, отримана від нерезидента, не приводить до виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у експортера (п. 187.11 ПКУ [36]).

Операція з експорту товарів обкладається ПДВ за ставкою 0 % (пп. "а" пп. 195.1.1 ПКУ [36]). За цією ж ставкою донараховуються податкові зобов'язання, якщо ціна договору нижча від бази оподаткування, згідно з п. 188.1 ПКУ [36]. Базою оподаткування для операцій із вивезення товарів за межі митної території України є **договірна (контрактна) вартість** таких товарів, зазначена в митній декларації.

Обсяг експортної операції (база оподаткування) визначається як договірна (контрактна) вартість товарів, зазначена в митній декларації, оформленій за такою експортною операцією, а саме у графі 42 "Ціна товару" митної декларації. Цей показник зазначається у податковій накладній за експортною операцією, а також у податковій декларації з ПДВ (рядки 2.1 і 2.2, які відображають обсяги здійснених операцій з вивезення товарів за межі митної території України).

Якщо в графі 42 ціна товару зазначена у валюті, відмінній від гривні, то для визначення договірної (контрактної) вартості товару здійснюється перерахунок іноземної валюти у валюту України за курсом валюти, встановленим Національним банком України, що діє на нуль годин дня подання митної декларації.

У випадку експорту товарів датою виникнення податкових зобов'язань є дата складання митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства (пп. "б" п. 187.1 ПКУ [36]). Тобто датою виникнення податкових зобов'язань слід вважати дату завершення процедури митного оформлення. Це дата на номерній печатці посадової особи митного органу, яку ставлять на митній декларації у паперовій формі. Якщо ж декларування здійснюється в електронній формі, датою завершення процедури митного оформлення є дата посвідчення електронним цифровим підписом посадової особи митного органу електронної митної декларації після її перетворення у візуальну форму.

У податковій накладній, яка складається на операції з вивезення товару за межі митної території України, у графі "Не підлягає наданню

отримувачу (покупцю)" ставиться позначка "X" про те, що така податкова накладна не видається покупцеві, та вказується тип причини "07" [48].

У графі "Отримувач (покупець)" зазначається найменування нерезидента та його країна реєстрації, а в рядку "Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)" проставляється умовний ІПН (індивідуальний податковий номер) "300000000000" [48].

У графі 8 табличної частини розділу Б ПН вказується код ставки ПДВ – 901, а в графі 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ. Графа 11 у такій накладній не заповнюється (нулі, про черки та інші знаки або символи в цій графі не проставляються) [48].

Таким чином, вивіз товарів за межі митної території України в режимі експорту передбачає сплату тільки вивізного (експортного) мита. Акцизний податок у разі експорту не сплачується. ПДВ з експортних операцій обчислюється за нульовою ставкою. Експортна операція супроводжується оформлення податкової накладної, якщо експортер є платником ПДВ.

4.4. Облік експортних операцій та розрахунків з іноземними покупцями

Під час реалізації товарів на експорт у бухгалтерському обліку підприємства виникає дохід, порядок визначення якого регламентований НП(с)БО 15 "Дохід" [28]. Критерії визнання доходу наведені в п. 8 НП(с)БО 15, згідно з яким дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі дотримання таких умов:

покупцеві передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [28].

Дотримання першого з наведених умов безпосередньо залежить від **умов поставки продукції на експорт**, закріплених у зовнішньоекономічному контракті. Так, залежно від умов поставки дохід від здійснення експортної операції може визнаватися:

у момент відвантаження продукції (товару, іншого активу) зі складу продавця;

у момент передання продукції (товару, іншого активу) транспортній організації для доставки покупцеві;

у момент передання продукції (товару, іншого активу) покупцеві за межами митної території України.

Дохід (виручка) від реалізації товарів визнається на дату переходу права власності на товар від продавця до покупця (п. 8 НП(с)БО 15 "Дохід" [28]). Як правило, **момент переходу права власності на товар** (дата постачання) оговорюється в ЗЕД-контракті. Зазвичай це дата передання товару від постачальника покупцеві або компанії, яка займається доставкою товару покупцеві. Документальним підтвердженням факту передання товару є, зокрема, **транспортні документи**, які підтверджують факт транспортування товару залежно від виду транспорту (наприклад, СМР, коносамент). **Дохід від реалізації товару** визнається на дату, вказану у зазначених документах. Отже, дата визнання доходу в бухгалтерському обліку може не збігатися з датою, проставленою в митній декларації.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції (п. 10 НП(с)БО 15 "Дохід" [28]).

Для відображення **експортних операцій**, виражених в іноземній валюті, в бухгалтерському обліку підприємство повинно керуватися нормами НП(с)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" і показувати такі операції в двох валютах: в іноземній валюті (валюті платежу) та гривні (валюті звітності) [28].

Відповідно до вимог п. 5 НП(с)БО 21, при **первісному визнанні операції** в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу (встановленого НБУ курсу гривні до іноземної валюти) на дату здійснення

операції (на дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [28].

Нагадаємо, що згідно з п. 4 НП(с)БО 21, **курсова різниця** – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів [28]. Однак не завжди зміна валютного курсу призводить до виникнення курсової різниці, оскільки в *бухгалтерському обліку курсові різниці розраховуються лише за монетарними статтями*. За всіма іншими, немонетарними статтями курсові різниці не розраховуються. Слід зазначити, що під немонетарними активами п. 4 НП(с)БО 19 "Об'єднання підприємств" розуміє всі активи, за винятком грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [28]. Тобто **немонетарними активами** вважаються запаси, основні засоби, нематеріальні активи тощо.

Наприклад, підприємство відвантажило товар зарубіжному покупцеві. У цьому випадку дохід відображається у валюті звітності (у гривні) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ, який діяв на дату відвантаження такого товару. У результаті цієї операції виникла дебіторська заборгованість покупця-нерезидента перед підприємством в іноземній валюті. Оскільки така дебіторська заборгованість має бути погашена грошовими коштами, вона є монетарною і за нею розраховуються курсові різниці на дату балансу та на дату погашення цієї заборгованості.

Припустимо, що підприємство спочатку отримує від іноземного покупця попередню оплату (аванс) за товар, що підлягає поставці за експортним зовнішньоекономічним контрактом, в іноземній валюті. У такому випадку сума авансу перераховується в валюту звітності (в гривні) із застосуванням курсу НБУ, який діяв на дату отримання іноземної валюти. Ця операція призводить до того, що у підприємства перед таким покупцем виникає кредиторська заборгованість в іноземній валюті, яка має бути погашена шляхом відвантаження товару. Оскільки ця заборгованість погашається товаром, а не грошима, вона є немонетарною, і курсові різниці за нею не розраховуються. Тобто у подальшому перерахунок такої кредиторської заборгованості ані на дату балансу, ані на дату її погашення не виконується.

У разі отримання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження покупцеві частинами немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається

за сумою авансових платежів із застосуванням курсів НБУ виходячи з послідовності надходження таких авансових платежів. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті виконується (п. 8 НП(с)БО 21):

на дату здійснення розрахунків (дату погашення заборгованості, тобто отримання оплати від покупця, з застосуванням курсу НБУ, який діяв на дату погашення такої заборгованості);

на дату балансу (з використанням курсу НБУ, що діяв на останній день кварталу, тобто на дату складання балансу) [28].

За залишками грошових коштів у іноземній валюті визначення курсових різниць ускладнень не викликає, адже, як правило, сама валюта обліковується на субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та однозначно є монетарною статтею.

Із заборгованістю, вираженою в іноземній валюті, ситуація дещо складніша. Адже на тому самому субрахунку можуть відобразитися і монетарна, і немонетарна заборгованості. Тому до кожної заборгованості в іноземній валюті потрібно підходити окремо. Для розмежування таких заборгованостей до відповідних рахунків бухгалтерського обліку доцільно ввести субрахунки нижчого рівня.

Для наочності та зручності сприйняття в табл. 4.2 описано особливості відображення експортних операцій в бухгалтерському обліку, встановлені НП(С)БО 21 [28].

Таблиця 4.2

Порядок обліку експортних операцій

| Перша подія – отримання оплати | Перша подія – відвантаження товару |
|---|--|
| 1 | 2 |
| 1. У момент отримання авансу виникає кредиторська заборгованість перед покупцем-нерезидентом. Ця заборгованість є немонетарною, оскільки очікується її погашення шляхом відвантаження товару на експорт | 1. У момент відвантаження товару формується дебіторська заборгованість покупця-нерезидента, що, як очікується, буде погашена грошовими коштами |

| 1 | 2 |
|--|---|
| Немонетарна заборгованість перед нерезидентом відображується на балансі за курсом НБУ на дату отримання авансу та в подальшому (на дату балансу та на дату погашення заборгованості) не перераховується і курсові різниці за нею не визначаються | Це монетарна стаття балансу, тому на дату балансу та на дату погашення за нею розраховуються курсові різниці з застосуванням курсу НБУ, що діє на ці дати. Курсові різниці обліковуються на рахунках 714 (позитивні) або 945 (від'ємні) |
| 2. Дохід за такою операцією визначається на дату відвантаження, але за курсом НБУ, що діяв на дату отримання авансу | 2. Дохід визначається за курсом НБУ на дату нарахування такого доходу (тобто на дату відвантаження товару) |

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів у іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці") або витрат (субрахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці"), а про інвестиційну та фінансову – у складі інших доходів або витрат з узагальненням, відповідно, на субрахунках 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" або 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць".

Бухгалтерський облік експорту товарів без їх фактичного вивезення ведеться в тому ж порядку на підставі НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", як у випадку звичайного імпорту (експорту). У Податковому кодексі України в частині податку на прибуток також не передбачено відмінностей між експортом і експортом без вивезення.

Якщо продаж товару нерезиденту здійснюється на митній території України, то цей покупець-нерезидент має право розрахуватися з вітчизняним постачальником іноземною валютою. Законодавчо регламентовано, що розрахунки за експортом товару, включаючи розрахунки на території України, відносять до поточних валютних операцій (п. 4 Положення № 2 [39]). У розрахунках між резидентами та нерезидентами за поточними торговельними операціями як засіб платежу використовуються іноземна валюта та гривня (п. 28 Положення № 2 [39]). З цього випливає, що українське підприємство-експортер може передбачити в договорі купівлі-продажу товарів нерезиденту отримання виручки від їх продажу як в іноземній валюті, так і в гривні.

У загальному порядку граничні строки розрахунків за операціями експорту становлять 365 календарних днів (п. 21 Положення № 5 [38]). Однак відповідно до п. 20 Інструкції № 7 банк не здійснює валютний контроль над дотриманням резидентом граничних строків розрахунків за експортом продукції, якщо резидент експортує продукцію без її вивезення з митної території України [17]. Тобто до експорту товарів, що здійснюється на митній території України, валютний контроль не застосовується.

Бухгалтерський і податковий обліки (податку на прибуток, ПДВ) ведуться так само, як і в разі вивезення товару за межі митної території України.

4.5. Практичні приклади обліку експортних операцій

Завдання 4.1. Експорт з попередньою оплатою

Від нерезидента отримано попередню оплату у розмірі 1 000 дол. США на розподільчий рахунок банку. Того ж дня валютну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства. Курс НБУ на дату отримання передоплати – 28,05 грн/дол. США.

На кінець звітного періоду курс НБУ склав 28,02 грн/дол. США.

У наступному звітному періоді товар відвантажено покупцеві. Собівартість товару дорівнює 19 000 грн. Товар обкладається митом за ставкою 3,5 %. Плата за митне оформлення – 300 грн. Курс НБУ на дату відвантаження і складання митної декларації – 28,0 грн/дол. США.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Розв'язання завдання 4.1

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Надійшов аванс від нерезидента на розподільчий рахунок банку. Гривневий еквівалент = 1 000 дол. США · 28,05 = 28 050 грн | 316 | 362 | $\frac{1\,000 \text{ дол. США}}{28\,050 \text{ грн}}$ |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|-----------|------------|-------------------------------------|
| 2 | Експортну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = 1 000 дол. США · 28,05 = 28 050 грн | 312 | 316 | <u>1 000 дол. США</u> 28 050 грн |
| 3 | На дату балансу переоцінено залишок на поточному валютному рахунку. Від'ємна курсова різниця = (28,02 – 28,05) · 1 000 дол. США = 30 грн | 945 | 312 | 30 грн |
| 4 | Відвантажено товар нерезиденту (за курсом на дату аванса, оскільки заборгованість немонетарна). Гривневий еквівалент = 28 050 грн | 362 | 702 | <u>1 000 дол. США</u> 28 050 грн |
| 5 | Списано собівартість реалізованого товару | 902 | 28 | 19 000 грн |
| 6 | Нараховано та сплачено митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митна вартість = 1 000 дол. США · 28 = 28 000 грн. Мито = Митна вартість · Ставка мита. Мито = 28 000 · 3,5 % = 980 грн. Плата за митне оформлення = 300 грн (за умовою). Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = 980 + 300 = 1 280 грн | 685 93 | 311 685 | 1 280 грн |

Завдання 4.2. Експорт з наступною оплатою

Підприємство 22.03.2020 р. відвантажило на експорт за зовнішньоекономічним контрактом з покупцем-нерезидентом товар на суму 1 500 євро. Того ж дня вивіз товару в митному режимі експорту засвідчений належно оформленою митною декларацією. Облікова вартість відвантаженого товару – 34 000 грн. Товар обкладається митом за ставкою 4,25 %. Плата за митне оформлення – 500 грн. Курс НБУ на дату відвантаження і митного оформлення склав 33,08 грн/євро.

На дату балансу (31.03.2020 р.) курс НБУ становив 33,16 грн/євро.

Валютна виручка надійшла від нерезидента на розподільчий рахунок 09.04.2020 р. (курс НБУ 33,11 грн/євро). 10.04.2020 р. банк зарахував виручку на поточний валютний рахунок підприємства (курс НБУ 33,09 грн/євро).

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Розв'язання завдання 4.2

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|-----------|------------|---------------------------------|
| 1 | 22.03.2020 р. Відвантажено товар на експорт. Гривневий еквівалент = $1\,500 \text{ євро} \cdot 33,08 = 49\,620 \text{ грн}$ | 362 | 702 | <u>1 500 євро</u> 49 620 грн |
| 2 | 22.03.2020 р. Списано собівартість реалізованого товару. | 902 | 28 | 34 000 грн |
| 3 | 22.03.2020 р. Нараховано та сплачено митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митна вартість = $1500 \text{ євро} \cdot 33,08 = 49\,620 \text{ грн}$. Мито = Митна вартість · Ставка мита. Мито = $49\,620 \cdot 4,25 \% = 2\,108,85 \text{ грн}$. Плата за митне оформлення = 500 грн (за умовою). Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = $2\,108,85 + 500 = 2\,608,85 \text{ грн}$ | 685 93 | 311 685 | 2 608,85 грн |
| 4 | 31.03.2020 р. Переоцінено монетарну заборгованість покупця-нерезидента на дату балансу. Позитивна курсова різниця = $(33,16 - 33,08) \cdot 1\,500 \text{ євро} = 120 \text{ грн}$ | 362 | 714 | 120 грн |
| 5 | 09.04.2020 р. Надійшла експортна виручка на розподільчий рахунок банку. Гривневий еквівалент = $1\,500 \text{ євро} \cdot 33,11 = 49\,665 \text{ грн}$ | 316 | 362 | <u>1 500 євро</u> 49 665 грн |
| 6 | 09.04.2020 р. Переоцінено погашену монетарну заборгованість нерезидента. Від'ємна курсова різниця = $(33,11 - 33,16) \cdot 1\,500 \text{ євро} = 75 \text{ грн}$ | 945 | 362 | 75 грн |
| 7 | 10.04.2020 р. Зараховано експортну виручку на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $1500 \text{ євро} \cdot 33,09 = 49\,635 \text{ грн}$ | 312 | 316 | <u>1 500 євро</u> 49 635 грн |
| 8 | 10.04.2020 р. Курсова різниця за валютою, перерахованою з розподільчого рахунку на поточний. Від'ємна курсова різниця = $(33,11 - 33,09) \cdot 1\,500 \text{ євро} = 30 \text{ грн}$ | 945 | 316 | 30 грн |

Завдання 4.3. Експорт з частковою переплатою і остаточним розрахунком

15.12.2020 р. ТОВ "Ліга" купило й оплатило того ж дня товар в українського виробника за 819 600 грн, у тому числі ПДВ.

ТОВ "Ліга" 20.12.2020 р. відвантажило на експорт покупцеві-нерезиденту раніше придбаний товар на суму 37 200 дол. США (офіційний курс НБУ на цю дату склав 28,09 грн/дол. США). Вивіз товару в митному режимі експорту засвідчений належно оформленою митною декларацією. Мито – 4 %, плата за митне оформлення – 2 825 грн.

На дату балансу (31.12.2020 р.) курс НБУ становив 27,53 грн/дол. США.

Валютна виручка надійшла від нерезидента на розподільний рахунок 12.01.2021 р. (курс НБУ 27,12 грн/дол. США). Наступного робочого дня (курс НБУ на цю дату склав 27,17 грн/дол. США) банк зарахував виручку на поточний валютний рахунок підприємства.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку і визначити прибуток підприємства від експортної поставки (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Розв'язання завдання 4.3

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-------------|------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 15.12.2020 р. ТОВ "Ліга" оприбуткувало товар українського виробника (без ПДВ) | 28 | 631 | 683 000 грн |
| 2 | 15.12.2020 р. Нараховано податковий кредит з ПДВ за оприбуткованим товаром | 641/ ПДВ | 631 | 136 600 грн |
| 3 | 15.12.2020 р. ТОВ "Ліга" перерахувало оплату українському виробникові (з ПДВ) | 631 | 311 | 819 600 грн |
| 4 | 20.12.2020 р. Відвантажено товар на експорт. Гривневий еквівалент = 37200 дол. США · 28,09 = 1 044 948 грн | 362 | 702 | <u>37 200 дол. США</u> 1 044 948 грн |
| 5 | 20.12.2020 р. Списано собівартість реалізованого товару | 902 | 28 | 683 000 грн |
| 6 | 20.12.2020 р. Нараховано і сплачено митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення) = 37 200 дол. США · 28,09 = 1 044 948 грн | 685 93 | 311 685 | 44 622,92 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---|
| | Мито = Митна вартість · Ставка мита = 1 044 948 · 4 % = 41 797,92 грн. Плата за митне оформлення = 2 825 грн (за умовою). Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = 41 797,92 + 2 825 = 44 622,92 грн | | | |
| 7 | 31.12.2020 р. Переоцінено монетарну заборгованість покупця-нерезидента на дату балансу. Від'ємна курсова різниця = (27,53 – 28,09) · 37 200 дол. США = 20 832 грн | 945 | 362 | 20 832 грн |
| 8 | 12.01.2021 р. Надійшла експортна виручка на розподільчий рахунок банку. Гривневий еквівалент = 37 200 дол. США · 27,12 = 1 008 864 грн | 316 | 362 | <u>37 200 дол. США</u> 1 008 864 грн |
| 9 | 12.01.2021 р. Переоцінено погашену монетарну заборгованість нерезидента. Від'ємна курсова різниця = (27,12 – 27,53) · 37 200 дол. США = 15 252 грн | 945 | 362 | 15 252 грн |
| 10 | 13.01.2021 р. Зараховано експортну виручку на поточний валютний рахунок підприємства Гривневий еквівалент = 37 200 дол. США · 27,17 = 1 010 724 грн | 312 | 316 | <u>37 200 дол. США</u> 1 010 724 грн |
| 11 | 13.01.2021 р. Курсова різниця за валютою, перерахованою з розподільчого рахунку на поточний. Позитивна курсова різниця = (27,17 – 27,12) · 37 200 дол. США = 1 860 грн | 316 | 714 | 1 860 грн |

Розрахуємо прибуток ТОВ "Ліга" від експортної поставки:

Прибуток = Доходи – Витрати = (1 044 948 + 1 860) – (683 000 + 44 622,92 + 20 832 + 15 252) = 283 101,08 грн.

Завдання 4.4. Експорт з реалізацією валютної виручки на МВРУ

Підприємство ПрАТ "Спектр" купило товар у українського виробника за 420 000 грн, в тому числі ПДВ. Відвантаження та оплата проведені 10.12.2020 р.

22.12.2020 р. ПрАТ "Спектр" отримало від покупця-нерезидента аванс у розмірі 35 % за партію товару (курс НБУ на цю дату склав 27,98 грн/дол. США). Контрактна вартість товару 22 400 дол. США. Наступного дня банк зарахував валютну виручку на поточний валютний рахунок підприємства. Курс НБУ на цю дату склав 27,94 грн/дол. США.

На дату балансу 31.12.2020 р. курс НБУ склав 27,96 грн/дол. США.

Товар відвантажено 16.01.2021 р. (курс НБУ 27,95 грн/дол. США). Вивіз товару в митному режимі експорту засвідчено належно оформленою митною декларацією. Плата за митне оформлення товарів склала 1 350 грн, мито – 5,24 %.

25.01.2021 р. на розподільчий рахунок банку надійшла остаточна оплата за експортований товар у повному обсязі (курс НБУ 28,02 грн/дол. США). Того ж дня валютну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства.

27.01.2021 р. ПрАТ "Спектр" подало заяву про продаж 50 % отриманої оплати на МВРУ. Конвертацію виконано того ж дня. Курс МВРУ 28,07 грн/дол. США, комісія банку 1,3 %. Курс НБУ 28,05 грн/дол. США.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку і визначити прибуток підприємства від експортної поставки (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Розв'язання завдання 4.4

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-------------|-----|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 10.12.2020 р. ПрАТ "Спектр" оприбуткувало товар українського виробника (без ПДВ) | 28 | 631 | 350 000 грн |
| 2 | 10.12.2020 р. Нараховано податковий кредит з ПДВ за оприбуткованим товаром | 641/ ПДВ | 631 | 70 000 грн |
| 3 | 10.12.2020 р. ПрАТ "Спектр" перерахувало оплату українському виробникові (з ПДВ) | 631 | 311 | 420 000 грн |
| 4 | 22.12.2020 р. Надійшов аванс від нерезидента на розподільчий рахунок банку. Сума авансу = 22400 дол. США · 35 % = 7840 дол. США Гривневий еквівалент = 7 840 дол. США · 27,98 = 219 363,2 грн | 316 | 362 | <u>7 840 дол. США</u> 219 363,2 грн |

Продовження табл. 4.6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----------|------------|---|
| 5 | 23.12.2020 р. Експортну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $7\,840 \text{ дол. США} \cdot 27,94 = 219\,049,6 \text{ грн}$ | 312 | 316 | <u>7 840 дол. США</u> 219 049,6 грн |
| 6 | 23.12.2020 р. Курсова різниця за валютою, перерахованою з розподільчого рахунку на поточний. Від'ємна курсова різниця = $(27,94 - 27,98) \cdot 7840 \text{ дол. США} = 313,60 \text{ грн}$ | 945 | 316 | 313,60 грн |
| 7 | 31.12.2020 р. На дату балансу переоцінено залишок на поточному валютному рахунку. Позитивна курсова різниця = $(27,96 - 27,94) \cdot 7\,840 \text{ дол. США} = 156,80 \text{ грн}$ | 312 | 714 | 156,80 грн |
| 8 | 16.01.2021 р. Відвантажено товар на експорт. Сума відвантаження 22 400 дол. США, у тому числі було оплачено авансом 7 840 дол. США. Гривневий еквівалент у межах авансу – за курсом авансу; у межах неоплаченої частини – за курсом на дату відвантаження. Гривневий еквівалент = $219\,363,2 + 14\,560 \text{ дол. США} \cdot 27,95 \text{ грн/дол. США} = 626\,315,20 \text{ грн}$ | 362 | 702 | <u>22 400 дол. США</u> 626 315,2 грн |
| 9 | 16.01.2021 р. Списано собівартість реалізованого товару | 902 | 28 | 350 000 грн |
| 10 | 16.01.2021 р. Нараховано та сплачено митні платежі. Митна вартість = Конфрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення) = $22\,400 \text{ дол. США} \cdot 27,95 \text{ грн/дол. США} = 626\,080 \text{ грн}$. Мито = Митна вартість · Ставка мита = $626\,080 \cdot 5,24 \% = 32\,806,59 \text{ грн}$. Плата за митне оформлення = 1 350 грн (за умовою). Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = $32\,806,59 + 1\,350 = 34\,156,59 \text{ грн}$ | 685 93 | 311 685 | 34 156,59 грн |
| 11 | 25.01.2021 р. Надійшла експортна виручка на розподільчий рахунок банку. Гривневий еквівалент = $14\,560 \text{ дол. США} \cdot 28,02 = 40\,909,20 \text{ грн}$ | 316 | 362 | <u>14 560 дол. США</u> 40 909,20 грн |

Закінчення табл. 4.6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----------|------------|---|
| 12 | 25.01.2021 р. Переоцінено погашену монетарну заборгованість нерезидента. Позитивна курсова різниця = $(28,02 - 27,95) \cdot 14\,560$ дол. США = 1 019,20 грн | 362 | 714 | 1 019,20 грн |
| 13 | 25.01.2021 р. Зараховано експортну виручку на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $14\,560$ дол. США $\cdot 28,02 = 40\,909,20$ грн | 312 | 316 | <u>14 560 дол. США</u> 40 909,20 грн |
| 14 | 27.01.2021 р. Перераховано 50 % експортної виручки на продаж на МВРУ. Сума валюти на продаж = $14\,560 : 2 = 7\,280$ дол. США Гривневий еквівалент = $7\,280$ дол. США $\cdot 28,05 = 204\,204$ грн | 334 | 312 | <u>7 280 дол. США</u> 204 204 грн |
| 15 | 27.01.2021 р. Курсова різниця за валютою, перерахованою на продаж на МВРУ. Позитивна курсова різниця = $(28,05 - 28,02) \cdot 7\,280$ дол. США = 218,40 грн | 312 | 714 | 218,40 грн |
| 16 | 27.01.2021 р. Нарахована комісія банку за конвертацію на МВРУ доларів на гривні. $7\,280$ дол. США $\cdot 1,3\%$ $\cdot 28,07 = 2\,656,55$ грн | 685 92 | 311 685 | 2 656,55 грн |
| 17 | 27.01.2021 р. Зараховано гривню від реалізації валюти на поточний рахунок. Сума гривні, виручена від продажу долара = $7\,280$ дол. США $\cdot 28,07 = 204\,349,60$ грн | 311 | 334 | 204 349,6 грн |
| 18 | 27.01.2021 р. Відображена позитивна різниця між курсами НБУ та МВРУ (інший дохід). Різниця = $(28,07 - 28,05) \cdot 7\,280$ дол. США = 145,60 грн | 334 | 711 | 145,60 грн |

Розрахуємо прибуток ПрАТ "Спектр" від експортної поставки:

$$\begin{aligned} \text{Прибуток} &= \text{Доходи} - \text{Витрати} = (156,80 + 626\,315,2 + 1\,019,20 + \\ &+ 218,40 + 145,60) - (313,60 + 350\,000 + 34\,156,59 + 2\,656,55) = \\ &= 240\,728,46 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Розділ 5. Техніка проведення і відображення в обліку імпорتنих операцій підприємства

5.1. Порядок проведення та митного оформлення імпорتنих операцій в Україні

Згідно зі т. 1 Закону про зовнішньоекономічну діяльність (далі – Закон про ЗЕД) **імпортом товарів** є купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктах господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами й організаціями України, розташованими за її межами [68].

Однак для цілей митного оформлення та податкових цілей ввезення товару факт перетину ним митного кордону має важливе значення. Тому згідно зі ст. 74 Митного кодексу під імпортом слід розуміти **митний режим**, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, і виконання всіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [23].

У податковому обліку операції зі ввезення товарів у митному режимі імпорту є об'єктом оподаткування ПДВ (ст. 185 Податкового кодексу [36]). Це означає, що в митно-податкових цілях імпорт має супроводжуватися обов'язковим ввезенням товарів на митну територію України. І навпаки, імпорт без ввезення податківцями та митниками не вважається імпортом.

На територію України дозволяється імпорт лише тих товарів, які за своїми технічними, фармакологічними, санітарними, фітосанітарними, ветеринарними й екологічними характеристиками не порушують мінімальних умов відповідних стандартів і вимог, що діють на території України. Товари, що імпортується на митну територію України, підлягають *обов'язковій сертифікації* на предмет їх відповідності встановленим нормам. Для товарів, які імпортується на територію України, застосовується *національний режим їх сертифікації*. У разі імпорту товарів, які не мають аналогів в Україні, суб'єкт ЗЕД, який здійснює імпорт, повинен пред'явити

митним органам сертифікат, що засвідчує відповідність технічних, фармакологічних, санітарних, фітосанітарних, ветеринарних та екологічних характеристик цього товару чинним міжнародним стандартам і вимогам.

Митне оформлення товарів, що ввозяться в Україну, здійснюється на митниці. Уповноважена підприємством особа (співробітник або брокер) декларує товари, які ввозяться, складаючи митну декларацію за типом ІМ.

Ввезення товарів на митну територію України здійснюється у **митному режимі "Імпорт"**, який передбачає, що іноземні товари після сплати всіх митних платежів випускаються у вільний обіг на території України. Товари, які ввозяться, мають статус іноземних до моменту митного оформлення. Після поміщення цих товарів у митний режим імпорту вони набувають статусу українських.

У митній декларації вказується митна вартість товарів, що імпортуються. **Митна вартість** є базою для нарахування мита, акцизного податку та ввізного (імпортного) ПДВ (податку на додану вартість). Крім того, на підставі належним чином оформленої митної декларації підприємство-імпортер, яке є платником ПДВ, має право відобразити податковий кредит з ПДВ (згідно з п. 201.12 ПКУ [36]). Отже, сума митної вартості визначає суми митних платежів для імпорту.

Відповідно до основного принципу ст. VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі [9], оцінка для митних цілей товару, що імпортується, повинна базуватися на дійсній вартості цього або аналогічного товару не повинна базуватися на вартості товару національного походження або на довільній чи фактурній вартості. **Дійсна вартість** повинна дорівнювати ціні, за якою для часу та місця, визначених законодавством країни імпортера, такий або аналогічний товар продається або пропонується для продажу в звичайному режимі торгівлі за умов повної конкуренції.

За ст. 57 МКУ [23], митна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту, може бути визначена:

за основним методом;

за одним з п'яти другорядних методів (за ціною договору щодо ідентичних товарів; за ціною договору щодо аналогічних товарів; на основі віднімання вартості; на основі додавання вартості; резервний).

У разі застосування основного методу митна вартість імпортованих товарів визначається за ціною імпортного контракту щодо цих товарів, тобто за вартістю операції.

У ч. 10 ст. 58 МКУ вказано, що якщо митна вартість товарів для імпорту є їх фактичною ціною (тобто обрано основний метод), то її необхідно скорегувати на суму витрат, понесених до початку митного оформлення імпорту в Україну, в тому числі на:

вартість пакувальних матеріалів і послуг з пакування; вартість тари (контейнерів), до якої упаковано товар, та іншого пакування, яке для митних цілей вбачається єдиним цілим із товаром;

витрати на транспортування товарів до аеропорту або іншого місця ввезення на територію України;

витрати на навантаження-розвантаження та оброблення товарів, пов'язані з їх транспортуванням до місця ввезення на територію України;

витрати на страхування товару;

комісійну, брокерську винагороду (за винятком комісійних на закупівлю);

роялті та інші ліцензійні платежі (якщо такі платежі не були включені до вартості товару) [23].

Отже, із застосуванням основного методу митна вартість товарів, які поміщено у митний режим імпорту, визначається за формулою:

$$\begin{aligned} \text{Митна вартість} &= \text{Контрактна вартість у іноземній валюті} \cdot \\ &\cdot \text{Курс НБУ на дату митного оформлення} + \\ &+ \text{Витрати, понесені до моменту перетину кордону України.} \end{aligned}$$

У ході визначення та узгодження митної вартості товарів, що ввозяться на територію України, митні органи можуть затребувати документи, які підтверджують вартість товарів (ч. 2 ст. 53 МКУ):

зовнішньоекономічний контракт або документ, який його замінює, та додатки до нього;

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

банківські платіжні документи (якщо була передплата), інші платіжні, бухгалтерські документи, які підтверджують вартість товару та містять реквізити, що дозволяють ідентифікувати товар;

документи, що підтверджують витрати на страхування та ввезення (якщо ці витрати не були включені до вартості товару);

транспортні (перевізні) документи (якщо вартість перевезення не включається до вартості товару);

копія імпоротної ліцензії (якщо товар підлягає ліцензуванню);
страхові документи та документи, що містять відомості про вартість страхування [23].

Якщо в митного органу є підстави вважати, що між продавцем і покупцем існує взаємозв'язок, який впливає на формування ціни, можуть додатково вимагатися такі документи:

виписка з бухгалтерських і банківських документів, що свідчить про відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних товарів на території України;

довідкова інформація про вартість у країні постачальника товарів, що є ідентичними та/або аналогічними ввезеним товарам;

розрахунок ціни (калькуляція) (ч. 4 ст. 53 МКУ [23]).

Другорядними методами визначення митної вартості товарів, що імпортуються, є такі:

за ціною договору щодо ідентичних товарів;

за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;

на основі віднімання вартості;

на основі додавання вартості (обчислена вартість);

резервний (ч. 1 ст. 57 МКУ [23]).

Другорядні методи використовуються виключно у разі неможливості визначення митної вартості основним методом. Кожний наступний другорядний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу.

Застосуванню другорядного методу передують консультації між митним органом і декларантом із метою визначення основи вартості товару для використання методів *"за ціною договору щодо ідентичних товарів"* та *"за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів"*. У ході таких консультацій сторони можуть здійснювати обмін наявної в них інформації про вартість товарів (на умовах конфіденційності) (ч. 4 ст. 57 МКУ [23]). Методи *"на основі віднімання вартості"* та *"на основі додавання вартості"* можуть застосовуватися в будь-якій послідовності на прохання декларанта. Якщо визначити митну вартість за допомогою зазначених методів неможливо, тоді звертаються до *резервного методу*.

У разі застосування методу *"за ціною договору щодо ідентичних товарів"* для визначення митної вартості товарів, які імпортуються,

за основу береться вартість операції з ідентичними товарами. Ідентичність означає однаковість за всіма ознаками з товарами, що оцінюються, в тому числі за: фізичними характеристиками, якістю та репутацією на ринку, країною походження, виробником (ст. 59 МКУ [23]). Виявляються попередньо здійснені операції імпорту ідентичних товарів на митну територію України. На основі отриманих оцінок корегується митна вартість оцінюваних товарів.

Метод *"за ціною договору щодо аналогічних товарів"* є змістовно близьким до попереднього. Так само досліджуються ретроспективні операції з імпорту подібних товарів. Подібними (аналогічними) вбачаються товари, які мають схожі характеристики та складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з оцінюваними товарами та вважаються комерційно взаємозамінними (ст. 60 МКУ [23]). До уваги береться бренд виробника, якість і ринкова репутація товарів, що порівнюються.

Методи визначення митної вартості *"на основі віднімання вартості"* та *"на основі додавання вартості"* є достатньо складними, оскільки передбачають детальне дослідження витратних складових собівартості імпортованих товарів, а також накладних невиробничих витрат, пов'язаних з доставкою цих товарів до кордону України. Кожна стаття витрат порівнюється з даними щодо ідентичних або подібних товарів.

У разі застосування методу *"на основі віднімання вартості"* необхідно керуватися ст. 62 МКУ [23], згідно з якою оцінювана вартість визначається як залишкова частина загальної вартості після віднімання низки витрат. Таким чином може бути визначена митна вартість товарів, які зазнали всихання, природного випаровування, утрясання.

Метод визначення митної вартості на основі додавання регламентовано ст. 63 МКУ [23]. Фактично здійснюється калькулювання собівартості імпортованих товарів з прийняттям до уваги як виробничих витрат, так і витрат, пов'язаних з продажем і транспортуванням до митної території України.

Резервний метод застосовується виключно в разі неможливості визначення митної вартості товарів іншими методами. У такому разі митний орган обчислює митну вартість, беручи до уваги мінімальну митну вартість; ціни товарів українського походження на ринку країни-експортера та на внутрішньому ринку України; ціни товарів, що поставляються з країни-експортера до третіх країн, тощо (ст. 64 МКУ [23]).

Розрахунки з нерезидентом дозволено проводити у безготівковій формі шляхом перерахування коштів з валютного рахунку в уповноваженому банку. Готівкові розрахунки заборонені (п. 16 Положення № 5 [38]). Передбачено можливість розрахунку електронними грошима, дозволеними НБУ до використання в Україні, але не більше еквівалента 400 тис. грн за один операційний день [38].

Граничний строк розрахунків за операціями імпорту товарів становить 365 календарних днів – відповідно до п. 21 Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті (далі – Положення № 5) [38].

Якщо українське підприємство перерахувало попередню оплату постачальнику-нерезиденту, то протягом 365 календарних днів придбані товари мають бути ввезені на митну територію України (або отримано послуги, виконано роботи). Граничний термін розрахунків не застосовується до імпортних операцій незначного розміру – до 400 000 грн в еквіваленті за курсом НБУ на дату здійснення валютної операції (пп. 2 п. 2 Положення № 2 [39], пп. 7 п. 2 Положення № 5 [38]).

5.2. Особливості оподаткування імпортних операцій

5.2.1. Мито

На імпортовані товари ставки ввізного мита встановлено Законом "Про Митний тариф України" [69]. Наприклад, ставка мита для імпорту осетрових риб дорівнює 5 %, для імпорту термосів – 10 %.

Ввізне мито розраховується шляхом множення митної вартості на ставку мита із застосуванням курсу НБУ на дату складання митної декларації.

5.2.2. Акцизний податок

Платником акцизного податку є підприємство-імпортер підакцизного товару (за п. 212.1.2, п. 213.1.3 ПКУ [36]). Перелік підакцизних товарів встановлено ст. 215 ПКУ. Наприклад, це легкові автомобілі, мотоцикли, електрична енергія, спирт етиловий, тютюнові вироби, алкогольні напої, рідини, що використовуються у електронних цигарках.

У разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України у підприємства-імпортера виникає податкове зобов'язання за акцизним податком на дату подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або на дату нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках (за ст. 216.4 ПКУ [36]).

Податок обчислюється як відсоток від митної вартості ввезених товарів із застосуванням курсу НБУ на дату складання митної декларації, що встановлено ст. 218.2 ПКУ [36].

Ставки акцизного податку визначаються окремо на кожний вид підакцизних товарів (ст. 215 ПКУ [36]). Наприклад, акцизний податок на електроенергію складає 3,2 %.

5.2.3. Податок на додану вартість (ПДВ)

Ввезення товару на митну територію України є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 185.1 ПКУ [36]), причому не важливо, хто імпортує товар – платник ПДВ або неплатник. Також у разі сплати "ввізного" ПДВ не береться до уваги факт оприбуткування та переходу права власності на ввезений товар.

Платником ПДВ є будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, та на яку відповідно до Митного кодексу України покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України (ст. 180 ПКУ [36]).

Податкові зобов'язання з ПДВ щодо ввезення товарів виникають на дату подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ПКУ [36]). Сплатити "імпортний" ПДВ підприємство-імпортер має не пізніше дня подання митної декларації (п. 206.1 ПКУ [36]).

За загальним правилом, ввезення товару на митну територію України обкладається ПДВ за ставкою 20 % (п. 206.2 ПКУ [36]). За ставкою 7 % обкладається тільки ввезення лікарських засобів і медичних виробів за виконання таких умов:

ліки дозволені для виробництва та застосування в Україні та внесені до Державного реєстру лікарських засобів;

медичні вироби дозволені для реалізації та застосування в Україні; внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного

призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів (підтверджується документом про відповідність).

Якщо зазначених умов не дотримано, то ввезення лікарських засобів і медичних виробів на митну територію України обкладаються ПДВ за ставкою 20 %.

Без сплати ПДВ ввезти в Україну можна тільки "пільгові" товари, зазначені в ст. 197 і в розд. XX ПКУ [36]. Наприклад, це товари для харчування немовлят, технічних та інших засобів реабілітації, предмети релігійного культового призначення (свічки, хрести, кадильне вугілля тощо). Сплачувати ПДВ у разі їх ввезення не треба; у такому випадку в графі 36 митної декларації вказується код ПДВ-пільги.

Базою оподаткування для ввезення товару є його договірна (контрактна) вартість, але не нижче за митну вартість, визначену згідно з розд. III МКУ [23], з урахуванням мита та акцизного податку, які підлягають сплаті та включаються в ціну товару (п. 190.1 ПКУ [36]).

З метою нарахування ПДВ розраховується гривневий еквівалент вартості ввезеного товару із використанням курсу НБУ, що діє на дату подання митної декларації (п. 391,1 ПКУ [36]).

З огляду на зазначене, формула розрахунку "імпортного" ПДВ така:

$$\text{ПДВ}_{\text{імпорт}} = (\text{Митна вартість} + \text{Мито ввізне} + \text{Акцизний податок}) \cdot 20 \%.$$

Митна декларація є документом, який підтверджує факт уплати "імпортного" ПДВ і є доказом права підприємства-імпортера на податковий кредит з ПДВ (ст. 201 ПКУ [36]). Датою виникнення права на податковий кредит є дата сплати ПДВ за податковими зобов'язаннями згідно з п. 187.8 ст. 187 ПКУ [36], тобто дата оформлення митної декларації.

Нагадаємо, що **податковий кредит** складається із сум податків, нарахованих платником ПДВ за встановленою Податковим кодексом ставкою протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі у разі їх імпорту) з метою їх подальшого використання в оподатковуваних ПДВ операціях у межах господарської діяльності платника ПДВ [36].

Слід звернути увагу на те, що попередня оплата вартості імпортованих товарів не змінює значення податкового кредиту платника ПДВ.

Якщо український резидент здійснив нерезиденту передоплату за товари, то в момент передоплати зобов'язання щодо нарахування ПДВ за ставкою 20 % у резидента не виникають. Податкові зобов'язання з ПДВ щодо імпортування товарів виникнуть у підприємства-імпортера на момент ввезення товарів на митну територію, тобто на момент оформлення "імпортової" митної декларації. І саме в цей момент суб'єкт господарювання отримає і право на податковий кредит.

5.2.4. Податок на прибуток

У загальному випадку **об'єкт обкладення податком на прибуток** у підприємств-імпортерів відповідає бухгалтерському фінансовому результату (пп. 134.1.1 ПКУ [36]). Нараховані у звітному періоді витрати за дебетом синтетичних рахунків дев'ятого класу формують податкові витрати, які включаються до розрахунку податку на прибуток. Первинна вартість імпортованих товарів формується за дебетом рахунку 281 "Товари на складі", первинна вартість імпортованих запасів для виробничих потреб – за дебетом 20 рахунку. Вартість таких імпортованих товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) накопичується на рахунках класу 2 "Запаси" та поступово, частинами, у міру використання (або продажу покупцям) списується в дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації". Саме на дату нарахування дебету рахунку 90 вартість імпортованих товарів буде включено до податкових витрат.

Якщо ввезені товари поставлено на баланс як **необоротний актив** (основний засіб, нематеріальний актив), то їх первинна вартість нараховується спочатку на рахунок 15 "Капітальні інвестиції". Згодом, з введенням до експлуатації ця сума списується з рахунку 15 до відповідного рахунку необоротного активу (наприклад, до рахунку 10 "Основні засоби") й у подальшому поступово списується на витрати діяльності

у міру нарахування амортизації. Якщо це амортизація виробничого устаткування, то сума послідовно проходить рахунки 23, 26, 90. Якщо знос нараховується на необоротні активи невиробничого призначення, то рахунок 13 кореспондує з рахунками дев'ятого класу (92, 93, 94), формуючи витрати періоду. У момент списання означених сум на рахунки дев'ятого класу в податковому обліку визнаються податкові витрати за податком на прибуток.

Окремо необхідно розглянути ситуацію з **податковими різницями**, які мають розраховувати підприємства з високим рівнем доходу (чистий бухгалтерський дохід яких за останній рік перевищує 20 млн грн) у разі, якщо постачальник-нерезидент відповідає одній з особливих умов:

нерезидент зареєстрований в країні з Переліку № 1045 [32]. Це переважно офшорні зони – Острови Кука, Султанат Оман, Князівство Монако, республіка Маврікій, Королівство Ліхтенштейн тощо (п.п. 39.2.1.2 ПКУ [36], абзац третій п.п. 140.5.4 ПКУ [36]);

нерезидент має певну організаційно-правову форму, затверджену Переліком № 480 [34]. Наприклад, Partnership (Великобританія), Johar (Північна Корея), Free Zone Company (Об'єднані Арабські Емірати), Gomei Kaisha (Японія) тощо.

Згідно з п.п. 140.5.4 ПКУ, платник податку на прибуток збільшує результат звітного періоду на 30 % вартості товарів, придбаних у "особливих" нерезидентів (зареєстрованих на території країн з Переліку № 1045 або з певною організаційно-правовою формою з Переліку № 480) [36].

5.3. Загальна схема відображення в обліку операцій з імпорту товарів, робіт, послуг.

Порядок формування облікової вартості імпортованих товарів

У бухгалтерському обліку імпортовані товари відображаються на дату їх визнання активами, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, і використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік [54]; п. 3 НП(С)БО 1 [28]). Контроль над активом, як правило, супроводжується отриманням права власності на нього. Але одного лише права власності недостатньо для того, щоб вважати актив контрольованим. Необхідно також урахувувати і момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товарів, який визначають відповідно до базисної умови поставки Інкотермс, позначеної в ЗЕД-контракті. Отже, **датою визнання активів** в разі імпорту товарів є дата, на яку до підприємству переходять ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на цей товар.

Крім того, за п. 5 НП(С)БО 9, **запаси визнають активами** тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена [28]. Тому оприбуткування має супроводжуватися первинними документами із необхідними вартісними оцінками (товарно-транспортні накладні, міжнародні товарно-транспортні накладні CMR), залізничні накладні, коносаменти, інвойси, авіавантажні накладні Air Waybill тощо.

Дата відображення в обліку **імпортованого товару** не залежить від дати оформлення митної декларації. Вона може відповідати їй, тільки якщо на дату оформлення митної декларації підприємству передані ризики та вигоди, отримано контроль, а вартість імпортованих активів достовірно визначена. Дата оформлення митної декларації і дата оприбуткування в обліку імпортованого товару збігаються у випадку, коли контрагенти обрали базисною умовою Інкотермс постачання на кордоні країни призначення.

Для визначення початкової вартості імпортованих товарів необхідно керуватися НП(С)БО 9 "Запаси", в п. 9 якого визначено, що первісною вартістю запасів (у тому числі товарів), придбаних за плату, є їх собівартість, що складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються відповідно до договору постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

- сум ввізного мита;

- сум непрямих податків, що сплачуються у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству (наприклад, акцизний податок);

- транспортно-заготівельних витрат;

- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на зберігання товарів на митному складі, оплата послуг митного брокера, витрати на сертифікацію імпортованих товарів) [28].

Не потрапляють до первісної вартості:

- курсові різниці, що виникають під час здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості товарів;

- комісійна винагорода посередників.

Разом з тим слід пам'ятати, що методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті містяться в НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [28]. Відмінною

особливістю таких операцій є те, що гривневий еквівалент іноземної валюти або заборгованості в іноземній валюті постійно змінюється. Це пов'язано зі змінами валютного курсу, що, в свою чергу, є причиною існування в обліку операцій в іноземній валюті особливого об'єкта обліку – **курсових різниць**.

Порядок формування первісної вартості товарів у бухгалтерському обліку залежить від того, яка подія при імпорті була першою – отримання товару чи оплата його вартості. Для наочності порядок відображення імпорتنих операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Порядок обліку імпорتنих операцій

| Перша подія – перерахування оплати нерезиденту | Перша подія – оприбуткування товару (отримання робіт, послуг від нерезидента) |
|---|--|
| 1. Заборгованість, що виникла, – немонетарна стаття, тому на дату балансу та на дату погашення курсові різниці за нею не розраховуються | 1. Заборгованість, що виникла, – монетарна стаття, тому на дату балансу та на дату погашення за нею розраховуються курсові різниці |
| 2. Первинна вартість імпортованих товарів визначається за курсом НБУ на дату здійснення передоплати | 2. Первинна вартість імпортованих товарів визначається за курсом НБУ на дату оприбуткування і надалі не перераховується |
| 3. Сума сплаченого мита та акцизного податку включаються до первісної вартості імпортованого товару | |

У ситуації, коли першою подією є отримання товару, для визначення гривневого еквівалента вартості такого товару необхідно керуватися п. 5 НП(С)БО 21. Згідно з ним операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [28]. Іншими словами, вартість імпортного товару в гривні визначається за курсом НБУ на дату його отримання (оприбуткування). У такому разі виникає кредиторська заборгованість перед постачальником-нерезидентом, яка є монетарною, оскільки буде погашена грошима.

Тому на кінець звітної періоду та на дату погашення (здійснення розрахунків) за цією заборгованістю потрібно визначати курсові різниці.

Якщо ж першою подією є оплата товару, то для визначення гривневого еквівалента вартості такого товару необхідно керуватися п. 6 НП(С)БО 21. Згідно з його вимогами сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг, у разі включення до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу [28]. Тобто в цьому випадку необхідно зафіксувати курс НБУ на дату перерахування попередньої оплати (авансу) за товари та з їх отриманням від нерезидента використовувати такий валютний курс для визначення початкової вартості імпортованих товарів. У описаній ситуації виникає дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента, яка є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням товару (немонетарного активу). Тому ні на кінець звітної періоду, ні на дату погашення розраховувати курсові різниці за такою заборгованістю не потрібно.

Що стосується бухгалтерського обліку **суми митних платежів** (ввізного мита, акцизного податку), сплата яких нерозривно пов'язана з імпортом товарів, то тут потрібно керуватися положеннями п. 9 НП(С)БО 9 "Запаси", згідно з якими мито й акцизний податок збільшують первісну вартість імпортованих товарів [28]. Також у ході розмитнення ввезених товарів можлива сплата плати за митне оформлення (в разі виконання митних формальностей в неробочий час або поза місцем розташування митних органів), яке в бухгалтерському обліку списується на рахунок 94 "Інші операційні витрати".

5.4. Практичні приклади обліку імпортованих операцій

Завдання 5.1. Імпорт товарів на умовах попередньої оплати

10.02.2021 р. на розподільчий рахунок підприємства надійшла виручка за експортним контрактом у сумі 25 000 дол. США від покупця А, балансова вартість якої була визначена за курсом НБУ 24,51 грн/дол. США. У цей же день експортна виручка зарахована на поточний валютний рахунок підприємства.

26.03.2021 р. постачальнику В перерахована повна попередня плата за імпортомним контрактом за товар, договірна вартість якого склала 20 000 дол. США.

Товар отримано підприємством від нерезидента В 16.04.2021 р. Мито (10 % від митної вартості) та плата за митне оформлення товарів (700 грн) сплачені під час розмитнення партії товару.

Офіційні курси долара США, встановлені НБУ, склали (умовно):

на дату перерахування оплати нерезиденту за товар – 25,03 грн/дол. США;

на останній день кварталу (31.03.2021 р.) – 25,14 грн/дол. США;

на дату митного оформлення та оприбуткування товару – 24,98 грн/дол. США.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку та розрахувати облікову вартість імпортованого товару (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Розв'язання завдання 5.1

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|---------------------|-----|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 10.02.2021 р. На розподільчий рахунок підприємства надійшла виручка за експортним контрактом від покупця А. Гривневий еквівалент = 25 000 дол. США · 24,51 = 612 750 грн | 316 | 362 | <u>25 000 дол. США</u> 612 750 грн |
| 2 | 10.02.2021 р. Експортну валютну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = 25 000 дол. США · 24,51 = 612 750 грн | 312 | 316 | <u>25 000 дол. США</u> 612 750 грн |
| 3 | 26.03.2021 р. Перераховано постачальнику-нерезиденту В аванс за партію товару. Гривневий еквівалент = 20 000 дол. США · 25,03 = 500 600 грн | 371 (або 632) | 312 | <u>20 000 дол. США</u> 500 600 грн |
| 4 | 26.03.2021 р. Відображено курсову різницю за валютою, перерахованою нерезиденту В як аванс. Курсова різниця = 20 000 дол. США · (25,03 – 24,51) = 10 400 грн | 312 | 714 | 10 400 грн |

Закінчення табл. 5.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---------------------------------------|
| 5 | 31.03.2021 р. Відображено позитивну курсову різницю за іноземною валютою, яка обліковується на поточному валютному рахунку підприємства на дату балансу. Залишок на поточному валютному рахунку = = 25 000 дол. США – 20 000 дол. США = = 5 000 дол. США. Курсова різниця = 5 000 дол. США · (24,51 – 25,14) = = 3 150 грн | 312 | 714 | 3 150 грн |
| 6 | 16.04.2021 р. Оплачено митному органу імпорتنі митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 20 000 дол. США · 24,98 = 499 600 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митні платежі: Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = = 499 600 · 10 % = 49 960 грн; Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (499 600 + 49 960) · 20 % = = 109 912 грн; Плата за митне оформлення 700 грн. Усього митні платежі = 49 960 + 109 912 + 700 = = 160 572 грн | 377 | 311 | 160 572 грн |
| 7 | 16.04.2021 р. Оприбутковано отриманий від нерезидента В товар (за курсом НБУ на дату перерахування авансу). Гривневий еквівалент = 20 000 дол. США · 25,03 = = 500 600 грн | 281 | 632 | <u>20 000 дол. США</u> 500 600 грн |
| 8 | 16.04.2021 р. Віднесено на первісну вартість товару суму сплаченого мита | 281 | 377 | 49 960 грн |
| 9 | 16.04.2021 р. Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 700 грн |
| 10 | 16.04.2021 р. Включена до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 109 912 грн |
| 11 | 16.04.2021 р. Відображено залік заборгованостей (якщо використовується рахунок передплат 371) | 632 | 371 | <u>20 000 дол. США</u> 500 600 грн |

Облікова вартість імпортованого товару складає $500\,600 + 49\,960 = 550\,560$ грн.

Завдання 5.2. Імпорт товарів з наступною оплатою

12.01.2021 р. на розподільчий рахунок надійшла виручка в сумі 25 000 дол. США за експортним контрактом підприємства з покупцем-нерезидентом А, балансова вартість якої була визначена за курсом НБУ 24,75 грн/дол. США. У цей же день експортну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства.

Підприємство 26.03.2021 р. отримало від постачальника-нерезидента В товар, договірна вартість якого склала 20 000 дол. США. Мито та плата за митне оформлення товарів, сплачені під час розмитнення партії товару, склали, відповідно, 10 % від його митної вартості та 700 грн. Перехід права власності здійснено в момент митного оформлення.

Оплату за товар на всю суму контракту перераховано іноземному постачальнику В 16.04.2021 р.

Офіційні курси долара США, встановлені НБУ, склали (умовно):

на момент митного оформлення та оприбуткування товару – 25,06 грн/дол. США;

на останній день звітного періоду (31.03.2021 р.) – 24,65 грн/дол. США;

на дату перерахування оплати нерезиденту за товар – 25,02 грн/дол. США.

Будь-яких інших надходжень в іноземній валюті на валютний рахунок підприємства не було. Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку та розрахувати облікову вартість імпортованого товару (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Розв'язання завдання 5.2

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|-----|-----|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | 12.01.2021 р. На розподільчий рахунок підприємства надійшла виручка за експортним контрактом. Гривневий еквівалент = 25 000 дол. США · 24,75 = = 618 750 грн | 316 | 362 | <u>25 000 дол. США</u> 618 750 грн |

Продовження табл. 5.3

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|-----|-----|---------------------------------------|
| 2 | 12.01.2021 р. Експортну валютну виручку зараховано на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = 25 000 дол. США · 24,75 = = 618 750 грн | 312 | 316 | <u>25 000 дол. США</u> 618 750 грн |
| 3 | 26.03.2021 р. Оплачено митному органу імпорتنі митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 20 000 дол. США · 25,06 грн/дол. США = = 501 200 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митні платежі: Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = = 501 200 · 10 % = 50 120 грн; Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (501 200 + 50 120) · 20 % = = 110 264 грн. Плата за митне оформлення 700 грн. Усього митні платежі = 50 120 + 110 264 + 700 = = 161 074 грн | 377 | 311 | 161 074 грн |
| 4 | 26.03.2021 р. Оприбутковано отриманий від нерезидента товар. Гривневий еквівалент = 20 000 дол. США · 25,06 = = 501 200 грн | 281 | 632 | <u>20 000 дол. США</u> 501 200 грн |
| 5 | 26.03.2021 р. Віднесено на первісну вартість товару суму сплаченого мита | 281 | 377 | 50 120 грн |
| 6 | 26.03.2021 р. Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 700 грн |
| 7 | 26.03.2021 р. Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 110 264 грн |
| 8 | 31.03.2021 р. Відображено курсову різницю за іноземною валютою, яка обліковується на поточному валютному рахунку підприємства на дату балансу. Курсова різниця = 25 000 дол. США · (24,75 – 24,65) = = 2 500 грн | 945 | 312 | 2 500 грн |
| 9 | 31.03.2021 р. На дату балансу відображено позитивну курсову різницю за монетарною кредиторською заборгованістю в іноземній валюті. Курсова різниця = 20 000 дол. США · (25,06 – 24,65) = = 8 200 грн | 632 | 714 | 8 200 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----|-----|---------------------------------------|
| 10 | 16.04.2021 р. Перераховано нерезиденту оплату за раніше отриманий товар. Гривневий еквівалент = 20 000 дол. США · 25,02 = = 500 400 грн | 632 | 312 | <u>20 000 дол. США</u> 500 400 грн |
| 11 | 16.04.2021 р. Відображено курсову різницю, що виникла з погашенням монетарної заборгованості в іноземній валюті. Курсова різниця = 20 000 дол. США · (24,65 – 25,02) = = 7 400 грн | 945 | 632 | 7 400 грн |
| 12 | 16.04.2021 р. Відображено курсову різницю за іноземною валютою, перерахованою з валютного рахунку в оплату товару. Курсова різниця = 20 000 дол. США · (24,65 – 25,02) = = 7 400 грн | 312 | 714 | 7 400 грн |

Облікова вартість імпортованого товару склала $501\,200 + 50\,120 = 551\,320$ грн.

Завдання 5.3. Імпорт матеріалів з частковою передплатою, дата митного оформлення і дата відвантаження не співпадають

На початок III кварталу 2020 р. ТОВ "Сигма" (м. Вінниця) на поточному валютному рахунку мало 20 500 дол. США, балансова вартість яких становила 511 475 грн.

На початку серпня 2020 р. ТОВ "Сигма" уклало з нерезидентом "Luminark" (м. Братислава) імпортний контракт на ввезення будівельних матеріалів (для використання у власному виробництві) на суму 18 000 дол. США на умовах EXW-Братислава. За умовами контракту нерезидент відвантажує матеріали після отримання 35 % передоплати.

ТОВ "Сигма" перерахувало аванс 17.08.2020 р. Відвантаження матеріалів виконано зі складу "Luminark" 21.08.2020 р. Для доставки матеріалів з м. Братислава до м. Чоп ТОВ "Сигма" оплатило ФОП Андронову П. Г. 2 800 грн (без ПДВ) за послугу перевезення.

У місті Чоп 23.08.2020 р. було проведено митне оформлення імпортованих матеріалів, мито – 6,3 %, плата за митне оформлення – 775 грн.

Матеріали доставлено до м. Вінниця власним автотранспортом ТОВ "Сигма" 25.08.2020 р. і передано у виробництво 30.08.2020 р.

Остаточний розрахунок з постачальником "Luminark" було проведено 02.10.2020 р.

Офіційні курси долара, встановлені НБУ, склали (умовно):

17.08.2020 – 24,85 грн/дол. США; 30.08.2020 – 24,78 грн/дол. США;

21.08.2020 – 24,58 грн/дол. США; 30.09.2020 – 24,92 грн/дол. США;

23.08.2020 – 24,88 грн/дол. США; 02.10.2020 – 24,87 грн/дол. США.

25.08.2020 – 24,75 грн/дол. США;

Необхідно відобразити операції в фінансовому обліку ТОВ "Сигма" та розрахувати облікову вартість переданих у виробництво матеріалів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Розв'язання завдання 5.3

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Залишок на валютному рахунку ТОВ "Сигма" на початок II кварталу 2020 р. Курс НБУ = $511\,475 : 20\,500 = 24,95$ грн/дол. США | 312 | – | $\frac{20\,500 \text{ дол. США}}{511\,475 \text{ грн}}$ |
| 2 | 17.08.2020 р. Перераховано аванс нерезиденту "Luminark". Сума авансу = Контрактна вартість · Відсоток авансу за контрактом = $18\,000 \text{ дол. США} \cdot 35\% = 6\,300 \text{ дол. США}$ Гривневий еквівалент = $6\,300 \text{ дол. США} \cdot 24,85 \text{ грн/дол. США} = 156\,555 \text{ грн}$ | 371 | 312 | $\frac{6\,300 \text{ дол. США}}{156\,555 \text{ грн}}$ |
| 3 | 17.08.2020 р. Нараховано від'ємну курсову різницю за валютою, перерахованою з валютного рахунку нерезиденту. Курсова різниця = $6\,300 \text{ дол. США} \cdot (24,85 - 24,95) = 630 \text{ грн}$ | 945 | 312 | 630 грн |

Продовження табл. 5.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|------------|------------|---------------------------------------|
| 4 | 21.08.2020 р. Відвантажено матеріали нерезидентом "Luminark" на умовах EXW-Братислава (самовивіз). Гривневий еквівалент у межах авансу визначається за курсом НБУ на дату авансу. У межах не оплаченої вартості – за курсом НБУ на дату відвантаження. Гривневий еквівалент = 6 300 дол. США · 24,85 + (18 000 дол. США – 6 300 дол. США) · 24,58 грн/дол. США = 156 555 + 287 586 = 444 141 грн | 201 | 632 | <u>18 000 дол. США</u> 444 141 грн |
| 5 | 21.08.2020 р. Виконано взаємозалік заборгованостей на суму авансу | 632 | 371 | <u>6 300 дол. США</u> 156 555 грн |
| 6 | 21.08.2020 р. Оплачено послугу автоперевезення ФОП Андронову П. Г.; вартість послуги перевезення віднесено на первинну вартість матеріалів | 631 201 | 311 631 | 2 800 грн |
| 7 | 23.08.2020 р. Проведено митне оформлення ум. Чоп. Оплачено митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 18 000 дол. США · 24,88 грн/дол. США + 2 800 грн = 450 640 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митні платежі: Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = 450 640 · 6,3 % = 28 390,32 грн; Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (450 640 + 28 390,32) · 20 % = 95 806,07 грн. Плата за митне оформлення 775 грн. Усього митні платежі = 28 390,32 + 95 806,07 + 775 = 124 971,39 грн | 377 | 311 | 124 971,39 грн |
| 8 | 23.08.2020 р. Віднесено на первісну вартість матеріалів суму сплаченого мита | 201 | 377 | 28 390,32 грн |
| 9 | 23.08.2020 р. Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 775 грн |
| 10 | 23.08.2020 р. Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 95 806,07 грн |

Закінчення табл. 5.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----|-----|---------------------------------------|
| 11 | 30.08.2020 р. Імпортовані матеріали передано у виробництво. Облікова вартість імпортованих матеріалів = = 444 141 + 2 800 + 28 390,32 = 475 331,32 грн | 231 | 201 | 475 331,32 грн |
| 12 | 30.09.2020 р. Переоцінено залишок на валютному рахунку на дату балансу. Залишок = 20 500 дол. США – 6 300 дол. США = = 14 200 дол. США. Курсова різниця = 14 200 дол. США · (24,95 – 24,92) = = 426 грн | 945 | 312 | 426 грн |
| 13 | 30.09.2020 р. Переоцінено монетарну заборгованість нерезиденту на дату балансу. Борг = 18 000 дол. США – 6 300 дол. США = = 11 700 дол. США. Курсова різниця = 11 700 дол. США · (24,58 – 24,92) = = 3 978 грн | 945 | 632 | 3 978 грн |
| 14 | 02.10.2020 р. Проведено остаточний розрахунок з нерезидентом. Гривневий еквівалент = 11 700 дол. США · 24,87 = = 290 979 грн | 632 | 312 | <u>11 700 дол. США</u> 290 979 грн |
| 15 | 02.10.2020 р. Переоцінено валюту, перераховано з валютного рахунку в оплату. Курсова різниця = 11 700 дол. США · (24,92 – 24,87) = = 585 грн | 945 | 312 | 585 грн |
| 16 | 02.10.2020 р. Переоцінено погашену монетарну заборгованість нерезиденту. Курсова різниця = 11 700 дол. США · (24,92 – 24,87) = = 585 грн | 632 | 714 | 585 грн |

Облікова вартість імпортованих матеріалів склала 475 331,32 грн.

Розділ 6. Особливості проведення та обліку інших видів зовнішньоекономічних операцій підприємства

6.1. Особливості проведення та обліку зовнішньоекономічних операцій, що виконуються за бартерними контрактами

6.1.1. Техніка проведення бартерних операцій з нерезидентами

Згідно зі ст. 715 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) за договором обміну(бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар. Тут кожна зі сторін договору міни виступає продавцем того товару, який передається в обмін, і покупцем товару, отриманого взамін [86].

Частиною 6 ст. 715 ЦКУ встановлено, що законодавством може бути передбачено особливості укладення та виконання договору міни [86]. До таких особливих нормативних положень належить Закон "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" (далі – Закон № 351) [76].

Відповідно до ст. 1 Закону № 351, **товарообмінна (бартерна) операція** у галузі зовнішньоекономічної діяльності – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі [76]. Передбачено також, що всі резиденти – суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати бартерні операції, обов'язково дотримуючи законодавчих вимог.

У п. 14.1.10 ст. 14 ПКУ **бартерну (товарообмінну) операцію** визначено як господарську операцію, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного

договору [36]. *Сторонами бартерного договору* є суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності України та іноземний суб'єкт господарської діяльності. Однак, хоча за Законом № 351 право на проведення бартерних ЗЕД-операцій мають усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, податкове законодавство накладає певні обмеження. Так, п. 291.6 ст. 291 ПКУ регламентовано, що платники єдиного податку першої-третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій) [36]. Перша та друга групи платників єдиного податку включають фізичних осіб - підприємців; до третьої, окрім фізичних, належать і юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [36]. Вимога ст. 291 ПКУ щодо виключно грошових розрахунків означає для таких юридичних осіб на єдиному податку фактичну заборону на проведення бартерних операцій як на внутрішньому ринку України, так і з нерезидентами.

Об'єктами бартеру можуть бути товари, роботи, послуги, а також їх поєднання в будь-яких варіантах. **Право власності на обмінювані товари** переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами.

Вартість товарообмінної операції з нерезидентом повинна бути виражена в іноземній валюті першої групи Класифікатора іноземних валют, як того вимагає п. 2 ст. 1 Закону № 351 [76].

Згідно зі ст. 4 Закону про ЗЕД, змістовно бартерні (товарообмінні) операції є формою зустрічної торгівлі між українськими суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності, тому вони трактуються як різновид експортно-імпортних операцій [68]. У п. 1 ст. 1 Закону № 351 уточнено таке законодавче бачення. Експортно-імпортна операція в сфері зовнішньоекономічної діяльності вважається товарообмінною (бартерною) за виконання однієї з таких умов:

якщо така операція оформлена бартерним контрактом, тобто спеціальним видом договору, який передбачає товарний обмін, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі;

якщо контракт передбачає змішану форму оплати, тобто часткову оплату експортних (імпортних) поставок у натуральній формі, а частково – в грошовій.

Вітчизняне законодавство передбачає, що за договором бартеру кожна зі сторін контракту зобов'язується передати другій стороні у власність один товар, роботи, послуги в обмін на інший товар, роботи або послуги. Кожна зі сторін бартерного договору є продавцем того товару, який вона передає, і покупцем товару, який отримує взамін. Вартість обмінюваних товарів може не збігатися, і в такому випадку в договорі має бути передбачена сума доплати за дорожчий товар. Відповідно, можливі три схеми здійснення бартерних операцій:

імпортна частина бартерної операції здійснюється в безготівковій формі, а експортна – частково в товарній (безгрошовій), а частково в грошовій формі;

експортна частина здійснюється в безготівковій формі, а імпортна – частково в безгрошовій, а частково в грошовій формі;

як імпортна, так і експортна частини бартеру здійснюються в безготівковій формі.

Зовнішньоекономічний бартерний контракт має бути складений із дотриманням особливих вимог. Для забезпечення еквівалентності обміну, а також для цілей оподаткування в бартерному контракті обов'язково має бути вказана вартість обмінюваних товарів (робіт, послуг), виражена в цінах, установлених сторонами угоди на договірних засадах з урахуванням попиту та пропозиції, а також інших факторів. У бартерному контракті в іноземній валюті вказуються загальна вартість імпортованих товарів і загальна вартість товарів, що експортуються за цим контрактом.

Крім того, в бартерному контракті необхідно визначити точне найменування (марку, сорт) зустрічних поставок. Якщо товар (робота, послуга) потребує деталізованої характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) занадто розширена, то про це слід указати в додатку (специфікації), який є невід'ємною частиною контракту, а в тексті договору зробити відповідну відмітку. Для бартерного договору такий додаток необхідно збалансувати за загальною вартістю експорту й імпорту товарів (робіт, послуг).

У ході здійснення різних договорів може виникнути необхідність змінити їх умови під впливом виниклих обставин. Наприклад, контракт, який від початку було укладено як договір купівлі-продажу, через деякий час може стати бартерним договором. Або контракт, який був укладений

як бартерний і припускав обмін товарами (роботами, послугами), через деякий час стає договором купівлі-продажу, якщо одна зі сторін за погодженням з іншою стороною розрахується за отримані товари (роботи, послуги) грошовими коштами. Зміну умов контрактів необхідно оформлювати шляхом підписання додаткових угод до них.

Бартерні операції з нерезидентами можна здійснювати тільки з тими об'єктами обліку, які не входять до Переліку товарів (робіт, послуг), експорт яких за бартерними (товарообмінними) операціями забороняється, затвердженому Постановою КМУ "Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності" [61]. Наприклад, заборонено бартер із такими товарами: бурштин, олія соняшникова, пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, дорогоцінне каміння, ювелірні вироби, напівфабрикати із заліза, відходи та лом чорних і кольорових металів, шкіряна сировина тощо. Крім того, у ст. 4 Закону № 351 зазначено, що бартерна зовнішньоекономічна операція може бути заборонена відповідно до міжнародних договорів, учасником яких є Україна [76].

6.1.2. Граничні терміни проведення бартерних ЗЕД-операцій

Статтею 2 Закону № 351 регламентовано **терміни проведення товарообмінних (бартерних) операцій**. Так, товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, визначені договором, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення товарів, які фактично експортовані за бартерним договором (тобто з дати оформлення митної декларації на експорт), а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [76].

Порушення цих термінів (крім обставин непереборної сили та форс-мажору) тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % вартості неотриманих товарів (робіт, послуг), які імпортуються за бартерним договором. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості (п. 1 ст. 3 Закону № 351 [76]).

Під час здійснення експорту або імпорту робіт, послуг за бартерним договором українське підприємство зобов'язане протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт або надання послуг, повідомити митні органи України (якщо імпортується або експортується товари) або податкові органи (якщо імпортується або експортується роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг). Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені у розмірі 1 % вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожен день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг) (п. 4 ст. 3 Закону № 351 [76]).

Звернімо увагу на те, що в разі переоформлення бартерного контракту на інший вид зовнішньоекономічного договору термін, установлений для бартерного контракту (180 календарних днів від дати експорту до дати імпорту), не може бути поновлений і не переривається (п. 4 ст. 2 Закону № 351 [76]).

Контроль за товарообмінними (бартерними) операціями в сфері зовнішньоекономічної діяльності здійснюють митні та податкові органи (п. 4 ст. 3 Закону № 351 [76]). Якщо в рамках бартерного договору експортується та імпортується товари, документами, на підставі яких здійснюється контроль, є митні декларації.

6.1.3. Оподаткування бартерних операцій з нерезидентом

Згідно зі ст. 14 ПКУ, поставкою товарів є будь-яке передання права на розпоряджання товарами як власник [36]. Тобто передання товару в рамках бартерної операції є **операцією поставки товару**. Тому бартерна (товарообмінна) операція є об'єктом оподаткування ПДВ (ст. 185 ПКУ [36]). З урахуванням ст. 14 ПКУ це ж стосується виконання робіт і надання послуг [36].

У разі здійснення експорту в рамках бартерних ЗЕД-операцій **базою оподаткування ПДВ** є митна вартість, задекларована в митній декларації. Для визначення митної вартості експортованого товару та її складових необхідно керуватися ст. 66 Митного кодексу [23]. Для вивезення товарів ставка ПДВ становить 0 % від бази оподаткування за умови, що вивезення підтверджене оформленою належним чином митною декларацією

з відміткою "Задекларовані товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі" (ст. 195 ПКУ [36]).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі зустрічного імпорту товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті (ст. 187 ПКУ [36]). Для товарів, які імпортуються на митну територію України, базою оподаткування ПДВ є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша за митну вартість, зазначену у ввізній митній декларації та розрахованій відповідно до вимог розд. III Митного кодексу [23] з урахуванням мита й акцизного податку (ст. 190 ПКУ [36]).

Ставка ввізного ("імпортного") ПДВ у загальному випадку складає 20 % (п. 206.2 ПКУ [36]). **Податкові зобов'язання виникають** на дату складання митної декларації та сплачуються резидентом до Державного бюджету в ході митного оформлення.

Факт оплати ввізного ПДВ підтверджує митна декларація типу ІМ, яка надає імпортеру право на **податковий кредит з ПДВ**. Цей кредит заявляється у Декларації з ПДВ і у подальших звітних періодах поступово заліковується в рахунок ПДВ-зобов'язань, що утворюються.

Оскільки податкове законодавство розглядає зовнішньоекономічний бартер як єдність двох складових (експорту й імпорту), то мито, акцизний податок і податок на прибуток за бартерними операціями з нерезидентами нараховуються у такому самому порядку, як для окремих експортних та імпортних операцій. Детальну інформацію щодо цього питання подано у п. 4.3 (оподаткування експорту) та 5.2 (оподаткування імпорту) цього навчального посібника.

6.1.4. Фінансовий облік бартерних операцій в іноземній валюті

У бухгалтерському обліку підприємств бартерні (товарообмінні) операції відображаються як дві операції: перша – продаж товарів (робіт, послуг) і друга – придбання товарів (робіт, послуг). Тому за операцією продажу необхідно правильно сформулювати дохід від реалізації переданих активів, а за операцією придбання – визначити початкову вартість отриманих активів.

У національних облікових стандартах **бартер** визначено як обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами). Правила відображення такого обміну залежать від того, чи є обмінювані активи (продукція, товари, роботи, послуги) подібними або неподібними.

У НП(С)БО 7 "Основні засоби" **подібні (однорідні) об'єкти** визначені як такі, що мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість [28]. З цього витікає, що для того, щоб з облікової точки зору товари (продукція, роботи, послуги, інші активи) були визнані подібними, вони повинні відповідати одночасно двом установленим *критеріям подібності*:

- однакове функціональне призначення;
- однакова справедлива вартість.

Пунктом 9 НП(С)БО 15 "Дохід" регламентовано, що у разі здійснення обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається [28]. Тобто *визнавати дохід необхідно*, якщо здійснюється обмін неподібними об'єктами бартеру. Тільки в разі обміну неподібними товарами (продукцією, послугами, роботами, іншими активами) в бухгалтерському обліку відображаються результати такого обміну як продаж і придбання.

У випадку здійснення зовнішньоекономічного обміну навряд можливий обмін подібними активами, тому далі розглянемо питання щодо обміну неподібними активами.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів (п. 23 НП(С)БО 15 "Дохід" [28]). У цьому необхідно дотримувати облікових правил формування первісної вартості отриманих за бартерною операцією активів.

Так, за п. 13 НП(С)БО 9 "Запаси", первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів [28].

Для основних засобів п. 13 НП(С)БО 7 "Основні засоби" встановлено, що **первісна вартість об'єкта основних засобів**, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) під час обміну [28].

Для нематеріальних активів п. 12 НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" передбачає, що **первісна вартість нематеріального активу**,

придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) під час обміну [28].

Якщо здійснюється **придбання фінансової інвестиції** шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів (п. 6 НП(С)БО 12 [28]).

Оскільки вартість бартерного зовнішньоекономічного контракту виражена в іноземній валюті, то зазначені об'єкти обліку в первинному їх визнанні відображаються у валюті звітності (гривні) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – відповідно до вимог п. 5 НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [28]. Нагадаємо, що за НП(С)БО 21 статті балансу в іноземній валюті розділяють на монетарні та немонетарні. **Монетарні статті** – це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. **Немонетарними** є всі статті, інші, ніж монетарні [28]. У п. 4 НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" уточнено, що **немонетарними активами** є всі активи, за виключенням грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [28].

Таким чином, якщо у проведенні бартерних операцій в іноземній валюті відсутня грошова форма розрахунків (немає часткової оплати), то такі операції класифікуються як операції за немонетарними статтями (активами), а заборгованість, що виникає при цьому, є немонетарною.

Немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості (п. 7 НП(С)БО 21 [28]). Іншими словами, у разі здійснення зовнішньоекономічного бартеру в іноземній валюті перерахунок у гривні відбувається лише один раз:

або на дату визнання доходу, якщо першою подією є відвантаження товарів (продукції, інших активів, виконання робіт, надання послуг);

або на дату визнання активів, коли перша подія – отримання товарів (продукції, інших активів), результатів робіт (послуг).

Немонетарні статті за бартерною операцією не перераховуються на дату здійснення розрахунків і на дату балансу залежно від зміни

валютних курсів. За товарообмінними операціями не розраховуються курсові різниці.

6.2. Порядок проведення та облік операцій підприємства з давальницькою сировиною

6.2.1. Техніка проведення толінгових операцій з нерезидентами

У міжнародній торгівлі отримали досить широке поширення *толінгові угоди* – контракти на переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини. Причиною затребуваності толінгу є відсутність необхідності відволікання переробником значних обігових коштів на закупівлю сировини з метою забезпечення безперебійної роботи свого виробництва.

В Україні порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності регулюється Митним і Податковим кодексами (далі – МКУ та ПКУ, відповідно). Причому в МКУ та ПКУ використано різний підхід до визначення змістовності толінгових угод.

Згідно з п. 14.1.134 ст. 14 ПКУ, **операція з давальницькою сировиною** – це операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать такі, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менше 20 % загальної вартості готової продукції [36].

Як бачимо, ПКУ описує безпосередньо сутність і предмет толінгового договору. Натомість у МКУ акцент зроблено на митних режимах, які застосовуються до толінгових операцій, а також встановлено, що підлягати режиму переробки можуть товари в законодавчо визначеному порядку; результатом переробки стають продукти переробки.

Так, відповідно до ст. 147 МКУ, **переробка на митній території** – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності,

за умови подальшого реекспорту продуктів переробки [23]. Під **реекспортом** слід розуміти митний режим, відповідно до якого товари, раніше ввезені на митну територію України, вивозяться за її межі без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД (ст. 85 МКУ [23]). Отже, митний режим переробки на митній території завершується шляхом реекспорту продуктів такої переробки (тобто виготовленої продукції), а також у випадках, передбачених ч. 2 ст. 160 МКУ (конфіскація товарів, повна втрата товарів через дію обставин непереборної сили) [23].

Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (ст. 162 МКУ [23]).

Нагадаємо, що відмінності іноземних товарів і українських прописані в ст. 4 МКУ. Щоб товари мали статус українських, необхідне дотримання однієї з таких умов:

товари ввезені на митну територію України та випущені у вільний обіг (тобто товари було розмитнено);

товари повністю вироблені на митній території України та не містять складових, які мають статус іноземних товарів [23].

Іноземні товари – це товари, які не є українськими або які втратили статус українських.

Таким чином, у гл. 23 "Переробка на митній території" Митного кодексу мова йде про переробку товарів, які не підлягають випуску у вільний обіг на митній території України, а в главі 24 "Переробка за межами митної території" – про товари до їх випуску у вільний обіг.

Слід звернути увагу, що в ст. 150 МКУ операції з переробки розподілено на два види:

безпосередньо переробка як процес виготовлення продуктів переробки, в тому числі обробка, монтаж, демонтаж та інше;

переробка в формі ремонту товарів: модернізація, калібрування, відновлення функцій [23].

Під ремонтом мають на увазі сукупність операцій, що здійснюються для усунення недоліків товарів і приведення їх у робочий стан і які

не призводять до зміни коду Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД) [23].

У ст. 40 МКУ прописано критерії достатньої переробки товарів:

виконання виробничих або технологічних операцій, за результатами яких змінюється класифікаційний код товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;

зміна вартості товару в результаті його переробки, коли відсоткова частка вартості використаних матеріалів або доданої вартості досягає фіксованої частки у вартості кінцевого товару;

виконання виробничих і технологічних операцій, які в результаті переробки товару не ведуть до зміни його вартості або в установах банків філіями або (але з дотриманням певних умов) вважаються достатніми для визнання країною походження товару тієї країни, де було здійснено ці операції [23].

За допомогою критеріїв ст. 40 МКУ визначається країна походження товару (такою країною вважається та, в якій товар був повністю вироблений або підданий достатній переробці), що визначає порядок оподаткування товару для перетину кордону України.

У МКУ не оговорено співвідношення вартості товарів і продуктів переробки, а також немає вимоги про те, що перероблювані товари мають бути основним матеріалом. Тільки в п. 14.1.134 ст. 14 ПКУ згадується, що операція класифікується як давальницька за умови, що сировина замовника становить не менше 20 % загальної вартості готової продукції [36]. Однак це визначення не пов'язане з поняттями "товар, який переробляється" і "продукт переробки", викладеними в МКУ. Також МКУ не містить вимог щодо форми оплати та порядку закупівлі товарів, які будуть поміщені в режим переробки.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території України або у митний режим переробки за межами митної території допускається тільки з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи (ст. 149, ст. 165 МКУ [23]). Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає митному органу такі документи:

1) зовнішньоекономічний контракт або документи, що його замінюють, на підставі яких буде здійснюватися переробка товарів. Ці документи

повинні містити відомості про обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт, терміни їх виконання;

2) технологічні схеми переробки, в яких має бути вказано:

а) відомості про всі етапи переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території України, на продукти переробки;

б) кількісні показники товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі;

в) відомості щодо найменування та кількості відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, які здійснюватимуть окремі операції або повний цикл з переробки товарів;

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи (висновки державних органів, експертних установ, організацій; державні стандарти та стандарти підприємства; технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких буде здійснюватися переробка, тощо) (ст. 149 МКУ [23]).

Зазначимо, що технологічні схеми переробки не надаються у разі ввезення товарів з метою ремонту, модернізації, відновлення та регулювання.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України або на переробку товарів за межами митної території України видається митним органом підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви [23].

Митний орган може відмовити у видачі дозволу на переробку товарів, якщо:

відомостей, зазначених у поданих заявником документах, недостатньо для визначення обов'язкового обсягу виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів;

виявлено розбіжності або недостовірність даних у поданих заявником документах;

установлено відсутність належного технологічного обладнання, приміщень, умов для зберігання товарів, що ввозяться для переробки;

підприємство не дотримало законодавчих обмежень і заборон з переробки товарів на митній території України [23].

Термін переробки товарів на митній території України та поза нею встановлюється митним органом у кожному окремому випадку під час видачі дозволу підприємству виходячи з тривалості процесу переробки товарів і розпорядження продуктами їх переробки (ст. 151, ст. 166 МКУ [23]).

Зазначений термін обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення митним органом товарів (відповідно іноземних або українських) для переробки. Загальний термін переробки не може перевищувати 365 днів.

Товари, поміщені в митний режим переробки, та продукти переробки знаходяться під митним контролем протягом терміну перебування в цьому режимі. Тобто митні органи можуть ініціювати та провести перевірку щодо будь-якої особи, яка здійснює операції з переробки давальницької сировини (ст. 152 МКУ [23]). Також компетенцією митних органів є контроль за обов'язковим виходом продуктів переробки (ст. 153 МКУ [23]). Перевірки митні органи можуть здійснювати як в плановому, так і позаплановому порядку. Наприклад, якщо виявлено факти порушень підприємством вимог митного законодавства, буде здійснено позапланову перевірку.

Через виявлені перевіркою порушення митний орган може відкликати дозвіл на переробку товарів на митній території України. У такому випадку:

підприємство повинно завершити розпочаті операції з переробки протягом 20 днів з дати відкликання дозволу;

товари, які було поміщені в митний режим переробки на митній території, мають бути вивезено за межі митної території України або заявлено в інший митний режим в термін до 30 днів з дати відкликання дозволу на їх переробку.

Однак якщо завершення розпочатих операцій з переробки протягом 20 днів неможливо без заподіяння безповоротного збитку товарам або технологічного устаткування, то переробка зазначених товарів завершується відповідно до технологічної схеми. У такому випадку товари протягом 10 днів з дати фактичного завершення їх переробки підлягають вивезенню за межі митної території України або поміщенню в інший митний режим (ст. 161 МКУ [23]).

Переробка українських товарів поза митною територією України

Українські товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території, отримують **статус іноземних товарів** з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України. Продукти переробки, отримані в процесі здійснення операцій з переробки товарів, що мають статус іноземних товарів, вважаються поміщеними у митний режим переробки за межами митної території (ст. 172 МКУ [23]).

Товари, поміщені в митний режим переробки за межами митної території, протягом усього терміну перебування в цьому режимі знаходяться під митним контролем. Митні органи здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів за межами митної території України. Ці дані містяться в договорі на переробку товарів або в окремому документі, що подаються митному органу підприємством для отримання дозволу на переробку товарів за межами митної території України. Митні органи можуть установлювати обов'язкові норми виходу продуктів переробки, якщо операції з переробки за межами митної території України здійснюються за типовими технічними умовами, а товари та продукти їх переробки мають постійні характеристики [23].

Кабінет Міністрів України має право визначати:

продукти переробки, залишки переробки, а також товари, продукти переробки чи залишки переробки яких підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України та випуску у вільний обіг;

мінімальне співвідношення вартості українських та іноземних товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки за межами митної території України [23].

У разі поміщення товарів у митний режим переробки за межами України сплачується **вивізне мито**.

Що стосується ПДВ, то операції щодо передання українських товарів іноземному переробнику, щодо повернення замовнику-резиденту продуктів переробки та невикористаних залишків у тлумаченні податкового законодавства не є постачанням товару (п. 14.1.191 ст. 14 ПКУ [36]), оскільки не здійснюється переходу права власності. Тому об'єкт оподаткування ПДВ відсутній і податок не сплачується. Безпосередньо послуга переробки надається замовникові за межами митної території України, тому за ст. 185 ПКУ не оподатковується ПДВ. Отже, за толінговими операціями за межами України ПДВ не утримується.

Відповідно до ст. 173 МКУ, митний режим переробки за межами митної території завершується:

імпортом продуктів переробки (готова продукція ввозиться на територію України для випуску у вільний обіг);

реімпортом товарів, які вивозилися в режимі переробки за межі митної території (товари не було перероблено; вони повертаються у незмінному вигляді протягом 6 місяців з дати вивозу);

експортом продуктів переробки або товарів, що вивозилися в режимі переробки за межі митної території (виготовлену продукцію або давальницьку сировину вирішено реалізувати або використати за межами митної території України);

конфіскацією товарів;

повною втратою товарів через надзвичайні обставини непереборної сили, за умови підтвердження факту таких обставин у законодавчо визначеному порядку [23].

Ввезення на митну територію продуктів переробки частково вивільнено від оподаткування митними платежами. Сплаті підлягає *позитивна різниця* між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки (готову продукцію), та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті в імпорті давальницької сировини (тобто товарів, що були вивезені за межі митної території України для переробки).

Повністю звільнюються від оподаткування митними платежами (ввізним митом, ПДВ) товари, які було поміщено у митний режим переробки за межами митної території та в межах визначеного терміну повернено на митну територію України:

або у тому ж стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України;

або у відремонтованому вигляді, якщо ремонт виконано за гарантійними зобов'язаннями продавця [23].

Якщо давальницьку сировину (товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території) або виготовлена з неї продукція (продукти переробки) вирішено реалізувати за кордоном, то такі активи необхідно перевести з митного режиму переробки за межами митної території до митного режиму експорту. З цього маємо висновок, що якщо умовами закордонної переробки передбачено проведення розрахунків частиною товарів, призначених для переробки (частиною давальницької сировини), то така частина товарів під час вивезення за межі митної території України декларується окремо у митному режимі експорту.

Залишки та відходи, що утворилися в ході переробки українських товарів за кордоном, не підлягають митному контролю та митному оформленню.

6.2.2. Облік давальницьких операцій у резидента-замовника

Замовник толінгової операції є власником як давальницької сировини на кожному етапі переробки, так і виробленої з неї готової продукції.

Тому **замовник-резидент** обліковує давальницьку сировину на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку", призначеному для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону. Вартість українських товарів, переданих у переробку іноземному виконавцю, надалі включається до складу собівартості отриманих з них продуктів переробки. Витрати, понесені нерезидентом у процесі переробки давальницької сировини, також списуються на собівартість продуктів переробки та визнаються витратами звітного періоду, в якому ці продукти будуть реалізовані.

6.2.3. Переробка іноземних товарів на митній території України

Поміщення іноземних товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Іноземні товари, поміщені у митний режим переробки на митній території (давальницька сировина, отримана від власника-нерезидента), *зберігають статус іноземних товарів*. Продукти переробки (виготовлена з давальницької сировини продукція), залишки (відходи), отримані в процесі переробки іноземних товарів, вважаються поміщеними у митний режим переробки на митній території. Українські товари, які використовувалися в процесі переробки іноземних товарів на митній території України, *отримують статус іноземних товарів* у момент вивезення продуктів переробки за межі митної території України (ст. 159 МКУ [23]).

Окремі види іноземних товарів законодавчо заборонено ввозити з метою переробки на митну територію України, а деякі дозволено у лімітованій кількості. Кабінет Міністрів України визначає:

товари, у разі поміщення яких у митний режим переробки на митній території України застосовуються фінансові гарантії;

продукти переробки (готову продукцію), іноземні товари (давальницьку сировину), продукти переробки яких підлягають обов'язковому реекспорту – вивозу за кордон;

мінімальне співвідношення вартості іноземних та українських товарів для окремих видів товарів, що будуть перероблятися;

товари, поміщення яких під митний режим переробки на митній території забороняється [23].

Давальницьку сировину, отриману від нерезидента із-за кордону (тобто іноземні товари, поміщені у митний режим переробки на митній території України), звільнено від оподаткування ввізним митом, згідно з п. 12 ст. 286 МКУ [23]. Крім того, операції з ввезення іноземних товарів для переробки на митній території України не оподатковуються ПДВ – відповідно до п. 206.12 ст. 206 ПКУ [36].

Послуги з переробки давальницької сировини, які український виконавець надає нерезиденту-замовнику, оподатковується ПДВ за ставкою 0 % (п. 195.1.3 ст. 195 ПКУ [36]).

Митний режим переробки давальницької сировини завершується шляхом реекспорту продуктів переробки (виготовленої продукції) або поміщення їх у інший митний режим (ст. 160 гл. 23 МКУ [23]).

Операції з вивезення продуктів переробки у митному режимі реекспорту звільнено від оподаткування (п. 206.5 ст. 206 ПКУ [36]); мито та ПДВ не нараховуються.

Давальницька сировина, що підлягає переробці на території України, а також продукти її переробки протягом усього терміну толінгу знаходяться під митним контролем (ст. 152 МКУ [23]). Митні органи можуть проводити перевірку товарів, ввезених для переробки на митній території України, а також продуктів їх переробки у будь-якої особи, яка здійснює операції з переробки таких товарів. Крім цього, митні органи здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України. Дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки зазначаються в контракті з нерезидентом-замовником або в окремому документі, наданому митному органу вітчизняним підприємством-виконавцем для отримання дозволу на переробку товарів (ст. 153 МКУ [23]).

У подальшому реекспорті продукти переробки можуть вивозитися за кордон однією або кількома партіями, які підлягають митному декларуванню. До митної декларації надається перелік українських товарів, витрачених у ході переробки іноземних товарів, із зазначенням їх кількості та вартості (ст. 154 МКУ [23]).

Нерезидент, який замовив переробку, може розрахуватися з українським виконавцем частиною продуктів переробки, тобто виготовленою продукцією. У такому випадку частина продуктів переробки, призначена в оплату наданих послуг, розміщується у митний режим імпорту, з оподаткуванням ввізним митом та "імпортним" ПДВ за ставкою 20 % (ст. 155 МКУ [23]).

Продукти переробки іноземної давальницької сировини можуть бути реалізовані на внутрішньому українському ринку, тобто не вивозитися за кордон у режимі реекспорту. У такому разі переробка завершується поміщенням продуктів переробки у митний режим імпорту (зі сплатою мита та ввізного ПДВ), а потім ці продукти переробки випускаються у вільний обіг на території України. Однак митний орган має обов'язково впевнитися в тому, що:

продукти переробки було отримано саме з цієї давальницької сировини;

товари після переробки не можуть бути економічно вигідно відновлені у первісному стані (ст. 156 МКУ [23]).

Цими діями Митна служба України запобігає економічному шахрайству.

Якщо внаслідок переробки іноземних товарів підприємство-виконавець отримало залишки або відходи, що мають господарську цінність або придатні до утилізації, то вони підлягають поміщенню у відповідний митний режим до закінчення терміну переробки товарів, за вимогою ст. 157 МКУ [23] – тобто або у режим імпорту (якщо залишки, відходи залишаться на митній території України), або у режим реекспорту (якщо будуть вивезені за кордон).

6.2.4. Облік давальницьких операцій у резидента-виконавця

Оскільки давальницька сировина (іноземні товари, надані виконавцю для переробки) – власність іноземного замовника, то з переданням її для переробки виконавцю-резиденту право власності на цю сировину до такого виконавця не переходить. Тому в бухгалтерському обліку українського підприємства-виконавця давальницьку сировину необхідно враховувати на субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" позабалансового рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні" за цінами, передбаченими в толінговому контракті. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини, місцями їх зберігання або переробки.

Витрати з переробки або доопрацювання іноземних товарів виконавці обліковують на рахунку 23 "Виробництво" (за винятком вартості самої давальницької сировини замовника).

Дохід від надання нерезиденту-замовнику послуг з переробки іноземних товарів у бухгалтерському обліку формується відповідно до пп. 10 – 14 НП(С)БО 15 "Дохід" [28].

Заборгованість в іноземній валюті, яка виникає в ході зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною, підлягає перерахунку тільки за монетарними статтями, відповідно до пп. 7–8 НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [28].

6.3. Основи здійснення та обліку лізингових операцій

6.3.1. Законодавчі вимоги до операцій фінансового лізингу

Законодавство України містить кілька трактувань змісту поняття "фінансовий лізинг". Згідно з ч. 1 ст. 292 Господарського кодексу України, **лізинг** є господарською діяльністю, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає в наданні на підставі договору лізингу однією стороною (*лізингодавцем*) у користування другій стороні (*лізингоодержувачу*) на визначений строк майна, що належить на праві власності лізингодавцю [10].

У ст. 806 Цивільного кодексу України визначено, що **договір лізингу** – це цивільно-правовий договір, за яким одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності та було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (*прямий лізинг*), або майно, спеціально придбане лізингодавцем відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (*непрямий лізинг*), на певний строк і за встановлену плату (*лізингові платежі*) [86].

У ст. 1 Закону "Про фінансовий лізинг" (далі – Закон про фінлізинг) [82] встановлено, що **фінансовий лізинг** – це вид правових відносин, що виникають за договором фінансового лізингу. Згідно з договором фінансового лізингу, лізингодавець зобов'язується на строк і за плату (лізингові платежі), визначені цим договором, передати лізингоодержувачу у володіння та користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності [82].

На рис. 6.1 наочно подано ознаки фінансового лізингу, встановлені українським законодавством.

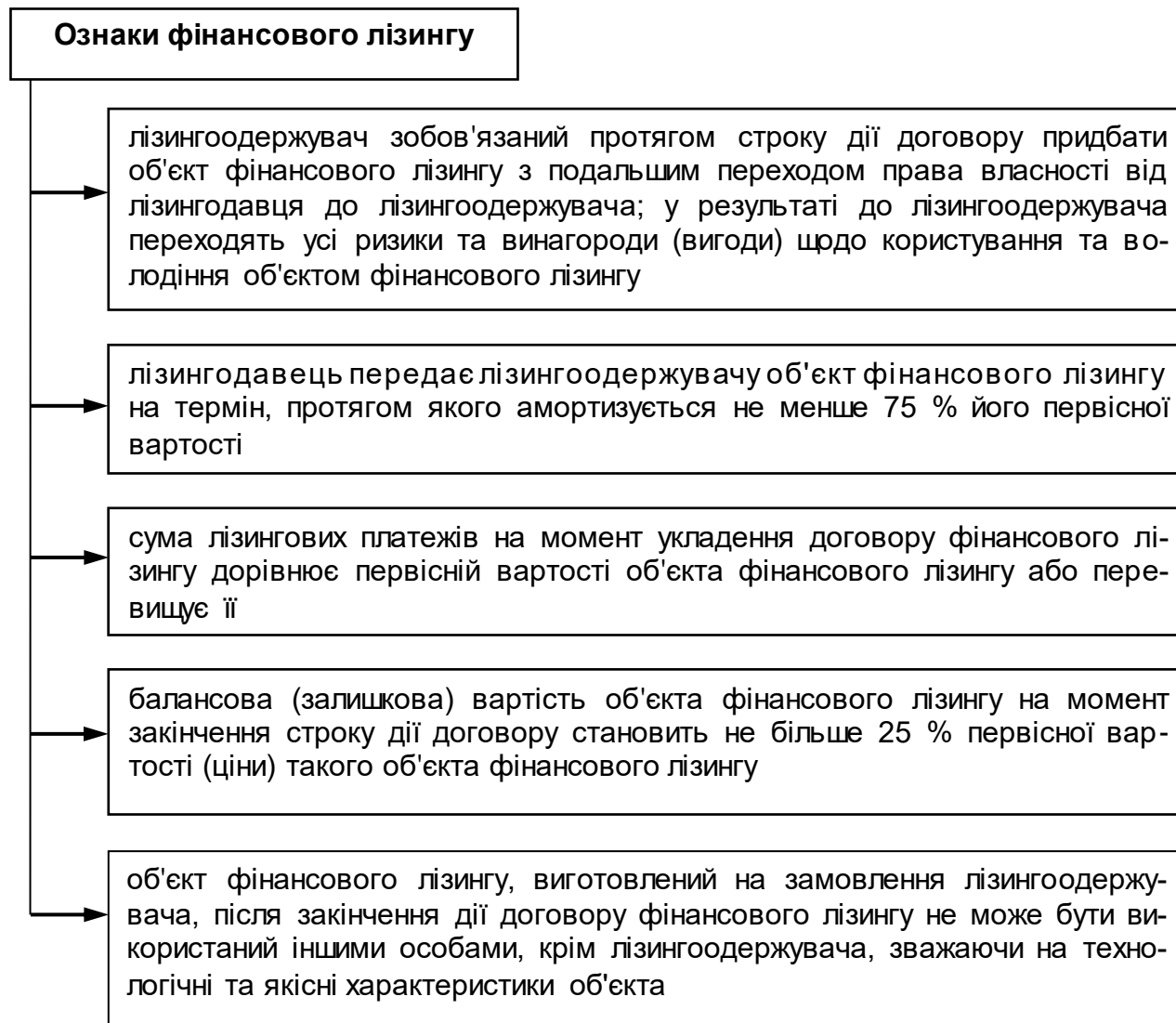


Рис. 6.1. Ознаки фінансового лізингу, встановлені ст. 5 Закону про фінансовий лізинг [82]

Зазначеними на рис. 6.1 ознаками фінансового лізингу також керуються податкові органи для відокремлення реальних угод фінансового лізингу від операцій купівлі-продажу, замаскованих у форму лізингу для уникнення оподаткування. Однак у термінології податкового (ПКУ) й облікового (НП(С)БО) законодавства України лізингодавець іменується *орендодавцем*, а лізингоотримувач – *орендарем*, тобто ці поняття є взаємозамінними.

Передане за договором фінансового лізингу майно є *об'єктом фінансового лізингу*. Власником цього майна є лізингодавець унаслідок однієї з таких подій:

лізингодавець набув майно без попередньої домовленості із лізингоодержувачем;

лізингодавець спеціально придбав майно у продавця (постачальника) для подальшого надання у фінансовий лізинг, причому придбання було здійснене згідно з установленими лізингоодержувачем специфікаціями й умовами, які передбачали наявність хоча б однієї з ознак фінансового лізингу, зазначеними у ст. 5 Закону про фінлізинг [82].

З позиції податкового законодавства, **лізингова (орендна) операція** – це господарська операція (крім операцій з фрахтування – чартеру морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк (п. 14.1.97 ст. 14 ПКУ [36]). У ПКУ встановлено, що лізинг класифікується на *оперативний* (оренда) та *фінансовий*.

Об'єктом фінансового лізингу може бути майно, яке відповідає критеріям основних засобів і не заборонене законодавством до передання в лізинг і вільного обігу на ринку. Згідно з п. 14.1.138 ПКУ, основними засобами є матеріальні активи, призначені для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 тис. грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, а очікуваний термін корисного використання (експлуатації) становить понад 1 рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [36].

Заборонено передавати у фінансовий лізинг земельні ділянки та інші природні об'єкти [82]. Також не можуть бути об'єктами фінансового лізингу об'єкти, визначені ч. II ст. 3 Закону України "Про оренду державного та комунального майна" [74], наприклад:

єдині майнові комплекси діючих державних закладів освіти; атомних електростанцій; метрополітену; підрозділів пожежної охорони; казенних підприємств; установ, що забезпечують випуск і зберігання грошових знаків, золотовалютних резервів, цінних паперів; тощо;

об'єкти, які забезпечують виконання державою своїх функцій, забезпечують економічну незалежність та обороноздатність держави; майно, що становить матеріальну основу суверенітету України;

засоби урядового та спеціального зв'язку;

державні реєстри, що створені й утримуються за рахунок коштів Державного бюджету;

майно державних архівних, музейних, бібліотечних установ; об'єкти культури, мистецтва, архітектури, меморіальні комплекси, заповідники, парки загальнонаціонального значення;

ядерні матеріали, ядерні установки й об'єкти, призначені для поводження з радіоактивними відходами, які мають загальнодержавне значення;

автомобільні дороги, крім тих, що належать підприємствам;

залізничні станції та колії загального користування, тягові підстанції, контактна мережа та інші пристрої залізниць;

майно, що забезпечує цілісність об'єднаної енергетичної системи України та диспетчерське (оперативно-технологічне) управління, магістральні та міждержавні електричні мережі;

магістральні нафто- та газопроводи та магістральний трубопровідний транспорт, підземні нафто- та газосховища;

аеродроми й аеродромні об'єкти (злітно-посадкові смуги, руліжні доріжки, перони, системи посадки, інші елементи аеродромів);

водосховища та водогосподарські канали комплексного призначення, гідротехнічні захисні споруди;

захисні споруди цивільного захисту; тощо [74].

Строк, на який лізингодавець передає лізингоодержувачу у володіння та користування об'єкт фінансового лізингу, не може становити менше 1 календарного року [82].

Фінансовий лізинг є різновидом договору оренди, основна відмінність якого полягає в участі в операції третьої сторони, тобто продавця об'єкта лізингу. **Суб'єктами лізингу** можуть бути:

лізингодавець – юридична особа, яка набула в установленому законом порядку право надавати послуги з фінансового лізингу та на підставі договору фінансового лізингу передає лізингоодержувачу у володіння та користування об'єкт фінансового лізингу [82];

лізингоодержувач – фізична особа, фізична особа-підприємець або юридична особа, яка відповідно до договору фінансового лізингу отримує від лізингодавця об'єкт фінансового лізингу у володіння та користування [82];

продавець (постачальник) – фізична особа, фізична особа-підприємець або юридична особа, в якій лізингодавець набуває у власність

майно (об'єкт фінансового лізингу) для подальшого передання лізингоодержувачу на підставі договору фінансового лізингу;

інші юридичні або фізичні особи, які є *сторонами багатостороннього договору лізингу* (дилери, брокери, торгові посередники, страхові та сервісні компанії та ін.) [82].

Звернімо увагу, що за законодавством України, лізингодавцем може бути *виключно юридична особа*.

Лізинг вбачається міжнародним, якщо одна зі сторін лізингового договору (один з суб'єктів лізингу) є нерезидентом. В Україні найбільш розповсюдженим є міжнародний лізинг, за якого лізингодавцем є іноземна лізингова компанія, а лізингоодержувачем – резидент.

Сутність фінансового лізингу полягає в наданні лізингоодержувачу права використовувати у своїй господарській діяльності об'єкт лізингу без переходу права власності на нього. Лізингодавець спочатку може не бути власником переданого в лізинг об'єкта, якщо договір фінансового лізингу зобов'язує його попередньо придбати об'єкт у власність для передання лізингоодержувачу.

Розрахунок за наданий об'єкт лізингоодержувач здійснює лізинговими платежами з рівною періодичністю протягом усього терміну дії договору фінансового лізингу, що має бути не меншим за 1 рік.

Договір лізингу із нерезидентом має відповідати вимогам законодавства України (а саме: ст. 6 Закону України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг" [81], ст. 18 Закону України "Про захист прав споживачів" [65], Закону "Про фінансовий лізинг" [82]) і містити наступні такі суттєві позиції: найменування сторін; об'єкт лізингу (склад і вартість майна), умови та терміни його поставки; термін лізингу; розмір, склад і графік сплати лізингових платежів, умови їх перегляду; умови повернення об'єкта лізингу в разі банкрутства лізингоодержувача; умови страхування об'єкта лізингу; умови реєстрації об'єкта лізингу; умови повернення об'єкта лізингу після закінчення терміну дії договору; умови дострокового розірвання договору лізингу; відповідальність сторін; дата та місце укладення договору [5]. Звернімо увагу: щодо об'єкта фінансового лізингу мають бути чітко вказані найменування та описані індивідуальні ознаки, які дозволяють безсумнівно ідентифікувати цей об'єкт.

Чинне законодавство не вимагає реєструвати нотаріально укладене юридичними особами договір фінансового лізингу. Однак передбачено необхідність зареєструвати **обтяження рухомого майна лізингом** у Державному реєстрі обтяжень рухомого майна [47].

Обтяження нерухомого майна лізингом підлягає державній реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно в порядку, встановленому Законом України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" [60].

Термін фінансового лізингу – це передбачений лізинговим договором строк, який починається з дати передання ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна, або права на отримання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що впливають із прав на володіння, користування або розпорядження таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.

Сплата лізингових платежів здійснюється в порядку, встановленому договором фінансового лізингу (ст. 13 Закону про фінлізинг [82]). Розмір, строки та порядок сплати лізингових платежів устанавлюються в графіку лізингових платежів, який оформлюється під час укладання та є його невід'ємною частиною. Якщо в договорі (або графіку лізингових платежів) не встановлена періодичність їх внесення, то сплата лізингових платежів здійснюється щомісячно (п. 5 ст. 762 Цивільного кодексу України [86]).

Законодавством не визначено документ, на підставі якого нараховується (сплачується) черговий лізинговий платіж. Отже, лізингові платежі можуть нараховуватися (сплачуватися) тільки згідно з графіком лізингових платежів, передбаченим умовами договору фінансового лізингу, без оформлення будь-якого додаткового документа. Однак на практиці, щоб уникнути непорозумінь з податковими органами, суб'єкти господарювання оформлюють на лізингові платежі *акти виконаних робіт (послуг)* – за аналогією з орендними операціями.

Чинне законодавство не містить заборону на перегляд лізингових платежів після укладення лізингового договору, однак така можливість

повинна бути передбачена договором. Водночас у договорі мають обумовлюватись порядок і формула такого перерахунку.

Згідно зі ст. 16 Закону про фінлізинг, *лізинговий платіж може складатися з*: суми, що відшкодовує частину вартості об'єкта фінансового лізингу; винагороди лізингодавцю за отриманий у фінансовий лізинг об'єкт фінансового лізингу; інших складових, зокрема платежів, витрат, які передбачені договором фінансового лізингу та безпосередньо пов'язані з його виконанням [82]. Іншими складовими лізингового платежу можуть бути витрати лізингодавця, пов'язані безпосередньо з виконанням договору фінансового лізингу: витрати, пов'язані з придбанням об'єкта лізингу лізингодавцем (транспортування, монтаж, налаштування); витрати, пов'язані з реєстрацією об'єкта; витрати на отримання гарантій третіх осіб тощо.

Платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) відносять до відсотків (пп. 14.1.206 ст. 14 ПКУ [36]).

Відповідно до п. 7 ст. 12 Закону про фінлізинг, лізингодавець має право розірвати договір фінансового лізингу в односторонньому порядку, встановивши факт, що лізингоодержувач надав недостовірну інформацію щодо своєї діяльності або фінансової спроможності виконувати зобов'язання за договором лізингу.

Крім того, згідно з ч. 4 ст. 17 Закону про фінлізинг, лізингодавець має право відмовитися від виконання договору про фінансовий лізинг в односторонньому порядку у випадку, якщо лізингоотримувач не сплачує частково або у повному обсязі лізингові платежі та прострочення складає більше 60 календарних днів [82].

Зовнішньоекономічна операція з отримання майна українським підприємством від нерезидента на підставі договору фінансового лізингу має свої особливості проведення, оподаткування та відображення у фінансовому обліку.

6.3.2. Оподаткування зовнішньоекономічного фінансового лізингу

Згідно з ПКУ, передання нерезидентом вітчизняному лізингоодержувачу об'єкта у фінансовий лізинг прирівнюється до його продажу, тобто об'єкт фінансового лізингу визнається умовно проданим без фактичного переходу права власності на цей об'єкт до лізингоодержувача. На дату

отримання об'єкта від лізингодавця-нерезидента лізингоодержувачу частині обліку податку на прибуток включає вартість цього об'єкта до складу основних засобів з метою амортизації (без урахування відсотків, нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору).

Податкові наслідки фінансового лізингу від нерезидента визначаються за правилами бухгалтерського обліку для тих лізингоодержувачів-резидентів, які не здійснюють корегування фінансового результату на податкові різниці в обчисленні податку на прибуток. Якщо орендарі корегують фінансовий результат на податкові різниці (маючи річний дохід більше 40 млн грн [36]), то формування первинної вартості об'єкта фінансового лізингу здійснюється за правилами бухгалтерського обліку. У подальшому, в ході експлуатації такого об'єкта та нарахування його амортизації лізингоотримувач має розраховувати "амортизаційні" податкові різниці в обчисленні податку на прибуток, дотримуючи ст. 138 ПКУ [36]. У податковому обліку лізингоотримувача відсотки за фінансовим лізингом завжди відображуються за правилами бухгалтерського обліку, тобто на дату нарахування, а не фактичної сплати.

Що стосується оподаткування податком на додану вартість (ПДВ), то згідно з пп. "г" п. 198.1 ст. 198 ПКУ, зі ввезенням необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу в лізингоодержувача виникає право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту [36]. У п. 188.1 ст. 188 ПКУ встановлено, що у випадку імпорту базою оподаткування ПДВ є договірна вартість, з урахуванням мита, акцизного податку та загальнодержавних податків [36].

Згідно з п. 198.3 ст. 198 ПКУ, податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи) [36] (у тому числі в разі їх імпорту з метою подальшого використання у господарській діяльності платника податку).

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів *датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата подання митної декларації для митного оформлення* (п. 187.8 ст. 187 ПКУ [36]).

Датою виникнення права на віднесення сум імпортного ПДВ до податкового кредиту є дата сплати податкового зобов'язання (п. 198.2 ст. 198 ПКУ [36]).

Таким чином, у випадку ввезення (імпортування) основних фондів за умовами договору фінансового лізингу з нерезидентом право на податковий кредит у лізингоотримувача – платника податків виникає на дату сплати імпортного ПДВ, визначеного в митній декларації, за умови подальшого використання об'єкта фінансового лізингу в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності лізингоотримувача.

Місце постачання послуг з надання нерезидентом у фінансовий лізинг нерухомого майна визначається за місцезнаходженням такого майна (пп. 186.2.2 ст. 186 ПКУ [36]). Тому послуги з надання нерезидентом в фінансовий лізинг нерухомого майна (наприклад, будівлі), яке розташоване в Україні, є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %; за межами України – не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Місце постачання послуг з надання лізингодавцем-нерезидентом у фінансовий лізинг рухомого майна (за винятком транспортних засобів) визначається за місцем реєстрації одержувача послуг як суб'єкта господарської діяльності (п. 186.3 ст. 186 ПКУ [36]). Тому послуги з надання нерезидентом у фінансовий лізинг рухомого майна (за винятком транспортних засобів), які надаються лізингоотримувачу резиденту, є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %.

Місце постачання послуг з надання в фінансовий лізинг транспортних засобів визначається в загальному порядку відповідно до п. 186.4 ст. 186 ПКУ [36] – за місцем реєстрації постачальника. Саме тому послуги з надання в оперативний або фінансовий лізинг транспортних засобів нерезидентом, який не має постійного представництва в Україні, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Якщо місце постачання послуг фінансового лізингу нерезидентом знаходиться на митній території України, то відповідальним за нарахування та сплату ПДВ до бюджету є одержувач таких послуг, тобто резидент-лізингоодержувач (п. 180.2 ст. 180 ПКУ [36]).

Таким чином, базою оподаткування ПДВ у здійсненні операцій постачання майна у фінансовий лізинг є:

за наданими послугами – вся сума лізингового платежу без урахування відсотків за кредитом і суми, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;

за поставленим майном (об'єктом фінансового лізингу) – договірна вартість, але не нижче за ціну купівлі такого майна.

Відсотки за фінансовим лізингом не є об'єктом оподаткування ПДВ відповідно до п. 196.1.2 ст. 196 ПКУ [36].

Наприклад, українське підприємство отримало у фінансовий лізинг від нерезидента – юридичної особи складські приміщення, розташовані на митній території України, й евакуатор. У такому випадку послуги з надання лізингодавцем (нерезидентом України) у фінансовий лізинг складських приміщень як нерухомого майна, розташованого на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ і оподатковуються в загальному порядку за ставкою 20 % (діють норми ст. 208 ПКУ [36]). Послуги лізингодавця щодо транспортного засобу (евакуатора) не є об'єктом оподаткування ПДВ.

6.3.3. Бухгалтерський облік у орендаря об'єкта фінансового лізингу, отриманого від нерезидента

Обліковий підхід до визначення фінансового лізингу (оренди) наближений до тлумачення у податковому законодавстві та Законі "Про фінансовий лізинг" [82]. Так, згідно з п. 4 НП(С)БО 14 "Оренда", **фінансова оренда** – це оренда, що передбачає передання орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом [28]. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з таких ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення терміну оренди;

2) орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) термін оренди становить більшу частину терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку терміну оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає можливість лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;

8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендареві [28].

Як бачимо, змістовно лізингова операція аналогічно трактується у обліковому та податковому законодавстві, але станом на 2021 р. існують юридичні неточності у переліках ознак фінансового лізингу.

У бухгалтерському обліку лізингоодержувача (орендаря) об'єкт, отриманий у фінансовий лізинг (оренду), відображується одночасно як актив (у складі основних засобів на рахунку 10 "Основні засоби") і як зобов'язання (довгострокова кредиторська заборгованість) за найменшою на початок терміну оренди оцінкою:

або за справедливою вартістю активу;

або за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів (п. 5 НП(С)БО 14 [28]).

Довгострокова кредиторська заборгованість орендаря за отриманим об'єктом фінансового лізингу відображується на субрахунку 531 "Зобов'язання з фінансової оренди".

В обліку лізингоодержувача формування первинної вартості об'єкта фінансового лізингу та, відповідно, зобов'язання перед лізингодавцем-нерезидентом відображується за вимогами п. 5 НП(с)БО 21: операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності (гривні) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [28]. У подальшому монетарна заборгованість перед лізингодавцем переоцінюється на дату розрахунку (дату погашення) та на дату балансу, із визначенням неопераційних курсових різниць (на рахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" або на рахунку 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць").

Фінансовими витратами орендаря є різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку терміну фінансової оренди [82]. Такі фінансові витрати лізингоодержувач відображує за дебетом субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" лише в сумі, що відноситься до звітного періоду.

Якщо орендареві дозволено здійснювати поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію, інше) й очікується, що такі поліпшення приведуть до збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від використання

об'єкта, то витрати на такі поліпшення капіталізуються орендарем, тобто включаються до вартості об'єкта фінансового лізингу [82].

Амортизація об'єкта фінансового лізингу, визнаного у складі основних засобів лізингоодержувача (орендаря), відображується в його бухгалтерському обліку згідно з правилами, встановленими НП(С)БО 7 "Основні засоби" або НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [28]. Якщо перехід права власності до орендаря після закінчення фінансового лізингу не передбачено, термін корисного використання об'єкта встановлюється як найменший з:

- терміну фінансового лізингу (за договором);
- терміну корисного використання [28].

Якщо після закінчення терміну фінансового лізингу право власності переходить до орендаря, то періодом очікуваного використання об'єкта фінансового лізингу вбачається термін його корисного використання.

6.4. Приклади обліку бартерних, толінгових і лізингових зовнішньоекономічних операцій підприємства

Завдання 6.1. Зовнішньоекономічний бартер товарами (імпорт передуює експорту)

Українське підприємство уклало бартерний контракт з компанією-нерезидентом, згідно з яким в обмін на поставлену нерезидентом партію іноземних товарів, контрактна вартість яких становить 12 000 євро, постачає йому український товар договірною вартістю також 12 000 євро.

Первісна вартість відвантажених на експорт українських товарів становить 310 000 грн. Ввізне мито на іноземні товари 3,5 %; вивізне мито 1,2 %. Плата за митне оформлення імпорту 460 грн, експорту – 345 грн.

Курс НБУ становив (умовно):

на дату митного оформлення імпорту й оприбуткування товарів, отриманих від нерезидента, – 33,67 грн/євро;

на дату митного оформлення експорту та відвантаження нерезиденту товарів українського підприємства – 33,51 грн/євро.

Відобразіть бартерні операції у фінансовому обліку резидента (табл. 6.1).

Розв'язання завдання 6.1

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|---|--|-----------|------------|-----------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| <i>Імпортна частина бартерного контракту</i> | | | | |
| 1 | <p>Оплачено митному органу імпорتنі митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 12 000 євро · 33,67 грн/євро = 404 040 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митні платежі: Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = = 404 040 · 3,5 % = 14 141,4 грн. Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (404 040 + 14 141,4) · 20 % = = 83 636,28 грн. Плата за митне оформлення імпорту = 460 грн. Усього митні платежі = 14 141,4 + 83 636,28 + 460 = = 98 237,68 грн</p> | 377 | 311 | 98 237,68 грн |
| 2 | <p>Оприбутковано товари, отримані від нерезидента за бартерним контрактом (за курсом НБУ на дату відвантаження). Гривневий еквівалент = 12 000 євро · 33,67 = = 404 040 грн</p> | 281 | 632 | <u>12 000 євро</u> 404 040 грн |
| 3 | Віднесено на первісну вартість товару суму ввізного мита | 281 | 377 | 14 141,4 грн |
| 4 | Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 460 грн |
| 5 | Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 83 636,28 грн |
| <i>Експортна частина бартерного контракту</i> | | | | |
| 6 | <p>Нараховано та сплачено експортні митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення) = 12 000 євро · 33,51 = = 404 120 грн</p> | 377 93 | 311 377 | 5 170,44 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|-----|-----|-----------------------------------|
| | <p>Мито = Митна вартість · Ставка мита = 402 120 · 1,2 % = 4 825,44 грн.</p> <p>Плата за митне оформлення = 345 грн.</p> <p>Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = 4 825,44 + 345 = 5 170,44 грн</p> | | | |
| 7 | <p>Відвантажено товари нерезиденту за бартерним контрактом (за справедливою вартістю товарів, отриманих за бартерним контрактом, тобто за курсом НБУ на дату попереднього отримання імпортованих товарів за бартером).</p> <p>Гривневий еквівалент = 12 000 євро · 33,67 = 404 040 грн</p> | 362 | 702 | <u>12 000 євро</u> 404 040 грн |
| 8 | Списано собівартість реалізованих за бартерним контрактом товарів | 902 | 281 | 310 000 грн |
| 9 | Відображено залік заборгованостей за бартерним контрактом | 632 | 362 | <u>12 000 євро</u> 404 040 грн |

Завдання 6.2. Зовнішньоекономічний бартер товарами (експорт передує імпорту)

Українське підприємство уклало бартерний контракт з компанією-нерезидентом, згідно з яким в обмін на поставлену резидентом партію українських товарів, контрактна вартість яких становить 24 000 дол. США, нерезидент поставляє йому іноземні товари договірною вартістю також 24 000 дол. США. Первісна вартість відвантажених на експорт українських товарів становить 530 700 грн.

Вивізне мито на українські товари становить 2 %, ввізне мито на іноземні товари – 5 %; плата за митне оформлення експорту – 530 грн, імпорту – 620 грн.

Курс НБУ становив (умовно):

на дату митного оформлення експорту та відвантаження нерезиденту товарів українського підприємства – 27,98 грн/дол. США;

на дату митного оформлення імпорту й оприбуткування товарів, отриманих від нерезидента, – 28,04 грн/дол. США.

Відобразіть бартерні операції у фінансовому обліку резидента (табл. 6.2).

Розв'язання завдання 6.2

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|---|--|-----------|------------|---------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| <i>Експортна частина бартерного контракту</i> | | | | |
| 1 | <p>Нараховано та сплачено експортні митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість (за курсом НБУ на дату митного оформлення) = 24 000 дол. США · 27,98 = 671 520 грн. Мито = Митна вартість · Ставка мита = 671 520 · 2 % = 13 430,4 грн. Плата за митне оформлення = 530 грн. Усього митні платежі = Мито + Плата за митне оформлення = 13 430,4 + 530 = 13 960,4 грн</p> | 377 93 | 311 377 | 13 960,4 грн |
| 2 | <p>Відвантажено товари нерезиденту за бартерним контрактом (за курсом НБУ на дату відвантаження). Гривневий еквівалент = 24 000 дол. США · 27,98 = 671 520 грн</p> | 362 | 702 | <u>24 000 дол. США</u> 671 520 грн |
| 3 | <p>Списано собівартість реалізованих за бартерним контрактом товарів</p> | 902 | 281 | 530 700 грн |
| <i>Імпортна частина бартерного контракту</i> | | | | |
| 4 | <p>Оплачено митному органу імпорتنі митні платежі. Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 24 000 дол. США · 28,04 = 672 960 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення). Митні платежі: Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = 672 960 · 5 % = 33 648 грн. Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (672 960 + 33 648) · 20 % = 141 321,6 грн. Плата за митне оформлення імпорту = 620 грн. Усього митні платежі = 33 648 + 141 321,6 + 620 = 175 589,6 грн</p> | 377 | 311 | 175 589,6 грн |
| 5 | <p>Оприбутковано товари, отримані від нерезидента за бартерним контрактом (за справедливою вартістю товарів, раніше відвантажених нерезиденту за бартерним контрактом, тобто за курсом НБУ на дату попереднього відвантаження українських товарів за бартером)</p> | 281 | 632 | <u>24 000 дол. США</u> 671 520 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|-----|-----|---------------------------------------|
| | Гривневий еквівалент = 24 000 дол. США · 27,98 = = 671 520 грн | | | |
| 6 | Віднесено на первісну вартість товару суму ввізного мита | 281 | 377 | 33 648 грн |
| 7 | Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 620 грн |
| 8 | Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 141 321,6 грн |
| 9 | Відображено залік заборгованостей за бартерним контрактом | 632 | 362 | <u>24 000 дол. США</u> 671 520 грн |

Завдання 6.3. Підприємство-виконавець переробляє іноземні товари нерезидента-замовника на умовах попередньої оплати

Замовник-нерезидент відвантажив на адресу українського підприємства (виконавця-резидента) іноземні товари, контрактна вартість яких склала 10 000 євро.

Договірна вартість послуг з переробки – 2 000 євро. Оплата послуг з переробки здійснюється в іноземній валюті на умовах попередньої оплати.

Фактична виробнича собівартість послуг з переробки давальницької сировини – 37 300 грн.

За митне оформлення було сплачено:

під час ввезення іноземних товарів для переробки – 1 050 грн;

під час вивезення продуктів переробки в режимі реекспорту – 1 270 грн.

Курс НБУ становив (умовно):

на дату надходження авансу в іноземній валюті від нерезидента-замовника в оплату за послуги з переробки іноземних товарів – 33,73 грн/євро;

на дату митного оформлення іноземних товарів у митний режим переробки на митній території України – 33,71 грн/євро;

на дату підписання акта наданих українським підприємством-виконавцем послуг з переробки іноземних товарів – 33,68 грн/євро.

Відобразіть господарські операції з переробки іноземних товарів у фінансовому обліку виконавця-резидента (табл. 6.3).

Розв'язання завдання 6.3

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|--|-----|-----|-----------------------------------|
| 1 | Внесено плату за митне оформлення після отримання дозволу митного органу на поміщення іноземних товарів у режим переробки на митній території України | 377 | 311 | 1 050 грн |
| 2 | Включено до собівартості послуг з переробки іноземних товарів суму платежів за митне оформлення | 23 | 377 | 1 050 грн |
| 3 | Оприбутковано на позабалансовому рахунку іноземні товари, що надійшли для переробки. Гривневий еквівалент = $10\,000 \text{ євро} \cdot 33,71 = 337\,100 \text{ грн}$ | 022 | – | <u>10 000 євро</u> 337 100 грн |
| 4 | Надійшла іноземна валюта від нерезидента-замовника в якості попередньої оплати за послуги з переробки іноземних товарів. Гривневий еквівалент = $2\,000 \text{ євро} \cdot 33,73 = 67\,460 \text{ грн}$ | 316 | 681 | <u>2 000 євро</u> 67 460 грн |
| 5 | Зараховано виручку на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $2\,000 \text{ євро} \cdot 33,73 = 67\,460 \text{ грн}$ | 312 | 316 | <u>2 000 євро</u> 67 460 грн |
| 6 | Відображено дохід від реалізації наданих послуг з переробки іноземних товарів (підписано акт наданих послуг) за курсом НБУ на дату отримання авансу. Гривневий еквівалент = $2\,000 \text{ євро} \cdot 33,73 = 67\,460 \text{ грн}$ | 362 | 703 | <u>2 000 євро</u> 67 460 грн |
| 7 | Відображено витрати, пов'язані з переробкою іноземних товарів. Витрати з переробки = $37\,300 + 1\,050 = 38\,350 \text{ грн}$ | 903 | 23 | 38 350 грн |
| 8 | Здійснено взаємозалік заборгованостей | 681 | 362 | <u>2 000 євро</u> 67 460 грн |
| 9 | Сплачено митні платежі під час оформлення вивезення продуктів переробки у митному режимі реекспорту | 377 | 311 | 1 270 грн |
| 10 | Включено суму митних платежів, сплачених під час вивезення продуктів переробки у режимі реекспорту, до складу витрат на збут | 93 | 377 | 1 270 грн |
| 11 | Списано вартість перероблених іноземних товарів з позабалансового обліку | – | 022 | <u>10 000 євро</u> 337 100 грн |

Завдання 6.4. Підприємство-виконавець переробляє іноземні товари нерезидента-замовника на умовах наступної оплати

Замовник-нерезидент відвантажив на адресу українського підприємства (виконавця-резидента) іноземні товари, контрактна вартість яких склала 25 000 дол. США. Договірна вартість послуг з переробки іноземних товарів – 3 200 дол. США. Фактична виробнича собівартість послуг з переробки давальницької сировини – 48 200 грн.

За митне оформлення було сплачено:

під час ввезення іноземних товарів для переробки – 1 290 грн.;

під час вивезення продуктів переробки в режимі реекспорту – 2 210 грн.

Курс НБУ становив (умовно):

на дату митного оформлення іноземних товарів у митний режим переробки на митній території України – 28,78 грн/дол. США;

на дату підписання акта наданих послуг з переробки іноземних товарів – 28,62 грн/дол. США;

на дату надходження іноземної валюти в якості плати за послуги з переробки іноземних товарів – 28,75 грн/дол. США.

Оплата послуг з переробки здійснюється в іноземній валюті після підписання сторонами акту наданих послуг.

Відобразіть господарські операції з переробки іноземних товарів у фінансовому обліку виконавця-резидента (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Розв'язання завдання 6.4

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Внесено плату за митне оформлення з отримання дозволу митного органу на поміщення іноземних товарів у режим переробки на митній території України | 377 | 311 | 1 290 грн |
| 2 | Включено до собівартості послуг з переробки іноземних товарів суму платежів за митне оформлення | 23 | 377 | 1 290 грн |

Закінчення табл. 6.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---------------------------------------|
| 3 | Оприбутковано на позабалансовому рахунку іноземні товари, що надійшли для переробки, – за курсом НБУ на дату митного оформлення. Гривневий еквівалент = $25\,000 \text{ дол. США} \cdot 28,78 = 719\,500 \text{ грн}$ | 022 | – | <u>25 000 дол. США</u> 719 500 грн |
| 4 | Відображено дохід від реалізації наданих послуг з переробки іноземних товарів (підписано акт наданих послуг) – за курсом НБУ на дату підписання акта. Гривневий еквівалент = $3\,200 \text{ дол. США} \cdot 28,62 = 91\,584 \text{ грн}$ | 362 | 703 | <u>3 200 дол. США</u> 91 584 грн |
| 5 | Відображено витрати, пов'язані з переробкою іноземних товарів. Витрати з переробки = $48\,200 + 1\,290 = 49\,490 \text{ грн}$ | 903 | 23 | 49 490 грн |
| 6 | Сплачено митні платежі для оформлення вивезення продуктів переробки у митному режимі реекспорту | 377 | 311 | 2 210 грн |
| 7 | Включено суму митних платежів, сплачених під час вивезення продуктів переробки у режимі реекспорту, до складу витрат на збут | 93 | 377 | 2 210 грн |
| 8 | Списано вартість перероблених іноземних товарів з позабалансового обліку | – | 022 | <u>25 000 дол. США</u> 719 500 грн |
| 9 | Надійшла іноземна валюта від нерезидента-замовника в якості плати за послуги з переробки іноземних товарів. Гривневий еквівалент = $3\,200 \text{ дол. США} \cdot 28,75 = 92\,000 \text{ грн}$ | 316 | 362 | <u>3 200 дол. США</u> 92 000 грн |
| 10 | Зараховано виручку на поточний валютний рахунок підприємства. Гривневий еквівалент = $3\,200 \text{ дол. США} \cdot 28,75 = 92\,000 \text{ грн}$ | 312 | 316 | <u>3 200 дол. США</u> 92 000 грн |
| 11 | Відображено курсову різницю з погашення монетарної дебіторської заборгованості. Курсова різниця = $(28,75 - 28,62) \cdot 3\,200 \text{ дол. США} = 416 \text{ грн}$ | 362 | 714 | 416 грн |

Завдання 6.5. Імпорт об'єкта фінансового лізингу (оренди) за договором з нерезидентом з подальшим переходом об'єкта оренди у власність лізингоодержувача

Сільськогосподарське підприємство у 2019 р. уклало з нерезидентом договір фінансового лізингу (оренди) комбайну (виробництво – Німеччина) з подальшим переходом об'єкта оренди у власність орендаря на таких умовах:

термін оренди – 2 роки (8 кварталів);

вартість об'єкта оренди – 24 000 євро;

сума винагороди лізингодавця – 9 600 євро;

орендна ставка відсотка – 24 % річних (6 % за квартал);

сплата орендних платежів проводиться поквартально в кінці кожного звітного періоду.

01.07.2020 р. об'єкт фінансового лізингу (комбайн) було розмитнено і передано лізингоодержувачу. Сума плати за митне оформлення товарів поза місцем розташування митних органів складала (умовно) 2 850 грн, мито 2,5 % (умовно).

Дата введення комбайну у експлуатацію – 03.07.2019 р.

Щоквартальний лізинговий платіж сплачується у останній день кварталу, становить 4 200 євро та складається з таких сум:

1) вартість комбайну – 3 000 євро (24 000 євро : 8 кварталів);

2) сума винагороди (комісія) лізингодавця – 1 200 євро (9 600 євро : 8 кварталів).

Курс НБУ був таким (умовно):

на 01.07.2019 р. – 31,79 грн/євро;

на 30.09.2019 р. – 32,41 грн/євро;

на 31.12.2019 р. – 32,16 грн/євро;

на 31.03.2020 р. – 32,62 грн/євро;

на 30.06.2020 р. – 32,97 грн/євро;

на 30.09.2020 р. – 33,04 грн/євро;

на 31.12.2020 р. – 32,85 грн/євро;

на 31.03.2021 р. – 33,15 грн/євро;

на 30.06.2021 р. – 33,21 грн/євро;

на 06.07.2021 р. – 32,93 грн/євро.

Термін корисного використання об'єкта оренди – 8 років. Підприємство застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації; ліквідаційна вартість – 38 000 грн.

Необхідно відобразити господарські операції у фінансовому обліку українського підприємства-лізингоодержувача за перший рік дії договору лізинга із нерезидентом (табл. 6.5).

Розв'язання завдання 6.5

| № з/п | Господарські операції | Дт | Кт | Сума |
|-------|---|-----|-----|-----------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | <p>01.07.2021 р. Перераховано митному органу митні платежі:</p> <p>Митна вартість = Контрактна вартість + Витрати до кордону = 24 000 євро · 31,79 = 762 960 грн (за курсом НБУ на дату митного оформлення).</p> <p>Митні платежі:</p> <p>Ввізне мито = Митна вартість · Відсоток мита = = 762 960 · 2,5 % = 19 074 грн.</p> <p>Плата за митне оформлення 2 850 грн.</p> <p>Імпортний ПДВ = (Митна вартість + Мито + Акцизний податок) · 20 % = (762 960 + 19 074) · 20 % = = 156 406,8 грн.</p> <p>Усього митні платежі = 19 074 + 2 850 + 156 406,8 = = 178 330,8 грн</p> | 377 | 311 | 178 330,8 грн |
| 2 | <p>01.07.2019 р. Отримано об'єкт фінансового лізингу (комбайн) від орендодавця.</p> <p>Гривневий еквівалент = 24 000 євро · 31,79 = = 762 960 грн</p> | 152 | 531 | <u>24 000 євро</u> 762 960 грн |
| 3 | 01.07.2019 р. Суму ввізного мита списано на первинну вартість об'єкта фінансового лізингу | 152 | 377 | 19 074 грн |
| 4 | 01.07.2019 р. Плату за митне оформлення віднесено до складу інших операційних витрат | 949 | 377 | 2 850 грн |
| 5 | 01.07.2019 р. Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту на підставі ввізної митної декларації | 641 | 377 | 156 406,8 грн |
| 6 | <p>01.07.2019 р. Визнано поточною частину довгострокової заборгованості, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу.</p> <p>Гривневий еквівалент = 12 000 євро · 31,79 = = 381 480 грн</p> | 531 | 611 | <u>12 000 євро</u> 381 480 грн |
| 7 | <p>03.07.2019 р. Об'єкт фінансового лізингу (комбайн) введено у експлуатацію.</p> <p>Облікова вартість комбайну = 762 960 + 19 074 = = 782 034 грн</p> | 104 | 152 | 782 034 грн |

Продовження табл. 6.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|-----|-----|---------------------------------|
| 8 | Нараховано амортизацію комбайну в липні-вересні 2019 р. Амортизація комбайну за 3 місяці = $(782\ 034 - 38\ 000) : 96 \cdot 3 = 23\ 251,06$ грн. | 23 | 131 | 23 251,06 грн |
| 9 | 30.09.2019 р. Визнано витратами поточного періоду суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,41 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\ 200$ євро $\cdot 32,41 = 38\ 892$ грн | 952 | 684 | <u>1 200 євро</u> 38 892 грн |
| 10 | 30.09.2019 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,41 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\ 200$ євро $\cdot 32,41 = 38\ 892$ грн | 684 | 312 | <u>1 200 євро</u> 38 892 грн |
| 11 | 30.09.2019 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині вартості об'єкта лізингу) (курс НБУ – 32,41 грн/євро) Гривневий еквівалент = $3\ 000$ євро $\cdot 32,41 = 97\ 230$ грн | 611 | 312 | <u>3 000 євро</u> 97 230 грн |
| 12 | 30.09.2019 р. Переоцінено поточну монетарну заборгованість, погашену орендодавцеві (в частині вартості об'єкта лізингу). Курсова різниця = $3\ 000$ євро $\cdot (31,79 - 32,41) = -1\ 860$ грн | 974 | 611 | 1 860 грн |
| 13 | 30.09.2019 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за довгостроковою заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $12\ 000$ євро $\cdot (31,79 - 32,41) = -7\ 440$ грн | 974 | 531 | 7 440 грн |
| 14 | 30.09.2019 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за поточною заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $9\ 000$ євро $\cdot (31,79 - 32,41) = -5\ 580$ грн | 974 | 611 | 5 580 грн |
| 15 | Нараховано амортизацію комбайну в жовтні-грудні 2019 р. Амортизація комбайну за 3 місяці = $(782\ 034 - 38\ 000) : 96 \cdot 3 = 23\ 251,06$ грн. | 23 | 131 | 23 251,06 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---------------------------------|
| 16 | 31.12.2019 р. Визнано витратами поточного періоду суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,16 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,16 =$ $= 38\,592 \text{ грн}$ | 952 | 684 | <u>1 200 євро</u> 38 592 грн |
| 17 | 31.12.2019 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,16 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,16 =$ $= 38\,592 \text{ грн}$ | 684 | 312 | <u>1200 євро</u> 38592 грн |
| 18 | 31.12.2019 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині вартості об'єкта лізингу) (курс НБУ – 32,16 грн/євро). Гривневий еквівалент = $3\,000 \text{ євро} \cdot 32,16 =$ $= 96\,480 \text{ грн}$ | 611 | 312 | <u>3 000 євро</u> 96 480 грн |
| 19 | 31.12.2019 р. Переоцінено поточну монетарну заборгованість, погашену орендодавцеві (в частині вартості об'єкта лізингу). Курсова різниця = $3\,000 \text{ євро} \cdot (32,41 - 32,16) =$ $= 750 \text{ грн}$ | 531 | 744 | 750 грн |
| 20 | 31.12.2019 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за довгостроковою заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $12\,000 \text{ євро} \cdot (32,41 - 32,16) =$ $= 3\,000 \text{ грн}$ | 531 | 744 | 3 000 грн |
| 21 | 31.12.2019 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за поточною заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $6\,000 \text{ євро} \cdot (32,41 - 32,16) =$ $= 1\,500 \text{ грн}$ | 531 | 744 | 1 500 грн |
| 22 | Нараховано амортизацію комбайну в січні-березні 2020 р. Амортизація комбайну за 3 місяці = $(782\,034 - 38\,000) : 96 \cdot 3 = 23\,251,06 \text{ грн}$. | 23 | 131 | 23 251,06 грн |
| 23 | 31.03.2020 р. Визнано витратами поточного періоду суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,62 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,62 =$ $= 39\,144 \text{ грн}$ | 952 | 684 | <u>1 200 євро</u> 39 144 грн |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---------------------------------|
| 24 | 31.03.2020 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,62 грн/євро) Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,62 =$ $= 39\,144 \text{ грн}$ | 684 | 312 | <u>1 200 євро</u> 39 144 грн |
| 25 | 31.03.2020 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині вартості об'єкта лізингу) (курс НБУ – 32,62 грн/євро). Гривневий еквівалент = $3\,000 \text{ євро} \cdot 32,62 =$ $= 97\,860 \text{ грн}$ | 611 | 312 | <u>3 000 євро</u> 97 860 грн |
| 26 | 31.03.2020 р. Переоцінено поточну монетарну заборгованість, погашену орендодавцеві (в частині вартості об'єкта лізингу). Курсова різниця = $3\,000 \text{ євро} \cdot (32,16 - 32,62) =$ $= -1\,380 \text{ грн}$ | 974 | 531 | 1 380 грн |
| 27 | 31.03.2020 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за довгостроковою заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $12\,000 \text{ євро} \cdot (32,16 - 32,62) =$ $= -5\,520 \text{ грн}$ | 974 | 531 | 5 520 грн |
| 28 | 31.03.2020 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за поточною заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $3\,000 \text{ євро} \cdot (32,16 - 32,62) =$ $= -1\,380 \text{ грн}$ | 974 | 531 | 1 380 грн |
| 29 | Нараховано амортизацію комбайну в квітні-червні 2020 р. Амортизація комбайну за 3 місяці = $(782\,034 - 38\,000) : 96 \cdot 3 = 23\,251,06 \text{ грн}$ | 23 | 131 | 23 251,06 грн |
| 30 | 30.06.2020 р. Визнано витратами поточного періоду суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,97 грн/євро). Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,97 =$ $= 39\,564 \text{ грн}$ | 952 | 684 | <u>1 200 євро</u> 39 564 грн |
| 31 | 30.06.2020 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині винагороди орендодавця) (курс НБУ – 32,97 грн/євро) | 684 | 312 | <u>1 200 євро</u> 39 564 грн |

Закінчення табл. 6.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|-----|-----|---------------------------------|
| | Гривневий еквівалент = $1\,200 \text{ євро} \cdot 32,97 =$ = 39 564 грн | | | |
| 32 | 30.06.2020 р. Перераховано суму орендного платежу (в частині вартості об'єкта лізингу) (курс НБУ – 32,97 грн/євро). Гривневий еквівалент = $3\,000 \text{ євро} \cdot 32,97 =$ = 98 910 грн | 611 | 312 | <u>3 000 євро</u> 98 910 грн |
| 33 | 30.06.2020 р. Переоцінено поточну монетарну заборгованість, погашену орендодавцеві (в частині вартості об'єкта лізингу). Курсова різниця = $3\,000 \text{ євро} \cdot (32,62 - 32,97) =$ = -1 050 грн | 974 | 531 | 1 050 грн |
| 34 | 30.06.2020 р. Відображено курсову різницю на кінець періоду за довгостроковою заборгованістю орендодавцеві. Курсова різниця = $12\,000 \text{ євро} \cdot (32,62 - 32,97) =$ = -4 200 грн | 974 | 531 | 4 200 грн |

Глосарій

| Поняття | Визначення поняття | Джерело |
|----------------------------------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| Валютні кошти – валютні цінності | <p>Це:</p> <p>іноземна валюта готівкою;</p> <p>платіжні документи (чеки, векселі, тратти, депозитні сертифікати, акредитиви та інші) в іноземній валюті;</p> <p>цінні папери (акції, облігації, купони до них, бони, векселі та інші) в іноземній валюті;</p> <p>золото та інші дорогоцінні метали у вигляді зливків, пластин і монет, а також сертифікати, облігації, варанти та інші цінні папери, номінал яких виражено у золоті; дорогоцінні камені</p> | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Валютні цінності | <p>Це:</p> <p>валюта України – грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу;</p> <p>іноземна валюта – іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу;</p> <p>платіжні документи та цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки, банківські накази, депозитні сертифікати, інші фінансові та банківські документи), виражені у валюті України, в іноземній валюті або банківських металах;</p> <p>банківські метали – золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів, у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів</p> | ст. 4 МКУ [23] |
| Валютні цінності | Національна валюта (гривня), іноземна валюта та банківські метали | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |

| 1 | 2 | 3 |
|-----------------------------|--|---|
| Валюта іноземна | <p>Це:</p> <p>грошові знаки грошових одиниць іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу;</p> <p>кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема у спеціальних правах запозичення), що належать до виплати в іноземній валюті;</p> <p>електронні гроші, номіновані у грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах</p> | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Валюта національна (гривня) | <p>Це:</p> <p>грошові знаки грошової одиниці України – гривні у вигляді банкнот, монет, у тому числі обігових, пам'ятних та ювілейних монет, і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу;</p> <p>кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у гривні;</p> <p>електронні гроші, номіновані у гривні</p> | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Валютна операція | <p>Операція, що має хоча б одну з таких ознак:</p> <p>операція, пов'язана з переходом права власності на валютні цінності та (або) права вимоги і пов'язаних з цим зобов'язань, предметом яких є валютні цінності, між резидентами, нерезидентами, а також резидентами та нерезидентами, крім операцій, що здійснюються між резидентами, якщо такими валютними цінностями є національна валюта;</p> <p>торгівля валютними цінностями;</p> <p>транскордонний переказ і транскордонне переміщення валютних цінностей</p> | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |

Продовження глосарію

| 1 | 2 | 3 |
|----------------------------|--|---|
| Валютне регулювання | Діяльність Національного банку України та в установлених цим Законом випадках – Кабінету Міністрів України, спрямована на регламентацію здійснення валютних операцій суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Валютний курс | Установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |
| Офіційний валютний курс | Курс валюти, офіційно встановлений Національним банком України як уповноваженим органом держави | ст. 1 Закону про НБУ [73] |
| Валютний нагляд | Система заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами валютного законодавства | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Вільний обіг | Обіг товарів, який здійснюється без обмежень з боку митних органів України | ст. 4 МКУ [23] |
| Випуск товарів | Надання митним органом права на користування та/або розпорядження товарами, щодо яких здійснюється митне оформлення, відповідно до заявленої мети | ст. 4 МКУ [23] |
| Декларант | Особа, яка самостійно здійснює декларування або від імені якої здійснюється декларування | ст. 4 МКУ [23] |
| Декларація митної вартості | Документ установленної форми, що подається декларантом і містить відомості щодо митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України чи стосовно яких змінюється митний режим | ст. 4 МКУ [23] |
| Експорт (експорт товарів) | Продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. Реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |

Продовження глосарію

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---------------------------|
| Експорт (імпорт) капіталу | Вивезення за межі України (ввезення з-за меж України) капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Зовнішньоекономічна діяльність | Діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Зовнішньоекономічний договір (контракт) | Домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Імпорт (імпорт товарів) | Купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами й організаціями України, розташованими за її межами | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Іноземні товари | Товари, що не є українськими відповідно до пункту 61 ст. 1 Митного кодексу України, а також товари, що втратили митний статус українських товарів відповідно до Митного кодексу України | ст. 4 МКУ [23] |
| Іноземна валюта | Валюта інша, ніж валюта звітності | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |
| | Це: валюта готівкою, грошові знаки (банкноти, білети державної скарбниці, монети), що знаходяться в обігу і є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені або ті, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, які знаходяться в обігу; платіжні документи у грошових одиницях іноземних держав та міжнародних розрахункових одиницях; | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |

Продовження глосарію

| 1 | 2 | 3 |
|-------------------------------|--|---|
| | кошти у грошових одиницях іноземних держав, міжнародних розрахункових одиницях та у діючій на території України валюті з вільною конверсією, які знаходяться на рахунках і вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами | |
| Квота експортна (імпортна) | Граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Курсова різниця | Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |
| | Позитивна різниця між офіційним обмінним курсом іноземної валюти до гривні, установленим Національним банком України на день придбання та на день продажу (погашення, іншого відчуження) цінного паперу, у разі якщо такий цінний папір номінований в іноземній валюті | п. 14.1.96-1 ст. 14 ПКУ [36] |
| Лізингодавець | Юридична особа, яка набула у встановленому законом порядку право надавати послуги з фінансового лізингу і на підставі договору фінансового лізингу передає лізингоодержувачу у володіння та користування об'єкт фінансового лізингу | ст. 1 Закону про фінансовий лізинг [82] |
| Лізингоодержувач | Фізична особа, фізична особа-підприємець або юридична особа, яка відповідно до договору фінансового лізингу отримує від лізингодавця об'єкт фінансового лізингу у володіння та користування | ст. 1 Закону про фінансовий лізинг [82] |
| Ліцензія експортна (імпортна) | Належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Митна декларація | Заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури | ст. 4 МКУ [23] |

Продовження глосарію

| 1 | 2 | 3 |
|-----------------------|--|---------------------------|
| Митний контроль | Сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку | ст. 4 МКУ [23] |
| Митний режим | Комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення | ст. 4 МКУ [23] |
| Митний статус товарів | Належність товарів до українських або іноземних | ст. 4 МКУ [23] |
| Митне оформлення | Виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення | ст. 4 МКУ [23] |
| Митна процедура | Зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України сукупність митних формальностей та порядок їх виконання | ст. 4 МКУ [23] |
| Митне регулювання | Регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України | ст. 1 Закону про ЗЕД [68] |
| Митні платежі | Це: мито; акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) | ст. 4 МКУ [23] |
| Монетарні статті | Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------|---|---|
| Немонетарні статті | Статті інші, ніж монетарні статті балансу | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |
| Нерезиденти | <p>Це:</p> <p>фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України;</p> <p>юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі ті, частки участі в яких належать резидентам;</p> <p>розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;</p> <p>відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених у підпункті "в" пункту 9 частини першої цієї статті, що розташовані за межами України та здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства іноземної держави;</p> <p>інші особи, які не є резидентами відповідно до пункту 9 частини першої цієї статті</p> | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Нерезиденти | <p>Це:</p> <p>юридичні особи, утворені відповідно до законодавства інших держав, які здійснюють свою діяльність за межами України, а також їх відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, які не здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства України;</p> <p>розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи, інші офіційні представництва іноземних держав та міжнародних організацій, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;</p> <p>фізичні особи: іноземці та особи без громадянства, громадяни України, які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України</p> | ст. 4 МКУ [23] |

| 1 | 2 | 3 |
|-----------------------------|--|---|
| Операція в іноземній валюті | Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті | п. 4 НП(с)БО 21 [28] |
| Резиденти | <p>Це:</p> <p>фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за межами України;</p> <p>фізичні особи-підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України; юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України; дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України;</p> <p>відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених в підпункті "б" пункту 8 частини першої цієї статті, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України</p> | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| | <p>Це:</p> <p>юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;</p> <p>дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;</p> <p>фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні</p> | п. 14.1.213 ст. 14 ПКУ [36] |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| | <p>Це:</p> <p>юридичні особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України, з місцезнаходженням на її території, а також їх відокремлені підрозділи за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності;</p> <p>дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;</p> <p>фізичні особи: громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за кордоном;</p> <p>відокремлені підрозділи іноземних юридичних осіб з місцезнаходженням на території України, які здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства України</p> | ст. 4 МКУ [23] |
| Українські товари | <p>Це товари:</p> <p>які повністю отримані (вироблені) на митній території України та які не містять товарів, ввезених із-за меж митної території України. Товари, повністю отримані (вироблені) на митній території України, не мають митного статусу українських товарів, якщо вони отримані (вироблені) з товарів, які не перебувають у вільному обігу на митній території України;</p> <p>ввезені на митну територію України та випущені для вільного обігу на цій території;</p> <p>отримані (вироблені) на митній території України</p> | ст. 4 МКУ [23] |
| Уповноважені установи | Банки, небанківські фінансові установи та оператори поштового зв'язку, які отримали ліцензію Національного банку України згідно з Законом про валюту і валютні операції | ст. 1 Закону про валюту і валютні операції [55] |
| Умовне звільнення від оподаткування митними платежами | Звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі поміщення товарів у митні режими, що передбачають звільнення від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму | ст. 4 МКУ [23] |

Закінчення глосарію

| 1 | 2 | 3 |
|-------------------|---|---|
| Фінансовий лізинг | <p>Вид правових відносин, за якими лізингодавець зобов'язується відповідно до договору фінансового лізингу на строк та за плату, визначені таким договором, передати лізингоодержувачу у володіння та користування як об'єкт фінансового лізингу майно, що належить лізингодавцю на праві власності та набуте ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем, або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов, та які передбачають наявність хоча б однієї з ознак фінансового лізингу, встановлених Законом про фінансовий лізинг</p> | ст. 1 Закону про фінансовий лізинг [82] |

Умовні скорочення

ГАТТ – Генеральна угода з тарифів і торгівлі (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT).

ДРФО – Державний реєстр фізичних осіб.

ДФС – Державна фіскальна служба.

ЄДРПОУ – Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців і громадських формувань.

ЄСВ – Єдиний соціальний внесок.

Закон про фінлізинг – Закон про фінансовий лізинг.

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність.

ЗЕО – зовнішньоекономічна операція.

IBAN – International Bank Account Number; міжнародний номер банківського рахунку, який складається з 29 символів.

ISO – International Organization for Standardization; Міжнародна організація зі стандартизації.

КМУ – Кабінет Міністрів України.

МВРУ – Міжбанківський валютний ринок України.

МКУ – Митний кодекс України.

НБУ – Національний банк України.

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

ПДВ – податок на додану вартість.

ПКУ – Податковий кодекс України.

ПП – приватне підприємство.

ПрАТ – приватне акціонерне товариство.

Суб'єкти ЗЕД – суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності.

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю.

УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності.

ЦКУ – Цивільний кодекс України.

Рекомендована література

1. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : підручник / І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 7-ме вид., перероб. і доп. – Житомир : Приватне підприємство "Рута", 2017. – 544 с.
2. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козака, О. О. Сукач, Д. М. Бурлаченко. – 6-те вид., перероб. та доп. – Київ : Центр учбової літератури, 2020. – 268 с.
3. Ковальчук Т. Г. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / Т. Г. Ковальчук. – Київ : Ліра-К, 2018. – 216 с.
4. Котиш О. М. Теоретичні аспекти визначення сутності поняття "зовнішньоекономічна операція". Економіка підприємства та управління виробництвом / О. М. Котиш // "Економіка розвитку" (Economics of Development). – 2014. – № 2 (70). – С. 99–103.
5. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / за заг. ред. С. О. Кузнецова. – Харків : Вид-во Іванченко І. С., 2019. – 221 с.
6. Огійчук М. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / М. Ф. Огійчук. – Київ : Алерта, 2019. – 332 с.
7. Управління зовнішньоекономічною діяльністю : навч. посіб. / за заг. ред. А. І. Кредісова. – Київ : ВІРА-Р, 2017. – 448 с.
8. Хрупович С. Є. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посіб. / С. Є. Хрупович. – Тернопіль : Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя, 2017. – 137 с.
9. Генеральна угода з тарифів і торгівлі // Митна енциклопедія : у 2-х т. [Електронний ресурс] / І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – Т. 1 : А – Л. – 472 с. – Режим доступу : https://web.archive.org/web/20190302204824/http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/456/1/414_IR.pdf.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>.
11. Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами : наказ Міністерства фінансів України від 25.12.1995 р. № 207 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0018-96#Text>.

12. Деякі питання реекспорту товарів : Указ Президента України від 02.04.2012 р. № 240/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/240/2012#Text>.

13. Єдиний державний інформаційний веб-портал "Єдине вікно для міжнародної торгівлі" : веб-сайт. – Режим доступу : <https://cabinet.customs.gov.ua>.

14. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : постанова Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#n22>.

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

16. Інструкція про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України: постанова Правління Національного банку України від 27.05.2008 р. № 148 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0520-08#Text>.

17. Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів : постанова Правління Національного банку України 02.01.2019 р. № 7 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19>.

18. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів : постанова Правління НБУ від 12.11.2003 р. № 492 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#n29>.

19. Інструкція про порядок консульської легалізації офіційних документів в Україні і за кордоном : наказ МЗС України від 04.06.2002 р. № 113 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0535-02#Text>.

20. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#n11>.

21. Класифікатор іноземних валют : постанова Правління НБУ від 04.02.1998 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#n15>.

22. Кодекс законів про працю № 322-VIII від 10.12.1971 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/322-08#Text>.

23. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

24. Міжнародна конвенція про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_002#Text.

25. Міжнародна конвенція про тимчасове ввезення від 26.06.1990 р. (Стамбул) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472#Text.

26. Міжнародна конвенція, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів від 05.10.1961 р. (Гаага) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU61K06U.html.

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 (МСБО 21) "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022.

28. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку // Бухгалтер911 : веб-сайт. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo>.

29. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

30. Офіційний сайт Інкотермс 2020 в Україні. – Режим доступу : https://inco-terms2020.com.ua/Terms___INCOTERMS___2020.html.

31. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. веб-сайт. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

32. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1045 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text>.

33. Перелік медичних виробів, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України яких підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків : постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 р. № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-2014-%D0%BF#Text>.

34. Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 р. № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vobu.ua/ukr/subscribers/paper-attachments/item/postanova-kmu-vid-040717-r-480>.

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PlanSchetov.aspx>.

36. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>.

37. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#n19>.

38. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>.

39. Положення про здійснення операцій із валютними цінностями : постанова Правління Національного банку України 02.01.2019 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19>.

40. Положення про Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільськогосподарства України : постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 459 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 11.09.2019 р. № 838) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/838-2019-%D0%BF#Text>.

41. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій : постанова Правління Національного банку України від 03.12.2003 р. № 516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03#Text>.

42. Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій за документарними акредитивами в розрахунках за зовнішньоекономічними операціями : постанова Правління Національного банку України від 03.12.2003 р. № 514 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1213-03#Text>.

43. Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції : постанова Правління Національного банку України 02.01.2019 р. № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19>.

44. Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України : постанова Правління Національного банку України 02.01.2019 р. № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19>.

45. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG6024.html.

46. Положення про форму та зміст розрахункових документів : наказ Міністерства фінансів України від 21.01.2016 р. № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-6#n27>.

47. Порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна : постанова Кабінету Міністрів України від 05.07.2004 р. № 830 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-2004-%D0%BF#Text>.

48. Порядок заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>.

49. Порядок митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України з використанням книжок (карнетів) А.Т.А. : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 657 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1670-12#Text>.

50. Порядок обліку осіб, які здійснюють операції з товарами : наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2015 р. № 552 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0807-15#Text>.

51. Порядок подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах до контролюючих органів : наказ Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. № 721 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1058-15#n19>.

52. Порядок реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 р. та Інструкції про заповнення книжки МДП : наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2017 р. № 953 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1496-17#Text>.

53. Про банки і банківську діяльність : Закон України № 2121-III від 07.12.2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2121-14#Text>.

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14#Text>.

55. Про валюту і валютні операції : Закон України № 2473-VIII від 21.06.2018 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>.

56. Про віднесення держав до переліку офшорних зон : розпорядження Кабінету Міністрів України № 143-р від 23.02.2011 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-%D1%80#Text>.

57. Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів : Закон № 216-IV від 24.10.02 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/216-15#Text>.

58. Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину : Закон № 180/96-ВР від 07.05.96 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/180/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

59. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення умов поставок : Закон України № 5060-VI від 05.07.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5060-17#Text>.

60. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України № 1952-IV від 01.07.2004 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1952-15#Text>.

61. Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності : постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.1999 р. № 756 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756-99-%D0%BF#Text>.

62. Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2021 рік : постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2020 р. № 1329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1329-2020-%D0%BF#Text>.

63. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання : наказ Державної податкової адміністрації України від 28.09.2015 р. № 841 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text>.

64. Про захист іноземних інвестицій в Україні : Закон України № 1540А-XII від 10.09.1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1540%D0%B0-12#Text>.

65. Про захист прав споживачів : Закон України № 1023-XII від 12.05.1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1023-12#Text>.

66. Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладаються суб'єктами підприємницької діяльності України : указ Президента України від 04.10.1994 р. № 566/94 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/566/94#Text>.

67. Про збір на обов'язкове державне страхування : Закон України № 400/97-ВР від 26.06.1997 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/400/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

68. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України № 959-XII від 16.04.1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/959-12#Text>.

69. Про Митний тариф України : Закон України № 674-IX від 04.06.2020 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#Text>.

70. Про міжнародне приватне право : Закон України № 2709-IV від 23.06.2005 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2709-15#Text>.

71. Про міжнародні договори України : Закон України № 1906-IV від 29.06.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text>.

72. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

73. Про Національний банк України : Закон України № 679-XIV від 20.05.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/679-14#Text>.

74. Про оренду державного та комунального майна : Закон України № 157-IX від 03.10.2019 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>.

75. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України № 2346-III від 05.04.2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2346-14#Text>.

76. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності : Закон України № 351-XIV від 23.12.1998 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14#Text>.

77. Про режим іноземного інвестування : Закон України № 93/96-ВР від 19.03.1996 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/93/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

78. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України № 4618-VI від 22.03.2012 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.

79. Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням : Закон № 441-V від 13.12.06 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/441-16#Text>.

80. Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур : Закон № 1033-XIV від 10.09.99 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1033-14#Text>.

81. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України № 2664-III від 12.07.2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2664-14#Text>.

82. Про фінансовий лізинг : Закон України № 1201-IX від 04.02.2021 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text>.

83. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/3480-15#Text>.

84. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

85. Уніфіковані правила і звичаї для документарних акредитивів, опубліковані Міжнародної торгової палати у редакції 2007 р. № 600 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32072.html.

86. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/435-15#Text>.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Курган Наталя Володимирівна

**ОБЛІК І ТЕХНІКА ПРОВЕДЕННЯ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ
ПІДПРИЄМСТВА**

Навчальний посібник

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Відповідальний редактор *О. С. Вяткіна*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Н. І. Ганцевич*

План 2022 р. Поз. № 3-ЕНП. Обсяг 189 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру

ДК № 4853 від 20.02.2015 р.