



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

«ОБЛІК І ТЕХНІКА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

Навчальний посібник

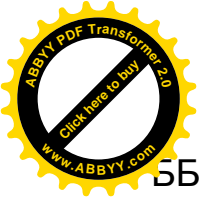
Автори

Ермаченко Володимир Єгорович
Лабунська Світлана Віталіївна
Малярєвська Ольга Григорівна
Малярєвський Юрій Дмитрович
Чечетова Наталя Федорівна
Прокопшина Олена Вікторівна

Відповідальний за випуск

Малярєвський Ю.Д.

Харків, ХНЕУ, 2011



ББК 65.9(2)8

О 90

Затверджено вченою радою Харківського національного економічного університету (протокол № 7 від 12.01.2009 р.)

Рецензенти: **Тимофєєв В. М.** – д-р екон. наук, проф., зав. кафедрою економічного аналізу та обліку Національного технічного університету «ХПІ»;

Дейнека О. Г. - д-р екон. наук, проф., зав. кафедрою менеджменту на транспорті УкрДАЗТ

Гриф надано Міністерством освіти і науки України

Лист № від

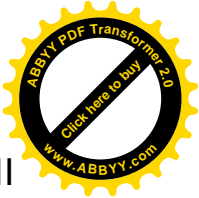
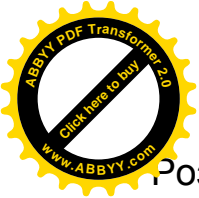
О 90 Облік і техніка зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник / Ермаченко В. Є., Лабунська С. В., Маляревська О. Г., Маляревський Ю. Д., Чечетова Н. Ф., Прокопішина О. В. - Харків: ВД «ІНЖЕК», 2011.- 500 с. Укр. мова

ISBN

У навчальному посібнику систематизовані й охарактеризовані зовнішньоекономічні операції, розглянутий порядок їхнього виконання, форми методи й процедури митного регулювання, а також бухгалтерський облік і оподаткування зовнішньоекономічних операцій з урахуванням вимог національних положень (стандартів)

Для студентів відповідних спеціальностей вузів, викладачів, аспірантів, бухгалтерів-практиків, менеджерів ЗЕД, митних брокерів, економістів.

ЗМІСТ



Розділ 1 ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ. **Ошибка! Закладка не определена.2**

1.1 Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності **Ошибка! Закладка не определена.3**

1.2 Види зовнішньоекономічної діяльності **Ошибка! Закладка не определена.4**

1.3 Регулювання ЗЕД з боку держави **Ошибка! Закладка не определена.6**

1.4 Зовнішньоторговельна політика держави **Ошибка! Закладка не определена.8**

Розділ 2 КОНТРАКТИ В ЗОВНІШНІЙ ТОРГІВЛІ **Ошибка! Закладка не определена.14**

2.1 Поняття, форма й види правочинів. Недійсні правочини **Ошибка! Закладка не определена.15**

2.2 Поняття договору й порядок його укладання. Належне виконання договору **Ошибка! Закладка не определена.17**

2.3 Документальне оформлення зовнішньоторговельних операцій **Ошибка! Закладка не определена.25**

Розділ 3 ОПЕРАЦІЇ В МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ, ЇХ СУТНІСТЬ І ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ **Ошибка! Закладка не определена.29**

3.1 Види міжнародних комерційних операцій **Ошибка! Закладка не определена.30**

3.2 Контракт купівлі-продажу. Схема виконання операції купівлі-продажу **Ошибка! Закладка не определена.38**

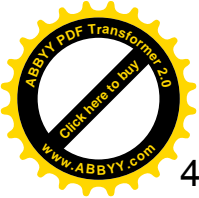
Іноземний банк..... **Ошибка! Закладка не определена.55**

3.3 Контракт за операціями з давальницькою сировиною. Схема виконання операцій з давальницькою сировиною **Ошибка! Закладка не определена.57**

3.4 Контракт консигнації. Схема виконання операції консигнації. **Ошибка! Закладка не определена.73**

Розділ 4 Система показників економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності. Розрахунок й аналіз ефективності торговельних угод..... **Ошибка! Закладка не определена.84**

4.1 Загальна характеристика показників зовнішньоекономічної діяльності **Ошибка! Закладка не определена.85**



4.2 Економічний ефект і ефективність експортних операцій

Ошибка! Закладка не определена.87

4.3 Економічний ефект і ефективність імпортних операцій **Ошибка!**

Закладка не определена.90

4.4 Економічний ефект і ефективність експортно-імпортних операцій

Ошибка! Закладка не определена.100

4.5 Економічний ефект і ефективність товарообмінних операцій

Ошибка! Закладка не определена.103

4.6 Факторний аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності

Ошибка! Закладка не определена.105

Питання для самоконтролю..... **Ошибка! Закладка не определена.111**

Розділ 5 ОПТИМІЗАЦІЯ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНОЇ ОПЕРАЦІЇ

..... **Ошибка! Закладка не определена.112**

5.1 Оптимізація, як вибір найбільш доцільної комбінації наявних можливостей у суб'єктів ЗЕД **Ошибка! Закладка не определена.112**

5.2 Вибір найбільш вигідної базисної умови постачання **Ошибка!**

Закладка не определена.113

5.3 Оптимізація ціни товару й загальної суми контракту **Ошибка!**

Закладка не определена.116

5.4. Вибір оптимальної умови платежу **Ошибка! Закладка не определена.118**

5.5. Розрахунок оптимальної моделі умов контракту купівлі-продажу

Ошибка! Закладка не определена.121

Розділ 1 ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ :

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ.

1.1 Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

1.2 Види зовнішньоекономічної діяльності

1.3 Регулювання ЗЕД з боку держави

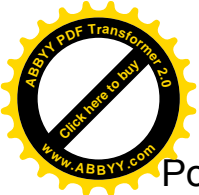
1.4 Зовнішньоторговельна політика держави

Розділ 2 КОНТРАКТИ В ЗОВНІШНІЙ ТОРГІВЛІ

2.1 Поняття, форма й види правочинів. Недійсні контракти

2.2 Поняття договору й порядок його укладання. Належне виконання договору

2.3 Документарне оформлення зовнішньоторговельних операцій



Розділ 3 ОПЕРАЦІЇ В МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ, ЇХ СУТНІСТЬ І ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ

3.1 Види міжнародних комерційних операцій

3.2 Контракт купівлі-продажу. Схема виконання операції купівлі-продажу

3.3 Контракти за операціями з давальницькою сировиною. Схема виконання операцій з давальницькою сировиною

3.4 Контракт консигнації. Схема виконання операції консигнації

Розділ 4 СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ. РОЗРАХУНКИ Й АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ УГОД

4.1 Загальна характеристика показників зовнішньоекономічної діяльності

4.2 Економічний ефект і ефективність експортних операцій

4.3 Економічний ефект і ефективність імпорتنних операцій

4.4 Економічний ефект і ефективність експортно-імпорتنних операцій

4.6 Економічний ефект і ефективність товарообмінних операцій

4.7 Факторний аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності

Розділ 5 ОПТИМІЗАЦІЯ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНОЇ УГОДИ

5.1 Оптимізація як вибір найбільш доцільної комбінації наявних можливостей у суб'єктів ЗЕД

5.2 Вибір найбільш вигідної базисної умови постачання

5.3 Оптимізація ціни товару й загальної суми контракту

5.4 Вибір оптимальної умови платежу

5.5 Розрахунок оптимальної моделі умов контракту купівлі-продажу

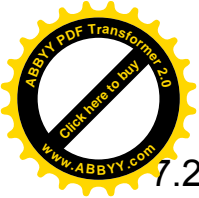
Розділ 6 МИТНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТОВАРІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

6.1 Організація декларування товарів при перетинанні ними митного кордону України

6.2 Порядок нарахування й сплати обов'язкових платежів під час митного оформлення товарів

Розділ 7 ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

7.1 Особливості організації обліку господарських операцій в іноземній валюті. Курсові різниці. Монетарні статті балансу. Вплив зміни валютних курсів на оцінку фінансового стану підприємства.



7.2 Порядок відкриття уповноваженими банками України рахунків в іноземній валюті. Особливості обліку й оцінки валютних цінностей підприємства. Класифікатор валют.

7.3 Облік продажу іноземної валюти на МВРУ

7.4 Порядок здійснення й відображення в обліку купівлі іноземної валюти на МВРУ

Розділ 8 ВІДБИТТЯ В ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

8.1 Загальна схема відображення в обліку експортних операцій

8.2 Організація ведення обліку товарних партій у виробників та невиробників. Види видатків при експорті.

8.3 Облік розрахунків з іноземними покупцями. Форми розрахунків і специфіка їх відбиття в бухгалтерському обліку

8.4 Особливості оподаткування експортних операцій

Розділ 9 ОБЛІК ІМПОРТУ ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ

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

9.2 Порядок формування облікової вартості імпортованих товарів під час їхнього оприбуткування. Відбиття в обліку сплати мита та платежів.

Облік витрат підприємства при імпорті

9.3 Форми розрахунків та платежів, що застосовуються під час виконання імпортованих контрактів

9.4 Особливості оподаткування імпортованих операцій

Розділ 10 ОБЛІК ІНШИХ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

10.1 Особливості проведення й відбиття в обліку бартерних операцій

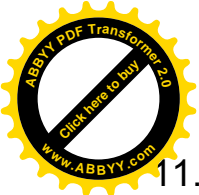
10.2 Особливості здійснення й відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною у ЗЕД

10.3 Облік і оподаткування лізингових операцій під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності

10.4 Облік зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії та консигнації

10.5 Відрядження за кордон: оформлення, бухгалтерський та податковий облік

Розділ 11 ОБЛІК ФІНАНСОВОЇ Й ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З НЕРЕЗИДЕНТАМИ



11.1 Облік кредитів, отриманих в іноземній валюті

11.2 Особливості бухгалтерського й податкового обліку депозитів в іноземній валюті

11.3 Порядок відбиття в обліку внесків у статутний капітал засновниками - нерезидентами

11.4 Особливості бухгалтерського обліку придбання необоротних активів у нерезидентів

Література



ВСТУП

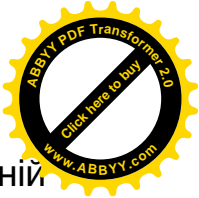
Інтернаціоналізація сучасного світового господарства вимагає нового рівня в підході, осмисленні й вивченні нових аспектів і форм зовнішньоекономічної діяльності підприємств України. Це у свою чергу, ставить нові завдання щодо удосконалення обліку й контролю за проведенням зовнішньоекономічних операцій у рамках міжнародного співробітництва між підприємствами, що є суб'єктами господарської діяльності різних країн.

Нинішній етап економічного розвитку України характеризується більшою питомою вагою експортно-імпортних операцій у загальному товарообігу. Виходячи з економічного й геополітичного положення України багато підприємств, суб'єктів господарської діяльності, стали учасниками зовнішньоторговельних операцій. Робота бухгалтера на підприємствах-суб'єктах зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) вимагає додаткових знань в області проведення ЗЕД, специфіки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, уміння працювати з основними нормативними документами міжнародного права й господарського права України.

У даному навчальному посібнику розглядаються питання, пов'язані з підготовкою й виконанням зовнішньоекономічних комерційних операцій; проблемами підвищення їхньої ефективності; удосконалення бухгалтерського обліку й аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

З розмаїтості зовнішньоекономічних операцій, у навчальному посібнику виділені ті, які мають найбільше застосування в Україні або є найбільш перспективними для господарюючих суб'єктів, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД).

Ключові положення митного регулювання ЗЕД базуються на діючих законодавчих і підзаконних актах України. У навчальному посібнику значна увага приділена тарифним і нетарифним методам митного регулювання зовнішньоторговельних операцій. Із цією метою проаналізована: структура митного тарифу, принципи визначення митної вартості, правила й умови звільнення від сплати мит, порядок сплати й розміри митних платежів.



Практично кожна господарська операція в зовнішньоекономічній діяльності є податковою подією. Порядок відображення їх у бухгалтерському й податковому обліку здійснюється за особливими правилами, які роз'яснені й підкріплені практичними прикладами у вигляді таблиць бухгалтерських записів із урахуванням національних стандартів і інструкції із застосування плану рахунків, а також показників податкового обліку. Оскільки операції по ввозу й вивозу товарів (робіт, послуг) є об'єктами обкладання ПДВ, певні сторінки в цих розділах відведені питанням сплати "імпортного" ПДВ і відшкодування ПДВ по товарах, експортованих за митну територію України.

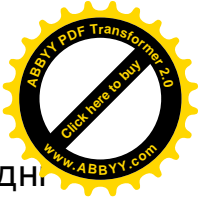
Важливе місце в ланцюжку зовнішньоекономічних відносин займають розрахунки в іноземній валюті. Правила оформлення документів, пов'язаних із придбанням валюти й розрахунками із закордонними постачальниками, схеми бухгалтерських записів по відображенню операцій при придбанні та реалізації іноземної валюти, а також формування валового доходу і валових витрат для цілей розрахунку оподаткованого прибутку розглянуті в навчальному посібнику.

Більшість нормативних документів, що регулюють питання зовнішньоекономічної діяльності, передбачає відповідальність за порушення законодавства. Інформація про види відповідальності за порушення у ЗЕД наведена в таблицях, і така систематизація допоможе спростити визначення виду відповідальності суб'єктів ЗЕД за те або інше порушення.

Викладання основ теорії й практики здійснення операцій в області зовнішньоекономічної діяльності спрямовано на засвоєння необхідного комплексу теоретичних знань і одержання практичних навичок комерційної роботи.

Тим, хто стає суб'єктом правовідносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а також тим, хто вже здійснює господарські операції по переміщенню матеріальних цінностей через митний кордон України (покупку, продаж, комісію, консигнацію, доручення, оренду, операції з давальницькою сировиною, транзит і т.і.), даний посібник допоможе:

правильно скласти й оформити зовнішньоекономічний контракт;



вчасно оформити й представити у відповідні органи необхідні дозвільні документи, передбачені чинним законодавством (ліцензії, сертифікати й т.і.);

підготуватися до ввозу (вивозу) вантажів через митний кордон України і їхнього декларування залежно від режиму ввозу (постійного, тимчасового, транзиту), виду товарів (сільськогосподарської продукції, нафтопродуктів, підакцизних товарів, газу, електроенергії й т.і.), умов договору;

врахувати особливості оподаткування зовнішньоекономічних операцій, щоб мінімізувати сплату необхідних податків і зборів, а також правильно відобразити такі операції в бухгалтерському й податковому обліку;

грамотно й вчасно здійснювати розрахунки в іноземній валюті зі своїми партнерами;

не допускати порушень законодавства, що регламентує зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів підприємництва.

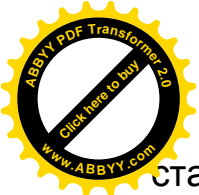
Видання рекомендується для практичних працівників, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, а також буде цікаво для бухгалтерів, юристів, керівників підприємств і студентів вищих навчальних закладів.

Навчальний посібник складено на підставі чинного законодавства й нормативних документів за станом на 01.11.2009 р. Зміни, які безперервно відбуваються в нормативній базі, відобразити на певний момент часу без непорозумінь і неточностей практично неможливо. Тому дата досить умовна.

«Шлях того, хто пише від початку до кінця всипаний терном, цвяхами й кропивою і тому розсудлива людина всіляко повинна відстороняти себе від письменства» (А. П. Чехов). Проте, люди беруть участь у процесі нагромадження й передачі знань за допомогою книги.

Навчальне видання є працею не тільки авторів, але й великої кількості осіб і організацій, що створювали її наповнення в інформативному змісті.

Автори виражають щиру вдячність відомим ученим Стровському Л. Є, Кредісову А. І., Терещенко С., Миролубовій Т. В., Бутинцю Ф. Ф, Пономаренко В.С., Журавльовій І. В., праці яких

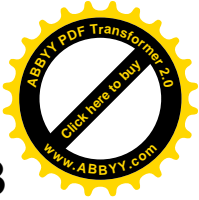
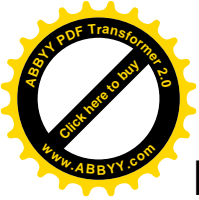


становлять основу сучасних галузей науки в сфері управління зовнішньоекономічною діяльністю, митної справи, бухгалтерського обліку й були використані при написанні даної роботи.

Автори особливо вдячні газеті «Все про бухгалтерський облік», без оперативного опублікування нормативної бази й аналітичного огляду по ній, навряд чи можливим було б дане видання у світлі мінливих правил гри на полі бухгалтерського обліку ЗЕД.

Особливе визнання рецензентам проф. Тимофееву В. М. та проф. Дейнеці О. Г. за прочитання й конструктивні зауваження по змісту книги.

Щира вдячність видавничому дому «ІНЖЕК» за титанічну працю по редакційній підготовці рукопису до видання, проф. Кизиму М. А. за сприяння у виданні книги.



Розділ 1 ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ.

Нормативна база

1. Конституція України №254/ 96-ВР від 28.06.1996 р.
2. Декларація про державний суверенітет України № 55-XII від 16.07.1990 р.
3. Закон України "Про підприємництво" № 698-XII від 07.02.1991р., у редакції від 16.01.2003 р., № 429-IV.
4. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-XII від 16.04.1991 р., у редакції від 23.06.2009 р., № 15-рп/2009.
5. Закон України «Про Єдиний митний тариф» № 2097-XII від 05.02.1992р., у редакції від 05.06.2009 р., № 1474-VI.
6. Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економіки України» № 302 від 14.09.2007 р.
7. Наказ Міністерства економіки України «Про порядок ліцензування експорту товарів» № 991 від 09.09.2009 р.



1.1 Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність є однією з основних форм економічних відносин України з іноземними державами.

Конституцією, Декларацією про державний суверенітет України та Законом України "Про економічну самостійність Української РСР" встановлено, що однією з основ реалізації державного суверенітету України є її самостійність при здійсненні й регулюванні зовнішньоекономічних відносин.

Згідно ст.1 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" (далі - Закон про ЗЕД), зовнішньоекономічна діяльність — це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [4].

У відповідності зі ст. 3 Закону про ЗЕД **суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності** в Україні є:

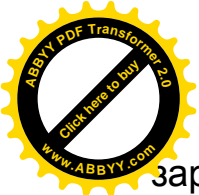
1) **фізичні особи** - громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

2) **юридичні особи**, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України, в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

3) **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;

4) **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;

5) **спільні підприємства** за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності,



zareestrovani yak taki v Ukraїni i yakі maють postiyne misceznahodzhennya na teritorii Ukraїni;

б) **інші** суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівні права здійснювати будь-які види цієї діяльності, передбачені ст. 5 Закону про ЗЕД.

Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність із моменту набуття ними статусу юридичної особи (тобто з моменту державної реєстрації).

Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність із моменту набуття ними цивільної дієздатності відповідно до законів України.

Фізичні особи, що мають постійне місце проживання на території України, крім цього, мають зазначене право, якщо вони зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності відповідно до Закону України "Про підприємництво" [1]. Фізичні особи, які не мають постійного місця проживання на території України, мають це право, якщо вони є суб'єктами господарської діяльності за законами держави, в якій вони мають постійне місце проживання або громадянами якої вони є.

1.2 Види зовнішньоекономічної діяльності

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть здійснювати будь-які види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені законодавством України. Види зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюються в Україні суб'єктами цієї діяльності, представлені на рис. 1.1

Важливим є усвідомлення сутності основних зовнішньоекономічних операцій у визначеннях, що закріплені законодавчо [4]:

експорт (експорт товарів) — це продаж товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України (резидентами) іноземним суб'єктам господарської діяльності (нерезидентам), у тому числі з оплатою в негрошовій формі, з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів.

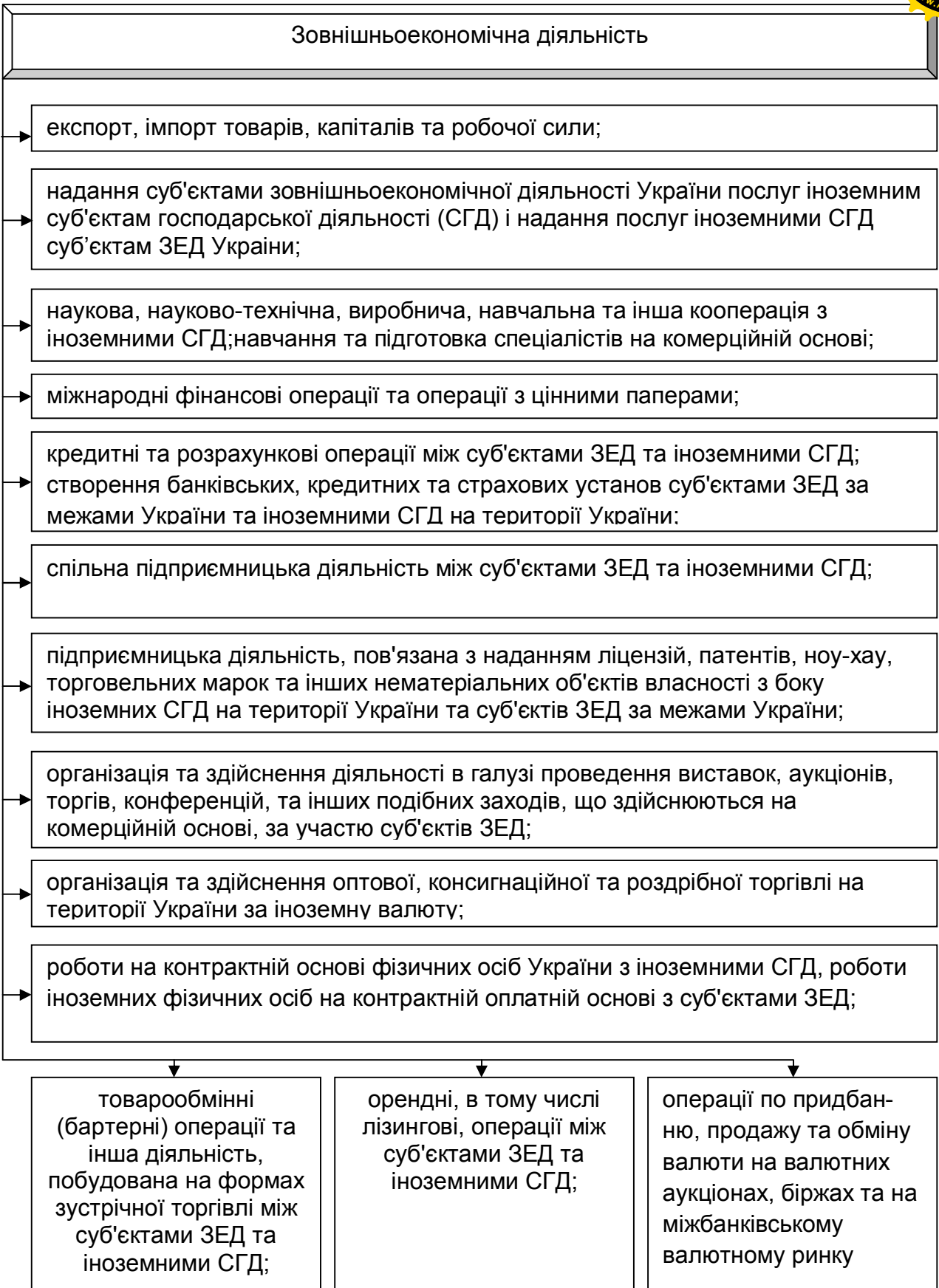
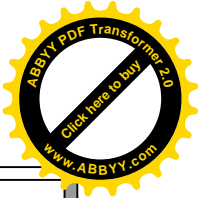
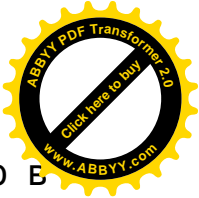


Рис. 1.1 Види зовнішньоекономічної діяльності підприємств



імпорт (імпорт товару) — це купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами

При цьому **товаром** згідно ст. 1 Закону про ЗЕД вважається будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі).

Під **реекспортом** розуміють продаж іноземному суб'єкту господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, які раніше були імпортовані на митну територію України.

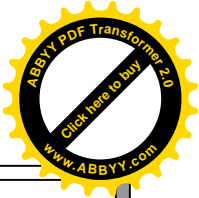
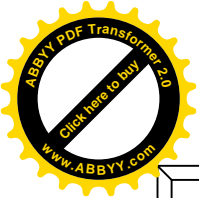
При **реімпорті** проводиться ввезення на митну територію України товарів українського походження, які раніше були експортовані.

Посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення й інших), здійснюються без яких-небудь обмежень [4].

1.3 Регулювання ЗЕД з боку держави

Зовнішньоекономічна діяльність регулюється державою в особі її органів, недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками й іншими організаціями координаційного типу), самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, які укладаються між ними [4].

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики, Державна митна служба України, Антимонопольний комітет України, Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі й органи місцевого управління в межах повноважень, визначених законодавством (стт. 9 – 10 Закону про ЗЕД). Їхні функції представлені на рис. 1.2.



Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

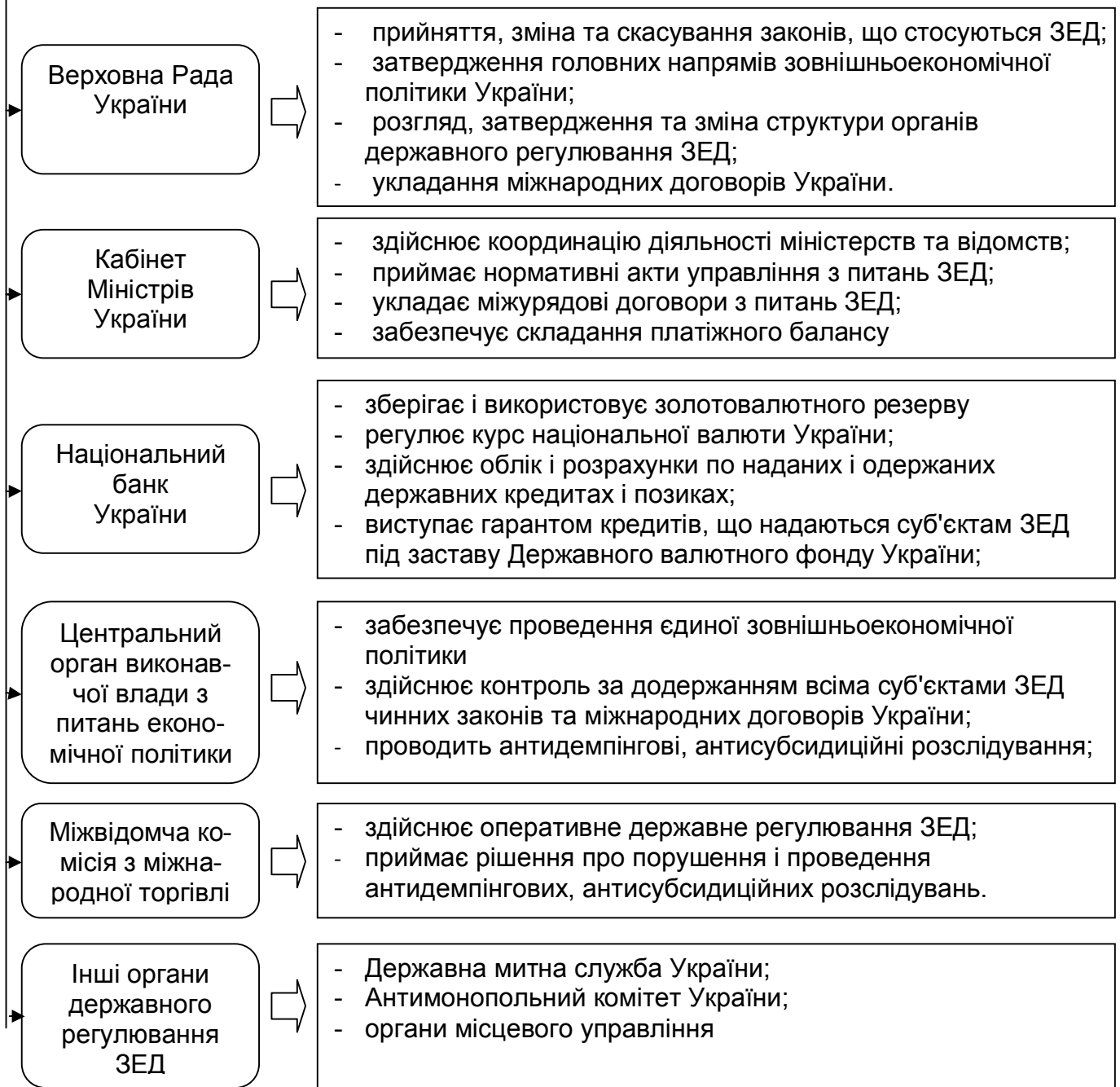
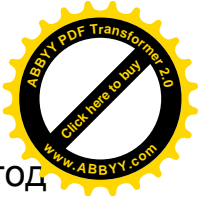
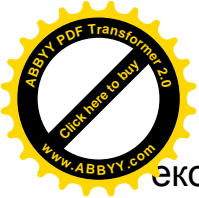


Рис. 1.2 Органи державного регулювання ЗЕД і їхні функції

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні регулюється за допомогою законів України, передбачених законами актів тарифного й нетарифного регулювання, що видаються державними органами в межах їхньої компетенції, економічних заходів оперативного регулювання у законодавчих межах, рішень недержавних органів управління



економікою, прийнятих відповідно до їхніх установчих документів, і угод між суб'єктами ЗЕД, які не суперечать законодавству України. Варто звернути увагу, що регулювання ЗЕД актами й діями державних і недержавних органів, прямо не передбачених ст. 7 Закону про ЗЕД, заборонено.

1.4 Зовнішньоторговельна політика держави

Зовнішньоекономічна політика - це система заходів, націлених на досягнення економікою країни певних переваг на світовому ринку й, одночасно, на захист внутрішнього ринку від закордонних товарів-конкурентів. Таким чином, завданням зовнішньоекономічної політики держави є стимулювання або обмеження експорту чи імпорту для створення позитивного сальдо за зовнішньоторговельними операціями і забезпечення додаткового надходження коштів на розвиток вітчизняної економіки. Зовнішньоекономічна політика, як основа правового забезпечення міжнародної торгівлі, формується із взаємозалежних складових, якими є національні форми й інструменти регулювання зовнішньої торгівлі. Їхній взаємозв'язок представлений на рис. 1.3.

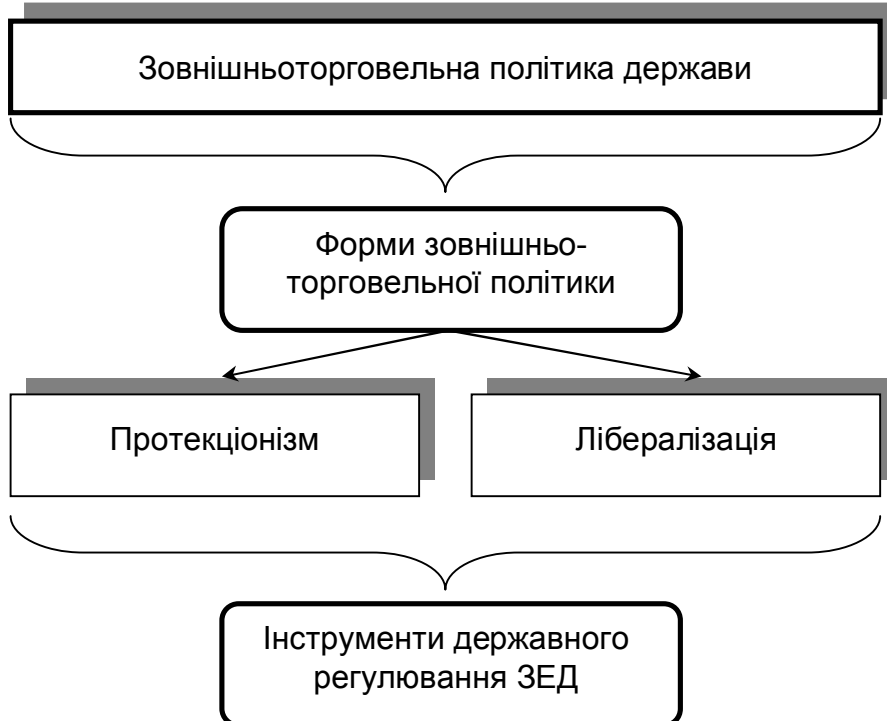


Рис. 1.3 **Взаємозв'язок форм і інструментів реалізації зовнішньоторговельної політики держави.**

Основними формами реалізації зовнішньоторговельної політики є протекціонізм і лібералізація.



Протекціонізм, насамперед, спрямований на стимулювання розвитку економіки країни й полягає в наданні певних переваг національним виробникам і в створенні бар'єрів для проникнення іноземних конкурентів на внутрішній ринок.

Лібералізація зовнішньоторговельної політики держави проявляється в поступовому скасуванні обмежень у зовнішній торгівлі, зниженні ставок мита, спрощенні митних процедур і, таким чином, сприяє інтеграції економіки країни у світову господарську систему.

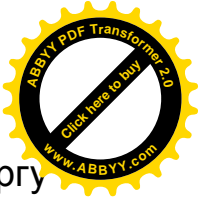
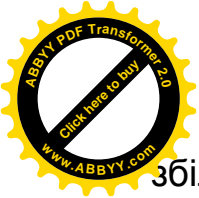
У різноманітті інструментів державного регулювання ЗЕД можна виділити внутрішні, що використовуються безпосередньо в рамках національного економічного простору, і митні, що діють в основному при перетинанні товарами митного кордону держави (рис. 1.4). Разом з тим, цей поділ є досить умовним; інструменти державного регулювання багато в чому переплітаються й доповнюються один іншим, ґрунтуючись у цілому на зовнішньоторговельній політиці держави й змінюючись залежно від того, чи схиляється вона у бік протекціонізму, або набуває тенденцій лібералізації.

Особливе місце в системі реалізації державного регулювання ЗЕД займають тарифні методи. **Митний тариф** являє собою перелік товарів, які підлягають обкладанню митом. Ці товари об'єднані в групи за ознакою походження та за ступенем обробки.

Під **митом**, у відповідності зі ст. 6 Закону України про Єдиний митний тариф № 2097-XII від 05.02.1992, розуміється податок на товари й інші предмети, які переміщуються через митний кордон України [5]. Економічна дія мита полягає в тому, що вона збільшує ціну товару, ввезеного в країну, і створює таким чином різницю в ціні на цей товар на світовому ринку й у межах даної країни.

Нетарифні обмеження - комплекс національних адміністративних заходів, які також спрямовані на регулювання експортно-імпорتنих операцій.

Кількісні обмеження – адміністративна форма нетарифного державного регулювання торговельного обороту, при якій визначаються кількість і номенклатура товарів, експорт і імпорт яких дозволений. Кількісні обмеження є формою державного регулювання умов виходу підприємств на зовнішній ринок. Застосування цих методів спричиняє



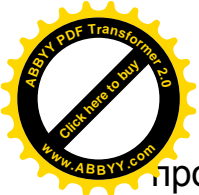
збільшення ціни імпортованих (експортних) товарів, що у свою чергу зменшує обсяги їхньої реалізації.



Рис. 1.4 Інструментарій державного регулювання ЗЕД

Ліцензування – регулювання зовнішньоекономічної діяльності за допомогою видачі державними органами пакета документів, що надають право на експорт або імпорт певної кількості товару протягом встановленого строку. Ліцензування експорту (імпорту) товарів в Україні здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Автоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій з надання суб'єкту ЗЕД дозволу на здійснення



протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) не справляє обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

Неавтоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії використовується в разі встановлення квот (кількісних або інших обмежень) на експорт (імпорт) товарів.

Згідно ст.16 Закону про ЗЕД ліцензування експорту й імпорту вводиться Україною самостійно в особі її державних органів у наступних випадках:

значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагоме значення для життєдіяльності в Україні;

різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);

різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;

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

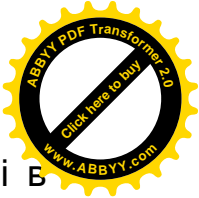
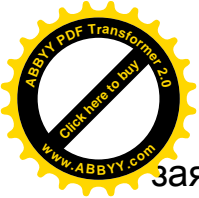
експорту та імпорту золота та срібла, крім банківських металів;

необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника

необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Рішення про введення режиму ліцензування й квотування експорту (імпорту) щорічно приймається Кабінетом Міністрів України з визначенням списку конкретних товарів, які підпадають під режим ліцензування й квотування, а також термінів дії такого режиму. Щодо кожного виду товару встановлюється тільки один вид ліцензії або квоти.

Ліцензії на імпорт (експорт) товарів видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики на підставі



заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. У разі необхідності в одержанні погодження можливе звернення до кількох органів виконавчої влади, але не більше ніж до трьох. Форми заявок для одержання ліцензій визначаються наказами Міністерства економіки України № 991 від 09.09.2009 (в разі експорту) та № 302 від 14.09.2007 (в разі імпорту).

Для одержання ліцензії необхідно окрім заявки надати наступні документи:

лист-звернення щодо оформлення ліцензії з гарантією сплати державного збору за її видачу;

копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;

копію зовнішньоекономічного договору (з усіма додатками та специфікаціями до нього), засвідчену керівником суб'єкта ЗЕД;

у разі експорту - оригінал експертного висновку Торгово-промислової палати України або регіональної торгово-промислової палати з визначенням країни походження та коду товару відповідно до УКТЗЕД;

при імпорті у випадках, визначених Кабінетом Міністрів України - оригінал погодження відповідного уповноваженого органу виконавчої влади

У разі запровадження режиму автоматичного ліцензування строк видачі ліцензії не повинен перевищувати 10 робочих днів від дати одержання заявки та інших необхідних документів, що відповідають установленим вимогам.

У разі запровадження режиму неавтоматичного ліцензування: строк розгляду заявок не повинен перевищувати 30 днів від дати їх одержання, якщо заявки розглядаються в порядку їх надходження, та більше 60 днів від дати закінчення оголошеного строку приймання заявок, якщо всі вони розглядаються одночасно.



Розділ 2 КОНТРАКТИ В ЗОВНІШНІЙ ТОРГІВЛІ

Нормативна база

1. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
2. Митний кодекс України № 92-IV від 11.07.2002 р. у редакції від 04.06.2009 р., № 1451- VI.
3. Документи комісії ООН по міжнародній торговельній справі (UNCITRAL)
4. Документи Світової організації торгівлі (СОТ)
5. Документи конференції ООН по торгівлі й розвитку (UNCTAD)
6. Конвенція ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів
7. Інкотермс - 2000



2.1 Поняття, форма й види правочинів. Недійсні правочини

Зовнішньоекономічна діяльність українських суб'єктів реалізується шляхом укладання угод і здійснення правочинів, при цьому формуються відносини між українськими на іноземними суб'єктами господарювання.

Під **правочином** прийнято розуміти дії особи, спрямовані на набуття, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків (ст. 202 Цивільного кодексу України – далі ЦКУ) [7].

Зовнішньоторговельним операціям притаманні дві істотні ознаки. Це, по-перше, наявність іноземного контрагента й, по-друге, їх змістом є операції, що згідно до чинного законодавства є видами зовнішньоекономічної діяльності.

Правочини, що лежать в основі зовнішньоекономічних операцій повинні відповідати вимогам, що впливають із міжнародних договорів, за участю України, а також Законів української держави.

Згідно чинного законодавства розрізняють правочини односторонні, дво- та багатосторонні (ст. 202 ЦКУ). Цей розподіл проводиться залежно від того, чи містить правочин вираження волі одного, двох або більшого числа осіб. Прикладом **одностороннього** правочину є оферта. **Двосторонні** правочини мають форму договорів, які в зовнішній торгівлі йменуються часто контрактами. **Багатосторонніми** є, як правило, договори про спеціалізацію й кооперування виробництва, які укладаються між організаціями країн – членів економічних союзів.

Правочин виражає волю його учасника. Волевиявлення може бути прямим або непрямим. При **прямому волевиявленні** воля виражається в усній або письмовій формі. При **непрямому волевиявленні** особа проводить дії, що дозволяють зробити висновок про її волю до настання відповідних правових наслідків, так звані конклюдентні дії (concludere — робити висновок). Конклюдентною дією є, наприклад, відвантаження продавцем партії товару, замовленої покупцем, при відсутності прямо вираженої згоди з боку продавця прийняти замовлення. Однак, конклюдентна дія визнається припустимою при здійсненні тільки таких правочинів, для яких законом не встановлена обов'язкова письмова форма (ст. 205 ЦКУ).



Особливі правила встановлені щодо правочинів українських суб'єктів у сфері ЗЕД. Форма зовнішньоторговельних операцій, що проводяться цими суб'єктами, і порядок укладання відповідних договорів визначаються законодавством України, незалежно від місця їх здійснення. Отже, якщо правочин має місце за кордоном, він також повинен відповідати вимогам українського законодавства щодо форми й порядку укладання. Ця обставина має важливе практичне значення, оскільки законодавство багатьох іноземних держав, на відміну від українського, визнає дійсною для торговельних правочинів усну форму.

Зовнішньоторговельна операція може бути недійсною. У відповідності зі статтею 215 ЦКУ правочин, що не відповідає вимогам закону визнається **недійсним**. У діяльності українських суб'єктів зустрічаються, зокрема, такі правочини, що визнаються недійсними: позастатутні, укладені під впливом обману, з пороками форми.

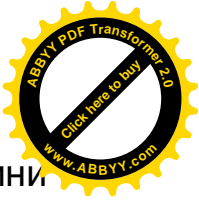
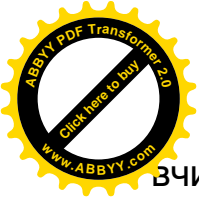
Позастатутним вважається правочин, здійснений юридичною особою в суперечності із цілями, зазначеними в його уставі. Так, недійсною буде зовнішньоторговельна операція, проведена українською організацією, по перевезенню експортних вантажів у випадку, якщо ця організація не має ліцензії на дану діяльність.

Омана — це подання про яких-небудь істотні для даної угоди умови інформації, що не відповідає дійсності, або незнання цих умов. Причиною такого може бути як необережність контрагентів, так і випадкові обставини. Омана може мати місце щодо кожного з елементів угоди: її предмета, особи контрагента, строку й місця виконання та ін.

Недотримання письмової форми й порядку підписання зовнішньоторговельного договору також спричиняє недійсність правочину.

Досить часто до визнання правочину недійсним приводять дії сторін, які вже в процесі його виконання домовляються про зміну окремих умов контракту або про його доповнення, однак письмово, і при тому у належному порядку, таких змін і доповнень не оформлюють.

Розрізняють фіктивні та удавані правочини. **Фіктивним** є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином. **Удаваним** є правочин, який вчинено сторонами для приховання іншого правочину, який вони насправді



вчинили. Якщо буде встановлено, що правочин є удаваним, відносини сторін регулюються правилами щодо правочину, який сторони насправді вчинили.

У випадку виконання недійсного правочину однією або обома сторонами, повністю або частково, виникає питання про наслідки такого виконання. Закон передбачає три можливих наслідки в такому випадку: двостороння реституція, одностороння реституція й недопущення реституції.

При **двосторонній реституції** кожна зі сторін зобов'язана повернути іншій все отримане по недійсній угоді.

При **односторонній реституції** виконання, проведене однією зі сторін, їй повертається, а виконання, зроблене іншою стороною, стягується в дохід держави.

При **недопущенні реституції** все отримане по договору направляється в доходи держави, а якщо його виконано тільки однією стороною, то з іншої сторони в доходи держави стягується все отримане нею й все відшкодування, що належало їй з першої сторони.

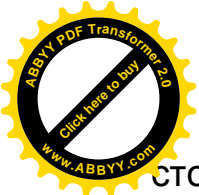
2.2 Поняття договору й порядок його укладання.

Належне виконання договору

Договір — це домовленість двох або більше сторін про встановлення, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків (ст. 626 ЦКУ). У договорі беруть участь не менш двох осіб. Якщо одна особа бере на себе обов'язок перед другою стороною вчинити певні дії або утриматися від них, а друга сторона наділяється лише правом вимоги, без виникнення зустрічного обов'язку, то договір визнається одностороннім. Якщо правами та обов'язками наділені обидві сторони договору, договір є двостороннім.

Сторони, у рамках договору, приймають на себе права й обов'язки для досягнення певного результату, пов'язаного в основному із задоволенням майнового інтересу. Зобов'язання, що виникають із договору, називаються договірними. Вони є найпоширенішими. Можуть бути й інші підстави для виникнення зобов'язань. Наприклад, шкідливі дії, внаслідок яких виникають так звані деліктні зобов'язання.

Договір може бути укладений шляхом складання й підписання



сторонами одного документа. У сучасних умовах розвитку засобів телекомунікацій пропозиція про укладання договору може бути зроблена на відстані. У цьому випадку процес укладання договору починається із пропозиції вступити в договір, що називається **офертою**. Різновидом оферти є надсилання контрагентові проекту договору, уже підписаного відправником. Особа, що направляє оферту, називається оферентом, а особа, яка її приймає є акцептантом.

Однак не кожна пропозиція, пов'язана з укладанням договору, вважається офертою, як наприклад різного роду преїскуранти, проспекти, тарифи, рекламні оголошення. Оферта повинна відповідати наступним вимогам:

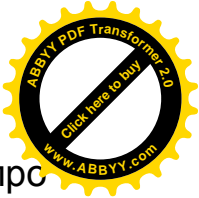
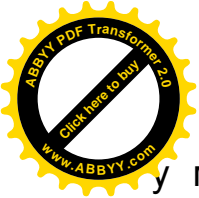
1. Включати всі об'єктивно істотні умови договору.
2. Містити остаточне рішення оферента укласти договір за умови прийняття його пропозиції. У випадку відмови оферента після одержання згоди (акцепту) іншої сторони, він відповідає за відмову в такій же мірі як за відмову від договору і повинен відшкодувати іншій стороні понесені нею у зв'язку із цим збитки.
3. Вона повинна бути спрямована конкретній особі й отримана адресатом.

У зв'язку з тим, що оферта розглядається законодавцем, як односторонній правочин, виникає питання про строк, протягом якого оферент зв'язаний своєю пропозицією. Такий **строк** може бути зазначений у самій оферті. І в цьому випадку оферент зв'язаний своєю пропозицією протягом цього строку. Якщо оферта зроблена без зазначення строку для відповіді, то строк для прийняття пропозиції становить 30 днів від дня відправлення оферти [7].

Акцепт повинен бути беззаперечним і містити згоду з усіма умовами оферти. Відповідь про згоду укласти договір на інших, чим було запропоновано, умовах визнається відмовою від пропозиції й у той же час новою пропозицією.

Важливе значення мають момент і місце укладання договору. Визначивши момент укладання договору, можна встановити й місце його укладання, а це, у свою чергу, пов'язане з відповіддю на питання про право, що застосовується до договору.

Договір, що укладається шляхом переписки, вважається укладеним



у момент одержання особою, що зробила пропозицію, відповіді про прийняття її пропозиції, тобто в момент одержання акцепту оферентом. Відповідно місцем укладання договору є місце одержання акцепту.

У країнах англо-американського права моментом укладання договору вважається момент відправлення акцепту, а місцем укладання договору - місце відправлення акцепту.

Виконання договору означає здійснення дій, що становлять зміст прав і обов'язків сторін. Договір повинен бути виконаний належним чином, тобто відповідно до вимог закону та умов самого договору.

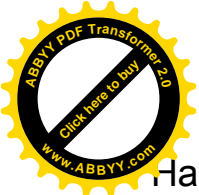
Найважливішими вимогами закону відносно належного виконання договору є:

1. Неприпустимість односторонньої відмови від виконання договору.
2. Виконання договору у встановлений самим договором або законом строк.
3. Виконання договору в належному місці.

У відповідності зі ст. 525 ЦКУ одностороння відмова від виконання зобов'язання й одностороння зміна умов договору не допускаються, за винятком випадків, передбачених законом. Таких випадків небагато, і вони носять лише характер виключень із загального встановленого законом правила.

Вимога належного виконання договору зобов'язує сторони виконати свої зобов'язання в строго встановлений термін (ст. 530 ЦКУ). Якщо строк виконання договору не встановлений, то кредитор вправі зажадати виконання, а боржник зобов'язаний зробити виконання. При цьому боржник зобов'язаний виконати такий договір у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги кредитора, якщо обов'язок негайного виконання не впливає із закону, договору або суті зобов'язання.

Закон допускає виконання договору до строку. У відповідності зі ст. 531 ЦКУ боржник вправі виконати зобов'язання достроково, якщо інше не встановлено договором, актами цивільного законодавства або не впливає із суті зобов'язання чи звичаїв ділового обороту. Неприпустимість дострокового виконання договору без згоди покупця впливає, наприклад, із суті зобов'язання за договором купівлі-продажу, оскільки таке виконання може не відповідати інтересам покупця.



Наприклад, відсутність коштів для більш ранньої оплати, невідготовленість складів і т. ін.

Договір повинен бути виконаний у належному місці, що пов'язано, зокрема, з розподілом витрат по доставці переданого за договором майна. Місце виконання може бути зазначене в законі, договорі або впливати із суті зобов'язання. Стаття 532 ЦКУ встановлює, що якщо місце виконання не визначено законом, договором і не впливає із суті зобов'язання, то виконання повинне бути здійснене в місці проживання боржника, а якщо боржником є юридична особа - за місцем його знаходження. Із цього правила є два виключення: виконання зобов'язання передати нерухоме майно повинне бути здійснене в місці знаходження майна; грошові зобов'язання виконуються в місці проживання кредитора в момент виникнення зобов'язання.

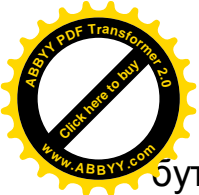
Якщо договір не виконаний або виконаний неналежним чином, то настає **цивільно-правова (майнова) відповідальність** боржника перед кредитором.

Основними формами відповідальності боржника є відшкодування збитків і сплата неустойки. Така відповідальність стимулює дотримання договірної дисципліни й спрямована на відшкодування заподіяного кредитором майнового збитку.

Вимогу про стягнення збитків можна пред'явити завжди, якщо її стягнення не виключається законом. Однак необхідно довести їх наявність, оскільки стягнення збитків спрямоване на те, щоб відшкодувати кредитором лише заподіяний майновий збиток.

Збитки прийнято розділяти на позитивний збиток і упущену вигоду. **Позитивний збиток** — це витрати, понесені кредитором, втрата або ушкодження його майна (наприклад, втрати через припинення виробництва, витрати по перевезенню й т. ін.). **Упущена вигода** — це не отримані кредитором доходи, що міг би одержати кредитор, якби договір був виконаний належним чином.

У зовнішній торгівлі знаходить застосування стягнення абстрактних збитків — на відміну від конкретних збитків, тобто реальних втрат, довести розмір яких буває досить важко. **Абстрактні збитки** обчислюються шляхом визначення різниці між ціною, встановленою в контракті, і рівнем ринкової ціни на момент, коли договір повинен був



бути виконаний. Вимога про стягнення абстрактних збитків може бути висунута як покупцем, так і продавцем залежно від підвищення або зниження ціни товару на ринку в порівнянні із ціною, передбаченою в контракті.

Вимога про відшкодування моральних збитків може бути пред'явлена по зовнішньоторговельній операції, до якої застосовуються норми права, що допускає стягнення таких збитків.

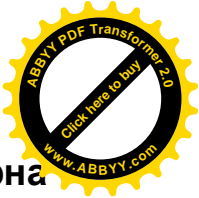
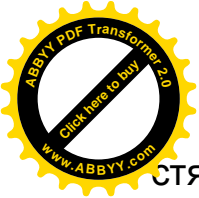
Неустойка (штраф, пеня) являє собою встановлену законом або договором грошову суму або інше майно, які боржник зобов'язується передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання (ст. 549 ЦКУ). Неустойка може бути визначена у твердій сумі або у вигляді певного відсотка із суми невиконаного договірною зобов'язання.

Неодмінною умовою стягнення неустойки є те, що вона повинна бути передбачена нормативним актом або договором. Установлена законом неустойка називається нормативною (на відміну від договірної, котра визначається договором).

Як форма цивільно-правової відповідальності неустойка в порівнянні зі збитками має перевагу, що пов'язане з тим, що обов'язок сплатити неустойку за порушення договору виникає в боржника незалежно від наявності або відсутності збитків у кредитора. Таким чином, навіть при відсутності таких збитків обумовлена неустойка може бути стягнена. Якщо ж у результаті порушення договору в кредитора виникли збитки, то виникає питання про співвідношення збитків і неустойки, тобто про те, чи можна стягнути збитки понад неустойку або ж у частині непокритій неустойкою. Вирішення цього питання залежить від виду неустойки.

Відповідно до українського права, збитки, як правило, відшкодовуються в частині, не покритій неустойкою. Це правило встановлене ст. 624 ЦКУ. Така неустойка називається **заліковою**. Вона дозволяє стягнути неустойку й досягнути збитки в тому розмірі, у якому вони перевищують неустойку.

Однак законом або договором можуть бути встановлені інші види неустойки. Часто передбачається стягнення лише неустойки, але не збитків. У цьому випадку неустойка називається **винятковою**, тому що вона виключає стягнення збитків. В інших випадках збитки можуть бути

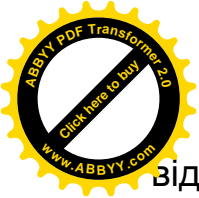


стягнені в повному обсязі поряд з неустойкою. Це — **штрафна неустойка**. **Альтернативна неустойка** - неустойка, при якій на вибір кредитора стягується або неустойка, або збитки.

Законодавством різних країн встановлено, як правило, обов'язок боржника, що сплатив неустойку й відшкодував збитки, виконати договір у натурі (ст. 622 ЦКУ). Мова йде про необхідність реального виконання договору, тобто про здійснення боржником дій, що є предметом договору (передача певного товару, надання передбачених контрактом послуг і т.і.).

Цивільне право, передбачаючи відповідальність за порушення договору, виходить із принципу провини. У відповідності зі ст. 614 ЦКУ особа, що не виконала договір або виконала його неналежним чином, несе майнову відповідальність лише при наявності **вини** (умислу або необережності). Навмисне, тобто свідоме, невиконання договору зустрічається рідше, ніж необережне. Вина у формі необережності проявляється в неприйнятті боржником всіх необхідних заходів для виконання договору. У випадку порушення договору винним визнається боржник (презумпція провини боржника). Ця презумпція може бути спростована, якщо він доведе відсутність своєї вини. Тому закон встановлює, що відсутність вини доводиться особою, що порушила зобов'язання (ст. 614 ЦКУ). Таким чином, не кредитор повинен довести вину боржника, а боржник повинен довести відсутність своєї вини. При цьому кредитор посилається на факт невиконання договору й повинен довести лише розмір заподіяних йому збитків. При визначенні розмірів збитків, що підлягають стягненню, враховується й ступінь вини кредитора. Якщо він навмисне або через необережність сприяв збільшенню розміру збитків або не прийняв заходів до їхнього зменшення, то суд або арбітраж вправі зменшити розмір відповідальності боржника.

Відповідальність боржника за неналежне виконання договору дуже часто викликається його **простроченням**. Як правило, відповідальність за прострочення настає поряд з виконанням договору. Збитки, заподіяні простроченням, підлягають відшкодуванню. Боржник відповідає перед кредитором і за випадкову, що наступила під час прострочення, неможливість виконання, що звичайно є підставою для звільнення його



від відповідальності.

Кредитор вправі відмовитися від прийняття простроченого виконання, якщо воно втратило для нього інтерес, і вимагати відшкодування збитків (ч. 3 ст. 612 ЦКУ).

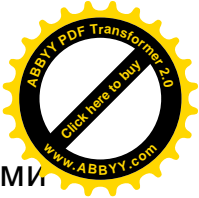
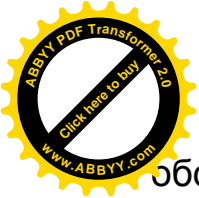
Відповідно до закону допускається покладання виконання договору в цілому або в частині на третю особу (зокрема, при наявності самостійного договору між боржником і третьою особою). Але, незважаючи на передачу виконання договору третій особі, боржник, а не виконавець залишається стороною укладеного договору й тому несе відповідальність перед кредитором за третю особу.

Наслідком відсутності вини як необхідної умови настання відповідальності боржника за порушення договору є звільнення його від відповідальності. Наявність обставин, що створюють неможливість виконання договору, виключає вину боржника. До таких обставин відносяться непереборна сила і простій випадок (непереборна сила іноді йменується кваліфікованим випадком).

Стаття 263 ЦКУ визначає непереборну сила як надзвичайну й невідворотну за даних умов подію. **Обставинами непереборної сили** можуть бути стихійні явища (землетрус, повінь, ураган і т.і.), а також явища громадського життя (наприклад, війна, заборона експорту). Ці обставини можуть визнаватися непереборною силою, якщо вони відповідають зазначеному в законі її визначенню, тобто є надзвичайними й невідворотними. Наприклад, повінь, що відбулося як звичайне явище для даної місцевості в певний період часу, не повинна визнаватися непереборною силою. Неможливість виконання договору може виявитися наслідком вини сторони, наприклад пожежі, що виникла через порушення правил протипожежної безпеки. Така пожежа не може бути визнана непереборною силою.

У зовнішньоторговельних контрактах обставини непереборної сили нерідко йменуються форс-мажорними. Оскільки обставини, що підпадають під поняття непереборної сили, не є тотожними відповідно до законодавства різних країн, у контракти звичайно включаються форс-мажорні застереження, що містять перелік таких обставин.

Обставини непереборної сили звільняють боржника від відповідальності за невиконання договору протягом часу дії цих



Обставин. Звичайно в таких випадках строк виконання сторонами зобов'язань за контрактом відсувається відповідно до часу, протягом якого існують такі обставини. Якщо ці обставини і їхні наслідки продовжують діяти більше 5 або 8 місяців для товарів, по яких відповідно строки поставки не перевищують 12 місяців або встановлені понад 12 місяців з моменту укладання контракту, то кожна зі сторін має право відмовитися від подальшого виконання контракту. У цьому випадку жодна із сторін не має права жадати від іншої сторони відшкодування можливих збитків.

При настанні обставин непереборної сили боржник зобов'язаний сповістити про це кредитора. У протилежному випадку він відповідає за збитки, заподіяні кредитором неповідомленням або несвоєчасним повідомленням.

Неможливість виконання договору може виникнути не тільки в результаті дії обставин непереборної сили, але й при наявності простого випадку, що також варто розглядати як обставину, що виключає відповідальність, наприклад у випадку втрати товару без вини сторін.

Найважливішими серед підстав припинення договору є його виконання, домовленість сторін, неможливість виконання, ліквідація юридичної особи (стт. 600-609, 651, 652 ЦКУ).

Як правило, договір припиняється його виконанням, причому виконання повинне бути належним.

Угоду сторін про припинення договору (ст. 604 ЦКУ) часто називають **мировою угодою**. Її різновидом є **новація** — угода про заміну одного зобов'язання іншим між тими ж особами. При новації колишнє зобов'язання припиняється й виникає нове. Як приклад можна навести укладання договору купівлі-продажу майна, що раніше було предметом договору оренди між тими ж сторонами. Новацію варто відрізнити від змін за згодою сторін окремих умов договору, наприклад встановлення нового строку виконання. У цьому випадку немає новації, оскільки зі зміною строку колишнє зобов'язання зберігає чинність.

Договір припиняє свою дію неможливістю виконання, якщо вона викликана обставиною, за яку боржник не відповідає. Обставинами, що виключають вину боржника й створюють неможливість виконання договору, є непереборна сила і простий випадок.



Договір припиняється ліквідацією юридичної особи (боржника або кредитора), якщо відповідно до закону, виконання договору ліквідованої юридичної особи не покладено на іншу юридичну особу (правонаступника) (ст. 609 ЦКУ).

2.3 Документальне оформлення зовнішньоторговельних операцій

Одним з найбільш важливих питань проведення зовнішньоторговельної операції є її документальне забезпечення [16,17,19]. Сукупність документів, що використовуються у міжнародній торгівлі можна розділити на кілька основних груп: комерційні, транспортні, розрахункові, страхові й митні. Основні види документів наведені на (рис. 2.1).

Найважливішим документом, що супроводжує зовнішньоторговельну операцію, є **комерційний рахунок**. У ньому міститься вимога продавця до покупця про сплату зазначеної в ньому суми за поставлений товар. Кількість товару, ціна й загальна сума зафіксовані в договорі між партнерами, і таким чином, рахунок виписується на основі зовнішньоторговельного контракту й містить у собі його основні положення.

Форми взаєморозрахунків між сторонами угоди також обумовлюються в контракті й надалі оформлюються **розрахунковими документами**, які у своїй більшості являють собою або інструкції банку про здійснення платежу певної форми, або звіт банку про виконання інструкцій клієнта.

Транспортними документами оформляється виконання різного роду операцій по перевезенню, експедируванню, складуванню вантажів і їхньому зберіганню, перевірці стану пакування й маркування впродовж транспортування. Основними транспортними документами є коносамент і транспортна (товарно-транспортна) накладна.



Рис. 2.1 Документи, що оформляють зовнішньоторговельну операцію

Коносамент - документ, що підтверджує наявність і зміст договору морського перевезення вантажу. Коносамент визначає право власності на товар, є товаророзпорядчим документом. Товари надаються покупцеві проти пред'явлення підписаного оригіналу коносамента [48].

Транспортна (товарно-транспортна) накладна є документом, що містить перелік перевезених товарів і докладні відомості про партію товарів. На відміну від коносамента вона не є документом на право власності. Її перевага полягає в тому, що вона дозволяє уникати затримок товару в місцях призначення, оскільки передача вантажу здійснюється без надання оригіналу перевізникові, досить одного доручення на одержання вантажу [48].



При здійсненні поставок за рубіж особливого значення набуває страхування. Взаємини між страховиком, роль якого полягає у відшкодуванні збитків від нещасного випадку проти страхової премії, і страхувальником відображаються в **страхових документах**.

Необхідною умовою перетинання товарами митного кордону України є належне оформлення **митних документів**. Пакет документів, необхідних для митного оформлення експортної й імпоротної операції, з посиланнями на нормативні акти, що їх регламентують, наведений у Додатку 1 навчального посібника.

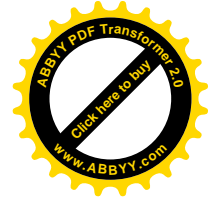
Всі перераховані вище документи базуються, насамперед, на зовнішньоторговельному контракті, відображають зміст виконаних зовнішньоекономічних операцій і є підставою для відображення цих операцій в обліку суб'єкта ЗЕД.



Розділ 3 ОПЕРАЦІЇ В МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ, ЇХ СУТНІСТЬ І ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ

Нормативна база

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16.04.1991 р., у редакції від 23.06.2009 р., № 15-рп/2009.
2. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
3. Указ Президента України "Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів" № 567/94 від 04.10.94р. у редакції від 01.07.1995 р., № 505/95.
4. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України "Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті" №444 від 21.06.1995 р., у редакції від 28.07.2004 р., № 984.
5. Указ Президента України "Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України" №566/94 від 04.10.1994 р.
6. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" №327/95-ВР від 15.09.1995 р., у редакції від 04.02.2009 р., № 922- VI.
7. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями " № 1409 від 29.12.2007 р.



3.1 Види міжнародних комерційних операцій

Міжнародні комерційні операції припускають наявність суб'єктів, які їх виконують, і об'єктів, на які спрямована діяльність. Об'єктами міжнародних комерційних операцій виступають товари, послуги й результати виробничого й науково-технічного співробітництва [19,45,46]. Залежно від об'єкта операції, що здійснюються на світовому ринку, підрозділяються на дві групи: основні, які проводяться на оплатній основі безпосередніми учасниками цих операцій (суб'єктами ЗЕД України й іноземними СГД), та ті, що забезпечують виконання основних операцій і пов'язані із просуванням товару від продавця до покупця.

До **основних** операцій у міжнародній торгівлі відносяться операції:

з обміну товарами в матеріальній формі;

з обміну науково-технічними знаннями у формі торгівлі патентами, ліцензіями, «ноу-хау»;

з обміну технічними послугами;

орендні;

з надання консультаційних послуг.

Забезпечують міжнародний товарообіг операції:

з міжнародних перевезень вантажів, експедиторські, транспортно-експедиторські;

зі страхування вантажів;

з проведення міжнародних розрахунків.

Ці операції також називають операціями, пов'язаними з рухом товарів.

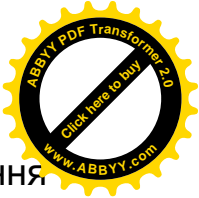
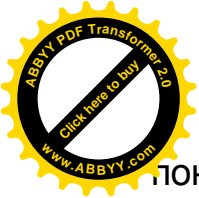
Особливо варто виділити сферу **виробничого й науково-технічного співробітництва**. Це співробітництво виступає як результат організаційно-управлінської діяльності, метою якої є укладання з іноземними СГД угод:

про спеціалізацію й кооперування виробництва;

про організацію спільного будівництва об'єктів і їхньої експлуатації;

про кооперацію в області наукових досліджень і ін.

Ці угоди також реалізуються на основі укладання зовнішньоторговельних договорів, тому виробниче й науково-технічне співробітництво входить у сферу міжнародної торгівлі. Таким чином, у



поняття «**міжнародна торгівля**» включається не тільки здійснення комерційних операцій з матеріальними цінностями, але й інші види зовнішньоекономічної діяльності.

Операції з обміну і товарами в матеріальній формі розділяють на операції купівлі-продажу й операції зустрічної торгівлі. Цей розподіл заснований на тому, що при **операціях купівлі-продажу** продавець (експортер) зобов'язується передати товар, що є об'єктом угоди, у власність покупцю (імпортеру), за умови, що останній зобов'язується сплатити за товар певну грошову суму. Тоді як при **операціях зустрічної торгівлі** один товар обмінюється на інший з дотриманням умов, що залежать від типу угоди [22].

І при угодах купівлі-продажу, і при операціях зустрічної торгівлі мають місце вивіз товарів за кордон (експорт) і ввіз товарів з-за кордону (імпорт). Але при угодах купівлі-продажу здійснюється, умовно говорячи, експорт і імпорт у чистому виді, тобто в кожному контракті один контрагент виступає тільки як експортер, а інший - тільки як імпортер. При товарообмінних операціях той самий контрагент може виступати імпортером одних товарів і в теж час експортером інших. До операцій зустрічної торгівлі відносять бартер, компенсаційні угоди, зустрічні закупівлі, великомасштабні операції на компенсаційній основі, операції з давальницькою сировиною, викуп застарілої продукції, постачання на комплектацію.

У міжнародній торгівлі використовуються реекспортні і реімпортні операції.

Реекспортні операції передбачають продаж і вивіз із країни раніше ввезених товарів без їхньої переробки. Країна (так само як і суб'єкт ЗЕД у цій країні), що ввозить, а потім вивозить товари, називається реекспортером. Реекспортні операції припускають укладання двох зовнішньоторговельних контрактів. Реекспортні операції здійснюються, в основному за замовленням кінцевого імпортера, якщо він не має виходу на ринок країни експортера, то реекспортер, у якого склалися тісні зв'язки з експортером, може організувати поставку на більш вигідних умовах. Іноді причинами реекспортних операцій є торгово-політичні умови, що обмежують експорт або імпорт у деякі країни.

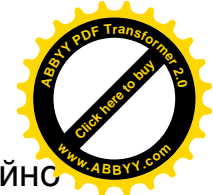
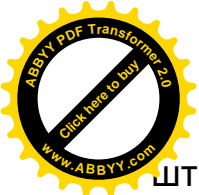


Реімпортні операції за своєю суттю являються експортними операціями, що не відбулися, і полягають у ввезенні в країну раніше вивезених з її території товарів. До таких операцій відносять повернення забракованих покупцем товарів, товарів, нереалізованих на аукціонах і через консигнаційні склади. Основною ознакою реімпортних операцій є перетинання вітчизняними товарами кордону своєї країни двічі: при вивозі й при ввозі. Товари, що повертаються з виставок і ярмарків, до реімпортованих не відносять.

Розгляд операцій зустрічної торгівлі доцільно почати з найпоширенішої в Україні операції – бартерної. **Бартерна операція** – це операція з обміну певної кількості товарів одного або різних видів на еквівалентну за вартістю кількість одного або декількох товарів. Таким чином, бартер не припускає грошових розрахунків між контрагентами, його перевага у порівнянні з операцією купівлі-продажу полягає в тому, що для його здійснення не потрібні грошові кошти, сторони не прибігають до посередництва банків. [22] Разом з тим, сторони при узгодженні обсягів поставок оперують цінами, ведуть переговори щодо них й указують їх у контракті. Вартісна оцінка товарів у цьому випадку необхідна для забезпечення еквівалентного обміну, митного оформлення, визначення страхової суми у випадку загибелі або ушкодження товару, нарахування штрафних санкцій за невиконання умов договору й т.ін.

Компенсаційні угоди відрізняються від бартерних тем, що відбувається обмін декількома товарами з кожної сторони. З компенсаційними угодами пов'язане поняття «неконвертоване сальдо». Якщо один партнер може поставити іншому товар тільки на суму меншу, чим була отримана, то його заборгованість не може бути погашена перерахуванням коштів за рубіж, а зараховується на рахунок банку країни-боржника й може бути використана кредитором тільки для покриття його видатків у цій країні (представницькі, інформаційні, відрядні та ін.)

Зустрічні закупівлі означають зобов'язання експортера по закупівлях товарів під тиском імпортера, що при цьому використовує конкуренцію між постачальниками. Прийняті зобов'язання жорстко фіксуються в експортному контракті, їхнє виконання гарантується



штрафними санкціями. Контракти на зустрічні закупівлі звичайно укладаються за цінами вище світових, шляхом завищення цін експортери прагнуть компенсувати втрати, які вони змушені нести у вигляді торгово-закупівельних витрат (реклама, транспортування, збут) при самостійній реалізації товарів свого контрагента.

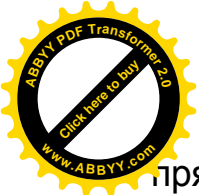
Останнім часом одержали розвиток **великомасштабні операції на компенсаційній основі**. Суть таких операцій полягає в тому, що одна країна, використовуючи устаткування й технологію іншої, будує на своїй території промисловий об'єкт, продукцією якого буде розраховуватися за поставлене устаткування і технологію. Великомасштабні операції носять довгостроковий характер і здійснюються на умовах кредитування.

Передумовою до проведення **операцій з давальницькою сировиною** є те, що різні країни мають несиметричні потужності по видобутку й обробці сировини в результаті нерівномірного розвитку виробничих факторів. За такими контрактами одна зі сторін зобов'язується експортувати сировину та імпортувати готову продукцію, а інша сторона - переробляти отриману сировину. Оскільки ці операції одержали в Україні широке поширення, у даному навчальному посібнику їхньому розгляду присвячений розділ 3.3.

Викуп застарілої продукції – ще один вид товарообмінних операцій. Стосується він, насамперед, машинно-технічних виробів: автотранспортної техніки, дорожньо-будівельних, сільськогосподарських машин. Ініціатором таких операцій звичайно виступає імпортер. Якщо експортер пропонує імпортерові придбати в нього нові машини, то імпортер ставить обов'язковою умовою викупити в нього застарілу техніку. Гостра конкуренція змушує експортера йти назустріч таким вимогам.

Суть **поставок на комплектацію**, одного з різновидів товарообмінних операцій, полягає в тому, що імпортер, зробивши замовлення на виготовлення великого й дорогого виробу, ставить неодмінною умовою встановлення на нього комплектуючих виробництва власної країни. Замовник мотивує цю умову тим, що його вітчизняне устаткування зручніше для експлуатації, чим іноземне, хоча насправді, це може бути викликано бажанням заощадити валютні кошти.

Суб'єкти ЗЕД можуть проводити зовнішньоекономічні операції як



прямо, так і із залученням посередників. Посередництво в міжнародній торгівлі включає значне коло послуг, таких як, пошук закордонного контрагента, підготовка й укладання угоди, кредитування сторін і надання гарантій оплати товару покупцем, здійснення транспортно-експедиторських операцій і страхування товарів при транспортуванні, виконання митних формальностей, проведення рекламних заходів щодо просування товарів на закордонні ринки, здійснення технічного обслуговування та проведення інших операцій.

За формою виконання **торговельно-посередницькі операції** пов'язані з купівлею-продажем товарів і виконуються за дорученням виробника-експортера або споживача-імпортера незалежним від нього торговельним посередником на основі угоди, що укладається між ними. До торговельних посередників відносяться лише фірми в юридичному й господарському відношенні незалежні від виробника й споживача.

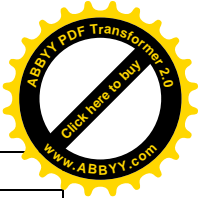
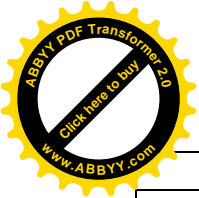
Залежно від характеру взаємин між продавцем, покупцем і торговельним посередником, а також від виконуваних торговельним посередником функцій, можна виділити кілька видів торговельно-посередницьких операцій: брокерські, агентські, комісійні й операції з перепродажі. Аналіз особливостей відносин між посередником і стороною, яку він представляє наведено у таблиці 3.1.

Брокерські операції полягають у встановленні через посередника-брокера контакту між продавцем і покупцем і здійснюються професійними посередниками – брокерами, які працюють звичайно по певних товарах. Брокер ніколи не виступає окремою стороною в договорі, його місією є звести сторони, які беруть на себе зобов'язання за контрактом, що укладається за посередництвом брокера. Брокер не є представником, не вступає в договірні відносини з жодною зі сторін і діє на підставі окремих доручень. За свої послуги брокер, звичайно, одержує обумовлену, установлену торговельним порядком, винагороду [22]. Вона, як правило, коливається в межах від 0,25% до 2,5% і виплачується однією зі сторін угоди.

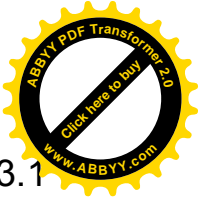
Таблиця 3.1.

Основні характеристики посередницьких операцій у зовнішній торгівлі

Характери-	Брокерські	Агентські	Операції з	Операції комісії
------------	------------	-----------	------------	------------------



стика	операції	операції	перепродажу	
1	2	3	4	5
Назва посередника	брокер	торговельний агент	дистриб'ютор	комісіонер
Назва сторони, яку представляє посередник	експортер, імпортер	принципал	експортер	комітент
Дії посередника	сприяє укладанню угоди	представляє принципала, іноді укладає угоди	купує товар	укладає угоди
Посередник діє від імені	замовника	принципала	свого	свого
Посередник діє за рахунок	замовника	принципала	свій	комітента
Відносини на основі:	доручень		договорів купівлі-продажу	
Обов'язки посередника:	обумовлюють ся повно-важеннями	застереження про неконкуренцію		застереження делькредере
	контроль за виконанням угоди	застереження про мінімальний оборот (сума на рік)		
	звіт про дії проведені від імені замовника	здійснення після-продажного обслуговування	організація технічного обслуговування устаткування	
	пред'явлення рекламацій	здійснення реклами (частково або повністю за рахунок посередника)		
	підбір товару	застереження делькредере	надання інформації про кон'юнктуру ринку, конкурентів	
Обов'язки сторони, яку представляє посередник	оплата утримування консигнаційного складу	прийняти замовлення	надання документації, кредиту, покриття витрат на рекламу	оплата винагороди, непередбачених витрат
Встановлення продажної ціни:	замовником	принципалом	посередником	комісіонером з урахуванням верхньої та нижньої меж ціни

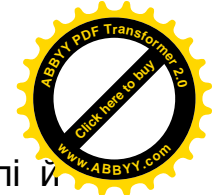
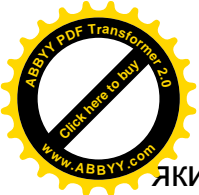


Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
Оплата за товар	обумовлений відсоток від суми продажів	відсоток від нетто-суми, одержуваної принципалом	за умовою договору купівлі-продажу	протягом певної кількості днів після продажу
Винагорода:	від 0,25 до 2,5%	обмовляється індивідуально до 10%	різниця між ціною експорту й ціною реалізації; знижка із ціни експорту	застережений відсоток від суми угоди; різниця між ціною комітента, і ціною фактичного продажу
Право власності на товар	продавця	у принципала постійно, до моменту продажу товару клієнтові	у посередника	у комітента до передачі товар кінцевому покупцеві

Агентські операції полягають в дорученні однією стороною, - принципалом, незалежній від неї іншій стороні - агентіві, здійснення дій, пов'язаних із продажем або придбанням товару на визначеній території за рахунок і від імені принципала. Незалежність агента виражається в тому, що він не має трудових відносин із принципалом і може здійснювати свою діяльність самостійно за певну винагороду. Хоча агент і зобов'язаний діяти в межах повноважень, встановлених агентською угодою, його дії не підлягають прямому контролю й нагляду з боку принципала. Агент сприяє здійсненню угоди купівлі-продажу, але сам у ній як сторона контракту не бере участь і не купує товари за свій рахунок. Він діє лише як представник принципала в рамках відповідальності, покладеної на нього угодою між сторонами.

Комісійні операції полягають в здійсненні однією стороною, яка називається комісіонером, за дорученням іншої сторони, іменованої комітентом, угоди від свого імені, але за рахунок комітента. Комісіонер не купує товарів комітента, а лише здійснює угоди з купівлі-продажу товарів за рахунок комітента. Це означає, що комітент залишається власником товару до його передачі в розпорядження кінцевому покупцю. Разом з тим варто відмітити, що продаж товарів через комісіонерів нерідко пов'язана з передачею товарів комітента у розпорядження комісіонера,



який при цьому не стає їхнім власником. Ризик випадкової загибелі й пошкодження таких товарів при відсутності іншої домовленості сторін несе комітент.

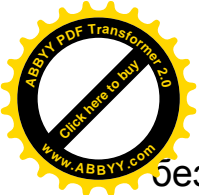
Комісіонер укладає договори купівлі-продажу з покупцем від свого імені й сам одержує платіж за поставлені товари. Таким чином, комісіонер є посередником тільки з погляду комітента. Для третьої особи (покупця), з якою він за дорученням комітента укладає угоду, комісіонер є стороною договору купівлі-продажу. Комісіонер за своє посередництво одержує від комітента комісійну винагороду, визначену договором. При виконанні доручення комісіонер повинен дотримуватися умов, висунутих йому комітентом.

Різновидом комісійних операцій є операції консигнації. Вони полягають в дорученні однієї сторони, іменованої консигнантом, іншій стороні, іменованій консигнатором, реалізувати товари зі складу від свого імені, але за рахунок консигнатора.

Операції по перепродажу здійснюються торговельним посередником від свого імені та за свій рахунок. Це означає, що торговельний посередник сам виступає стороною договору, як з експортером, так і з кінцевим покупцем і стає власником товару після його оплати. Подібні операції в цей час отримують поширення у світовій практиці.

Розрізняють два види операцій з перепродажу. До першого відносяться операції, у яких торговельний посередник стосовно експортера виступає як покупець, що купує товари на основі договору купівлі-продажу. Він стає власником товарів і може реалізовувати їх за своїм розсудом на будь-якому ринку. До другого виду відносяться операції, у яких експортер надає торговельному посередникові право продажу своїх товарів на певній території протягом погодженого строку; доручає, якщо це потрібно, організацію технічного обслуговування проданих товарів, і т. ін.

Широке поширення посередників у міжнародній торгівлі обумовлене тим, що їхнє залучення в багатьох випадках дозволяє підприємству збільшити прибуток від зовнішньоекономічної діяльності, зокрема за рахунок: підвищення оперативності збуту товарів і прискорення оборотності капіталу; продажу товару на іноземному ринку



безпосередньо в моменти поліпшення кон'юнктури по більш високим цінам, оскільки посередники, перебуваючи поруч із кінцевими споживачами, чуттєво реагують на будь-які зміни попиту; зменшення строків зберігання й передпродажного сервісу, а також зниження витрат обігу на одиницю реалізованої продукції.

3.2 Контракт купівлі-продажу. Схема виконання операції купівлі-продажу

У зовнішньоекономічній діяльності підприємств найпоширенішими є експортно-імпортні операції. Саме тому послідовність їхнього виконання необхідно розкрити насамперед, з іншого боку, інші, розглянуті нижче, операції беруть за свою основу договори купівлі-продажу.

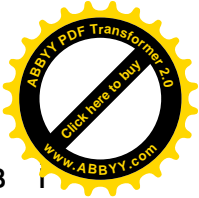
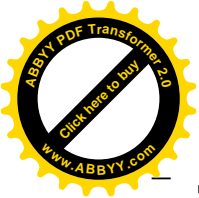
Згідно зі ст.1 Закону про ЗЕД **зовнішньоекономічний договір** (контракт) - це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності

Чинним законодавством України строго регламентовані питання укладання й оформлення зовнішньоекономічних договорів [8,4].

Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається у відповідності Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» і іншими законами України з урахуванням міжнародних договорів України. Суб'єкти підприємницької діяльності при складанні тексту договору (контракту) мають право застосовувати міжнародні традиції, рекомендації міжнародних органів і організацій, якщо це не заборонено законодавством України.

Якщо зовнішньоекономічний договір (контракт) підписується фізичною особою, то необхідним є тільки його підпис. Від імені інших суб'єктів ЗЕД зовнішньоекономічний договір (контракт) підписують двоє: особа, що має таке право відповідно до займаної посади й особа, уповноважена дорученням, виданим за підписом керівника суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Застосовуючи типову форму, треба пам'ятати, що для того, щоб договір (контракт) був надійним, він повинен відповідати наступним вимогам:



- договір (контракт) повинен представляти інтереси підприємств і відповідати вимогам чинного законодавства України;
- зобов'язання партнера за договором (контракту) повинні бути забезпечені його відповідальністю (санкції, пені, неустойки, штрафи);
- договір (контракт) не повинен містити положень, які згодом можуть ускладнити рішення спірних питань.

Розглянемо окремі умови, які повинні бути передбачені в договорі.

1. Назва договору, дата й місце його укладання, найменування сторін. Складання контракту необхідно почати із вказання місця й дати його укладання та виду угоди (експорт, імпорт і т. ін.).

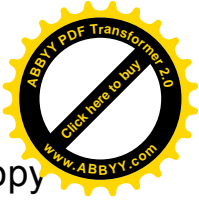
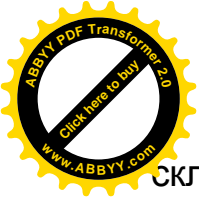
Місце підписання контракту, зазначене в договорі - це певний географічний пункт у країні його приналежності. Місце підписання контракту в певних випадках може мати юридичне значення. Наприклад, якщо в договорі не визначені умови про право, яким будуть керуватися сторони у випадку виникнення спорів, то таке право буде визначатися саме за місцем підписання договору.

Для полегшення ідентифікації та обліку здійснених операцій контракт повинен бути пронумерований.

2. Преамбула (вступна частина) містить відомості про сторони, що підписали контракт і, посилання на документи, що дають право сторонам на підписання договору.

Найменування сторін, що беруть участь у договорі, країни їхньої приналежності повинні бути повними й точними, без скорочень. Неприпустимо використовувати різного роду скорочення й аббревіатури, якщо вони не є загальноприйнятими найменуваннями. При ідентифікації договірних сторін точно вказують фірмові найменування, під якими партнери зареєстровані в державному реєстрі, їхнє правове положення (якщо товар ліцензійний номер і тип ліцензії). У цій же частині даються посилання на документи, якими керуються контрагенти при укладанні договору, такі як устав підприємства, договір засновників і ін.

3. Контракт повинен мати чітко визначений предмет угоди (товари, роботи, послуги) із вказівкою марки, сорту товарів, а щодо робіт і послуг - виду кінцевого результату їхнього виконання. Для деталізації характеристики й номенклатури товарів (робіт, послуг) можуть



складатися додатки (специфікації), які є невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться позначка в тексті договору (контракту).

4. Кількість і якість товару, строки поставки. У контракті, що укладається, повинні бути визначені одиниці виміру й кількість одиниць товару, що поставляється.

У зовнішньоторговельних контрактах купівлі-продажу прийнято особливо виділяти умови про якість товару, що поставляється, які можуть бути об'єднані в спеціальний розділ або входити до складу розділу «Предмет контракту».

Відповідно до Віденської конвенції 1980 р. **якість товару** - це сукупність властивостей (техніко-економічних і естетичних), що обумовлюють здатність задовольняти певні потреби, пов'язані із призначенням речі, продукції, товару. Якість товару, що поставляється, повинна відповідати певним вимогам, зазначеним у контракті. У випадку, якщо умовами контракту не встановлені вимоги щодо якості проданого товару, то товар повинен вважатися придатним для тих умов, для яких товар того ж опису звичайно використовується.

Згідно ст.35 Віденської конвенції 1980 р. товар вважається таким, що не відповідає договору, якщо він:

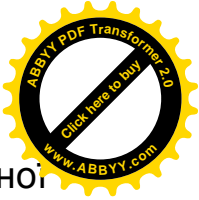
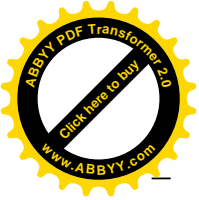
- не придатний для тих цілей, для яких товар того ж опису звичайно використовується;
- не придатний для будь-якої конкретної мети, про яку продавець прямо або побічно був сповіщений покупцем під час укладання договору;
- не має якостей товару, наданого продавцем покупцеві як зразок або модель.

У зовнішньоторговельній термінології існують спеціальні поняття: кондиція (quality requirements, умова про якість і пакування товару), звичайна експортна якість (shipping quality).

Строки поставки - це календарні дати, до яких товари повинні бути доставлені продавцем у встановлені в контракті пункти призначення.

У контрактах дата поставки може бути визначена двома способами:

- прямим – встановлюється точна дата (день, місяць, рік);



– непрямым - наприклад, протягом 3 місяців з дати одержання технічної документації, протягом 90 днів з дати оплати або відкриття акредитива.

5. Базисні умови поставки. При укладанні зовнішньоекономічного договору (контракту) варто врахувати ряд вимог, які висувуються до його форми з боку держави.

Так, Указом Президента України «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 04.10.94 р. №567/94 передбачено, що суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані укладати договори (контракти) відповідно до правил ІНКОТЕРМС.

ІНКОТЕРМС являє собою збірку умов, на яких укладаються контракти купівлі-продажу між сторонами, комерційні підприємства яких перебувають у різних державах.

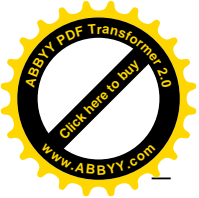
Кожна із країн через різні історичні обставини має свої торговельні правила й звичаї. Тому при укладанні міжнародних контрактів існує ризик непорозумінь через різні трактування сторонами тих самих, здавалося б, понять. Це може приводити не тільки до необхідності додаткових уточнень уже в процесі здійснення контракту, але й до тимчасових фінансових витрат, а також спорів, вирішення яких нерідко можливе тільки шляхом судового розгляду.

Щоб виключити або, принаймні, зменшити наслідки таких непорозумінь, Міжнародною Торговельною Палатою були розроблені міжнародні правила тлумачення торговельних термінів - «ІНКОТЕРМС» (уперше опубліковані в 1936 р.).

На цей час ІНКОТЕРМС містить у собі 13 базисних умов поставки.

Кожна з умов визначає обов'язки продавця й покупця, розподіл витрат і ризиків, а також відповідальності сторін за виконання контракту. Таким чином, кожна з них встановлює:

- коли продавець вважається таким, що виконав свої зобов'язання щодо поставки товару;
- яка сторона здійснює митне очищення товару для експорту й імпорту, виконує митні формальності й несе пов'язані із цим витрати та ризики;
- хто організує й оплачує перевезення товару, а також несе при цьому ризики загибелі або ушкодження товару;



- які документи необхідні у зв'язку з поставкою товару, хто, за чий рахунок і як їх передає;
- яке упакування необхідне для поставки товару, хто й за чий рахунок його забезпечує;
- інші зобов'язання по поставці (наприклад, перевірка якості товару, організація карантинної експертизи й т. ін.).

У відповідності з перерахованим вище всі умови ІНКОТЕРМС можна розділити на 4 групи, починаючи з умови, за якою практично вся відповідальність покладена на покупця й, завершуючи тою, коли продавець несе всі витрати й ризики.

У першу **групу «Е»** входить умова EXW - «франко-завод», що припускає мінімальний ризик для продавця. Відповідно до цієї умови продавець тільки надає товар покупцеві на своєму заводі або складі й не несе відповідальності за його навантаження. Всі витрати, пов'язані з доставкою товару до місця призначення несе покупець.

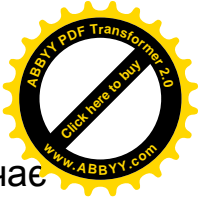
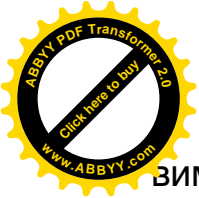
Наступну **групу «F»** становлять умови: FCA («Франко-перевізник»), FAS («Франко уздовж борта судна») і FOB («Франко-борт»). Обов'язки продавця за цих умов полягають в поставці товару перевізникові, зазначеному покупцем.

У третю **групу «C»**, включаються умови CFR («Вартість і фрахт»), CIF («Вартість, страхування й фрахт»), CPT («Перевезення оплачене до») і CIP («Перевезення й страхування оплачені до»). Вони вимагають, щоб продавець уклав договір перевезення товару, але при цьому він не несе ризиків загибелі або ушкодження товару.

Нарешті, **групу «D»** становлять умови: DAF («Поставлено на границю»), DES («Поставлено франко-судно»), DEQ («Поставлено франко-причал»), DDU («Поставлено, мито не оплачене») і DDP («Поставлено, мито оплачене»). За цих умов продавець несе всі витрати й ризики, пов'язані з доставкою товару в країну покупця.

При плануванні й оцінці економічної ефективності угоди варто знати статті й види витрат, які несе покупець у ході її виконання. Основні характеристики правил «Інкотермс-2000» наведені в таблиці 3.2.

Застосування базисних умов поставки товарів у зовнішньоекономічній діяльності дозволяє не тільки дотримуватися



вимог чинного законодавства й митних процедур, але й визначає порядок оподаткування такої операції.

Так, наприклад, застосування базисних умов «EXW» (Франко-завод) означає, що зобов'язання продавця - резидента України вважаються виконаними після того, як він надав товар покупцеві - нерезиденту на своєму складі, заводі. Тобто з моменту передачі товарів нерезидент несе всі витрати й ризики, пов'язані з перевезенням цих товарів від підприємства-продавця до місця призначення, а також здійснює декларування зазначених товарів на митниці самостійно або через митного брокера.

6. Ціна й загальна вартість договору.

Контрактні ціни в сфері ЗЕД визначаються суб'єктами ЗЕД на договірних основах урахуванням попиту та пропозиції, а також інших факторів та умов, що склалися на світовому ринку. Зміна ціни допускається лише якщо це прямо оговорено в контракті.

У випадку якщо валюта ціни й валюта платежу за умовами договору різні, доцільно використовувати валютно-цінові застереження, передбачені постановою Кабінету Міністрів України й Національного банку України від 21.06.95 р. №444. У такому випадку в договорі (контракті) вказується курс, за яким буде здійснений перерахунок валюти ціни у валюту платежу. Валюта розрахунку визначається, виходячи зі співвідношення валютного курсу на день підписання договору.

При укладанні контракту обов'язково необхідно визначити спосіб фіксації ціни. В залежності від характеру зовнішньоекономічної операції ціна договору може бути зафіксована:

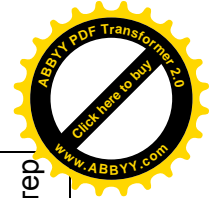
- 1) в момент укладання контракту (тверда ціна);
- 2) протягом реалізації контракту (плаваюча ціна);

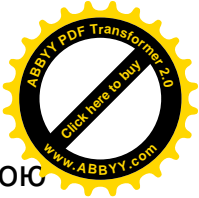
Таблиця 3.2.

митного оформлення	Одержання сертифіката Походження Товару	Імпорт											Експорт		
		Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Експорт	Експорт	
імпорту		Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Імпорт	Експорт	Імпорт	Експорт



№	Група	Буквенний код	Найменування умови	Оплата основного транспорту	Перехід ризику	експорту
						експортер
1	E	EXW	Із заводу ... (Exworks...)	Імпортер	При передачі товару	Імпортер
2	F	FCA	Франко перевізник ... (Free Carrier ...)	Імпортер	При передачі товару	Експортер
3	F	FAS	Вільно уздовж борта судна ... (Free Alongside Ship...)	Імпортер	При передачі товару	Імпортер
4	F	FOB	Вільно на борті судна ... (Free On Board...)	Імпортер		Експортер
5	C	CFR	Вартість і фрахт ... (Cost And Freight ...)	Експортер	При переході товару над леерами в порту відвантаження	Експортер
6	C	CIF	Вартість страхування й фрахт ... (Cost Insurance And Freight ...)	Експортер		Експортер
7	C	CPT	Перевезення оплачене до ... (Carriage Paid To ...)	Експортер	При передачі товару першому перевізникові	Експортер
8	C	CIP	Перевезення й страхування оплачені до ... (Carriage and Insurance Paid To ...)	Експортер	При передачі товару першому перевізникові	Експортер
9	D	DAF	Поставка до границі ... (Delivered At Frontier ...)	Експортер	При передачі товару	Експортер
10	D	DES	Поставка із судна ... (Delivered Ex Ship ...)	Експортер	При передачі товару	Експортер
11	D	DEQ	Поставка із пристані ... (Delivered Ex Quay ...)	Експортер	При передачі товару	Експортер
12	D	DDU	Поставка без оплати мита ... (Delivered Duty Unpaid ...)	Експортер	При передачі товару	Експортер
13	D	DDP	Поставка з оплатою мита ... (Delivered Duty Paid ...)	Експортер	При передачі товару	Експортер





3) до моменту завершення виконання контракту (ціна з подальшою фіксацією).

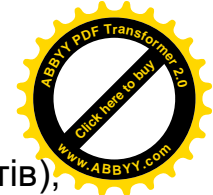
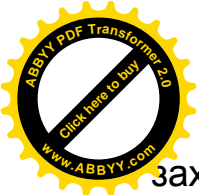
Тверда ціна – це ціна, що встановлюється безпосередньо при укладанні договору у вигляді конкретної цифри, що не підлягає зміні в ході виконання сторонами зобов'язань за контрактом. Часто такий спосіб встановлення ціни використовується при короткострокових постачаннях, коли проміжок часу між підписанням контракту та його виконанням є незначним, і при використанні авансової чи змішаної умов розрахунків.

Плаваюча ціна враховує зміни витрат виробника протягом строку виконання контракту і переважно використовується, якщо зобов'язання за контрактом виконуються протягом тривалого часу.

Використання **ціни з подальшою фіксацією** передбачає встановлення в контракті базової ціни, а також домовленість щодо її зміни в разі зростання чи зниження цін на аналогічні товари на світовому ринку. Часто в договорі вказується інтервал, в рамках якого при зміні ціни на світовому ринку, перегляд базової ціни, встановленої у контракті, не здійснюється. Найбільш поширеним цей спосіб фіксації ціни є при операціях з сировиною та промисловими товарами в рамках довгострокових договорів.

7. Умови розрахунків і платежів. Відповідно до Указу Президента України «Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єктами підприємницької діяльності України» від 04.10.94 р. №566/94 розрахунки за зовнішньоекономічними договорами, предметом яких є товари (роботи, послуги), рекомендується здійснювати відповідно до Уніфікованих правил та звичаїв для документарних акредитивів та Уніфікованих правил з інкасо, сформованих Міжнародною торговою палатою. Однак, на практиці, в окремих випадках застосовуються розрахунки за допомогою банківського переказу. Застосовуючи таку форму розрахунків, варто пам'ятати, що вона не дає гарантії продавцеві, у тому, що покупець оплатить поставлений товар.

Порядок застосування типових платіжних умов (банківський переказ, документарний акредитив, документарне інкасо (з гарантією)) визначені відповідно до спільної постанови Кабінету Міністрів України й Національного банку України від 21.06.95 р. №444 «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми



захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті».

На підставі Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення товару (більш детально розглянуто у розділі 7).

8. Умови передачі (приймання) товарів (робіт, послуг). Визначаються строк і місце фактичної передачі товару, перелік товаророзпорядчих документів. Приймання-передача відбувається по кількості відповідно до товаросупроводжувальних документів, по якості - відповідно до документів, що підтверджують якість.

9. Упакування й маркування. Вказуються назва пакування (ящики, мішки, контейнери), дані про маркування (назва продавця, номер договору, місце призначення, габарити, спеціальні умови складування, транспортування), умови повернення тари.

10. Форс-мажорні обставини. Надаються пояснення щодо можливості невиконання умов договору через обставини непереборної сили (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку уряду й так далі). Час дії форс-мажорних обставин підтверджується Торгово-промисловою палатою відповідної країни. Але поява форс-мажорних обставин не є підставою для відмови покупця від сплати за товар (роботи, послуги), які були отримані до появи таких обставин.

11. Санкції й рекламації. Дана стаття містить перелік штрафних санкцій за невиконання сторонами будь-яких умов контракту. Санкції можуть установлюватися як у відсотках від контрактної ціни, так і в строго зафіксованій сумі. Приводами для застосування штрафних санкцій можуть служити, приміром, прострочення оплати за поставлений товар, несвоєчасне інформування про поставку, несвоєчасне надання необхідних документів та інше. Як правило, санкції застосовуються за порушення наступних статей: кількість товару, умови поставки, умови передачі/приймання товарів, умови платежів. При порушенні сторонами таких умов договору як якість товару, предмет контракту інша сторона має право розірвати договір в односторонньому порядку.



12. **Арбітраж.** У даній статті, як правило, вказується, що при виникненні спорів сторони намагатимуться досягти їх мирного врегулювання, а якщо це буде неможливо протягом визначеного періоду, то в подальшому їх розгляд буде здійснюватися Арбітражним судом обраного міста, і рішення цього суду буде остаточним.

Можливим є і більший докладний виклад даної статті. Так може передбачатися (у випадку виникнення нерозв'язних суперечок) створення протягом X_1 днів комісії, у яку ввійдуть по X_2 представників від кожної сторони, які намагатимуться вирішити суперечки, а якщо дана комісія не дійде єдиного рішення щодо відповідної проблеми протягом X_3 днів, то подальші розгляди будуть здійснюватися арбітражним судом.

Українським підприємствам при укладанні зовнішньоторговельного договору доцільно наполягати на тому, щоб розгляд здійснювався Українськими арбітражними судами, через те, що витрати по судовому розгляду за кордоном є досить високими.

13. **Інші умови.** Дана стаття звичайно включає наступні застереження:

Застереження щодо того, що будь-які зміни, внесені в договір можливі лише при наявності письмової згоди на це іншої сторони шляхом укладання додатків до контракту.

Застереження про те, що жодна з сторін не має права передавати свої зобов'язання за контрактом третій стороні без письмової згоди на те партнера.

Застереження про те, що після підписання даного договору вся попередня переписка сторін є недійсною (або залишається дійсною).

Заклучна частина зовнішньоторговельного договору купівлі-продажу. Будь-який контракт має досить стандартне закінчення - наприкінці вказуються юридичні адреси, поштові й платіжні реквізити сторін. У завершенні проставляються підписи уповноважених осіб (наведених у преамбулі), які завіряються печатками. Якщо однією зі сторін зовнішньоекономічного договору є фізична особа (визнана відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єктом ЗЕД), то досить лише її підпису.

Як було відзначено раніше, за предметом договори купівлі-продажу можна розділити на наступні групи: 1) імпорту; 2) експорту; 3) реімпорту; 4)



реекспорт.

Розглянемо **схему здійснення імпортої операції** (при якій резидент України є імпортером). Згідно Закону України «Про ЗЕД» імпорт визначається як закупівля в іноземних суб'єктів господарювання товарів і ввіз їх на територію України, включаючи закупівлю товарів, призначених для власного споживання установами й організаціями України, розміщеними за її межами.

Схема проведення операції представлена на рис. 3.1.

[1] Проведення переговорів і укладання зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу. Як правило, переговори сторін закінчуються підписанням зовнішньоторговельного договору (у цьому випадку договору купівлі-продажу). Структура даного договору була розглянута вище. Необхідно відзначити, що відповідно до українського законодавства договір обов'язково повинен бути укладений у письмовій формі.

[2] Реєстрація зовнішньоекономічного договору в разі необхідності.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.2002 № 155 при здійсненні операцій з експорту металобрухту відповідні контракти суб'єктів ЗЕД повинні бути зареєстрованими. Реєстрація (облік) зовнішньоекономічних контрактів на здійснення експортних операцій з металобрухтом здійснюється відділом нетарифного регулювання Міністерства економіки України в порядку, затвердженому Наказом Міністерства економіки України № 505 від 15.12.2005 р.

[3,4]. Перевірка, чи підлягає даний товар ліцензуванню або квотуванню. Якщо так, то необхідно одержати ліцензію центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики.

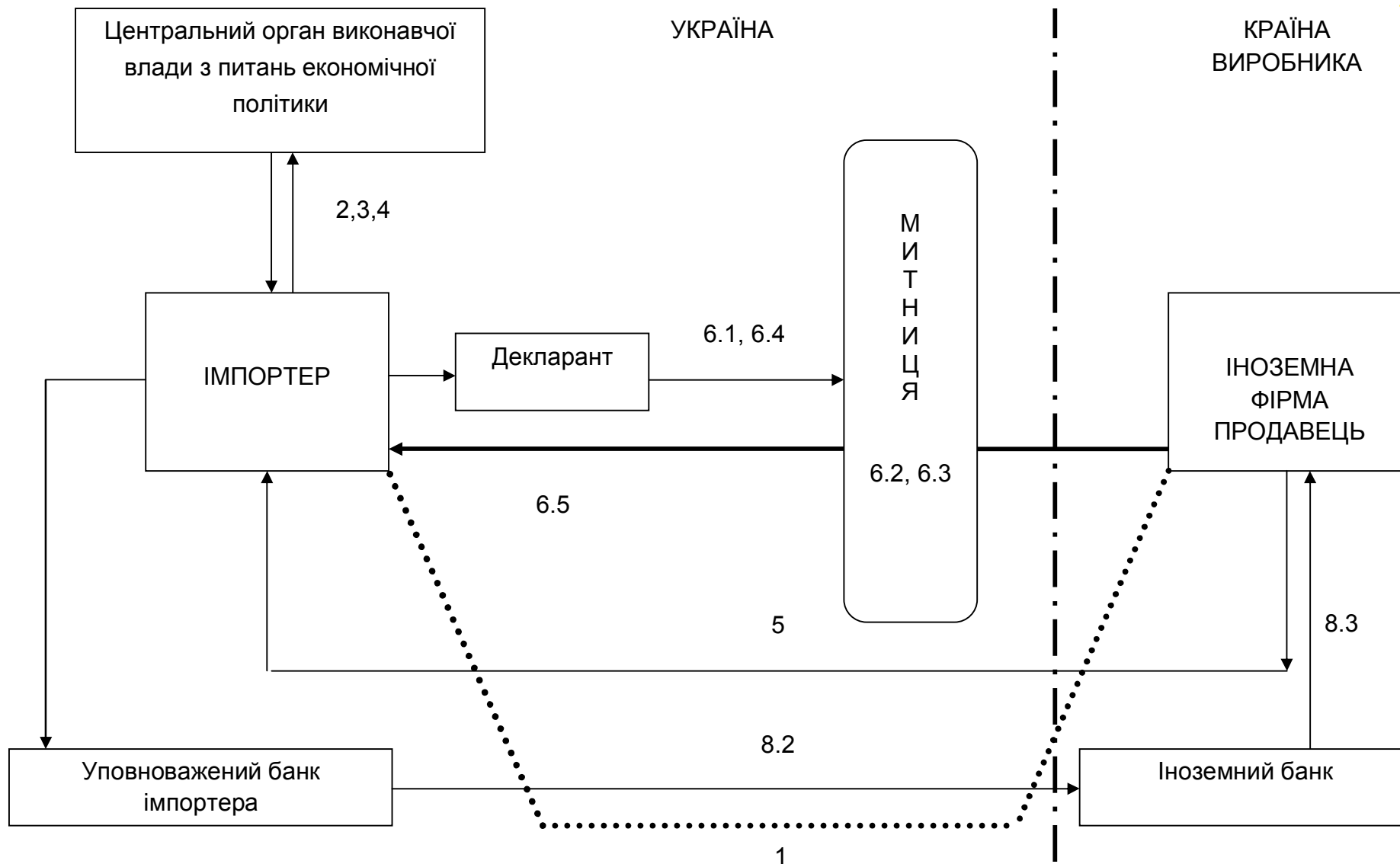
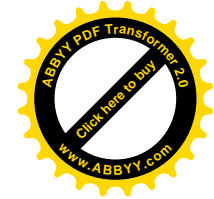
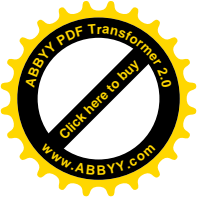
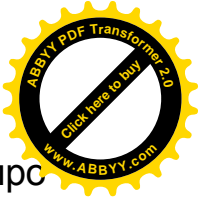


Рис. 3.1 Схеми здійснення операції імпорту



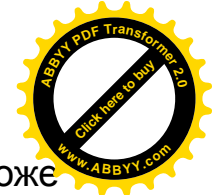
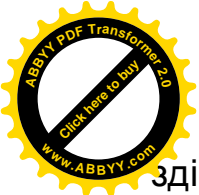
[5] Повідомлення про відвантаження товарів. Повідомлення про відвантаження товару є, як це вже згадувалося вище, загальноприйнятою умовою контракту. Звичайно імпортер сповіщає експортера про відвантаження товару по факсу. У принципі подібне повідомлення лише встановлює точну дату відвантаження, тому що інтервал строків поставки вказується в контракті.

[6] Ввіз товарів на територію України.

[6.3] Оформлення попередньої вантажної митної декларації (ВМД). Згідно діючого законодавства необхідною умовою для ввозу (окрім транзиту) окремих видів товару на митну територію України є попереднє декларування. Перелік таких товарів є достатньо широким: ряд продуктів рослинного та тваринного походження, окремі продукти харчування, взуття, одяг, деякі будівельні матеріали, обладнання. Попереднє декларування здійснюється шляхом надання суб'єктом підприємницької діяльності в митний орган за місцем його реєстрації попередньої вантажної митної декларації. Порядок заповнення й оформлення такої декларації затверджено Наказом Державної митної служби України № 129 від 28.02.2003 р. Пропуск окремих видів товарів здійснюється без подання попередньої декларації за умови їх митного оформлення в зоні діяльності підрозділу митного органу, розташованого в пункті пропуску на митному кордоні України.

[6.4] Одержання додаткових дозволів. При ввозі на територію України деяких товарів передбачено здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, екологічного, радіологічного контролю, контролю за переміщенням культурних цінностей. Якщо товари підлягають такому контролю необхідним є одержання дозвільних документів відповідного державного органу.

[6.5] Поставка товарів. Етап поставки товару з метою кращого розуміння даного процесу необхідно розбити на три етапи: поставка власне товару, рух товаросупроводжувальних документів і митне оформлення ввозу товару. До пакету товаросупроводжувальної документації можуть входити: специфікація, пакувальний лист, інвойс, автомобільна накладна, сертифікати якості, документи, що підтверджують страхування вантажу експортером на користь імпортера, інші документи. Митне оформлення ввозу товарів в режимі «імпорт»



здійснюється відповідно до чинних нормативно-правових актів та може проводитися як безпосередньо імпортером (отримувачем товару) так і стороннім декларантом на основі попередньо укладеного договору.

[7] **Придбання валюти** для оплати імпортованих товарів. Якщо імпортер не має необхідну кількість валюти на валютному рахунку або вважає недоцільним її використання, він має змогу придбати необхідну суму валюти на Міжбанківському Валютному Ринку України (далі МВРУ). Для придбання валюти підприємству необхідно подати в уповноважений банк пакет визначених документів (докладніше – у розділі 7).

[8] **Оплата за поставлену продукцію.** Оплата за поставлену продукцію здійснюється відповідно до умовами, визначених в контракті. На практиці найбільше часто застосовуються наступні форми оплати за поставлену продукцію: акредитив, інкасо, розрахунки по відкритому рахунку.

При використанні розрахунків по відкритому рахунку даний етап здійснюється в наступному порядку:

[8.1] імпортер у строки, зазначені в контракті, на підставі інвойсу експортера дає вказівки своєму банку на переказ експортерові зазначеної в інвойсі суми;

[8.2] банк імпортера на підставі платіжного доручення імпортера переводить зазначену суму експортерові;

[8.3] банк експортера по одержанню платежу сповіщає експортера про надходження виручки на його рахунок.

При використанні інкасо як форми розрахунків даний етап здійснюється таким чином:

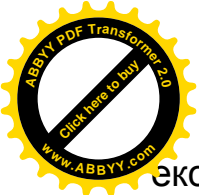
[8.1] передача експортером (після відвантаження товару) товаророзпорядчих документів у свій банк;

[8.2] передача банком експортера в банк імпортера товаророзпорядчих документів із вказівкою видати їх імпортерові проти проведеної оплати;

[8.3] повідомлення банком імпортера про надходження товаророзпорядчих документів;

[8.4] доручення імпортера банку на оплату за поставлений товар і видача банком імпортера товаророзпорядчих документів імпортерові;

[8.5] перевод банком імпортера суми, сплаченої імпортером, у банк



експортера;

[8.6] повідомлення банком експортера про надходження виручки за відвантажений імпортеріві товар.

При розрахунках акредитивом даний етап відбувається в такій послідовності:

[8.1] після повідомлення експортера про готовність до відвантаження товару або в зазначені в контракті строки імпортер відкриває акредитив у своєму банку або в банку експортера або в будь-якому іншому банку (даний момент обмовляється в контракті (також як і вид акредитива));

[8.2] банк, у якому відкритий акредитив, сповіщає експортера, що на його користь відкрито акредитив;

[8.3] експортер після відвантаження товару імпортеріві надає в банк документи, що підтверджують відвантаження товару, а також інші документи (наявність яких оговорена імпортером у дорученні банку на відкриття акредитива);

[8.4] банк зараховує суму акредитива на рахунок експортера.

Розглянемо здійснення **реімпортних операцій** як різновид імпортних. Суть реімпорту полягає у ввезенні на територію України товарів, раніше експортованих з України які не піддавалися переробці за кордоном.

Схема здійснення реімпортної операції представлена на рис. 3.2. Як видно зі схеми, спочатку товар вивозиться з України в будь-яку іншу країну, а потім через певні причини імпортується під тим же кодом Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) в Україну.

Етапи здійснення реімпортної операції наступні:

[1] укладається контракт на поставку товарів з України в будь-яку іншу країну;

[2] здійснюється фактичний вивіз (експорт) товарів за межі митного кордону України по етапах [2.1] - рух товару, [2.2] - рух документів, [2.3] – митне оформлення вивозу товару;

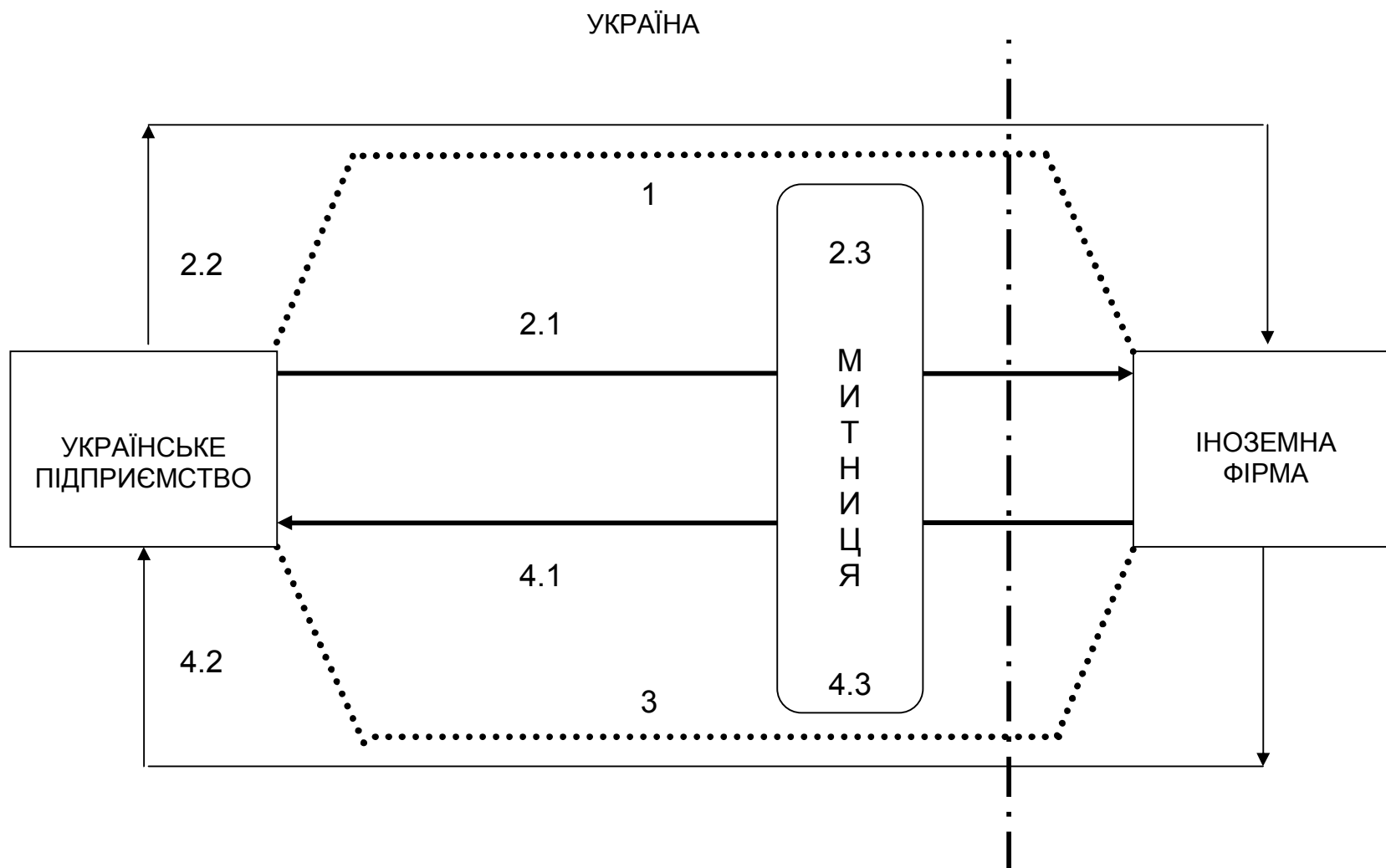
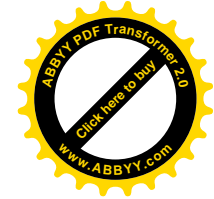
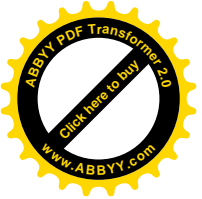
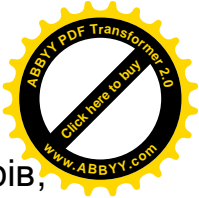


Рис. 3.2 Схема виконання операції реімпорта



[3] укладається контракт на поставку раніше експортованих товарів, що не підлягали переробці за кордоном (тобто товарів з тим же кодом УКТ ЗЕД);

[4] здійснюється поставка товарів відповідно до укладеного контракту за схемою: [4.1] - поставка товарів, [4.2] - рух документів і [4.3] – митне оформлення ввозу товарів.

При реімпорті товар експортується, виходячи з нижчеподаної схеми експорту, а знову ввозиться за схемою імпорту, докладно наведеною вище.

Розглянемо етапи здійснення **експортної операції** (рис. 3.3).

Етапи [1], [2], [3] аналогічні відповідним етапам схеми здійснення імпортних операцій.

[4] У випадку експорту товарів, вивіз яких регулюється законодавчо, необхідно одержати відповідні дозвільні документи.

[6] **Поставка товарів.** Даний етап умовно можна розбити на три частини: рух товарів [6.1], митне оформлення вивозу товарів [6.3], рух документів [6.2]. В якості документів, що супроводжують експортну операцію можуть застосовуватися: специфікація, пакувальний лист, інвойс, автомобільна (залізнична, авіа-) накладна, сертифікати якості, сертифікати походження, документи, що підтверджують страхування вантажу експортером на користь імпортера, інші документи. Митне оформлення вантажу здійснюється шляхом заповнення ВМД на експорт.

[7] **Одержання валютної виручки за реалізовані товари.** Послідовність проведення грошових розрахунків залежить від обраної форми розрахунків (відкритий рахунок, акредитив, інкасо).

[8] **Реалізація валюти на МВРУ.** За рішенням керівництва суб'єкта ЗЕД отримана в якості виручки іноземна валюта може бути реалізована на МВРУ. На цей час законодавчі вимоги щодо обов'язкової реалізації частини валютних надходжень при експортних операціях скасовані.

Розглянемо порядок здійснення **реекспортних операцій** (рис. 3.4.) як різновид експортних. Під реекспортом розуміється вивіз за межі території країни раніше імпортованих товарів, що не піддавалися переробці. Суть реекспорту полягає в тім, що спочатку товар імпортується в Україну, а потім експортується в будь-яку іншу країну.

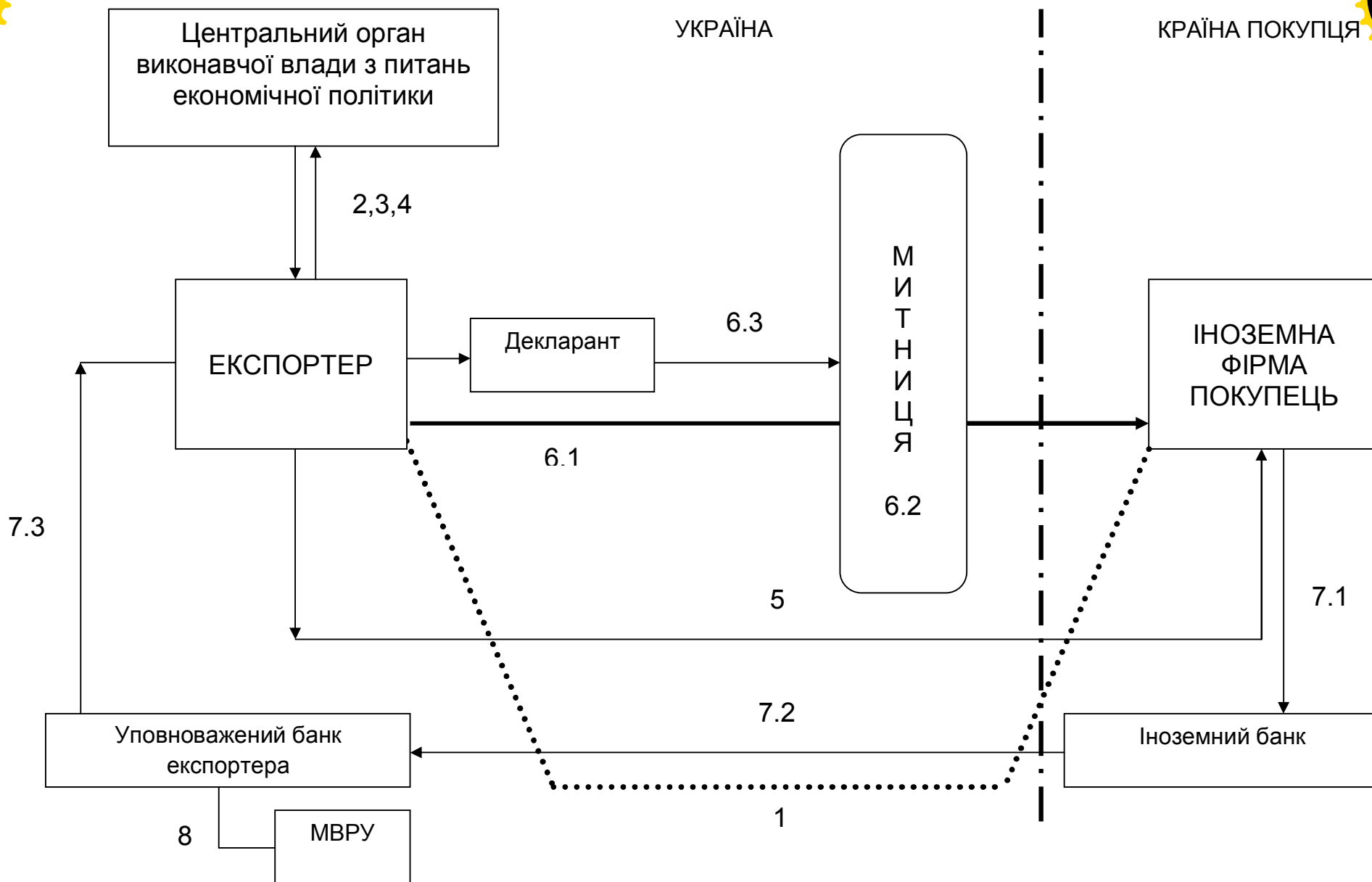
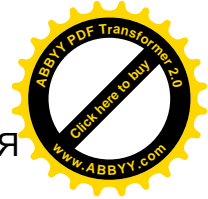
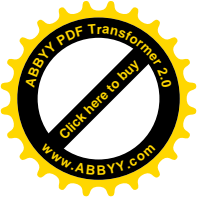


Рис. 3.3 *Схема здійснення експортної операції*

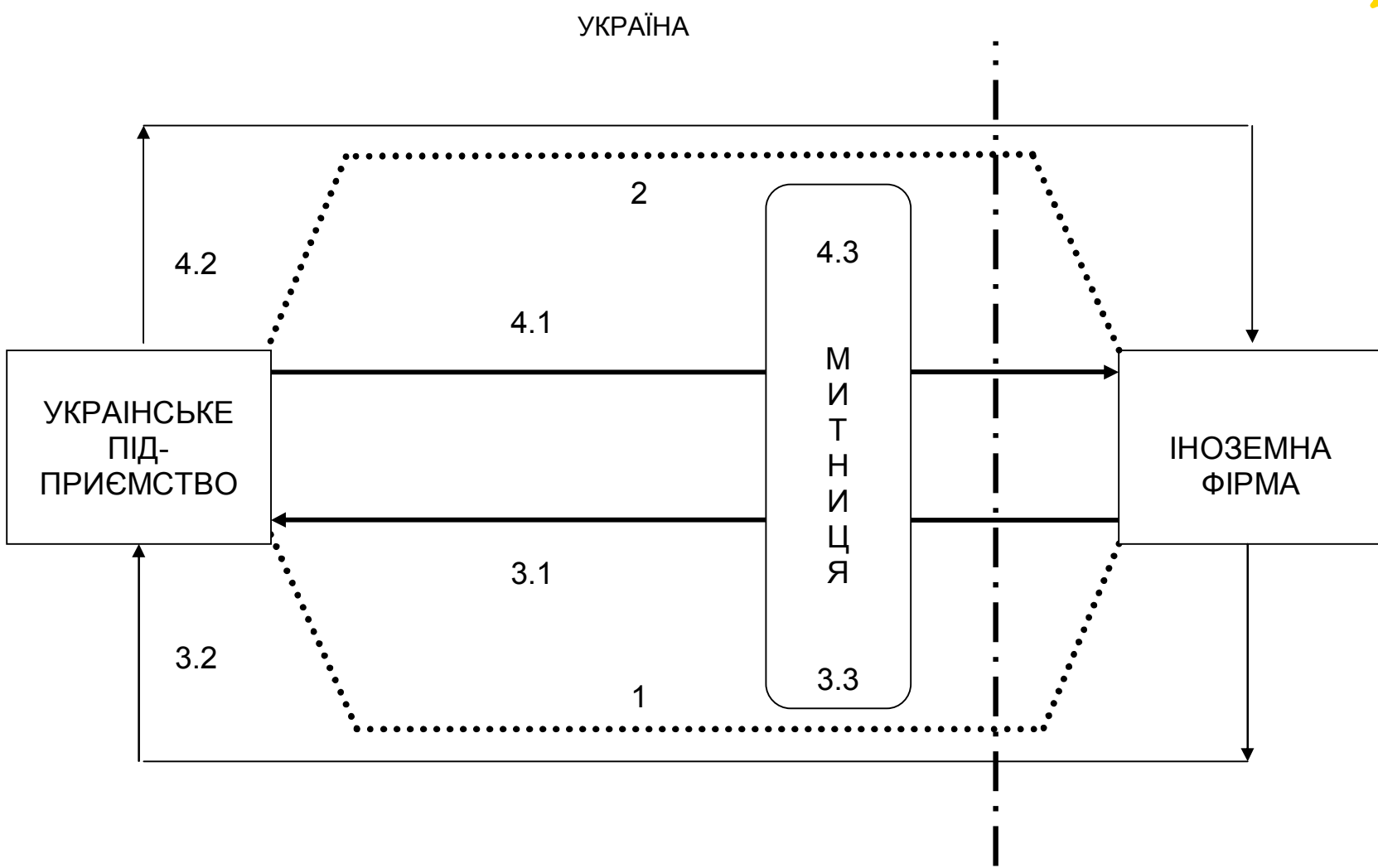
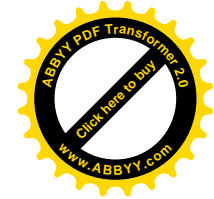
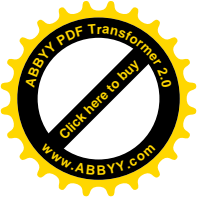


Рис. 3.4 Схема виконання операції реекспорту



Схема здійснення реекспортної операції наступна (у даній схемі наведені лише відносини імпортера й експортера):

[1] проведення переговорів і підписання контракту на імпорт товару із країни А в країну Б.

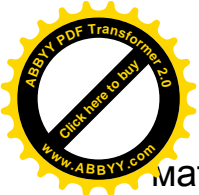
[2] проведення переговорів і підписання контракту на експорт цих же товарів із країни Б у країну С.

[3] поставка товарів. Як було сказано вище, поставка (залежно від причини, що обумовила реекспорт) може як у країну реекспорту, так і в країну фактичного імпорту. У випадку поставки через країну реекспорту імпорт здійснюється у відповідності зі схемою імпорту, а подальший вивіз здійснюється відповідно до схеми експорту. У найбільш загальному вигляді це можна представити таким чином: [3.1] - рух товарів, [3.2] - рух документів, [3.3] – митне оформлення вивозу товарів в режимі «експорт» або «транзит».

[4] поставка товару кінцевому імпортерові (у країну С або А), що здійснюється в частинах: [4.1] - поставка товарів, [4.2] - рух документів, [4.3] - митне оформлення ввозу товарів в режимі «імпорт» або «транзит».

3.3 Контракт за операціями з давальницькою сировиною. Схема виконання операцій з давальницькою сировиною

Економічна ситуація, що склалася в Україні обумовлює широке розповсюдження у зовнішньоекономічній діяльності українських підприємств операцій з давальницькою сировиною. Даний тип операцій переважним для цілих галузей вітчизняної економіки - насамперед це нафтопереробна й легка промисловість. Питома вага операцій з давальницькою сировиною в даних галузях коливається між 30% -80%. Необхідно вказати на те, що найчастіше підприємства використовують операції з давальницькою сировиною через фактори, що негативно характеризують їх можливості в сфері ЗЕД, і це, насамперед, недостатність оборотних коштів, обмеженість ринків збуту, значну тривалість обороту дебіторської заборгованості. При використанні операцій з давальницькою сировиною проблема недостатності оборотних коштів повністю зникає, оскільки зі статті витрат, що припадає на оборотні фонди зникає така вагома частина як видатки на сировину й



матеріали.

Визначення давальницької сировини наведено в Законі України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" № 327/95-ВР від 15.09.1995 р. (далі - Закон № 327/95-ВР). Даний закон є базою нормативного регулювання операцій з давальницькою сировиною.

Відповідно до вищенаведеного закону, **давальницька сировина** – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції.

Під **операцією з давальницькою сировиною** розуміється операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду по ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців, а також етапів перероблення) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. При цьому сировина замовника на конкретному етапі переробки, а також на заключному, є основним матеріалом та її вартість становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Згідно чинного законодавства обов'язковим є попереднє здійснення поставки виконавцю давальницької сировини відносно повернення виготовленої з неї готової продукції замовнику.

Право власності на давальницьку сировину й вироблену з нього готову продукцію належить замовникові.

Відразу необхідно відзначити основну характерну рису, тобто перевагу, операцій з давальницькою сировиною. Вона полягає в тому, що при ввозі давальницької сировини на територію України ПДВ і мито підприємство оплачує шляхом **видачі простого авальованого векселя** місцевій податковій адміністрації. Таким чином, витрати по здійсненню даного типу угоди різко скорочуються (тим самим знижуючи видатки оборотних коштів). Строк погашення векселя повинен дорівнювати строку здійснення операції з давальницькою сировиною, але не більш як 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації.



Готова продукція, що вироблена із давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником, може реалізуватися на митній території України через зареєстроване ним в Україні постійне представництво, яке здійснює митне оформлення продукції (без фактичного її ввезення на митну територію України) і сплачує ввізне мито за пільговими ставками, інші податки та збори, передбачені для аналогічних імпортованих товарів.

У даному навчальному посібнику розглянуті всі можливі варіанти здійснення операцій по переробці давальницької сировини: 1) ввіз іноземним Замовником давальницької сировини на митну територію України з наступним вивозом готової продукції за межі митної території України; 2) ввіз іноземним Замовником давальницької сировини на митну територію України з наступною реалізацією на митній території України; 3) придбання іноземним Замовником давальницької сировини на території України за іноземну валюту; 4) вивіз давальницької сировини українським Замовником за межі митного кордону України й 5) різне сполучення вищенаведених варіантів.

Виходячи з суті операції з давальницькою сировиною, можна виділити основних суб'єктів, залучених у виконання даного договору.

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

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

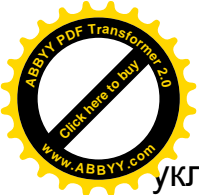
Постачальник сировини - суб'єкт господарської діяльності, що надає сировину.

У деяких випадках контрагентом може виступати постійне представництво іноземного суб'єкта господарювання.

Виходячи із практики в інфраструктуру, що обслуговує даний тип операцій, включають митницю, банки, податкову інспекцію, центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики.

Докладно **схема ввозу давальницької сировини іноземним Замовником на митну територію України з наступним вивозом готової продукції за межі митної території України** представлена на рис. 3.5. Розглянемо поетапно здійснення даної операції з давальницькою сировиною.

[1] **Переговори між Замовником і Виконавцем** із приводу



укладання зовнішньоторговельного контракту по переробці давальницької сировини. Як правило, ініціатором укладання договору є Замовник. Після підписання контракту всі подальші відносини між сторонами будуть регулюватися винятково цим контрактом. У контракті на переробку давальницької сировини вказується точна назва товару, який є кінцевою метою переробки давальницької сировини. В додатках до контракту доцільно навести технологічну схему переробки з указанням:

- основних етапів переробки сировини і процесу його перетворення у готову продукцію;
- кількісних показників сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини;
- загальні показники втрати сировини на кожному етапі переробки.

Договором на переробку давальницької сировини також визначається залогова вартість сировини, ціна і загальна вартість готової продукції, вартість послуг переробки.

[2] Реєстрація зовнішньоторговельного договору на переробку давальницької сировини. В разі, якщо контракт передбачає вивезення давальницької сировини українським замовником, на яку поширюється спеціальний режим експорту, а також якщо контрактом передбачена реалізація готової продукції, виробленої з такої давальницької сировини, в країні виконавця або вивезення її до іншої країни, відповідний контракт підлягає обліку (реєстрації) у центральному органі виконавчої влади з питань економічної політики.

Результатом реєстрації є одержання картки реєстрації зовнішньоторговельного договору й додатків до нього, які серед інших документів необхідні для митного оформлення ввозу сировини.

[3] Повідомлення Виконавця про відвантаження давальницької сировини Замовником.

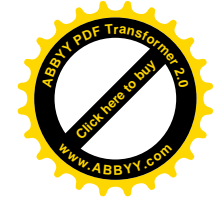
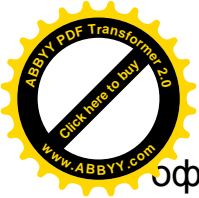


Рис. 3.5 схема ввозу давальницької сировини іноземним Замовником на митну територію України з наступним вивозом готової продукції за межі митної території України



[4] Видача податкового векселя. Специфічною особливістю операцій з давальницькою сировиною, як уже вказувалося вище, є те, що ввізне мито й ПДВ сплачуються, шляхом оформлення простого векселя на суму ПДВ і ввізного мита у валюті контракту. Законодавче регулювання видачі й подальшого погашення векселя здійснюється «Положенням про порядок видачі, обліку, погашення й відстрочки оплати (погашення) векселя (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною - у зовнішньоекономічних відносинах». Вексель береться на облік у місцевій податковій інспекції. Досить важливим є той аспект, що лише належним чином оформлений вексель служить підставою для митного оформлення ввезення давальницької сировини. Отже, вексель необхідно оформити й зареєструвати в податковій інспекції до початку процедури митного оформлення, при одержанні повідомлення про відвантаження сировини. Даний факт сполучений з деякими труднощами, а саме необхідно заздалегідь розрахувати суму мита й ПДВ, для чого необхідно мати у своєму розпорядженні дані, що дозволяють визначити митну вартість партії. Замість векселя для підтвердження того, що давальницьку сировину буде вивезено (у переробленому виді у формі продукції або в не переробленому) за умови того, що ввезена давальницька сировина не підлягає обкладанню ввізним митом, законодавством дозволяється Виконавцю надати в податкову інспекцію письмове підтвердження того, що завезена давальницька сировина буде вивезена за межі митної території України не пізніше чим через 90 днів від дати оформлення ввізної ВМД .

[5] Поставка давальницької сировини. Поставка давальницької сировини здійснюється у встановлені в контракті строки. Насамперед, слід зазначити, що давальницька сировина може поставлятися як із країни Замовника, так і з будь-якої іншої країни (при цьому, при поставці з іншої країни Замовник попередньо укладає договір на поставку сировини Українському Виконавцеві). У принципі даний етап необхідно розбити на дві частини, а саме: власне поставка давальницької сировини і її митне оформлення. Дане розмежування необхідно оскільки, що одна частина документів прибуває із сировиною із країни постачальника [5.1], а інша формується на території України [5.2] і служить для митного



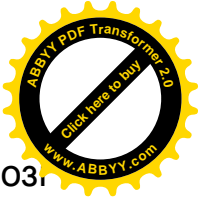
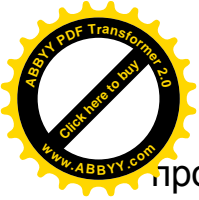
оформлення).

При повідомленні про прибуття давальницької сировини оформляється ВМД у режимі імпорт - 51 (переробка на митній території). У випадку ввозу давальницької сировини, що не буде перероблена (наприклад, для здійснення упакування) ВМД оформляється в режимі імпорт - 31 (тимчасовий ввіз). При ввозі давальницької сировини, вартість якої не перевищує 100 дол. США ВМД не оформляється, для митного оформлення такого роду сировини необхідно лише лист керівника підприємства на ім'я начальника митниці із проханням дозволити ввіз давальницької сировини вартістю до 100 дол. США із зазначенням фактичної вартості вантажу. Документи, що передаються з давальницькою сировиною від відправника [5.1] - проформа інвойсу, пакувальний лист, автотранспортна накладна. Документи, які необхідні для митного оформлення давальницької сировини [5.2] - ВМД, простий вексель і / або письмове зобов'язання податкової адміністрації про своєчасний вивіз завезеної сировини, довідка підприємства про вартість транспортування давальницької сировини від границі України до місця призначення.

[6] Переробка давальницької сировини Виконавцем. Переробка здійснюється відповідно до встановлених умов виробничого процесу, описаного в додатках до контракту, або відповідно до заздалегідь наданого зразка (якщо це доречно) чи певних технічних стандартів. Також за взаємною домовленістю Замовник може надіслати на підприємство Виконавця свого представника (приміром, технолога) для спостереження за здійсненням виробничого процесу й контролю за належним використанням поставленої сировини.

[7] Повідомлення Замовника про готовність до відвантаження. Перед відвантаженням готової продукції Виконавець інформує Замовника про готовність готової продукції до відвантаження.

[8] Відвантаження виготовленої продукції Замовникові. Відвантаження готової продукції, виробленої з давальницької сировини можуть здійснюватися, як у країну Замовника, так і в будь-яку іншу країну (залежно від того, що передбачено контрактом). Даний етап також розбивається на дві частини й включає митне оформлення вивозу вантажу і відправлення його Замовникові. Для вивозу виготовленої

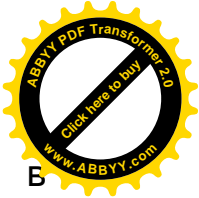
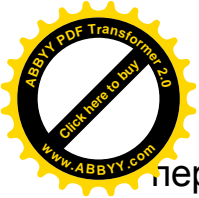


продукції оформляється ВМД у режимі експорт -10 (експорт). При вивозі давальницької сировини з метою пакування завезеного в режимі імпорт - 31 (тимчасовий ввіз) ВМД також оформляється в режимі експорт - 10 (експорт). Також необхідно відзначити той факт, що разом з переробленою продукцією Виконавець повинен повернути і залишки не переробленої сировини. Разом з переробленою сировиною відправляються товаросупроводжувальна документація. За допомогою інвойсу Виконавець виставляє рахунок Замовнику за надані послуги з переробки давальницької сировини. Надалі інвойс служить підставою переводу коштів Замовником на рахунок Виконавця. Документи даного етапу, також як і документи при ввозі давальницької сировини, необхідно ділити на дві частини. Перша група охоплює документи, які будуть доставлені з товаром у пункт призначення [8.1] - сертифікат якості, виданий ТПП, СМР, пакувальний лист, рахунок фактура. Друга включає документи, які будуть циркулювати лише на території України [8.2] - ВМД, сертифікат, виданий ТПП про те, що дана продукція виготовлена з давальницької сировини, довідка про вартість транспортування вантажу до границі України.

[9] **Погашення простого векселя**, що перебуває на обліку в податковій інспекції. Підставою для погашення векселя є ВМД на експорт продукції, виготовленої з давальницької сировини. При цьому на декларації повинні бути відповідні відмітки митниці про перетинання вантажем митного кордону України. Варто також нагадати, що відповідно до законодавства вексель видається на період 90 днів. При вивозі виготовленої продукції раніше цього строку в податкову інспекцію подається повідомлення про дострокове погашення векселя.

[10 або 8.3] **Оплата Замовником за виготовлену продукцію.** Оплата за послуги з переробки давальницької сировини може здійснюватися в наступних формах - 1) в грошовій формі, 2) частиною виготовленої продукції, 3) частиною поставленої сировини; 4) в змішаній формі.

При виборі варіанта 1 оплата в грошовій формі здійснюється, як правило, по відкритому рахунку. Підставою для оплати послуг з переробки давальницької сировини в Замовника є інвойс Виконавця. На підставі інвойсу й з доручення Замовника [10.1] банк замовника



переводить [10.2] у банк виконавця (реквізити якого вказуються в контракті) зазначену в інвойсі суму. При одержанні грошей на рахунок Виконавця банк виконавця повідомляє Виконавця [10.3] про надходження валютної виручки.

При використанні варіантів 2,3,4 відбувається наступне. На етапі [8] «відвантаження готової продукції» Виконавець оформляє ввізну ВМД [8.3] на сировину або готову продукцію (без фактичного ввозу товару на митну територію України), а також оплачує ПДВ і відповідні суми мита як при здійсненні бартерних операцій. При цьому українському виконавцеві для погашення векселя, крім раніше наведених документів, необхідно надати в податкову адміністрацію довідки про сплату ввізного мита й ПДВ.

Закінчення терміну дії договору. При закінченні терміну дії договори можливі два варіанти: або сторони припиняють взаємні відносини, або шляхом підписання нових додатків до контракту сторони продовжують термін дії договору.

Розглянемо тепер **схему ввозу давальницької сировини іноземним Замовником на митну територію України з наступною реалізацією на митній території України.** Дана схема представлена на рис. 3.6. Оскільки деякі етапи даного варіанта є подібними із раніше розглянутим, проаналізуємо його лише в межах розбіжностей з попереднім.

Отже, етапи 1 - 7 аналогічні відповідним етапам схеми ввозу давальницької сировини з наступним вивозом готової продукції з України, що наведена на рис. 3.5.

[8] Відвантаження готової продукції постійному представництву іноземного Замовника. Відповідно до Закону №328/95-ВР, реалізація готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, на території України можлива винятково через постійне представництво іноземного замовника в Україні.

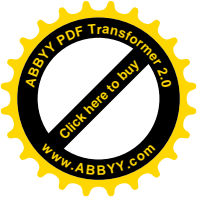
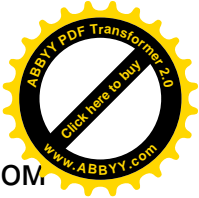


Рис. 3.6 Схема ввозу давальницької сировини іноземним Замовником на митну територію України з наступною реалізацією на митній території України.



[9] **Оформлення ввізної ВМД** постійним представництвом іноземного замовника в Україні (без фактичного ввозу готової продукції на територію митну України) При митному оформленні постійне представництво оплачує відповідні суми мита й ПДВ як при імпорті товарів. При цьому Законом №328/ 95-ВР установлюється те, що ввізне мито розраховуються за пільговими ставками. Також необхідно помітити, що на підставі цього ж Закону при реалізації постійним представництвом іноземного Замовника нафтопродуктів, виготовлених з давальницької нафти, ввізне мито не стягується.

[10] **Надання документів для погашення векселя.** Постійне представництво іноземного Замовника зобов'язане (відповідно до Закону №328/ 95-ВР) надати протягом десяти робочих днів після оформлення акту здачі-приймання готової продукції українському Виконавцеві: копію ввізної ВМД на готову продукцію; копію контракту іноземного Замовника з покупцем готової продукції; копію акту здачі - приймання готової продукції постійним представником іноземного Замовника; довідку про сплату мита й інших податків і зборів, видану органом державної митної служби за місцем перебування постійного представництва іноземного Замовника.

[11] **Погашення векселя** українським Виконавцем здійснюється шляхом надання до податкової інспекції документів, перерахованих вище.

[12] **Відвантаження готової продукції** постійним представництвом іноземного Замовника в Україні покупцеві готової продукції.

Іншим різновидом договору по переробці давальницької сировини є варіант, при **якому давальницька сировина закупається на митній території України іноземним Замовником за іноземну валюту.** Етапи здійснення даного різновиду операцій з давальницькою сировиною представлені на рис. 3.7 і аналогічні відповідним етапам схеми на рис. 3.5. Замовник підписує контракт на придбання сировини на території України, що поставляється українському виконавцеві як давальницька сировина для наступної переробки. Після переробки давальницької сировини здійснюється вивіз готової продукції за межі митної території України.

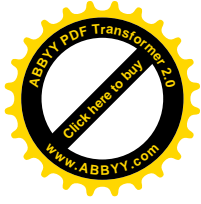


Рис. 3.7 Закупівля давальницької сировини на митній території України іноземним Замовником за іноземну валюту



Ще одним різновидом операцій по переробці давальницької сировини є варіант, при якому здійснюється **вивіз давальницької сировини за межі митної території України українським Замовником для переробки за рубіжем**. Схема здійснення даного виду операцій представлена на рис. 3.8.

На першому етапі відбувається укладання зовнішньоторговельного контракту на переробку давальницької сировини [1]. У даному варіанті резидент України є Замовником.

Етап [2] «реєстрація зовнішньоторговельного договору» аналогічний відповідному етапу схеми на рис. 3.5.

На наступному етапі відбувається повідомлення іноземного Виконавця про відправлення давальницької сировини [3].

Підставою для митного оформлення сировини, що вивозиться, як давальницьке є вексель і / або письмове зобов'язання, узяті на облік у податковій інспекції [4]. При цьому вексель видається якщо в разі експорт сировини передбачене стягнення експортного мита, а письмове зобов'язання, якщо тарифне регулювання експорту не здійснюється. Наступний етап - відвантаження давальницької сировини іноземному Виконавцеві [5].

Переробка давальницької сировини в готову продукцію [6] іноземним Виконавцем аналогічна етапу [7] схеми на рис. 3.5.

Одержанню готової продукції [8] передують повідомлення іноземного виконавця про готовність поставки готової продукції [7]. Документи даного етапу поділяються на ті, що супроводжують рух готової продукції і ті, що є необхідними для митного оформлення.

Погашення векселя [9] здійснюється на підставі надання копії ввізної ВМД на готову продукцію, виготовленої з давальницької сировини або довідки банку про повернення валюти.

І, нарешті, п'ятий, заключний варіант здійснення операцій з давальницькою сировиною, полягає в комбінуванні різних етапів вищенаведених варіантів. Схема його здійснення формується залежно від обраної конфігурації здійснення операцій з давальницькою сировиною.

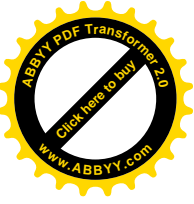
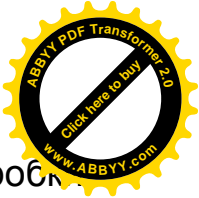


Рис. 3.8 Вивіз давальницької сировини за межі митної території України українським Замовником для переробки за рубежом.



Аналізуючи договір і схему проведення операції з переробки давальницької сировини можна виділити наступні переваги й недоліки даного типу операцій.

До переваг використання операцій з давальницькою сировиною для Замовника відносяться:

- можливість переробки сировини за вартістю, що значно нижче тієї, по якій він зможе це зробити у своїй країні;
- подолання перешкод, пов'язаних з відсутністю або надмірним завантаженням місцевих підприємств по виготовленню даного виду продукції;
- зменшення залежності від місцевих монополістів по виробництву даного виду продукції;

До переваг використання операцій з давальницькою сировиною для Виконавця відносяться:

- одержання валютної виручки або частини продукції, отриманої у результаті переробки давальницької сировини;
- диверсифікація операцій підприємства, і тим самим, зниження залежності від окремого споживача.
- можливість нагромадження капіталу для наступного розвитку й виходу на зовнішні ринки в ролі експортера власної продукції.
- можливість аналізу зовнішніх ринків для цілей, зазначених у попередньому пункті.

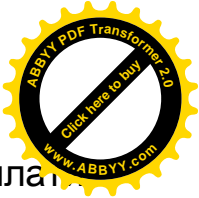
До недоліків використання операцій з давальницькою сировиною для Замовника відносяться:

- можлива негативна реакція профспілок або держави;
- ризик несумлінного виконання Виконавцем своїх зобов'язань;
- додаткові витрати по транспортуванню давальницької сировини.

До недоліків використання операції з давальницькою сировиною для Виконавця відносяться:

- певна залежність від Замовника;
- відносно низька вартість послуг переробки давальницької сировини;
- слабкий розвиток власних технологій виробництва через те, що вони визначаються Замовником.

Строки здійснення операцій з давальницькою сировиною встановлюються, насамперед, Законом України №328/ 95-ВР, і в



«Положенні про порядок видачі, обліку, погашення й відстрочки оплати (погашення) векселя (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною - у зовнішньоекономічних відносинах» (далі - Положення про облік векселів). Всі ці нормативні акти встановлюють єдиний термін здійснення операцій з давальницькою сировиною не більше 90 календарних днів, саме тому вексель, виданий українським виконавцем, податковій інспекції видається на 90 днів.

Однак Положенням про облік векселів передбачено, що державна податкова інспекція може продовжувати строк погашення векселя до 270 днів. Для цього підприємству необхідно не пізніше, ніж за 5 днів до строку погашення векселя надати в податкову адміністрацію заяву із проханням продовження строку погашення векселя. Рішення податкової адміністрації повинне бути прийняте не пізніше чим через 5 робочих днів з моменту подачі заяви.

Розглядаючи **законодавче регулювання** даного виду операцій у цілому, насамперед, необхідно відзначити, що операції з давальницькою сировиною регулюються широким колом нормативно-правових актів. Нормативні акти, що регулюють операції по переробці давальницької сировини, умовно можна розділити на чотири групи.

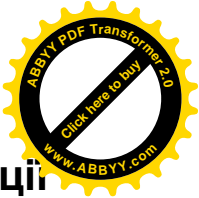
Перша група включає нормативні акти, що регулюють загальні положення здійснення операцій по переробці давальницької сировини.

Друга - включає нормативні акти, які, так чи інакше, обмежують проведення операцій по переробці давальницької сировини.

Третя група охоплює нормативні акти, що мають перелік товарів і товарних груп, по яких операції по переробці давальницької сировини припинені повністю або тимчасово.

Четверта група містить нормативні акти, що встановлюють пільги різним підприємствам, що використовують операції по переробці давальницької сировини.

П'ята група містить нормативні акти не віднесені в перераховані вище групи. Вона включає листи державних органів з метою роз'яснення певних положень Законів України та інших нормативно-правових актів.



3.4 Контракт консигнації. Схема виконання операції консигнації.

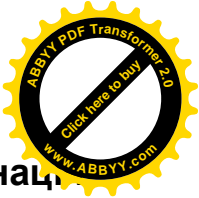
Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 1409 від 29.12.2007 р. "Про затвердження Порядку продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями" (далі - Постанова № 1409) до операцій, що здійснюються за договорами **консигнації** відносяться операції з реалізації товарів, відповідно до яких одна сторона (консигнатор) зобов'язується за дорученням другої сторони (консигнанта) продати протягом визначеного часу (строку дії угоди консигнації) за обумовлену винагороду з консигнаційного складу від свого імені товари, які належать консигнанту;

У зовнішньоторговельній практиці існує кілька різновидів консигнації: проста (або поворотна), частково-поворотна, безповоротна консигнація. Характеристика вищезгаданих видів консигнації наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Характеристика консигнації за її видами

Відмінні риси	Види консигнації		
	проста поворотна	частково-поворотна	безповоротна
1. Поставка консигнантом товару консигнатору з метою реалізації протягом певного строку	+	+	+
2. Зобов'язання консигнатора повернути всі нереалізовані товари консигнанту після закінчення строку консигнації	+	-	-
3. Зобов'язання консигнатора придбати заздалегідь обумовлену кількість товару від нереалізованого, а іншу частину повернути консигнанту	-	+	+
4. Зобов'язання консигнатора викупити нереалізовану протягом дії договору консигнації частину товару	-	-	+



Як видно з таблиці 3.3, **проста (поворотна) консигнація** передбачає можливість повернення консигнатором нереалізованої частини товару консигнанту; при **частково поворотній консигнації** консигнатор зобов'язується викупити заздалегідь обумовлену кількість товару, що залишилися з непроданої партії товару; а при **безповоротній консигнації** консигнатор бере на себе зобов'язання викупити всю нереалізовану частину товару.

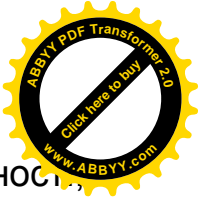
Специфічною особливістю договору консигнації є те, що при перетинанні товаром митного кордону мито та інші платежі (ПДВ, акцизний збір) не сплачуються до моменту реалізації товару (або його частини) консигнатором. Також важливо згадати й той факт, що при виконанні договору консигнації право власності на товар з консигнанта до консигнатора не переходить, тобто консигнант залишається власником товару до моменту продажу його посередникові або кінцевому споживачеві.

Одними з найбільш важливих чинників, що обґрунтовують вибір договору консигнації для експортера є:

- даний ринок мало вивчений експортером;
- експортер не впевнений у стійкому попиті на свої вироби;
- пропонується товар мало відомий місцевим покупцям.

Одним з варіантів зниження ризиків для консигнанта є прийняття консигнатором зобов'язань агента-**делькредере**, що з однієї сторони переносить ризик несплати за відвантажену продукцію на консигнатора, а з іншої сторони збільшує його винагороду. Консигнанту бажано наполягати на включенні в контракт подібного застереження, оскільки при застосуванні договору консигнації експортер, як правило, не обізнаний у достатньому ступені про кредитоспроможність можливих покупців, а уникнути продажів у кредит досить важко.

Аналізуючи **договір консигнації**, можна помітити, що деякі статті даного договору аналогічні відповідним статтям договору купівлі-продажу. До них відносяться: якість товару, упакування й маркування, технічна документація, строки поставки, здача й приймання товарів, повідомлення про відвантаження (як консигнантом консигнатора при ввозі товарів, так і навпаки при їхньому поверненні), термін дії



договору, арбітраж, форс мажор, інше (набрання договору чинності, зміни й доповнення договору).

Інші статті договору консигнації мають певну специфіку:

Предмет і сума договору. При укладанні договору консигнації необхідно вказати: відкривається новий консигнаційний склад або орендується вже існуючий. Також оговорюється докладний перелік товарів, їхня максимальна кількість, що перебуває одночасно на складі, а також застереження про дострокове повернення консигнатором товарів консигнанту. У даній статті рекомендується також визначати вид консигнації (проста, частково-поворотна, безповоротна), і при використанні частково-поворотної консигнації вказувати той обсяг від нереалізованих товарів, які зобов'язується придбати консигнатор відповідно до даної умови.

Ціна. Сторонам необхідно також визначити вартість товарів. Сюди можна включити застереження про те, що консигнант через певний час вправі переглянути ціни на товар (після попереднього попередження консигнатора).

Відповідальність сторін за поставлені товари. Обов'язковим атрибутом консигнаційної угоди (і це повинне бути зафіксоване в договорі) є те, що весь товар до моменту продажу залишається у власності консигнанта. У даній статті також визначається відповідальність консигнатора за належне зберігання товару. Консигнатор зобов'язується застрахувати товар на користь консигнанта на час від моменту переходу відповідальності на консигнатора і до моменту перерахування консигнанту виручки за реалізований товар. Як правило, товар страхується консигнатором на суму контрактної вартості товару.

Комісійна винагорода. У договорі консигнації винагорода консигнатора може бути зафіксоване в одній з наступних форм:

- різниця між ціною придбання та реалізації;
- відсоток від контрактної ціни;
- витрати та винагорода;
- винагорода, установлена у твердій, заздалегідь встановленій сумі;
- змішана форма.

Також необхідно зафіксувати спосіб сплати винагороди



консигнатору. На практиці застосовуються два способи:

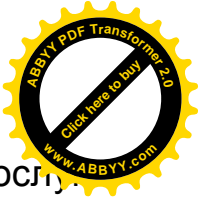
1. консигнатор утримує заздалегідь встановлену суму винагороди з виручки за продані товари;
2. консигнатор переводить консигнанту всю суму виручки, і винагороду одержує від консигнанта.

Платежі. Консигнатору й консигнанту необхідно врегулювати порядок здійснення платежів.

Перевідправлення або повернення товару. Як уже згадувалося раніше консигнант вправі (якщо це встановлено в контракті) вимагати повернення своїх товарів. У даній статті визначається також порядок повернення нереалізованої продукції по закінченню строку консигнації. Як правило, при поверненні товару консигнатор зобов'язується за свій рахунок провести належне упакування й маркування товарів. Упакування й маркування може здійснюватися за рахунок консигнанта. У даній статті консигнант указує також строк, протягом якого товари повинні бути повернуті.

Здійснення операцій за договорами консигнації передбачає наявність консигнаційного складу. У цей час в Україні функції консигнаційних складів виконують митні ліцензійні склади. Відповідно до Наказу Державної митної служби України № 592 від 31.12.1996 р. «Про затвердження Положення про відкриття та експлуатацію митних ліцензійних складів» (далі - Наказ № 592) **митний склад** - це митний режим, при якому ввезені з-за меж митної території товари зберігаються під митним контролем без справляння мита та інших податків та без застосування до них заходів нетарифного регулювання та інших обмежень в період зберігання, а товари, що вивозяться за межі митної території України, зберігаються під митним контролем з моменту початку їх митного оформлення митними органами України до фактичного вивезення за межі митної території України. Зберігання товарів в режимі митного складу забезпечується шляхом використання спеціально призначеного та обладнаного приміщення - митного ліцензійного складу.

Розглянемо **суб'єктів**, залучених у операції за договором консигнації. Насамперед, це консигнант і консигнатор (дані суб'єкти пов'язані договором консигнації); потім - консигнант і митний



ліцензійний склад (далі - МЛС) (пов'язані договором на надання послуг митним ліцензійним складом) і, нарешті, консигнатор і імпортер (їхні взаємини регулюються, як правило, договором купівлі-продажу).

На підставі визначення понять, наведених у Наказі № 592, операції консигнації, можна розділити на два види:

- операції консигнації, при яких резидент України є консигнатором;
- операції консигнації, при яких резидент України є консигнантом.

Розглянемо **структуру договору на послуги МЛС**.

У **преамбулі** вказуються суб'єкти даного договору: Виконавець – власник МЛС і Клієнт – консигнант (або консигнатор).

Предметом договору є послуги МЛС. Також вказується номер ліцензії Митної служби України, на підставі якої діє виконавець.

Окремо визначається коло **послуг, що надаються Виконавцем**. Як правило, перелік послуг, що надаються власником МЛС, містить:

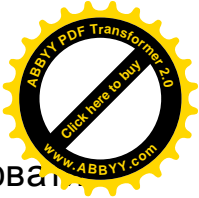
- брокерські послуги по митному оформленню вантажу.
- зберігання вантажу під митним контролем;
- у випадку прибуття автотранспорту клієнта після закінчення робочого часу - надання послуг із забезпечення стоянки автомобіля під охороною на своїй території.

Як правило, у контракті визначається перелік послуг, вартість яких входить у вартість контракту, а також послуг, які надаються додатково за окрему плату.

В цілому згідно до Наказу № 592 з товарами, що зберігаються на митному ліцензійному складі, можуть проводитися такі операції:

1) операції для забезпечення зберігання товарів: переміщення товарів у межах складу з метою раціонального розміщення, чищення, провітрювання, створення оптимального температурного режиму, сушіння, фарбування, захист від корозії, боротьба із шкідниками, інвентаризація.

2) операції для підготовки товарів до продажу й транспортування: подрібнення партій, формування відправлень, сортування, пакування, перепакування, маркування, навантаження, розвантаження, перевантаження, тестування.



Всі операції, які здійснюються з товарами, не повинні змінювати характеристик цих товарів, пов'язаних зі зміною їхньої класифікації по УКТ ЗЕД на рівні дев'ятого знака цифрового коду.

Виділяються й так звані **умови, при виконанні яких клієнтом, виконавець зобов'язується виконати свої зобов'язання**. Нижче наведений перелік «стандартних вимог»:

1. Клієнт надає заяву за встановленою формою (структура даної заяви наведена в Додатку 3);
2. Клієнт надає всі необхідні для оформлення ВМД документи (як правило, вони включають: контракт, накладні, рахунки-фактури, CMR, корнет TIR та інші);
3. Клієнт надає вантаж у визначений виконавцем час на МЛС;
4. Вимоги до маркування вантажу.

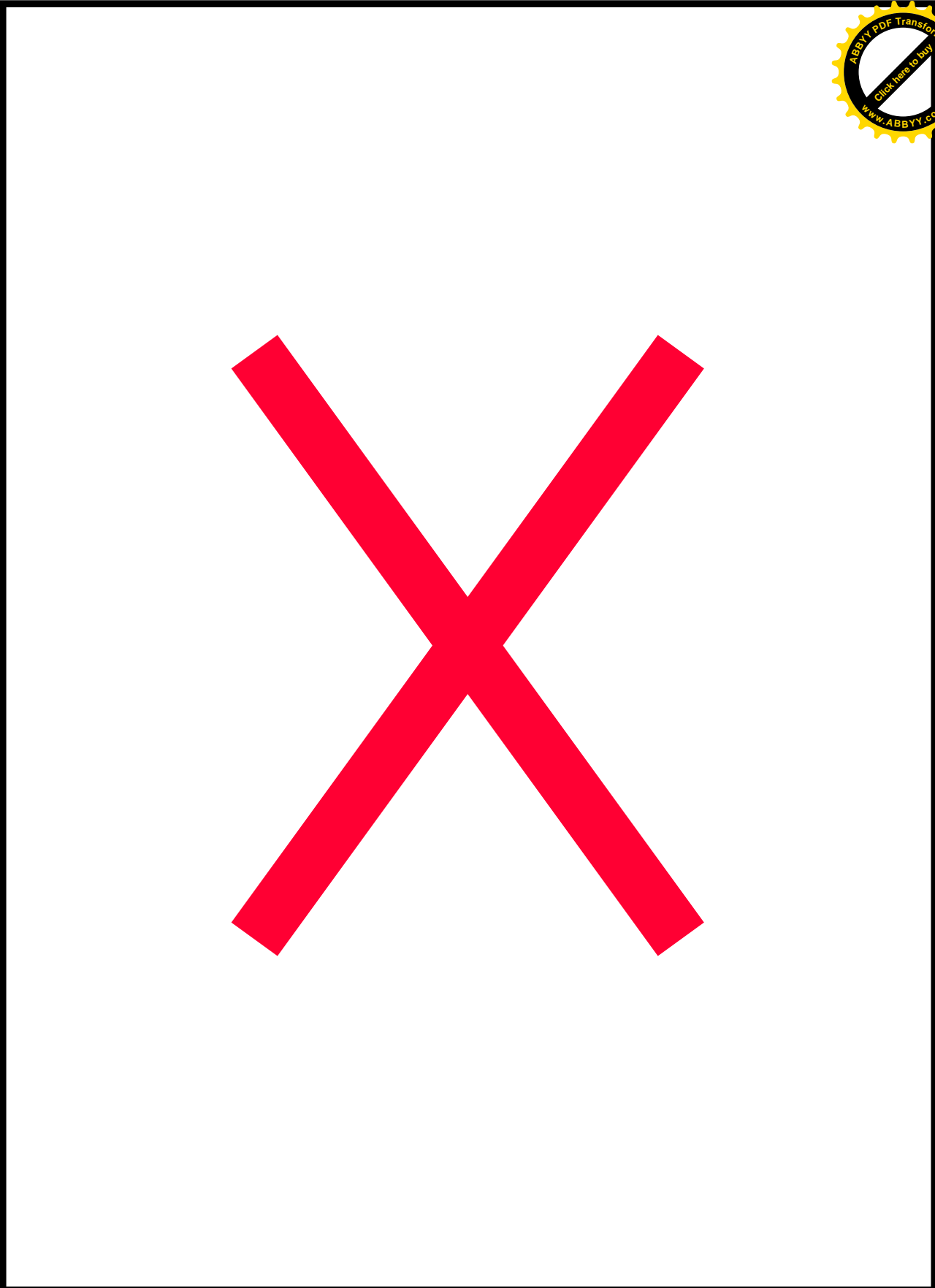
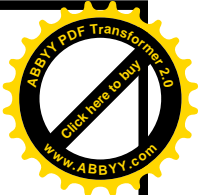
Наступною статтею визначаються **правила приймання, обробки й видачі вантажів**. Датою надходження товару на МЛС є дата відмітки складу на товарно-транспортній накладній. Обробка товарів на МЛС здійснюється відповідно до Наказу № 592, видача вантажів здійснюється на підставі копії оформленої ВМД.

Вартість послуг - дана стаття відображає розмір винагороди, що клієнт повинен заплатити за надані послуги. Звичайно плата стягується або з тонни вантажу, що зберігається, або з 1м² зайнятої площі складу.

Порядок розрахунків - визначається порядок оплати клієнтом за надані послуги. Дана стаття також може містити застереження щодо того, що виконавець має право не видавати вантаж клієнтові до фактичного надходження оплати за послуги складу.

Інші статті даного договору, а саме: Арбітраж, Форс-Мажор, Інші умови, Юридичні адреси й реквізити сторін - аналогічні відповідним статтям договору купівлі-продажу.

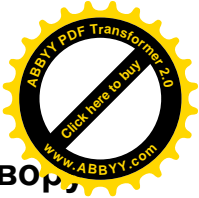
Послідовність здійснення операцій консигнації залежить від типу митного ліцензійного складу, що використовується. Митний ліцензійний склад може бути відкритого типу або закритого типу. **МЛС відкритого типу** – це МЛС, використовувати який для зберігання товарів може будь-який суб'єкт; а **МЛС закритого типу** може використовувати лише його власник МЛС (тобто власником МЛС є



консигнатор).

Послідовність проведення операції консигнації 3
використанням відкритого МЛС представлена на рис.3.9.

Рис. 3.9 Відкритий МЛС



[1] На першому етапі відбувається **укладання договору, консигнації** й реєстрація його в Центральному органі виконавчої влади з питань економічної політики

[2] Проведення переговорів і укладання **договору на надання послуг МЛС.**

[3] **Повідомлення** консигнантора про відвантаження товарів на його адресу.

[4] **Поставка товарів.** Консигнант здійснює поставку товарів відповідно до специфікації. На цьому етапі необхідно розмежовувати рух товарів [4.1] і рух документів [4.2]. При ввозі на митну територію України, митне оформлення товарів здійснюється в режимі транзит [4.3].

[5] **Заява консигнанта.** Відповідно до Наказу № 592 консигнант для розміщення товарів на МЛС зобов'язаний відправити обґрунтовану заяву на адресу начальника митниці із проханням дозволити розміщення товарів на МЛС.

[6] **Заява керуючого МЛС.** Відповідно до вищевказаного наказу заяву із проханням розмістити товари на МЛС зобов'язаний подати і керуючий МЛС.

[7] **Ввіз товарів.** Після одержання дозволу начальника митниці товари ввозяться на МЛС. [7.1] - рух товарів, [7.2] - рух товаросупроводжувальних документів.

[8] **Декларування товарів.** Слід зазначити, що лише на даному етапі відбувається зміна митного режиму із транзит на митний склад. Також необхідно вказати на те, що зміна митного режиму здійснюється винятково представниками МЛС. Для декларування надаються наступні документи: ВМД, договір про зберігання товарів на митному ліцензійному складі між власником митного ліцензійного складу та особою, яка розміщує ці товари на склад, зовнішньоекономічний договір (контракт); товаротранспортні та інші товаросупровідні документи (накладні, коносаменти, специфікації, рахунки-фактури тощо); дозволи органів державної влади, які здійснюють контроль під час переміщення товарів через митний кордон.

[9] **Зберігання товарів на МЛС.** Зберігання товарів здійснюється на підставі договору на надання послуг митного ліцензійного складу



але впродовж терміну, що не перевищує трьох років.

[10] **Укладання договору на реалізацію** товарів, що зберігаються на МЛС. Як правило, у цьому випадку укладається договір купівлі-продажу.

[11] Для відвантаження товарів імпортеріві, необхідна **зміна митного режиму** з «митний склад» на «імпорт». Зміна митного режиму може здійснюватися як представниками МЛС, так і консигнатором.

[12] **Оплата послуг МЛС.** Оплата може здійснюватися на будь-якому етапі від укладання договору на надання послуг МЛС до етапу [13], оскільки представники МЛС можуть не дозволити відвантаження товару. Оплата здійснюється таким чином:

1. консигнатор на підставі рахунку-фактури МЛС дає доручення своєму банку перевести зазначену в рахунку-фактурі суму на розрахунковий рахунок МЛС [12.1];
2. банк здійснює перевод коштів [12.2];
3. банк (обслуговуючий МЛС) інформує представників МЛС про надходження коштів.

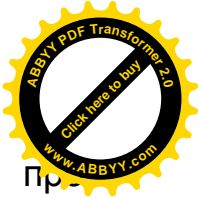
[13] **Поставка товарів імпортеріві.** Поставка товарів здійснюється із МЛС на умовах, вказаних в укладеному контракті

[14] **Оплата імпортера за відвантажений товар.** Залежно від умов розрахунку оплата може проводитися на різних етапах, однак, як правило, товари поставляються в кредит.

[15] **Звіт консигнатора** про виконану роботу. Через встановлений в договорі консигнації час консигнант зобов'язаний надати консигнанту звіт про свою діяльність. Структура звіту й інформація, яку він повинен містити, визначаються договором консигнації.

[16] **Перерахування виручки від реалізації товару.** При одержанні виручки від імпортера консигнатор переводить її на рахунок консигнанта повністю чи частково в залежності від обраної форми розрахунків за послуги консигнатора. Перерахування коштів здійснюється в такий спосіб:

1. Консигнатор дає доручення банку перевести зазначену суму на розрахунковий рахунок консигнанта МЛС [16.1];
2. Банк здійснює перерахування коштів [16.2];



3. Банк (обслуговуючий консигнанта) інформує свого клієнта про надходження коштів.

[17] **Оплата витрат консигнатора і його винагороди.** Даний етап присутній лише за умови, що консигнатор переводить всю суму виручки консигнанту. Схема проведення платежів аналогічна етапу [16].

[18] **Повернення нереалізованих товарів** консигнанту. При поверненні нереалізованих товарів по закінченню терміну дії договору консигнації або за взаємною домовленістю сторін або на вимогу консигнанта (якщо це було передбачено в контракті) нереалізовані товари із МЛС підлягають поверненню консигнанту. Митне оформлення товарів може здійснюватися як консигнатором, так і представниками МЛС [18.3]. Разом з поверненням товарів [18.1] здійснюється відповідний рух документів [18.2].

Аналізуючи варіант при якому консигнантом є резидент України. необхідно відмітити наступне:

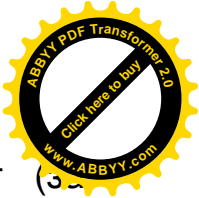
- товари вивозяться з митної території України в режимі тимчасовий вивіз;
- строк зберігання товарів на закордонному МЛС, згідно постанови №592 не може перевищувати трьох місяців.

Аналізуючи операції консигнації доцільно виділити такі її **переваги:**

1. Для консигнанта:
 - можливість диверсифікованості збуту продукції;
2. Для консигнатора:
 - одержання заздалегідь застереженої винагороди;
 - можливість при значному збільшенні попиту на товар викупити його самому й реалізувати по більш високій ціні (за умови, що винагорода не розраховується за принципом ціна покупки мінус ціна продажу).

До **недоліків консигнації** відносяться:

1. Для консигнанта:
 - збільшення тривалості руху грошових коштів;
 - ризик псування товару;



- ризик некредитоздатності покупця, якого знайшов агент (з винятком використання обмеження делькредере).

2. Для консигнатора:

- ризик не реалізації продукції й, отже, можлива втрата винагороди незалежно від понесених витрат;
- ризик несплати покупцем товару (у випадку прийняття зобов'язань агента - делькредере).

Розглядаючи **законодавче регулювання** операцій консигнації в Україні, необхідно відзначити той факт, що в українському законодавстві регулюються не стільки операції консигнації, скільки діяльність МЛС.

Всі нормативні акти, що регулюють операції консигнації умовно можна розділити на наступні групи:

- ті нормативні акти, які в цілому регулюють здійснення операцій консигнації;
- ті нормативні акти, за допомогою яких встановлюються певні пільги конкретним підприємствам.



Розділ 4 Система показників економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності. Розрахунок й аналіз ефективності торговельних угод

Нормативна база

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-XII від 16.04.1991 р., у редакції від 23.06.2009 р., № 15-рп/2009.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.



4.1 Загальна характеристика показників зовнішньоекономічної діяльності

Кожний вид зовнішньоекономічної діяльності, залежно від глибини залучення в міжнародні ринки, пов'язаний з різними витратами, ризиком і ефектом. Управлінське рішення щодо тої або іншої форми здійснення ЗЕД, вибір оптимальних умов зовнішньоторговельної угоди ґрунтується на розрахунку прогнозного результату, ефекту цієї операції. Теоретична крива зміни ефекту залежно від виду зовнішньоекономічної діяльності представлена на рис. 4.1. Після виконання операції управлінською ланкою проводиться зіставлення понесених витрат і отриманих результатів, що служить базою для наступного коректування діяльності. Таким чином, розрахунок ефекту, обґрунтування й наступний аналіз ефективності є ключовим моментом управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

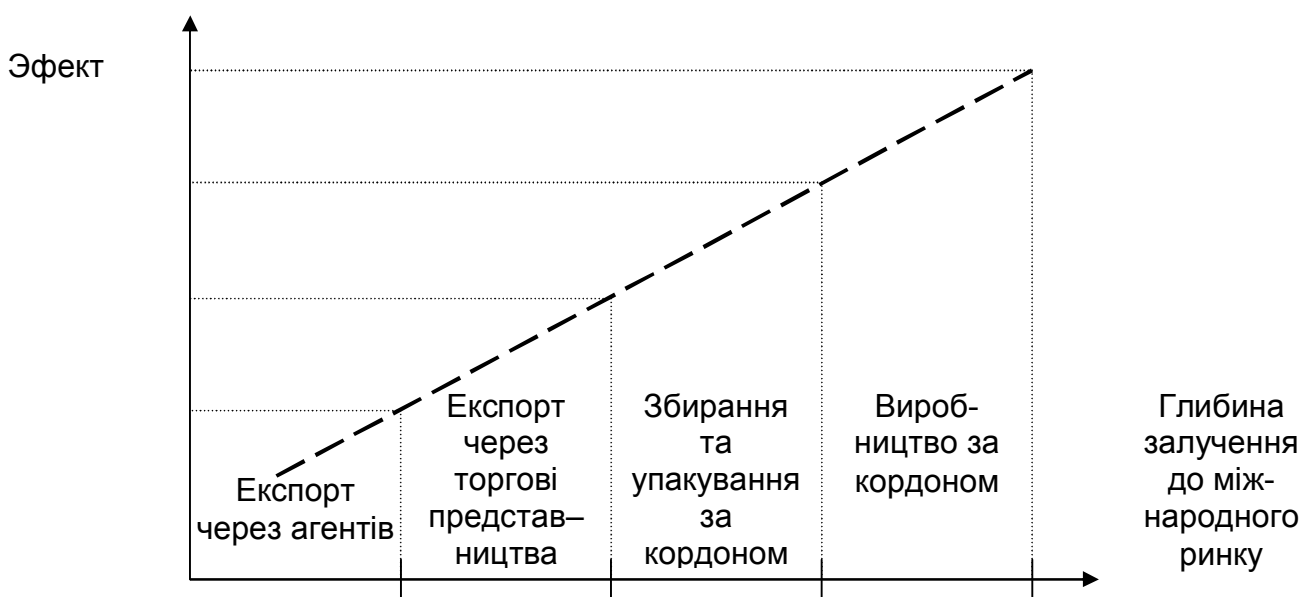
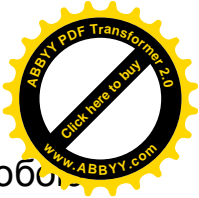


Рис. 4.1 Зміна ефекту діяльності залежно від форми участі підприємства на міжнародному ринку

Економічне обґрунтування прийнятих рішень по управлінню зовнішньоекономічною діяльністю підприємств здійснюється на основі розрахунку двох груп показників.

1. **Показники ефекту**, які визначаються як абсолютні величини,



виражаються у відповідних грошових одиницях і являють собою різницю між результатами й витратами.

2. **Показники ефективності**, які визначаються на основі відношення результатів до витрат і виражаються у відносних одиницях: %, грн./грн., частках одиниці й ін.

Економічним вираженням ефекту діяльності є показник прибутку, як різниця між витратами й отриманим доходом. Для правильного розуміння тенденцій зміни ефекту в довгостроковій перспективі варто базуватися на теорії життєвого циклу товарів Ж. Вернона (рис. 4.2).

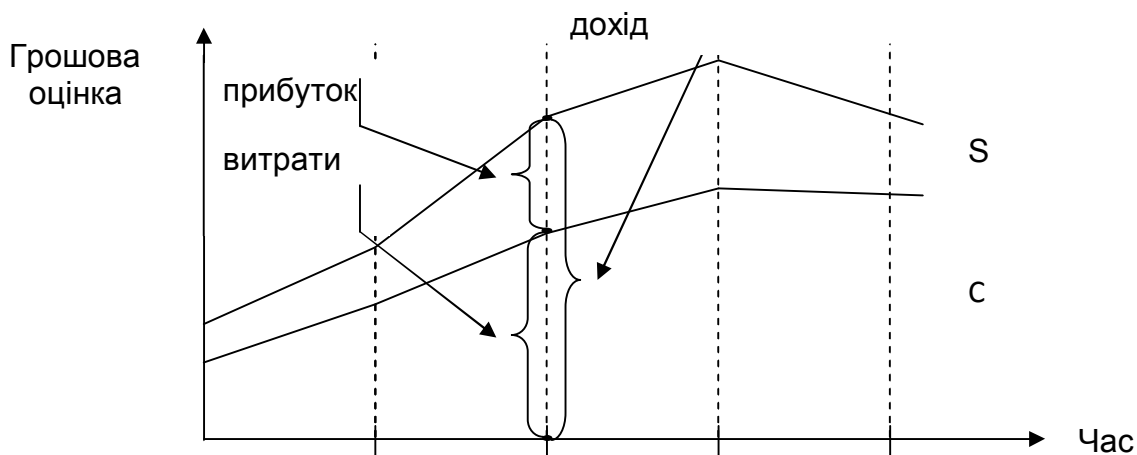
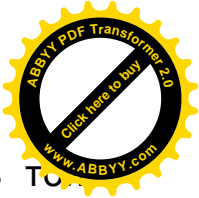


Рис. 4.2 Життєвий цикл товару

Рис. 4.2, позначаючи кривими S і C відповідно поведінку доходу від реалізації продукції на закордонному ринку й поведінку витрат, понесених підприємством на виробництво й збут цієї продукції, ілюструє зміну їх у часі, а також показує, що на кожний конкретний момент часу ефект діяльності, виражений показником прибутку, є різницею між доходом і витратами. Певним недоліком подібного теоретичного подання є те, що величини доходу й витрат не наведені за часом їхнього виникнення.

У той час як ефект є арифметичною різницею між витратами й доходом, економічний зміст показника ефективності полягає в тому, що він вказує, яка кількість результату доводиться на кожну гривню витрат. Застосовуючи показники ефекту й ефективності для



обґрунтування управлінського рішення, оптимальним вважають той варіант проведення операції, що має найбільш високі показники. В умовах становлення вітчизняної економіки, українським підприємствам варто прагнути виконувати в першу чергу ті операції, ефект, величина прибутку, від проведення яких є максимальним.

У цілому при розрахунку показників важливо дотримуватися наступних принципових методологічних принципів:

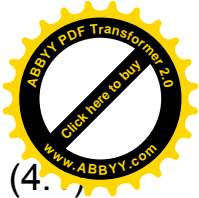
- принцип найбільш повного врахування всіх складових витрат і результату. Неточна оцінка витрат і отриманих результатів може викривити оцінку ефективності того або іншого рішення;
- принцип приведення витрат і результатів у порівнянний вид. Показники, що порівнюються для прийняття управлінського рішення повинні бути порівняними. Наприклад, доцільно приводити їх у порівнянний вид по за обсягами, якістю, іншими параметрами. Велике значення має приведення витрат і результатів, що виникають у різні проміжки часу, до одного моменту;
- принцип порівняння з базовим варіантом. У якості базового може бути прийнятий вихідний варіант (до ухвалення управлінського рішення) або стан справ на ринку, у конкурента. Неправильний вибір бази порівняння також може привести до викривлення оцінок;

Конкретний розрахунок показників ефективності в значній мірі залежить від виду операції на зовнішньому ринку, її цілей, умов і інших особливостей конкретної угоди.

4.2 Економічний ефект і ефективність експортних операцій

Для оцінки економічного ефекту та ефективності зовнішньоекономічної діяльності на рівні підприємства можливе застосування методики, запропонованої Т. Миролубовою [40]. Відповідно до даної методики розраховується ряд показників, порівняння яких дозволяє визначити доцільність здійснення зовнішньоекономічної операції.

Показник економічного ефекту від експорту товарів, продукції, робіт або послуг визначається таким чином:



$$E_{\text{Екс}} = D_{\text{Екс}} - V_{\text{Екс}},$$

(4.1)

де $E_{\text{Екс}}$ – показник економічного ефекту експорту, грн;

$D_{\text{Екс}}$ – гривневий еквівалент іноземної валюти, що отримана як виручка від реалізації, грн.;

$V_{\text{Екс}}$ – повні витрати підприємства на виробництво й реалізацію експортної продукції, грн.

Показник економічної ефективності експорту $E_{\text{Екс}}$
розраховується таким чином:

$$E_{\text{Екс}} = D_{\text{Екс}} : V_{\text{Екс}},$$

(4.2)

де $E_{\text{Екс}}$ - показник економічної ефективності експорту, грн./грн.

Для обґрунтування доцільності експорту продукції показник економічної ефективності експорту $E_{\text{Екс}}$ порівнюють із показником ефективності виробництва й реалізації продукції на внутрішньому ринку $E_{\text{Вн}}$:

$$E_{\text{Вн}} = O_{\text{Екс}} : (V_{\text{Екс}} + V_{\text{ЗВн}}),$$

(4.3)

де $E_{\text{Вн}}$ - показник ефективності виробництва й реалізації продукції на внутрішньому ринку, грн.;

$O_{\text{Екс}}$ – обсяг експорту у внутрішніх цінах, грн.;

$V_{\text{Екс}}$ – виробнича собівартість експортних товарів, грн.;

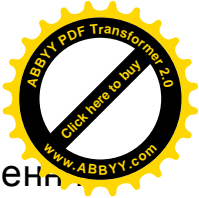
$V_{\text{ЗВн}}$ – витрати на збут експортної продукції усередині країни, грн.

Необхідною умовою ефективності експорту є виконання співвідношення:

$$E_{\text{Екс}} > E_{\text{Вн}} > 1$$

(4.4)

Застосування даної методики проілюструємо на прикладі ЗАТ «ЕГЕР». Допустимо, це підприємство має можливість реалізувати 5 000 000 одиниць продукції на внутрішньому й зовнішньому ринках.



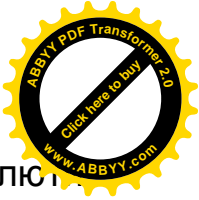
Виконаємо розрахунки для обґрунтування управлінського рішення щодо доцільності експорту (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Визначення ефективності експорту ЗАТ «ЕГЕР»

№	Показники	Одиниці виміру	1 варіант	2 варіант
1	Обсяг продажу	тис. од.	5000	5000
2	Ціна одиниці виробу: на внутрішньому ринку на зовнішньому ринку	грн. дол. США	3,5 0,60	3,5 0,60
3	Виробнича собівартість	грн./од	2,5	2,5
4	Комерційні витрати, пов'язані з реалізацією на внутрішньому ринку	грн./од.	0,51	0,51
5	Комерційні витрати, пов'язані з реалізацією на зовнішньому ринку	дол./од.	0,18	0,18
6	Курс валюти	грн./дол.	8	7,4
7	Витрати при реалізації на внутрішньому ринку	тис. грн.	15050	15050
8	Витрати при реалізації на зовнішньому ринку	тис. грн.	19700	19160
9	Результат при реалізації на внутрішньому ринку	тис. грн.	17500	17500
10	Результат при реалізації на зовнішньому ринку	тис. грн.	24000	22200
11	Ефект при реалізації на внутрішньому ринку	тис. грн.	17500 – 15050 = 2450	17500 – 15050 = 2450
12	Ефект при реалізації на зовнішньому ринку	тис. грн.	24000 – 19700 = 4300	22200 – 19160 = 3040
13	Ефективність при реалізації на внутрішньому ринку	грн./ грн.	17500:15050= = 1,163	17500:15050= = 1,163
14	Ефективність при реалізації на зовнішньому ринку	грн./ грн.	24000:19700= = 1,218	22200:19160= = 1,159

Ґрунтуючись на результатах розрахунків ефективності, можна зробити висновки, що в першому варіанті при курсі в 8,0 грн/дол. вигідніше експортувати продукцію, а при курсі в 7,4 грн/дол., навпаки, вигідніше реалізувати продукцію на внутрішньому ринку. Таким чином,



зниження курсу національної валюти стосовно іноземної валюти підвищує ефективність експортної операції.

4.3 Економічний ефект і ефективність імпорتنих операцій

Методика визначення економічної ефективності імпорту різниться залежно від цілей здійснення імпорту: закупаються товари для власного споживання або для реалізації на внутрішньому ринку.

Економічний ефект імпорту для внутрішнього споживання (використання) імпортованої продукції може бути розрахований таким чином:

$$EE_{\text{імп}} = V_{\text{вн}} - V_{\text{імп}}, \quad (4.5)$$

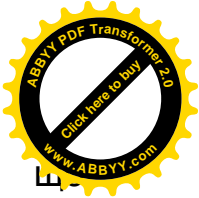
де $EE_{\text{імп}}$ - показник економічного ефекту від імпорту продукції для власного використання, грн.;

$V_{\text{вн}}$ - повні витрати на придбання (виготовлення) і користування продукцією, альтернативною імпортній, грн.;

$V_{\text{імп}}$ – ціна споживання імпортного товару (продукції), тобто всі витрати за весь період служби імпортного товару, продукції, грн.;

Тут варто враховувати, що повні витрати на придбання (виготовлення) і користування продукцією, альтернативною імпортній, ($V_{\text{вн}}$) містять у собі ціну придбання (витрати на виготовлення) продукції на внутрішньому ринку, витрати, пов'язані з її придбанням (виготовленням), і експлуатаційні витрати за весь період служби альтернативної продукції, (вартість споживаної сировини, матеріалів, палива й енергії, вартість ремонтів, заміни частин, заробітну плату робітників з усіма відрахуваннями, зайнятих обслуговуванням, і інші аналогічні витрати).

Ціна споживання імпортного товару крім ціни придбання імпортного товару, що включає всі витрати (ціна контракту, мито, збори, транспортні, страхування, оплата послуг посередників і ін.), пов'язані із придбанням товару на зовнішньому ринку, і також враховує витрати, пов'язані з експлуатацією імпортної продукції за весь період її служби.



Економічний зміст показника економічного ефекту, $E_{\text{имп}}$, розраховується за формулою (4.5), полягає в тому, що він показує, який прибуток буде мати імпортер, якщо придбає імпортовану продукцію замість придбання продукції на внутрішньому ринку.

Якщо $V_{\text{имп}} > V_{\text{вн}}$, то абсолютне значення цього показника говорить про той прибуток, що може мати потенційний імпортер, якщо він замість імпортованої продукції придбає (виготовить) продукцію, альтернативну імпортованій; або, що те ж саме, абсолютне значення цього показника говорить про розмір збитку, що буде мати імпортер, якщо він все-таки придбає імпортовану продукцію замість придбання продукції на внутрішньому ринку.

Показник економічної ефективності імпорту продукції для власного використання ($E_{\text{имп}}$) розраховується так:

$$E_{\text{имп}} = V_{\text{вн}} : V_{\text{имп}}, \quad (4.6)$$

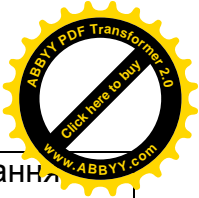
Закупівля товарів за кордоном у цьому випадку буде ефективною, якщо розрахований таким чином показник $E_{\text{имп}}$ більше одиниці. Економічний зміст даного показника в тому, що він визначає, у скільки раз імпортована продукція ефективніше закупівлі продукції на внутрішньому ринку.

Розрахуємо ефективність імпорту продукції для власного споживання ЗАТ «ЕГЕР». Допустимо, ЗАТ «ЕГЕР» має два варіанти: закупівля устаткування вітчизняного виробництва та імпорту його з-за кордону, при цьому прогнозний курс іноземної валюти становить 8,0 грн/дол. США. Проведемо розрахунок ефективності шляхом порівняння показників придбання й використання вітчизняного й імпортованого устаткування за весь термін служби в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Розрахунок ефективності імпорту для власного використання імпортованого товару на прикладі ЗАТ «ЕГЕР»

Показники	Імпортоване	Вітчизняне
-----------	-------------	------------



	устаткування	устаткування
Контрактна ціна устаткування	15 000 дол. США	110 000 грн.
Витрати, пов'язані із закупівлею й доставкою устаткування	2 000 дол. США	10 000 грн.
Річні витрати, пов'язані з експлуатацією устаткування	10 000 грн.	15 000 грн.
Термін служби устаткування, років	5 років	5 років
Ціна придбання, грн.	$(15\,000 + 2\,000) \times 8,0 = 136\,000$	$110\,000 + 10\,000 = 120\,000$
Експлуатаційні витрати за весь термін служби, грн.	$10\,000 \times 5 = 50\,000$	$15\,000 \times 5 = 75\,000$
Ціна споживання, грн.	186 000	195 000
Ефект імпорту, грн.	$195\,000 - 186\,000 = 9\,000$	
Ефективність імпорту, грн./грн.	$195\,000 : 186\,000 = 1,05$	

Примітка до табл. 4.2:

Урахування фактору часу при сумуванні витрат, понесених у різні проміжки часу, (експлуатаційних витрат) не здійснювалося, оскільки строк здійснення витрат є однаковим для обох варіантів.

Розрахунки, наведені в таблиці 4.2, показують, що ефективність імпорту устаткування пояснюється більш низькими експлуатаційними витратами, незважаючи на те, що контрактна ціна імпортного устаткування та витрати на його доставку є вищими.

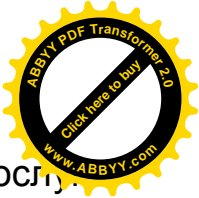
Економічний ефект імпортової операції з метою продажу імпортованого товару на внутрішньому ринку розраховується таким чином:

$$EE_{\text{імп}} = C_{\text{р.і.}} - C_{\text{п.і.}}, \quad (4.7)$$

де $EE_{\text{імп}}$ - показник економічного ефекту імпорту, грн.;

$C_{\text{р.і.}}$ - ціна реалізації імпортних товарів на внутрішньому ринку за винятком витрат на збут (реклама, доставка й інші), грн.;

$C_{\text{п.і.}}$ - ціна придбання імпортних товарів, що включає всі втрати, пов'язані з їхнім придбанням та доставкою (ціна контракту, митні



платежі, витрати на страхування, транспортування, оплату послуг посередників і інші), грн.

Економічний зміст показника ефекту від імпорту товарів, що розраховується за формулою (4.7), полягає у тому, що він визначає, який прибуток буде мати імпортер від закупівлі й реалізації на внутрішньому ринку імпортних товарів.

Показник **економічної ефективності імпорту для реалізації товару на внутрішньому ринку** розраховується як відношення:

$$E_{\text{імп}} = C_{\text{р.і.}} : C_{\text{п.і.}}, \quad (4.8)$$

Економічний зміст показника ефективності імпорту $E_{\text{імп}}$, що розраховується за формулою (4.8), - у тому, що він визначає скільки гривень виручки одержує імпортер на кожну гривню витрат, пов'язаних з імпортом. Якщо даний показник більше одиниці, імпортну операцію можна вважати ефективною.

Описаний метод розрахунків проілюструємо на прикладі ЗАТ «ЕГЕР» (табл. 4.3).

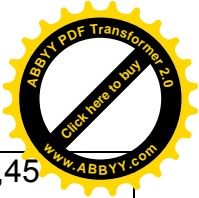
Як показують два варіанти розрахунку проведення операцій, що відрізняються курсом валюти, ефективність імпорту знижується, якщо курс національної валюти падає.

Методика визначення показників ефективності імпортних операцій неоднозначна й залежить від призначення ввезеної продукції. Якщо об'єктом імпортної операції є сировинний ресурс, застосування наведеної вище загальноприйнятої методики визначення економічної ефективності ускладнюється необхідністю у врахування специфічного показника - коефіцієнта вмісту корисного компонента в сировині.

Таблиця 4.3

***Розрахунок ефективності імпортної операції на прикладі
ЗАТ «ЕГЕР»***

Показники	Од. виміру	1 варіант	2 варіант
Кількість одиниць товару	тис. од.	2500	2500



Контрактна ціна одиниці товару за контрактом на умовах СІР	дол. США	0,45	0,45
Курс валюти	грн/ дол. США	8,0	7,8
Транспортні витрати	дол. США /од.	0,02	0,02
Інші витрати, пов'язані з доставкою й реалізацією товару на внутрішньому ринку	тис. грн.	600	600
Ціна реалізації на внутрішньому ринку	грн./од.	4,7	4,7
Витрати ($C_{п.і.}$)	тис. грн.	10000	9765
Результат ($C_{р.і.}$)	тис. грн.	11750	11750
Ефект імпортової операції ($E_{імп}$)	тис. грн.	$11750 - 1000 = 1750$	$11750 - 9765 = 1985$
Ефективність імпортової операції ($E_{імп}$)	грн./грн.	$11750 : 1000 = 1,18$	$11750 : 9765 = 1,20$

У випадку, якщо імпорт сировинного ресурсу здійснюється для виробничого споживання з метою зниження витрат як альтернатива його закупівлі на внутрішньому ринку, імпортер порівнює витрати, пов'язані з імпортом, з витратами по придбанню аналогічного ресурсу на вітчизняному ринку.

При цьому показник ефективності має такий вигляд:

$$E_{імп.с} = V_{вн.} : V_{імп}, \quad (4.9)$$

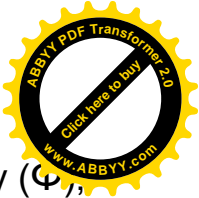
де $E_{імп.с}$ - показник ефективності операції імпорту сировинних ресурсів,

$V_{вн.}$ – витрати по придбанню товару на вітчизняному ринку,

$V_{імп}$ – витрати, пов'язані з імпортом товару.

Розглянемо докладніше витрати, які несе імпортер у зв'язку зі здійсненням операції імпорту.

Ці витрати, залежно від встановленої в контракті базисної умови поставки, можуть містити в собі: контрактну вартість товару (C_k), витрати на перевезення товару зі складу постачальника до основного



транспортного засобу ($T_{вэ}$), фрахт основного транспортного засобу (Φ), страхування від ризику загибелі або пошкодження товару під час перевезення ($З$), витрати пов'язані з навантаженням товару на основний транспортний засіб ($P_{осн}$), витрати по митному очищенню товару для експорту ($T_{э}$), витрати по митному очищенню для імпорту ($T_{и}$), витрати пов'язані з розвантаженням товару з основного транспортного засобу ($P_{осн}$) і витрати по доставці товару від основного транспортного засобу на склад імпортера ($T_{ви}$).

У випадку, якщо відповідно до договору купівлі-продажу доставка товару здійснюється імпортером, крім прямих витрат, перерахованих вище, імпортер несе також накладні витрати, пов'язані зі здійсненням кожного з етапів руху товару. Відповідно - $H_{T_{вэ}}$, H_{Φ} , $H_{З}$, $H_{P_{осн}}$, $H_{T_{э}}$, $H_{T_{и}}$, $H_{P_{осн}}$, $H_{T_{ви}}$. Точний розрахунок накладних витрат підприємства по забезпеченню виконання операції імпорту є досить складним, тому найчастіше оцінка цих витрат здійснюється з використанням методу експертних оцінок.

Крім витрат, що виникають на кожному з етапів руху товару від постачальника до покупця, необхідно також врахувати витрати, які пов'язані з використанням сучасних форм розрахунку ($\Phi_{пл}$). Ці витрати мають форму комісійної винагороди банкам, що беруть участь в операції.

Крім того, імпортер несе неявні витрати, пов'язані з вилученням з обороту підприємства коштів на оплату таких витрат. Підприємство, оплачуючи фрахт основного транспортного засобу й страхування вантажу, втрачає можливість використовувати кошти в здійсненні поточної діяльності, а, отже, несе витрати, які необхідно врахувати при здійсненні розрахунку економічної ефективності імпортової операції.

Таким чином, витрати пов'язані з імпортом товару ($З_{и}$) можна визначити за формулою:



$$\begin{aligned} Z_{\text{и}} = & C_{\text{К}}(1+r\frac{t_1}{365}) + \Phi_{\text{ПЛ}} + T_{\text{ВЭ}}(1+r\frac{t_2}{365}) + H_{\text{ТВЭ}} + \Phi(1+r\frac{t_3}{365}) + \\ & + H_{\Phi} + C(1+r\frac{t_4}{365}) + H_{\text{С}} + \Pi_{\text{ОСН}}(1+r\frac{t_5}{365}) + H_{\Pi_{\text{ОСН}}} + T_{\text{Э}} \times \\ & \times (1+r\frac{t_6}{365}) + H_{\text{ТЭ}} + T_{\text{И}}(1+r\frac{t_7}{365}) + H_{\text{ТИ}} + P_{\text{ОСН}}(1+r\frac{t_8}{365}) + \\ & + H_{\text{P}_{\text{ОСН}}} + T_{\text{ВИ}}(1+r\frac{t_9}{365}) + H_{\text{ТВИ}} \end{aligned} \quad (4.10)$$

де r – середньорічна норма рентабельності активів підприємства,

t - різниця в часі між датою надходження товару на склад підприємства й датою відповідно:

t_1 - розрахунку за контрактом;

t_2 - оплати послуг з перевезення товару зі складу постачальника до основного транспортного засобу;

t_3 - оплати фрахту основного транспортного засобу;

t_4 - оплати страхування від ризику загибелі або ушкодження товару під час перевезення,

t_5 - оплати навантаження товару на основний транспортний засіб;

t_6 - здійснення витрат по митному очищенню для експорту;

t_7 - здійснення витрат по митному очищенню для імпорту,

t_8 - оплати послуг з розвантаження товару з основного транспортного засобу,

t_9 - оплати послуг доставці товару від основного транспортного засобу на склад імпортера,

Наведена вище формула дозволяє врахувати фактор часу при розрахунку витрат імпорту й економічної ефективності. Однак на практиці, у зв'язку з тим, що строки здійснення операції купівлі-продажу регламентовані законодавством і не повинні перевищувати 90 днів, фактор часу може виявитися несуттєвим. Тому представляється доцільним даний фактор з моделі вивести, що дозволить значно спростити алгоритм розрахунку.

Таким чином, формула розрахунку витрат імпорту прийме вид:



$$Z_{\text{и}} = C_{\text{К}} + \Phi_{\text{ПЛ}} + T_{\text{ВЭ}} + H_{\text{ТВЭ}} + \Phi + H_{\Phi} + C + H_{\text{С}} + \Pi_{\text{ОСН}} + H_{\text{П}_{\text{ОСН}}} + T_{\text{Э}} + H_{\text{ТЭ}} + T_{\text{И}} + H_{\text{ТИ}} + P_{\text{ОСН}} + H_{\text{P}_{\text{ОСН}}} + T_{\text{ВИ}} + H_{\text{ТВИ}}, \quad (4.11)$$

Витрати по придбанню товару на вітчизняному ринку складаються з контрактної вартості товару прямих і накладних витрат пов'язаних з доставкою товару на склад покупця, а також витрат пов'язаних з відволіканням коштів підприємства у випадку, якщо між моментом оплати й поставкою товару є значний проміжок часу.

$$Z_{\text{о}} = C_{\text{КО}} \left(1 + r \frac{t_{10}}{365}\right) + T_{\text{О}} \left(1 + r \frac{t_{11}}{365}\right) + H_{\text{Т}_{\text{О}}}, \quad (4.12)$$

де $Z_{\text{о}}$ – витрати по придбанню товару на вітчизняному ринку,

$C_{\text{КО}}$ – контрактна вартість вітчизняного товару,

t_{10} – різниця в часі між датою розрахунку за контрактом і датою надходження товару на склад підприємства,

$T_{\text{О}}$ – прямі витрати по доставці товару на склад підприємства,

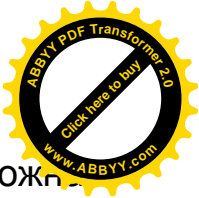
t_{11} – різниця в часі між датою оплати послуг з доставки товару на склад підприємства й датою надходження товару на склад,

$H_{\text{Т}_{\text{О}}}$ – накладні витрати по доставці товару на склад підприємства.

При придбанні товару на вітчизняному ринку фактор часу є ще менш значимим, чим при імпорті, тому для спрощення розрахунків його можливо виключити з моделі.

$$Z_{\text{о}} = C_{\text{КО}} + T_{\text{О}} + H_{\text{Т}_{\text{О}}}, \quad (4.13)$$

Крім того, що при розрахунку економічної ефективності імпортової операції необхідно повністю охопити витрати підприємства як на виконання договору імпорту, так і на придбання товару на внутрішньому ринку, необхідно врахувати, що сировинні ресурси можуть мати різний зміст корисного компонента, заради якого в



остаточному підсумку й закупається сировина. У розрахунку це можна врахувати, використовуючи питомі витрати підприємства на придбання одиниці корисного компонента.

Таким чином, формула розрахунку показника ефективності має вигляд:

$$\mathcal{E}_{и.с} = \frac{\frac{Z_o}{K_o \times \hat{E}I_o}}{\frac{Z_{и}}{K_{и} \times \hat{E}I_{и}}} = \frac{Z_o \times K_{и} \times \hat{E}I_{и}}{Z_{и} \times K_o \times \hat{E}I_o}, \quad (4.14)$$

де $\mathcal{E}_{и.с}$ – показник ефективності операції імпорту сировинних ресурсів,

Z_o – витрати по придбанню сировини на вітчизняному ринку,

D_o – обсяг поставки при закупівлі сировини на вітчизняному ринку,

KPo – коефіцієнт вмісту корисного компонента у вітчизняній сировині,

$Z_{и}$ – витрати пов'язані з імпортом товару,

$K_{и}$ – обсяг поставки при закупівлі імпортової сировини,

KPi – коефіцієнт вмісту корисного компонента в імпортній сировині.

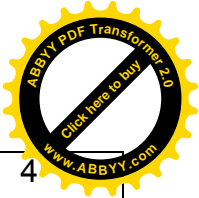
Розглянемо розрахунок показника економічної ефективності операції імпорту сировинних ресурсів на умовному прикладі.

Розрахункове значення показника економічної ефективності говорить про те, що витрати підприємства на імпорт на 2,05% перевищують витрати по придбанню сировини на вітчизняному ринку, а отже, імпорт не вигідний.

Таблиця 4.4

Розрахунок показника економічної ефективності операції імпорту сировинних ресурсів на прикладі підприємства «ЕГЕР»

№ з/п	Показник	Закупівля сировини на	
		закордонному ринку	вітчизняному ринку



1	2	3	4	
1	Базисна умова поставки	FOB	EXW	
2	Кількість придбаної сировини, тонн	650	600	
3	Вміст корисного компонента, %	73	90	
4	Контрактна вартість, грн.	965000	1567500	
5	Витрати, пов'язані з проведенням розрахунків, грн.	200	0	
6	Витрати по перевезенню товару зі складу до основного транспортного засобу: прямі, грн. накладні, грн.	0 0	0 0	
7	Витрати на фрахт основного транспортного засобу: прямі, грн. накладні, грн.	68760 800	0 0	
8	Прямі витрати на страхування від ризику загибелі або ушкодження товару під час перевезення: прямі, грн. накладні, грн.	85000 500	0 0	
9	Витрати, пов'язані з навантаженням товару на основний транспортний засіб: прямі, грн. накладні, грн.	900 300	0 0	
10	Витрати по митному очищенню товару для експорту: прямі, грн. накладні, грн.	0 0	0 0	
11	Прямі витрати по митному очищенню для імпорту, грн.	митні збори	0	0
		мито	48250	0
		акцизний збір	0	0
		ПДВ	233942	0
12	Накладні витрати по митному очищенню товару для імпорту, грн.	500	500	



Продовження табл. 4.

1	2	3	4
13	Витрати, пов'язані з розвантаженням товару з основного транспортного засобу: прямі, грн. накладні, грн.	500 350	500 350
14	Витрати по доставці товару від основного транспортного засобу на склад імпортера: прямі, грн. накладні, грн.	6000 500	6000 500
15	Сумарні витрати, грн.	1355822,26	1411502,00
16	Витрати на одиницю сировини (грн/тонна)	2085,88	2171,54
17	Витрати на одиницю корисного компонента (грн/тонна)	2979,82	2974,71
18	Показник ефективності імпорту	0,9795	

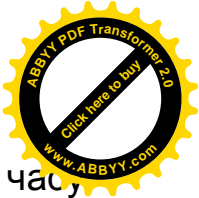
Описана вище методика розрахунку показника порівняльної економічної ефективності імпорту сировинних ресурсів дозволяє оцінювати ефективність різних варіантів поставок сировини. При цьому прийняття за базовий варіант покупки сировини у вітчизняного виробника не є обов'язковим. Можливе порівняння декількох варіантів імпорту сировини й визначення найбільш ефективного з них. Це дозволяє використовувати вищенаведену методику для підтримки прийняття рішень про вибір оптимального варіанта поставок сировинних ресурсів.

4.4 Економічний ефект і ефективність експортно-імпортних операцій

Багато зовнішньоторговельних підприємств проводять і експортні і імпортні операції одночасно, для оцінки їхньої роботи на зовнішньому ринку за певний період необхідно розраховувати інтегральні показники ефективності ЗЕД.

Показник інтегрального економічного ефекту від експортно-імпортної діяльності $EE_{\text{екс-імп}}$ розраховується таким чином:

$$EE_{\text{екс-імп}} = EE_{\text{екс}} + EE_{\text{імп}}, \quad (4.15)$$



де $E_{\text{екс}}$ – сумарний приведений до певного моменту часу економічний ефект від експорту, що визначається як сума ефектів по всіх експортних операціях, проведених за відповідний період часу, грн.
 $E_{\text{імп}}$ – сумарний приведений до певного моменту часу економічний ефект від імпорту, що визначається як сума ефектів по всіх імпортних операціях, проведених за відповідний період часу, грн.

Економічний зміст показника інтегрального економічного ефекту, що розраховується за формулою (4.15), полягає в тому, що він показує прибуток, який отримало підприємство за відповідний період часу по всій сукупності експортно-імпортних операцій.

Інтегральний показник ефективності експортно-імпортової діяльності підприємства за відповідний період часу розраховується за формулою:

$$E_{\text{екс-імп}} = E_{\text{екс-імп}} : (V_{\text{екс}} + V_{\text{імп}}) - 1, \quad (4.16)$$

де $E_{\text{екс-імп}}$ – інтегральний показник ефективності експортно-імпортової діяльності, грн./грн., %;

$V_{\text{екс}}$ - повні витрати на експорт, приведені до проміжку часу, за який визначається економічна ефективність, грн;

$V_{\text{імп}}$ - повні витрати на імпорт, приведені до проміжку часу, за який визначається економічна ефективність, грн.

Економічний зміст інтегрального показника ефективності експортно-імпортової діяльності, що розраховується за формулою (4.16), полягає у тому, що він показує, яка рентабельність експортно-імпортних операцій підприємства в цілому.

Наведені вище формули розрахунку показників економічної ефективності експортних і імпортних операцій доцільно застосовувати тільки для випадків, коли поставка товару й платіж за нього співпадають ся у часі. У практиці часто зустрічаються ситуації, коли подібного збігу немає, тобто зовнішньоторговельний контракт укладається на умовах передоплати (кредитором виступає імпортер) або відстрочення платежу (відповідно кредитором виступає експортер).



При цьому, з одного боку, валютна виручка від експорту а валютні витрати по імпорту змінюються протягом строку кредиту на встановлену в контракті величину відсотків за кредит. З іншого боку, кредитор відволікає з обороту певні ресурси на строк кредиту, а позичальник користується протягом цього ж строку додатково залученими позиковими коштами.

Застосування комерційного кредиту приводить до додаткових вигід або витрат, які необхідно враховувати при визначенні показників ефекту й ефективності, для чого розраховується коефіцієнт кредитного впливу.

Коефіцієнт кредитного впливу визначається як відношення результату угоди із застосуванням комерційного кредиту до результату угоди при оплаті в момент придбання товарів:

$$K_{кр} = V_k : V_p, \quad (4.17)$$

де $K_{кр}$ - коефіцієнт кредитного впливу, частки одиниці;

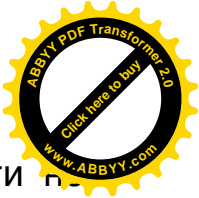
V_k - гривневий еквівалент валютної виручки від експорту товарів з наданням відстрочки платежу (комерційного кредиту покупцеві), приведений до моменту поставки товару, грн;

V_p - гривневий еквівалент валютної виручки від експорту товарів без надання відстрочки платежу, грн.

Для імпортової угоди коефіцієнт кредитного впливу може бути розрахований відношенням результату, одержаного імпортером при оплаті в кредит, до результату при оплаті в момент придбання товарів:

Економічний зміст коефіцієнта кредитного впливу полягає в тому, що він показує, у скільки разів знижується (якщо його значення менше одиниці) або підвищується (якщо його значення більше одиниці) ефективність угоди з наданням комерційного кредиту в порівнянні з угодою без надання комерційного кредиту. Якщо $K_{кр}$ дорівнює одиниці, то це означає, що сторони за контрактом нічого не втрачають при будь-якому варіанті оплати.

Розрахунок коефіцієнта кредитного впливу дозволяє економічно обґрунтувати доцільність надання комерційного кредиту. Однак варто



враховувати, що в деяких випадках надання кредиту може бути не тільки доцільно, але й необхідно.

Так, поставка великих об'єктів або значних партій товару на звичайних комерційних умовах нездійсненні через відсутність у покупця достатніх коштів для одноразового платежу, також кредитування партнера часто служать механізмом просування на закордонний ринок.

Тому при одержанні іноземних кредитів або наданні в кредит власних коштів не можна орієнтуватися тільки на результати розрахунків показників ефективності. У кожному випадку необхідним є комплексне врахування всіх факторів, що впливають на економічні наслідки зовнішньоторговельних операцій на умовах кредитування.

4.5 Економічний ефект і ефективність товарообмінних операцій

Економічна ефективність товарообмінних операцій визначається також на основі порівняння співвідношення результату й витрат. Особливість товарообмінної операції полягає в тому, що результатом її буде вартісна оцінка отриманих в обмін за поставлену продукцію товарів, робіт, послуг.

Розрахуємо ефективність бартерної операції для ЗАТ «ЕГЕР», якщо воно прийняло на себе зобов'язання по поставці 50 тонн напівфабрикатів по бартеру. Вартість 1 тонни напівфабрикатів становить 4000 грн. В обмін на відвантажені напівфабрикати згідно бартерного контракту підприємство одержує 5 верстатів для виробництва. Ціна одного верстата на внутрішньому ринку - 35000 грн.

Економічний ефект бартеру (ЕЕБ):

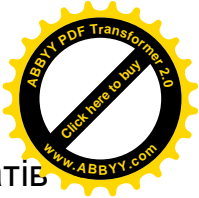
$$ЕЕБ = 5 \times 35000 - 50 \times 4000 = - 25000 \text{ грн.}$$

Економічна ефективність бартеру (ЕБ):

$$ЕБ = 175000/200000 = 0,875 \text{ грн./грн.}$$

Таким чином, як показують розрахунки, бартер на таких умовах для підприємства - виробника напівфабрикатів буде неефективний.

За допомогою показників ефективності можна визначити умови ефективного обміну по бартерній операції. Мінімальна ефективність бартерної операції буде за умови $ЕБ = 1,0$ грн./грн. Виходячи із цього,



можна визначити умови ефективності обміну: 43,7т напівфабрикатів 5 верстатам.

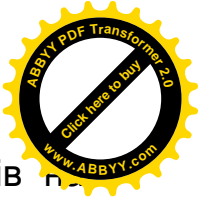
Ефективність бартерної операції буде залежати від співвідношення цін внутрішнього й зовнішнього ринків. Якщо в даному розрахунку існує реальна альтернатива бартеру у вигляді продажу напівфабрикатів на зовнішньому ринку за світовими цінами й надалі придбання товару, запропонованого за бартерною угодою, за цінами внутрішнього ринку, то умови еквівалентного обміну будуть іншими (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Економічне обґрунтування рішення щодо вибору ефективної схеми зовнішньоторговельної операції

Показники	1 варіант бартер		2 варіант: експорт-імпорт		3 варіант: внутрішня закупівля	
	Експорт	Імпорт	Експорт	Імпорт	Експорт	Імпорт
Ціна одиниці товару	490 дол. США	4500 дол. США	490 дол. США	4500 дол. США	490 дол. США	35000 грн.
Кількість товару	50 т	5 од.	50 т	5 од.	50 т	5 од.
Вартість товару	24500 дол. США	22500 дол. США	24500 дол. США	22500 дол. США	24500 дол. США	175000 грн.
Витрати, пов'язані з рухом товару, грн.	4000	20000	4000	20000	4000	5000
Додаткові витрати, по перерахуванню грошових коштів, грн	—	—	2 000	4 000	2 000	—
Курс валюти, грн./дол. США	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	—
Повні витрати, грн.	200000	200000	202000	204000	202000	180000
Ефект, тис. грн.	200 – 200 = 0		202 – 204 = -2		202 – 180 = 22	
Ефективність, грн./грн.	200/200 = 1		202/204 = 0,99		202/180 = 1,12	

Як показують розрахунки ефективності різних варіантів угоди, наведені в табл. 4.7, найефективніший варіант продажу 50 тонн



напівфабрикатів на зовнішньому ринку й придбання 5 верстатів на внутрішньому ринку.

Різновидом товарообмінної операції є операція з давальницькою сировиною (толінг). Результатом для підприємства, що переробляє іноземну сировину зі сплатою за переробку готової продукції, буде вартість цієї готової продукції. Витратами для підприємства - переробника сировини будуть витрати, безпосередньо пов'язані з переробкою й доставкою сировини й відвантаженням готової продукції.

Описана методика розрахунку показників ефекту й ефективності проведення експортно-імпортних операцій може бути застосована для обґрунтування економічної доцільності також інших видів ЗЕД.

При цьому важливо методологічно вірно розрахувати витрати й результат від відповідної операції на зовнішньому ринку, урахувати всі специфічні фактори, які впливають на ефективність її здійснення.

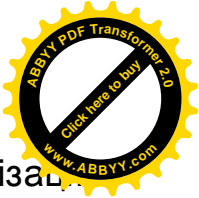
У принципі варто помітити, що застосування методики на практиці вимагає ретельного врахування всіх особливостей проведення конкретної зовнішньоекономічної угоди.

4.6 Факторний аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності

Розрахунок економічної ефективності дозволяє порівнювати наявні в підприємства варіанти здійснення ЗЕД і знаходити найбільш прибуткові. Разом з тим, удосконалення ЗЕД підприємства в цілому, пошук і залучення наявних резервів підвищення ефективності може бути здійснений тільки на основі глибокого факторного аналізу ефективності ЗЕД. Для цього доцільно вплив різних факторів представити у вигляді моделі (рис. 4.3)

У запропонованій на рис. 4.3 моделі сукупність факторів розділяється на чотири рівні. Факторами першого рівня є доходи від ЗЕД і витрати на її проведення.

Витрати розділяються на виробничу собівартість продукції та невиробничі витрати. Ті у свою чергу складаються: виробничі - з матеріальних, витрат на заробітну плату й нарахування, амортизацію й інші; невиробничі - з адміністративних, витрат на збут, та інших операційних витрат.



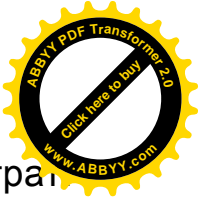
На обсяг доходів впливає розмір виручки від реалізації виготовленої продукції, обсяг інших доходів.

З метою аналізу виручку доцільно представити у вигляді добутку ціни одиниці продукції, кількості підписаних контрактів і кількості виробів, які поставляються за одним контрактом протягом року.



Рис. 4.3 Факторна модель показників зовнішньоекономічної діяльності

Для оцінки впливу факторів на критерій ефективності варто використовувати формули, розраховані за викладеним нижче принципом.



Вплив фактору першого рівня на прикладі загальної суми витрат

$$\Delta \hat{A}_{\text{æñ-ii}}^0 = \left[\frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0}{\hat{A}_{\text{æñ-ii}}^1} - \frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0}{\hat{A}_{\text{æñ-ii}}^0} \right] - 1 \quad (4.18)$$

Вплив фактору другого рівня на прикладі розрахунку впливу виробничих витрат (у розрахунку загальних експортних витрат):

$$\Delta \hat{A}_{\text{æñ-ii}}^1 = \left[\frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0}{\tilde{N}_{\text{æð}}^1 + \hat{A}_{\text{iaâ}}^0} - \frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^1}{\tilde{N}_{\text{æð}}^0 + \hat{A}_{\text{iaâ}}^0} \right] - 1 \quad (4.19)$$

Вплив фактору третього рівня на прикладі розрахунку впливу адміністративних витрат:

$$\Delta \hat{A}_{\text{æñ-ii}}^2 = \left[\frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0}{\tilde{N}_{\text{æð}}^1 + \hat{A}_{\text{çá}}^1 + \hat{A}_{\text{aâi}}^1 + \hat{A}_{\text{ii}}^0} - \frac{\ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0}{\tilde{N}_{\text{æð}}^0 + \hat{A}_{\text{çá}}^1 + \hat{A}_{\text{aâi}}^0 + \hat{A}_{\text{ii}}^0} \right] - 1 \quad (4.20)$$

Вплив фактору четвертого рівня на прикладі розрахунку впливу комісійних витрат:

$$\Delta E_{\text{зЕД}_{\text{ком}}} = \left[\frac{D_{\text{екс-им}}^0}{C_{\text{вир}}^1 + B_{\text{ком}}^1 + \sum B_{\text{збін}}^0 + B_{\text{адм}}^0 + B_{\text{ін}}^0} - \frac{D_{\text{екс-им}}^0}{C_{\text{вир}}^1 + B_{\text{зб}}^0 + B_{\text{адм}}^0 + B_{\text{ін}}^0} \right] - 1 ; \quad (4.21)$$

У цих формулах використані такі умовні позначки:

$\hat{A}_{\text{æñ-ii}}^0, \ddot{A}_{\text{æñ-ii}}^0$ - відповідно витрати й дохід підприємства, отримані від здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

$\tilde{N}_{\text{æð}}^1, \hat{A}_{\text{iaâ}}^1$ - відповідно виробнича собівартість експорту й невиробничі витрати на проведення експортно-імпортних операцій;

$\hat{A}_{\text{çá}}^1, \hat{A}_{\text{aâi}}^1, \hat{A}_{\text{ii}}^0$ - відповідно витрати на збут експортної продукції, адміністративні та інші операційні витрати підприємства;



$\hat{A}_{\text{еїі}}$, $\sum \hat{A}_{\text{çáіі}}$ - відповідно комісійні платежі посередникам у зовнішньоекономічній діяльності й інші, крім комісійних, витрати на збут (транспортні, розвантажувальні, експедиторські, тощо);

Верхній індекс 0 позначає, що у формулі використовується значення відповідного показника за попередній проміжок часу, 1 - аналізований період.

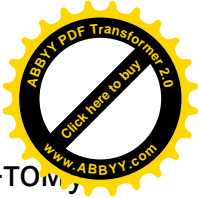
Факторний аналіз, проведений на основі даної моделі дозволяє виявити резерви підвищення ефективності ЗЕД за рахунок скорочення витрат певних видів. Іншим корисним вектором факторного аналізу може стати визначення загального ефекту зовнішньоторговельної діяльності підприємства за певний період у розрізі країн, партнерів, окремих зовнішньоекономічних операцій. Інакше кажучи, для коректування тактичних і стратегічних дій підприємства на міжнародному ринку доцільно аналізувати ефективність по:

- підприємству в цілому;
- окремим країнам, з якими працює підприємство;
- по окремим іноземним фірмам-контрагентам;
- по окремим угодам, виконаним підприємством за аналізований період часу.

Виходячи із цього принципу, показники ефекту й ефективності ЗЕД розраховуються на основі того, що підприємство за певний проміжок часу провело деяку кількість зовнішньоторговельних операцій по q -му асортиментах, одержавши оплату за k виставлених рахунок-фактур від j закордонних партнерів, що перебувають в i країнах. Тоді, ефект експортної діяльності підприємства, розрахований за формулою [4.1] можна представити у вигляді:

$$EE_{ijkq} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^p \sum_{q=1}^d (S_{ijkq} - C_{ijkq}) \quad (4.22)$$

де EE_{ijkq} – ефект експортних операцій у цілому по підприємству, отриманий у результаті здійснення угод по q -му асортименту, k оплачених рахунок-фактур від j партнерів в i країнах.



S_{ijkq} – виручка від реалізації товарів по q -му асортименту, k -тому рахунку-фактурі від партнера j у країні i .

C_{ijkq} – витрати на виробництво й збут товарів q -го асортиментів, k -тому рахунку-фактурі на адресу партнера j у країні i .

$q=(1,d)$ - вартість асортиментів по k -тому рахунку-фактурі на адресу партнера j у країні i .

$k=(1,p)$ - кількість рахунків-фактур, оплачених фірмою j , що перебуває в країні i .

$j=(1,m)$ - кількість фірм, покупців продукції в країні i .

$i=(1,n)$ - кількість країн, з якими підприємство працює по експортних операціях

Приймаючи ті ж умовні позначки, можна представити ефективність експортних операцій, розраховану за формулою [4.2], у вигляді:

$$E_{ijkq} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^p \sum_{q=1}^d \frac{S_{ijkq}}{C_{ijkq}} \quad (4.23)$$

де E_{ijkq} - показник економічної ефективності експортних операцій підприємства.

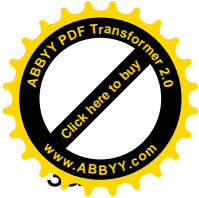
При проведенні подібних розрахунків, необхідно брати до уваги, що якщо:

1. підприємство працює з партнерами з однієї країни (або якщо аналіз провадиться по одній країні), то з формул для спрощеного подання необхідно виключити підсумовування по i , оскільки $n=1$.

2. підприємство працює з одним закордонним партнером (або аналіз провадиться по одному підприємству), то з формул можна виключити підсумовування по i та j оскільки $n=1$ і $m=1$.

3. підприємство провело одну експортну операцію й необхідно визначити її ефективність (або аналіз провадиться по окремій операції), те необхідно виключити підсумовування по i , j та k , оскільки $n=1$, $m=1$ і $p=1$.

При використанні цієї методики, необхідно враховувати, що в рахунках-фактурах вказується виручка від відвантажених виробів, а за



даними бухгалтерського обліку собівартість визначається виготовленим обсягом продукції, тобто виручка і витрати є різночасними величинами й вимагають приведення за часом. Для цього необхідно корегувати собівартість виготовленої продукції з урахуванням обсягу реалізації за наступною формулою:

$$C_{\text{відв}} = C_{\text{вир}} \times P_{\text{відв}} : P_{\text{вир}}, \quad (4.24)$$

де $C_{\text{відв}}$ – собівартість відвантаженої продукції;

$C_{\text{вир}}$ – собівартість виготовленої продукції;

$P_{\text{відв}}$ – обсяг відвантаженої продукції;

$P_{\text{вир}}$ – обсяг виготовленої продукції;

На основі результатів аналізу за представленими методиками доцільно розраховувати можливі відхилення при здійсненні фінансово-господарської діяльності, обчислювати резерви й обґрунтовувати проблеми, які вимагають негайного вирішення на управлінському рівні. Економічний аналіз ЗЕД, проведений таким чином, повинен стати базою для прийняття управлінських рішень.



Розділ 5 ОПТИМІЗАЦІЯ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНОЇ ОПЕРАЦІЇ

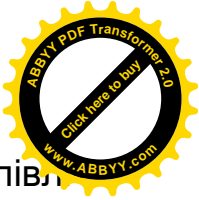
Нормативна база

1. Закон України "Про підприємництво" № 698-XII від 07.02.1991р., у редакції від 16.01.2003 р., № 429-IV.
2. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-XII від 16.04.1991 р., у редакції від 23.06.2009 р., № 15-рп/2009.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.

5.1 Оптимізація, як вибір найбільш доцільної комбінації наявних можливостей у суб'єктів ЗЕД

На сучасному етапі більшість вітчизняних підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічні операції, недостатньо глибоко й детально проробляють умови контрактів. Це приводить до збільшення витрат, пов'язаних зі здійсненням контрактів купівлі-продажу товарів. Іноді ми можемо спостерігати відверто дилетантський підхід до справи: підприємство, здійснивши зовнішньоекономічну угоду, розраховує витрати за угодою вже по факту поставки товарів, що абсолютно неприпустимо в економічній ситуації, що склалася сьогодні, коли всі зусилля повинні бути спрямовані на досягнення більш вигідних для підприємства умов виконання контракту. Для здійснення цього завдання необхідно проводити оптимізацію умов контракту, в ході якої потрібно враховувати абсолютно всі умови контракту, навіть ті, які спочатку здаються мало значимими.

Оптимізація умов контракту є основною й необхідною процедурою в процесі взаємодії з іноземним партнером у період до підписання контракту. Підприємство прагне знайти найбільш вигідні умови здійснення угоди, але не тільки з погляду власних інтересів, а й з урахуванням інтересів свого партнера; найбільш повно реалізувати всі наявні можливості обох сторін, мінімізувати ризики.



У даному посібнику порядок оптимізації умов контракту купівлі-продажу продемонстровано на прикладі компонентів для виробництва морозива.

Підприємство ТОВ «ЕГЕР» м. Харків, Україна (далі - Покупець) уклало контракт №7/41 від 18.10.2009 року з фірмою «LAIN» м. Глазго, Великобританія (далі - Продавець) на поставку товару, а саме:

1. Сік (суміш) «Чорна смородина»;
2. Сік (суміш) «Экзотик»;
3. Сік (суміш) «Лісові ягоди»;
4. Сік (суміш) «Цитрусовий»;
5. Стабілізатор NS657;
6. Стабілізатор S288;
7. Ароматизатор «Ваніль» 112-499;
8. Емульгатор / стабілізатор ES291.

Загальна сума контракту склала 234 303 долари США.

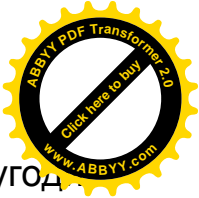
Якість товарів підтверджена сертифікатом якості Продавця й копією Гігієнічного висновку Мінздраву України.

Постачання передбачається на умовах СІР (м. Харків); перевезення здійснюються автомобільним транспортом, фірмою «Швидкість» (далі - Перевізник) м. Довер, Великобританія. Страхування вантажу здійснювалося Продавцем до того моменту, коли товар був переданий у власність Покупця.

5.2 Вибір найбільш вигідної базисної умови постачання

Базисні умови поставки товарів у міжнародній торгівлі зложилися в результаті тривалого періоду розвитку міжнародного товарообміну і являють собою свого роду збірку загальноприйнятих звичаїв і правил.

Базисні умови поставки товарів з погляду витрат, пов'язаних з поставкою, установлюють їхній поділ між продавцем і покупцем залежно від прийнятих у договорі купівлі-продажу базисних умов. Вони містять у собі значну кількість зобов'язань, які повинен виконати продавець або покупець залежно від умов контракту. Кожний пункт означає збільшення до кінцевої вартості товару протягом його руху від

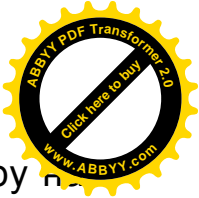


експортера до імпортера, тому за інших рівних умов учасники угоди прагнуть відповідати за виконання як можна меншої кількості умов:

1. Навантаження товару зі складу продавця на транспортний засіб покупця або перевізника, з яким покупець має договір перевезення зовнішньоторговельного вантажу.
2. Перевезення по території країни продавця до прикордонної станції або вантажного терміналу аеропорту.
3. Підготовка й укладання контракту на транспортно-експедиторське обслуговування.
4. Оформлення експортної документації.
5. Митне очищення, включаючи оформлення митної декларації.
6. Оплата експортного мита та платежів, законодавчо встановлених при експорті даного виду товару.
7. Навантаження на вантажній ділянці перевізника, у тому числі на транспортний засіб покупця або його транспортного агента.
8. Замовлення транспорту на зазначеному в контракті місці.
9. Страхування вантажу на період його перевезення з урахуванням специфічних особливостей вантажу й маршруту проходження.
10. Оплата вартості перевезення, забезпечення інших провізних плат.
11. Розвантаження на іноземній вантажній ділянці.
12. Оформлення товарної документації в країні транзиту або призначення вантажу.
13. Митне очищення в іноземному порту, складі.
14. Оплата імпортного мита та платежів, законодавчо встановлених при імпорті даного виду товару.
15. Перевезення по території країни покупця до зазначеного в договорі місця призначення товару.
16. Розвантаження в місці призначення вантажу.

Виходячи з вищесказаного, можна скласти таблицю зобов'язань, пов'язаних з витратами продавця/покупця залежно від прийнятих у договорі купівлі-продажу базисних умов поставки

Стосовно контракту №7/41 від 18.10.2009 року можна провести аналіз базисної умови поставки (у цьому випадку - СІР м. Харків). У

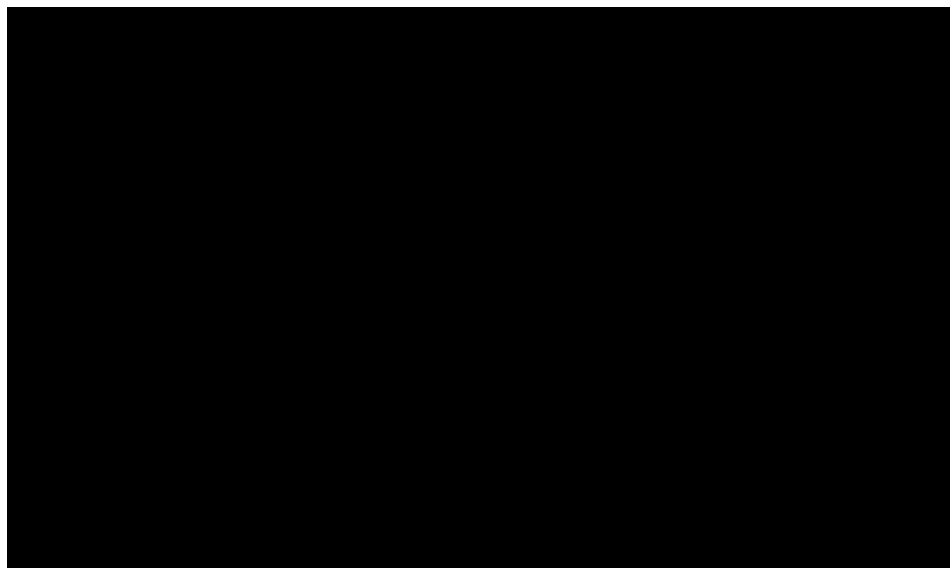


випадку, коли продавець зобов'язується виконати поставку товару п за умовах СІР (пункт призначення) це значить, що він зобов'язаний:

- завантажити товар зі свого складу на транспорт Перевізника;
- доставити товар у пункт призначення, оплативши при цьому послуги Перевізника;
- за свій рахунок оформити всю експортну документацію, сплатити експортні збори й мита;
- застрахувати товар на увесь час його проходження на суму, що перевищує суму контракту як мінімум, на 10%, тобто на 110% (248610 дол. США).

Виходячи з розглянутого контракту, всі умови Продавця перед Покупцем були виконані.

Провівши структурування витрат, пов'язаних із придбанням даного товару, можна скласти гістограму витрат ТОВ «ЕГЕР» у порівнянні з іншими базисними умовами поставки (рис. 4.5). Під цим розуміється послідовне вирахування (додавання) інших витрат Покупця залежно від визначеної базисної умови поставки за інших рівних умов. При цьому проводиться обчислення зміни витрат, що пов'язане тільки з вибором інших базисних умов постачання. Для наочності були взяті «крайні» умови: EXW (м. Глазго, Великобританія)



та DDP (м. Харків, Україна).

Рис. 5.1 Гістограма витрат ТОВ «ЕГЕР» по придбання товару при різних базисних умовах поставки у відносних величинах.



Ціна контракту, який планується виконувати на умовах EXW (м. Глазго), обчислюється за наступною формулою:

$$P_{EXW} = P_{CIP} - (V_{екс} + V_{стр} + V_{тр} + V_{нав}), \quad (5.1)$$

- де P_{EXW} - ціна контракту на умовах EXW,
 P_{CIP} - ціна контракту на умовах CIP,
 $V_{екс}$ - витрати, пов'язані сплатою експортних зборів і мита,
 $V_{стр}$ - витрати, пов'язані зі страхуванням доставки вантажу,
 $V_{тр}$ - витрати по перевезенню вантажу,
 $V_{нав}$ - витрати по навантаженню вантажу на складі Продавця.

Ціна контракту, який планується виконувати на умовах DDP (м. Харків), обчислюється по наступній формулою:

$$P_{DDP} = P_{CIP} + V_{имп} + V_{розв}, \quad (5.2)$$

- де P_{DDP} - ціна контракту на умовах DDP,
 P_{CIP} - ціна контракту на умовах CIP,
 $V_{имп}$ - витрати, пов'язані зі сплатою імпорتنних зборів і мита,
 $V_{розв}$ - витрати по розвантаженню товару на складі Покупця.

5.3 Оптимізація ціни товару й загальної суми контракту

Ціна є однією з визначальних умов будь-якої зовнішньоторговельної операції. Робота із правильного визначення ціни здобуває особливо важливе значення в умовах масового виходу на зовнішній ринок українських підприємств і організацій, що ще не мають достатнього досвіду зовнішньоекономічної діяльності. Незнання реальних світових цін може привести до матеріальних й моральних збитків, до валютних втрат, обвинуваченнях у демпінгу й несумлінній конкуренції.

Ціна товару - це кількість грошових одиниць певної валюти, що покупець повинен заплатити продавцеві за товар або одиницю товару на погоджених базисних умовах постачання.

При встановленні ціни товару в контракті повинні бути визначені



одиниця виміру, базис, валюта, спосіб фіксації й рівень ціни.

Вибір одиниці виміру залежить від характеру товару й від практики торгівлі ним на світовому ринку. Одиницею виміру може бути:

- кількісна одиниця ваги, довжини, площі, обсягу, штук, комплектів і т.і.;
- вагова одиниця, виходячи з базисного вмісту речовини (руди, концентрату);
- при різному асортименті - одиниця кожного виду товару, зазначених в специфікації, прикладеній до контракту;
- при поставках комплектного устаткування позиція на кожну поставку або комплектну частину, зазначену в додатку до контракту.

Відповідно до контракту № 7/41 між сторонами була досягнута домовленість про встановлення вагової одиниці виміру - кілограма, що використовувалася для визначення ваги всіх товарів, що входять у поставку.

Базис ціни визначається базисними умовами поставки товару.

При виборі валюти ціни на масові товари суттєве значення мають торговельні звичаї. Наприклад, у контрактах на каучук, кольорові метали ціни звичайно фіксуються у фунтах стерлінгів, на нафту й нафтопродукти - у доларах США.

Правильне визначення валюти ціни відіграє важливу роль у страхуванні валютних ризиків. З метою забезпечення страхування валютних ризиків експортери прагнуть фіксувати ціни у найбільш стабільних валютах, таких як долар США, євро, японська ієна, а імпортери - навпаки, у валюті, щодо якої прогнозується її знецінення.

Відповідно до контракту № 7/41 сторони дійшли згоди, що валютою ціни буде долар США - у відповідності із правилами й звичаями, що використовуються в секторі торгівлі цими видами товарів.

Способи фіксації цін. У міжнародній торгівлі застосовуються наступні основні способи:

1. тверда ціна встановлюється під час підписання контракту й протягом його дії зміні не підлягає. Застереження про незмінність ціни звичайно робиться в договорах, що передбачають тривалий строк поставки. При коротких строках поставки вона звичайно не



- оговорюється, але мається на увазі;
2. плаваюча ціна фіксується при укладанні контракту, але може бути переглянута надалі, якщо ринкова ціна товару істотно (звичайно більш ніж $\pm 2-5\%$) зміниться до моменту його поставки. При використанні такої ціни в контракті повинні бути зазначені джерела, по яких варто судити про зміну ринкової ціни.
 3. ціна з наступною фіксацією. Під час підписання контракту ціна не фіксується, а погоджуються лише способи її визначення у встановлені строки, звичайно на дату поставки.

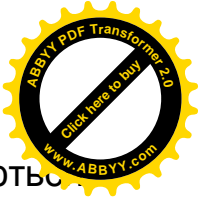
Джерелами інформації щодо цін можуть бути біржові котирування, ціни, що публікуються в довідниках і галузевих журналах, а також ціни достовірних конкурентних матеріалів. У контракті, що розглядається була встановлена тверда ціна, що не підлягає зміні. Тільки в одному випадку вона могла змінюватися - якщо Покупець захоче розширити асортимент продукції, що закуповується, що згодом і відбулося. Всі зміни були відображені в додатках до контракту №1 і №2 (від 28.10.09 р. і 01.12.09 р. відповідно).

5.4. Вибір оптимальної умови платежу

Цей розділ контракту містить погоджені сторонами строки, валюту й спосіб платежу, форми розрахунків і валютні застереження.

Валюта платежу - це валюта, у якій здійснюються розрахунки партнерів за контрактом. Більшість зовнішньоторговельних операцій України із країнами далекого зарубіжжя здійснюється у вільно конвертованій валюті.

Валюта платежу може співпадати й не співпадати з валютою ціни. В останньому випадку в контракті вказується курс, за яким валюта ціни буде переведена у валюту платежу. Це може бути курс країни експортера, країни імпортера або третьої країни (наприклад, курс Лондонської валютної біржі), курс покупки, продажу або середній між ними. Валютою платежу в контракті №7/41 була обрана та ж грошова одиниця, що була обрана валютою ціни - долар США. Даний вибір був виправданий тим, що оплата контракту проходила в кілька етапів, у період між якими курс долара змінювався стосовно інших валют.



Строки платежу звичайно погоджуються сторонами й фіксуються в контракті. Якщо ці строки не встановлені в контракті, то залежно від торговельних звичаїв платіж повинен бути здійснений через певний період часу після повідомлення покупця про відвантаження товару.

Відповідно до контракту №7/41 оплата проводилася сумами, еквівалентними сумам, зазначеним в інвойсах. Платіж повинен був проводитися протягом 30 днів після одержання (прибуття) чергової партії товару на адресу Покупця.

Спосіб платежу визначає, коли проводиться оплата товару стосовно моменту його фактичної поставки. Існує три способи платежу: платіж готівкою, авансовий платіж, платіж у кредит.

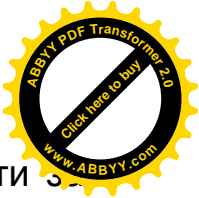
Платіж готівкою здійснюється через банк до або при передачі продавцем товаророзпорядчих документів або самого товару покупцеві. Це означає, що товар повністю оплачується від моменту його готовності до експорту до моменту його переходу у власність покупця.

Авансовий платіж передбачає виплату покупцем погоджених у контракті сум до передачі товаророзпорядчих документів і самого товару в розпорядження покупця, а найчастіше - підчас і навіть до початку виконання замовлення. Авансовий платіж відіграє подвійну роль. З одного боку, авансом імпортер кредитує експортера, з іншого боку, забезпечує виконання зобов'язань, взятих експортером за контрактом, і, якщо після виконання замовлення покупець відмовляється від приймання замовленого товару, експортер може використовувати аванс для відшкодування своїх збитків.

Аванс може бути наданий у грошовій і товарній формах. Аванс у товарній формі полягає у наданні замовником - імпортером сировини й комплектуючих, необхідних для виконання замовлення (давальницька сировина). Аванс у грошовій формі визначається у відсотках від контрактної вартості замовлення.

Розміри авансу залежать від цілей авансу, характеру й новизни товару, його вартості, строку виготовлення й інших умов. Найчастіше аванс становить 15-20% від вартості замовлення, виплачується після підписання контракту.

Аванс може перераховуватися декількома платежами. Сума



авансу може відніматися із суми, що імпортер повинен заплатити за першу поставку, або при кожній окремій поставці із суми цієї поставки віднімається певний відсоток від суми авансу.

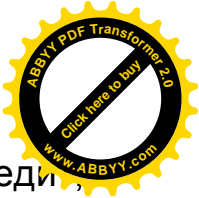
Звичайно покупець, виплачуючи аванс, жадає від продавця банківської гарантії, на випадок, якщо експортер не виконає умов замовлення. Або ж у контракті робиться застереження про те, що, у випадку невиконання експортером своїх контрактних зобов'язань, аванс повертається імпортереві в повному розмірі. У міжнародній торгівлі аванси звичайно надаються солідним фірмам, які добре себе зарекомендували, при поставках товарів, що вимагають тривалого строку виготовлення, виготовляються за індивідуальними специфікаціями, а також при поставках дефіцитних товарів, коли аванс є запорукою того, що дефіцитний товар буде поставлений саме цьому покупцеві.

Платіж у кредит передбачає, що покупець оплачує суму, встановлену в контракті через якийсь час після поставки товару, іншими словами, продавець надає покупцеві комерційний (товарний) кредит, а оскільки кредит надається однією фірмою інший, такий кредит називається фірмовим товарним кредитом.

За строками комерційні кредити поділяються на короткострокові (до одного року), середньострокові (від одного до п'яти років) і довгострокові (від п'яти до десяти років і більше). Середньострокові й довгострокові кредити звичайно надаються при поставках промислового устаткування, морських суден, літаків, при будівництві промислових об'єктів і гарантуються урядовими органами або банками країни замовника.

Використання середньострокового, довгострокового, а іноді й короткострокового комерційного кредиту передбачає сплату покупцем відсотків за користування кредитом. У контракті обговорюється вартість кредиту, виражена у відсотках, строк використання кредиту, строк погашення кредиту, пільговий період, протягом якого нарахування відсотків по кредиту не здійснюється та інші умови.

Кредит надається тільки при наявності у продавця достатнього резервного капіталу. Максимальна сума кредиту, надавана покупцеві одноразово, звичайно не повинна перевищувати 10% від капіталу



покупця (мається на увазі, що продавець, перш ніж надати кредит, буде поінформованим про фінансовий стан покупця).

Кредит, як правило, надається не на всю суму контракту, а на 80-85%, іншу частину покупець виплачує авансом, що дозволить продавцеві відшкодувати свої витрати, якщо покупець порушить свої зобов'язання за контрактом.

При наданні комерційного кредиту виникає питання про гарантії платежів. Серед способів запобігання неплатежу або затримки платежу основними є гарантійні листи першокласних банків, підтверджені акредитиви першокласних банків, векселі, банківський акцепт і аваль векселів, аваль чеків. Гарантії бувають платіжні й договірні. Платіжні гарантії захищають інтереси продавця, договірні - покупця.

За контрактом, що розглядається платежі ТОВ «ЕГЕР» здійснювалися таким чином:

- 1) після прибуття першої партії товару подавалася заявка на придбання іноземної валюти в уповноважений банк;
- 2) після того, як банком придбана іноземна валюта для ТОВ «ЕГЕР», бухгалтером ТОВ «ЕГЕР» оформлене платіжне доручення на перерахування суми на рахунок іноземного партнера;
- 3) після одержання коштів фірма «LAIN» сповістила про це ТОВ «ЕГЕР» факсимільним повідомленням.

5.5. Розрахунок оптимальної моделі умов контракту купівлі-продажу

Для визначення оптимальної моделі імпортного контракту, необхідним є еталонний контракт купівлі-продажу, яким у даному прикладі є контракт №7/41 від 18.09.2009 р. Він необхідний для того, щоб, проаналізувавши його, можна було зробити певні висновки щодо коректності його виконання, а також дати рекомендації по вдосконаленню проведення зовнішньоторговельних операцій у цілому на підприємстві.

Базисні умови поставки. При розрахунку оптимальної моделі базисних умов поставки необхідно підрахувати витрати, що будуть понесені імпортером при укладанні зовнішньоторговельного контракту



на різних умовах поставки.

Виходячи з формул 5.1 і 5.2, був зроблений розрахунок, результатом якого є такі ціни:

$$P_{EXW} = 169\,421,26 \text{ дол. США.}$$

$$P_{CIP} = 234\,303,00 \text{ дол. США.}$$

$$P_{DDP} = 296\,842,93 \text{ дол. США.}$$

Отже, за інших рівних умов, сума контракту на умовах EXW (м. Глазго) не повинна бути вище за 169 421,26 дол. США, на умовах DDP (м. Харків) - не вище 296 842,93 дол. США.

Умови платежу. Банківський перевод як вид платежу був обраний тому, що підприємство, маючи достатні фінансові ресурси, змогло без залучення додаткових коштів оплатити контракт у повному розмірі. Витрати, пов'язані з перерахуванням грошових коштів, за кордон склали:

- відрахування в Пенсійний фонд – 0,2% від суми придбаної за гривні іноземної валюти;
- послуги банку – 0,1% від суми перерахованої валюти.

Валюта була придбана в розмірі 234 303,00 дол. США, сума всіх витрат по здійсненню купівлі на МВРУ та перерахуванню такої суми на банківський рахунок Продавця склали:

$$3\,983,15 + 1\,991,58 = 5\,974,73 \text{ грн.}$$

Аналіз економічного ефекту від зниження витрат на придбання товару. При аналізі ціни й загальної суми контракту було встановлено, що тара, у якій був привезений товар, може бути реалізована в Україні сторонній організації; оскільки в контракті не було зазначено, що тара повинна бути повернута Продавцеві, то це дозволило зменшити витрати, пов'язані із придбанням товару:

тара - пластиковий бак;

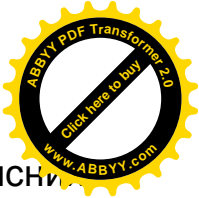
ємність 25 л.;

загальна маса товару - 74000 кг;

кількість вивільненої тари - 3700 од.

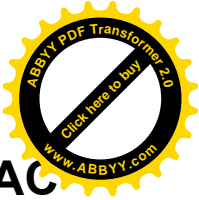
ціна - 5 грн./од. Одержуємо: $3700 \times 5 = 18500$ (грн).

Таким чином, може бути отримано близько 18500 грн від продажу тари.



Висновок: ТОВ «ЕГЕР» успішно провело оптимізацію базисних умов контракту, оскільки за інших рівних умов при укладанні цього контракту на умовах EXW (м. Глазго), сума контракту, за підрахунками Продавця, повинна була бути близько 185 000 дол. США, при цьому за умови DDP (м. Харків) Продавець оголосив суму в 310 000 дол. США. Сума, сплачена Перевізникові, також влаштувала Продавця, тому що ціни, що зложилися в цьому сегменті ринку, були вище на 10 - 15%.

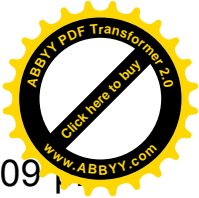
Страховання здійснювалося відповідно до правил і за звичаями підприємств, що продають той тип продукції, що поставив Продавець. Негативною рисою операції, є зобов'язання Продавця розвантажити товар на складі Покупця власними силами але за кошти Покупця. Доцільно рекомендувати надалі відмовлятися від такої умови, оскільки ТОВ «ЕГЕР» має технічну і матеріальну база для виконання подібного виду робіт, а отже може здійснити їх власними силами, і, відповідно з меншими витратами.



Розділ 6 МИТНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТОВАРІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

Нормативна база

1. Митний кодекс України № 92-IV від 11.07.2002 р. у редакції від 04.06.2009 р., № 1451- VI.
2. Закон України «Про Єдиний митний тариф» № 2097-XII від 05.02.1992 р., у редакції від 05.06.2009 р. № 1474-VI.
3. Декрет КМУ "Про стандартизацію і сертифікацію" № 46-93 від 10.05.1993 р., у редакції від 08.09.2005 р. № 2863-IV.
4. Постанова КМУ «Про затвердження Положення про вантажну митну декларацію» № 574 від 09.06.1997р., у редакції від 11.07.2007 р. № 910.
5. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України та підлягають обов'язковій сертифікації в Україні, і визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» № 446 від 14.05.2008 р., у редакції від 05.08.2009 р. № 815.
6. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку внесення податку на додану вартість до бюджету під час ввезення (пересилання) товарів на митну територію України» № 417 від 02.04.1998 р., у редакції від 13.12.2001 р. № 1648
7. Постанова КМУ «Про справляння плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів» № 93 від 18.01.2003 р., у редакції від 12.11.2008 р. № 987.
8. Наказ ДМСУ «Про затвердження Інструкції про порядок заповнення вантажної митної декларації» № 307 від 09.07.1997 р., у редакції від 16.12.2008 р. № 1414.
9. Наказ ДМСУ «Про затвердження Порядку справляння митними органами ввізного (вивізного) та особливих видів мита під час митного оформлення товарів, що переміщуються через митний



кордон України» № 30 від 23.01.2006 р., у редакції від 14.09.2009 р.
№ 856.

6.1 Організація декларування товарів при перетинанні ними митного кордону України

При ухваленні рішення про проведення зовнішньоекономічної операції, пов'язаної з переміщенням товарів і предметів через митний кордон України, будь-який суб'єкт господарської діяльності повинен знати, що при виконанні такої операції він зіштовхнеться з необхідністю митного оформлення товарів або інших предметів.

При ввезенні товарів і інших предметів на територію України, при перетинанні границі необхідним є також проходження **контролю** у відповідних службах, розташованих в пунктах пропуску на границі України. Залежно від виду й кількості товарів, від виду транспортних засобів, які їх перевозять, необхідно оплатити збори за:

- здійснення екологічного контролю;
- здійснення ветеринарного контролю;
- проїзд транспортних засобів автомобільними шляхами України;
- здійснення фітосанітарного контролю.

Перелік товарів, щодо яких є обов'язковим проведення того або іншого контролю, а також ставки збору за його проведення встановлені окремими нормативно-правовими актами. Оплата зазначених зборів здійснюється у валюті України за офіційним курсом НБУ на дату митного оформлення.

Розглянемо докладніше питання **митного оформлення**. Відповідно до діючого законодавства всі товари й інші предмети, що перетинають границю України, підлягають митному оформленню. Воно здійснюється посадовими особами митниці для забезпечення митного контролю й з метою застосування засобів державного регулювання ввозу товарів і інших предметів в Україну, вивозу їх за її межі, а також транзиту через територію країни.

Операції, що входять у митне оформлення й порядок їхнього здійснення визначається Державною митною службою України й Митним кодексом України. Для того щоб одержати вичерпну інформацію із процедури проведення митного оформлення, а також



підготовки необхідних документів, існує інститут посередників між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності й державним контролюючим органом - митницею. Таким інститутом посередників є **митні декларанти** – особи, що пройшли обов'язкову професійну підготовку, здали екзамени з митної справи та мають ліцензію Державної митної служби України на право декларування вантажів, які є об'єктом зовнішньоекономічних операцій, наприклад, торгівлі, обміну (бартеру), тимчасового ввозу (вивозу) і т.ін. При цьому чинне законодавство передбачає також можливість мати у штаті підприємства **фахівця з декларування вантажів** (декларанта). Це повинен бути фахівець, що пройшов спеціальний курс навчання, здав іспит на митниці й призначений на посаду з декларування вантажів наказом по даному підприємству (організації). При цьому необхідно врахувати, що існують окремі обмеження щодо дій такого фахівця: так, він може декларувати лише ті вантажі, які належать підприємству (організації) або надходять на його адресу відповідно до укладених зовнішньоекономічних договорів.

Декларант зобов'язаний:

здійснити декларування товарів і транспортних засобів відповідно до встановленого законодавством порядку;

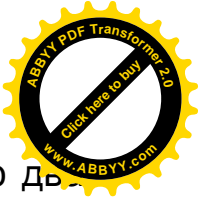
на вимогу митного органу пред'явити товари і транспортні засоби для митного контролю і митного оформлення;

надати митному органу передбачені законодавством документи і відомості, необхідні для виконання митних процедур;

сплатити податки і збори.

Звертаючись до осіб, що надають послуги з декларування зовнішньоторговельних вантажів, варто знати про вимоги, які потрібно виконувати при митному оформленні. Умовно їх можна розділити на вимоги організаційного характеру, а також на тарифні й нетарифні методи регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Розглядаючи **вимоги організаційного характеру**, треба, насамперед, відзначити, що для здійснення декларування товарів і інших предметів необхідною є акредитація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в митниці, у зоні дії якої вони пройшли державну реєстрацію.



Для цього суб'єктові ЗЕД необхідно представити в митницю два екземпляри оригіналів облікової картки даного суб'єкта (Додаток 1), а також оригінали й завірені суб'єктом копії наступних документів:

1) Статутні документи:

а) рішення власника й уповноваженого їм органа про створення суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо власників два або уповноважені ними органів два або більше, таким рішенням є статутний договір;

б) устав підприємства (якщо відповідно до законодавства він є необхідним для створеної даної організаційної форми власності суб'єкта підприємництва)

2) Свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності за його місцезнаходженням; свідоцтво про реєстрацію представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні;

3) Довідка органів статистики про внесення суб'єкта підприємницької діяльності - юридичної особи в Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України.

4) Довідка уповноваженого банку про наявність поточних рахунків в національній та (або) іноземній валюті;

5) Наказ по підприємству про призначення відповідальних працівників за роботу на митниці, із вказівкою їхнього прізвища, ім'я, по батькові й паспортних даних; прізвище, ім'я та по батькові головного бухгалтера підприємства, номера телефонів.

6) Зразки підписів відповідальних працівників і печатки, які використовуються при оформленні документів у митних органах, відповідно до прийнятої форми.

При цьому варто врахувати, що облікова картка повинна бути заповнена або з використанням комп'ютера, або друкарської машинки. Заповнена від руки або така, що містить виправлення, картка є недійсною. Один екземпляр облікової картки, завірений номерною печаткою працівника митниці, видається суб'єктові і є свідоцтвом про облік його в митному органі.

Після проведення акредитації суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в митному органі й визначення номенклатури товарів, які є предметом зовнішньоекономічної операції можна приступати до



декларування вантажів.

Декларування означає, що в спеціальному митному документі – вантажній митній декларації - суб'єкт ЗЕД повідомляє органам митного контролю всі необхідні відомості про товари та інші предмети, які переміщуються через кордон, поряд з їхнім фактичним наданням для контролю.

Відповідно до Постанови КМУ № 80 від 01.02.2006 р. в процесі декларування для здійснення митного оформлення товарів і транспортних засобів суб'єктом ЗЕД подаються такі документи:

1) обов'язкові:

вантажна митна декларація;

товарно-транспортний документ на перевезення (залізнична накладна (УМВС (СМГС), ЦІМ (СІМ)), авіаційна накладна (Air Waybill), коносамент (Bill of Lading) тощо);

зовнішньоекономічний договір (контракт) або інший документ, що використовується в міжнародній практиці замість договору;

рахунок (Invoice) або інший документ, який визначає вартість товару;

2) необхідність подання яких визначається з урахуванням мети переміщення, виду транспорту, характеру товару, способів розрахунку та інших факторів, що впливають на митні процедури:

декларація митної вартості;

декларація про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари;

облікова картка суб'єкта ЗЕД або її копія, завірена таким суб'єктом;

лист про погодження (подається підприємством, розміщеним поза зоною діяльності митного органу);

документ контролю за доставкою товарів;

документи про надання фінансових гарантій;

ліцензія митного перевізника

книжка МДП, книжка АТА, книжка СРД;

свідоцтво про допущення транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками і пломбами;

акти приймання-передачі (електроенергії, газу, нафти тощо);



посередницький договір;
документ на право провадження митної брокерської діяльності;
документи, що використовуються для визначення митної вартості товарів;

документи, що визначають країну походження товарів;
документи, що містять відомості, необхідні для визначення коду товару згідно з УКТЗЕД;

платіжні доручення, касові ордери, що підтверджують сплату податків і зборів (обов'язкових платежів);

векселі (відповідно до законодавства);
документи, що підтверджують право на застосування до товарів пільгового режиму оподаткування;

документи, що підтверджують право розпорядження, володіння чи користування товаром та/або транспортним засобом;

заява підприємства для здійснення митного оформлення товарів (у спрощеному порядку, для розміщення їх у митні режими, для подання тимчасової, неповної, періодичної митної декларації);

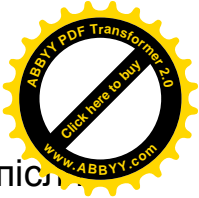
документи, які відповідно до законодавчих актів видаються державними органами для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

Документом, який є основою для здійснення митного оформлення переміщення товарів через митний кордон України є вантажна митна декларація.

Вантажна митна декларація (ВМД) - це письмова заява встановленої форми, що подається митному органу і містить відомості про товари та транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України, митний режим, у який вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів.

ВМД виконує ряд функцій:

1) декларування товарів і інших предметів, які переміщуються через митний кордон України. ВМД виступає у вигляді повідомлення митному органу інформації про товар і зовнішньоторговельну



операцію, що забезпечує можливість переміщення вантажу після проходження митного контролю.

2) ствердження про законність операції. Оскільки при наявності розбіжностей між даними, зазначеними в декларації та фактично виявленими при митному контролі, виконання операції припиняється.

3) підтвердження законності переміщення вантажу органами митного контролю.

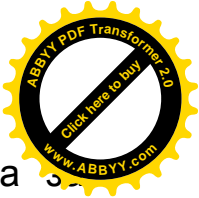
4) використання ВМД як обліково-статистичного документа. Так, при наданні ВМД, що містить свідомо неправдиві відомості, вона може служити доказом правопорушення або злочину. А при тимчасовому ввозі або вивозі товарів або інших предметів, є зобов'язанням ввезти або вивезти їх за межі митної території у встановленому порядку й у визначений строк.

При заповненні ВМД декларант керується Постановою КМУ «Про затвердження Положення про вантажну митну декларацію» № 574 від 09.06.1997 р., Інструкцією про порядок заповнення вантажної митної декларації, затвердженою Наказом ДМСУ № 307 від 09.07.1997 р., та зі змінами, внесеними Наказом ДМСУ № 933 від 07.11.2007 та іншими нормативними документами.

ВМД оформляється по всіх товарах, які перетинають митний кордон України, і фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 100 євро. Виключення при цьому становлять підакцизні товари, товари, які підлягають державному експортному контролю та товари, які переміщуються в режимі митного складу; наведені три групи товарів підлягають декларуванню шляхом подання ВМД незалежно від їх вартості.

Митна декларація подається митному органу, який здійснює митне оформлення, протягом 10 днів з дати доставлення товарів і транспортних засобів у митний орган призначення. ВМД має форму уніфікованого адміністративного документа МД-2, що включає 4 зброшуровані основні аркуші різного кольору або з документа МД-4, який є комплектом з восьми зброшурованих аркушів.

ВМД складається на партію товарів, до якої застосовується єдиний митний режим. При цьому під поняттям «**партія товару**» розуміються:



товари, які переміщуються на адресу одного одержувача з одним перевізним документом (транспортною накладною, коносаментом тощо);

товари, які перевозяться залізничним транспортом і прибувають на станцію призначення одночасно, на адресу одного вантажоотримувача від одного вантажовідправника з однієї станції відправлення у межах одного зовнішньоекономічного договору (контракту);

товари, які належать юридичним або фізичним особам (суб'єктам підприємницької діяльності) і переміщуються в ручній поклажі однією фізичною особою у пасажирському відділенні (салоні) транспортного засобу, яким прямує така особа;

У разі коли партія складається з товарів, які мають різні коди згідно з УКТЗЕД, а також якщо товари з однаковим кодом мають різні дані (країну походження, ознаки та характеристики, що впливають на рівень оподаткування, тощо), відомості зазначаються на додаткових аркушах ВМД (форми МД-3 і МД-5).

На товари, що входять до однієї партії, обов'язково оформлюються окремі ВМД незалежно від їх фактурної вартості за наявності в партії:

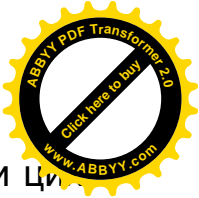
товарів, до яких застосовані або застосовуються різні митні режими (за винятком тимчасового або зворотного ввезення (вивезення) тари, марок акцизного збору та інших подібних товарів);

товарів, за які в межах одного зовнішньоекономічного договору (контракту) передбачено різні форми розрахунків (наприклад, бартер) чи в різній валюті, або якщо за частину товару розрахунки між сторонами договору (контракту) не здійснюються;

товарів, що переміщуються за різними зовнішньоекономічними договорами (контрактами), у тому числі на виконання посередницьких договорів;

товарів, що підлягають експортному контролю, і товарів, що не підлягають експортному контролю;

товарів, визнаних відповідною комісією з питань гуманітарної допомоги гуманітарною допомогою, і товарів, які не визнано гуманітарною допомогою;



товарів, до яких застосовується захід гарантування доставки цих товарів до митного органу призначення у формі надання власником товарів гарантій митним органам при переміщенні через митний кордон України транзитом, і товарів, при переміщенні яких такий захід гарантування доставки не застосовується;

товарів, що переміщувалися через митний кордон на підставі різних періодичних або загальних митних декларацій;

товарів, що були оформлені за різними тимчасовими або неповними деклараціями;

складових комплектного об'єкта, у тому числі таких, що належать різним комплектним об'єктам;

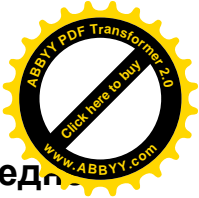
товарів, що зберігались на складі митного органу (складі тимчасового зберігання), та товарів, які не зберігались на таких складах;

товарів, що розміщувались і зберігались на складі тимчасового зберігання за окремими документами, за винятком випадків коли їх міжнародне перевезення перед розміщенням на склад здійснювалось за одним товарно-транспортним документом.

Заповнення ВМД проводиться декларантом українською мовою за допомогою комп'ютера, при цьому підчищення не допускаються. Виправлення вносяться коректурним методом, при цьому кожне виправлення і їх загальна кількість засвідчується декларантом. Виключення становлять графи 12, 22, 37, 42, 45 46, 47 виправлення в яких не допускаються.

Разом із ВМД на митницю представляється її **електронна копія**, що служить для прискорення процедури митного оформлення й митної статистики зовнішньоекономічної діяльності, а також повний комплект документів, необхідних для проведення митного оформлення товарів. ВМД вважається оформленою тільки тоді, коли посадова особа митниці, яка здійснювала оформлення, засвідчить його проходження особистою номерною печаткою на кожному аркуші декларації.

Митне оформлення ввозу товарів на територію України може здійснюватися як митним органом, розташованим безпосередньо в пункті пропуску на митному кордоні України, так і митним органом, у зоні діяльності якого зареєстроване підприємство, на адресу якого



надходить вантаж. При цьому обов'язковою умовою є **попереднє декларування**, яке може здійснюватися шляхом подання попереднього повідомлення або попередньої вантажної митної декларації. В разі якщо митне оформлення проводиться безпосередньо митним органом, розташованим в пункті пропуску на митному кордоні України, попереднє декларування не здійснюється. Враховуючи специфіку господарської діяльності, підприємство має право проводити попереднє декларування в митному органі, іншому ніж той, в зоні діяльності якого суб'єкт ЗЕД зареєстрований. Для використання такого права необхідним є задоволення таких вимог:

а) наявність листа-погодження щодо такої операції між митними органами;

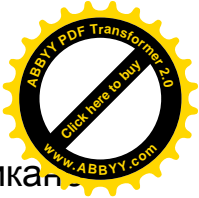
б) оформлення попередньої ВМД (або попереднього повідомлення) та ВМД, на основі якої здійснюється переміщення товару у зазначеному митному режимі одним митним органом.

Попередня вантажна митна декларація подається у митний орган призначення в разі ввезення на митну територію України з будь-якою метою (крім транзиту та переміщення експрес-перевізниками) окремих видів товарів, перелік яких наведений в Наказі ДМСУ № 129 від 28.02.2003 р. В інших випадках використовується попереднє повідомлення. Порядок використання попереднього повідомлення встановлено Наказом ДМСУ № 551 від 03.07.2006 р.

Попереднє повідомлення – це документ, що використовується з метою контролю за доставкою вантажів у митниці призначення і засвідчує намір суб'єкта ЗЕД ввезти товари на митну територію України або вивезти їх за межі митної території України. Інформація, що міститься в попереднім повідомленні, обов'язково заноситься в базу даних.

При ввозі одним транспортним засобом товарів або інших предметів, призначених різним одержувачам, які перебувають у зоні діяльності різних митниць, попереднє повідомлення складається на всі переміщувані товари. Попереднє повідомлення чинне протягом трьох місяців з дня прийняття його митним органом і при його оформленні митні платежі не нараховуються й не оплачуються.

Якщо по попередньому повідомленню переміщення товарів або



інших предметів не розпочато, то воно може бути відкликано письмовою заявою особи, що подали таке повідомлення.

Попередня вантажна митна декларація – це документ, що складається на бланку уніфікованого адміністративного документа форми МД-2 (МД-3), містить у собі відомості про товари, які будуть увезені на митну територію України, і є одним із документів контролю за їх доставкою. Порядок оформлення попередньої ВМД встановлено Наказом ДМСУ «Про затвердження Положення про порядок контролю за ввезенням на митну територію України окремих видів товарів» № 129 від 28.02.2003 р.

Попередня ВМД подається до митного органу у супроводі таких документів:

- 1) електронна копія попередньої ВМД;
- 2) зовнішньоекономічний договір (контракт);
- 3) разова (індивідуальна) ліцензія на право здійснення зовнішньоекономічної операції, якщо до вітчизняного суб'єкта підприємницької діяльності або його іноземного партнера застосовується режим індивідуального ліцензування;
- 4) документи, що підтверджують застосування одного із заходів забезпечення доставки товарів у митний орган призначення;
- 5) інші документи, що підтверджують вартісні, якісні й кількісні характеристики товару.

У попередній ВМД умовно нараховуються всі податки і збори, передбачені при оформленні ввезення товарів для вільного обігу на митній території України. При цьому використовується курс НБУ, встановлений на дату подання попередньої ВМД.

Оскільки при проведенні попереднього декларування митне оформлення товарів не завершується в пункті пропуску через митний кордон України обов'язковим є забезпечення доставки таких товарів у митний орган призначення. З цією метою суб'єкт ЗЕД може відповідно до п. 1.12 Положення про порядок контролю за ввезенням на митну територію України окремих видів товарів вибрати один із заходів:

грошова застава, що попередньо вноситься на депозитний рахунок митного органу призначення в розмірі податків і зборів, які підлягали б сплаті в разі ввезення таких товарів з метою вільного обігу



на митній території України;

гарантія банку щодо сплати встановлених податків і зборів (обов'язкових платежів);

фінансова гарантія незалежного фінансового посередника;

охорона та супроводження товарів силами митних органів;

перевезення на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 року

перевезення товарів митним перевізником, який має ліцензію на провадження посередницької діяльності митного перевізника.

Якщо розмір нарахованих за попередньою ВМД податків та зборів перевищує суму, еквівалентну 50 000 доларів США і для забезпечення доставки товарів використовується перевезення із застосуванням книжки МДП такі товари або супроводжуються в особливому порядку або підлягають забезпеченню іншими заходами.

Попередня ВМД дійсна та може бути використана для ввезення товару протягом трьох місяців з дати її оформлення. Незалежно від того, що при оформленні попередньої ВМД податки і збори нараховуються, виходячи з вартості ввезених товарів за курсом НБУ на день її подання, фактична сплата податків і зборів здійснюється на основі курсу НБУ, встановленого на момент оформлення ВМД митницею призначення. Отже, в разі якщо як захід забезпечення доставки використовувалася грошова застава і на момент оформлення ВМД офіційний курс іноземної валюти до гривні:

а) збільшився – суб'єкт ЗЕД зобов'язаний додатково перерахувати на рахунки митниці різницю між фактично внесеною сумою податків та зборів і сумою, що підлягає сплаті на момент оформлення ВМД;

б) зменшився – надлишково перераховані кошти за вибором суб'єкта ЗЕД:

або повертаються йому;

або зараховуються в рахунок сплати наступних податків і зборів;

або використовуються як грошова застава для забезпечення доставки товарів, що ввозитимуться в майбутньому

В разі підвищення ставок податків, мита чи зборів суб'єкт ЗЕД також зобов'язаний перерахувати додаткові суми з метою митного



оформлення товарів.

Попередня ВМД не подається:

1) якщо митне оформлення ввезення товарів здійснюється в зоні діяльності підрозділу митного органу, розташованого в пункті пропуску на митному кордоні України;

2) у разі ввезення на митну територію України окремих видів товарів, раніше вивезених з України під зобов'язання про зворотне ввезення.

3) при ввезенні на митну територію України консолідованих дрібнопакетованих вантажів, що надходять лінією служб прискореної доставки вантажів ("DHL", "TNT", "UPS", "FedEx", "У-Руско", "Елін Карго" та ін.);

4) при переміщенні товарів через митний кордон України в міжнародних поштових відправленнях;

5) при ввезенні товарів гуманітарної допомоги;

6) при ввезенні партії товарів, на які законодавством України не передбачено оформлення ВМД під час пропуску через митний кордон України.

В разі якщо товари, для митного оформлення яких була подана попередня ВМД, не були ввезені на митну територію України і суб'єкт ЗЕД визнав за необхідне відкликати декларацію, до митного органу, який здійснював оформлення попередньої ВМД, подається відповідна заява. Протягом наступних 15 днів попередня ВМД анулюється на основі рішення начальника такого митного органу.

Окрім вимог організаційного характеру, з метою регулювання зовнішньоекономічної діяльності використовуються тарифні та нетарифні методи

До **нетарифних методів регулювання** зовнішньоекономічної діяльності відноситься комплекс методів захисту: економічної, екологічної, епідеміологічної та іншої обстановки в Україні. Зазначені методи засновані на контролі товарів, який здійснюється відповідними державними органами з наданням документа затвердженого зразка, що свідчить про проходження того або іншого виду контролю і його результати.

Для забезпечення економічної безпеки держави застосовуються:

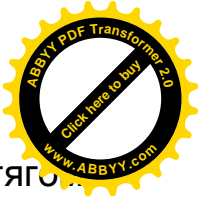


- а) ліцензування та квотування експорту;
- б) ліцензування та квотування імпорту;
- в) індивідуальний режим ліцензування суб'єктів ЗЕД.
- г) ліцензування ввозу цінних паперів;
- д) ліцензування ввозу-вивозу валюти і здійснення операцій з іноземною валютою на території України.

Переліки товарів і країн, що підпадають під режим ліцензування й квотування, затверджуються КМУ. Видача ліцензій на здійснення операцій з іноземною валютою проводиться відповідно до вимог Декрету КМУ «Про систему валютного регулювання» № 15-93 від 19.02.1993 р.

Для забезпечення захисту споживача, тобто охорони життя, здоров'я громадян, підтвердження безпечності споживання продукції застосовується **сертифікація товарів** на відповідність діючим в Україні стандартам використання. Зазначені вимоги передбачені Декретом КМУ «Про стандартизацію і сертифікацію» № 46 - 93 від 10.05.1993 р. Переліки товарів, що підлягають обов'язковій сертифікації, визначені Законами України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» №468/97-ВР від 17.07.97р. та «Про якість і безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини» №771/ 97-ВР від 23.12.97 р., а також наказами центрального органу виконавчої влади з питань технічного регулювання. Митне оформлення таких товарів здійснюється відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження Порядку митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України та підлягають обов'язковій сертифікації в Україні, і визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» № 446 від 14.05.2008 р.

Митне оформлення товарів, що підлягають обов'язковій сертифікації, в режимі «імпорт» здійснюється за умови подання декларантом сертифіката відповідності (свідоцтва про визнання відповідності) та наявності в Єдиній автоматизованій інформаційній системі ДМСУ інформації про те, що такі товари включено до Єдиного реєстру сертифікованої в Україні продукції. Сертифікат відповідності (свідоцтво про визнання відповідності) може видаватися компетентним державним органом як на окрему партію товару, так і на усі партії, що



надходять на адресу одного власника або одержувача протягом строку дії сертифіката (свідоцтва). У разі відмови компетентного органу із сертифікації у видачі сертифіката (свідоцтва) у зв'язку з невідповідністю товару обов'язковим вимогам нормативних документів, власник або одержувач контрольованого товару протягом 60 днів повинен вивезти товар за межі України або заявити товар у митний режим знищення (руйнування).

Пропуск через митний кордон, а також митне оформлення продуктів та сировини тваринного походження, готових харчових продуктів, кормових добавок, штамів мікроорганізмів, засобів захисту тварин, препаратів ветеринарної медицини, а також предметів і матеріалів, які можуть бути носіями збудників інфекційного захворювання, здійснюється тільки після проходження обов'язкового **ветеринарно-санітарного контролю**. Основні положення ветеринарно-санітарного контролю встановлені Законом України «Про ветеринарну медицину» № 2498 -XII від 25.06.1992 р.

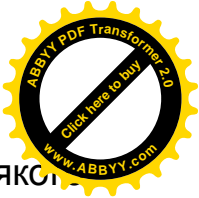
Об'єктами ветеринарно-санітарного контролю і нагляду є тварини, продукти тваринного походження, репродуктивний матеріал, біологічні продукти, патологічний матеріал, ветеринарні препарати, субстанції, кормові добавки, премікси та корми, потужності (об'єкти) для їх виготовлення, засоби ветеринарної медицини, засоби догляду за тваринами, а також об'єкти, що можуть переносити або передавати хвороби тварин іншим тваринам або людям, включаючи солому, сіно, упряж та інші предмети, що супроводжують тварин або використовуються для самих тварин.

Методами ветеринарного контролю, що застосовуються в Україні є:

- 1) державна реєстрація об'єкту в Україні;
- 2) оформлення міжнародного ветеринарного сертифікату;
- 3) отримання дозволу на ввезення на територію України.

Перелік продукції, що підлягає державній реєстрації, та порядок її проведення встановлено ст. 63 Закону України № 2498 –XII.

Вивезення, ввезення та транзит митною територією України об'єктів, що підлягають ветеринарно-санітарному контролю, потребує оформлення міжнародного ветеринарного сертифікату. **Міжнародний**



ветеринарний сертифікат - це сертифікат, форма та зміст якого відповідають рекомендаціям відповідних міжнародних організацій, що видається в країні експорту згідно з інструкціями відповідних міжнародних організацій і засвідчує стан здоров'я тварин та/або дотримання вимог щодо охорони здоров'я людини, які були виконані стосовно товарів, що експортуються. Для товарів, що вивозяться з території України міжнародний ветеринарний сертифікат видається не раніше ніж за 72 години до завантаження на експортний засіб транспортування і засвідчує відповідність вантажу вимогам у країні призначення.

В цілому, вантажі з товарами, що підлягають ветеринарно-санітарному контролю і вивозяться з території України, повинні:

1) супроводжуватися оригіналами міжнародних ветеринарних сертифікатів, підписаних та виданих державним прикордонним інспектором ветеринарної медицини, що засвідчують відсутність клінічних ознак хвороби тварин, та містити інші декларації відповідно до вимог МЄБ та країни призначення;

2) якщо це вимагається країною призначення - супроводжуватися документами або мати маркування, що дозволяє визначити потужність (об'єкт), з якої походять товари.

Об'єкти ветеринарно-санітарного контролю і нагляду, що ввозяться на територію України чи переміщуються територією України, підлягають стандартному прикордонному ветеринарно-санітарному контролю у формі інспектування, яке проводиться шляхом:

1) перевірки того, що міжнародний ветеринарний сертифікат, яким супроводжується вантаж, є повним та автентичним;

2) перевірки того, що товари, зазначені в міжнародному ветеринарному сертифікаті, відповідають тим, що містяться у вантажі;

3) перевірки дійсності дозволу на ввезення на територію України, який супроводжує вантаж, якщо такий дозвіл вимагається згідно з ветеринарно-санітарними заходами;

4) виявлення у тварин ознак хвороб, що підлягають повідомленню.

Дозвіл на ввезення об'єктів ветеринарно-санітарного контролю на територію України визначає ветеринарно-санітарні



заходи, що мають бути здійснені експортером до завантаження і імпортером - після ввезення на територію України, а також будь-які декларації на доповнення до тих, які стосуються відсутності клінічних ознак певних хвороб тварин, що підлягають повідомленню, які повинні засвідчуватися міжнародним ветеринарним сертифікатом. У разі ввезення на територію України живих мікроорганізмів та патологічного матеріалу, що містить збудників хвороб тварин, дозвіл на ввезення на територію України повинен включати специфікацію ветеринарно-санітарних заходів, які застосовуються імпортером для запобігання неконтрольованому поширенню патогенного агента.

Дозволи на ввезення на територію України товарів видаються за умови:

- 1) отримання результатів визначення ефективності іноземної ветеринарної служби країни походження продуктивних тварин та репродуктивного матеріалу;
- 2) ввезення живих мікроорганізмів та патологічного матеріалу, що містить збудників хвороб тварин;
- 3) початку ввезення інших товарів.

Дозволи видаються Державним департаментом ветеринарної медицини безоплатно протягом 30 днів з дати надходження документів на розгляд.

До об'єктів ветеринарно-санітарного контролю і нагляду можуть бути застосовані методи регулювання їх ввозу-вивозу у різній комбінації. Так, ветеринарні препарати дозволяється імпортувати за умови їх державної реєстрації в Україні та за наявності дозволу на ввезення. Відповідно до ст. 72 Закону України № 2498 -XI ветеринарні препарати, які не зареєстровані та мають дозвіл на ввезення, можуть бути ввезені на територію України з метою: державної реєстрації в Україні, експонування на виставках, ярмарках та конференціях або проведення наукових досліджень. При цьому вони ввозяться лише в обмежених кількостях і їх обіг забороняється.

Фітосанітарний контроль при митному оформленню вантажів здійснюється відповідно до вимог, встановлених Законом України «Про карантин рослин» № 3348-XII від 30.06.1993 р. для забезпечення охорони території України від проникнення карантинних і інших



небезпечних шкідників, захворювань рослин і бур'янів, які можуть заподіяти шкоду народному господарству України.

Об'єктом фітосанітарного контролю (регулювання) є будь-які рослини, продукти рослинного походження, місця зберігання, упаковка, засоби перевезення, контейнери, ґрунт та будь-які інші організми, об'єкти або матеріали, здатні переносити чи поширювати регульовані шкідливі організми.

При митному оформленні об'єктів фітосанітарного контролю в режимі «експорт» («реекспорт») обов'язковим є подання оригіналу **фітосанітарного сертифіката**. Фітосанітарний сертифікат видається державним інспектором з карантину рослин не раніше, ніж за 14 діб до дати переміщення об'єктів на підставі проведених фітосанітарних процедур.

Фітосанітарний контроль імпорتنих і транзитних вантажів з об'єктами регулювання здійснюється державними інспекторами з карантину рослин у пунктах карантину рослин, що розміщуються у пунктах пропуску на державному кордоні України. Імпорт та транзит об'єктів фітосанітарного контролю дозволяється за таких умов:

- наявність повного та дійсного фітосанітарного сертифіката;
- супроводження дійсним карантинним дозволом,
- відсутність карантинних організмів та ознак зараження ними;
- наявність непошкодженого опломбування транзитного вантажу, здійсненого митним органом країни-експортера;

- попередні вантажі з аналогічними об'єктами регулювання з країни походження та/або конкретного об'єкта походження супроводжувалися повними та дійсними фітосанітарними сертифікатами;

- вантаж відповідає вимогам карантинного дозволу та фітосанітарних заходів.

Таким чином, з метою митного оформлення об'єктів фітосанітарного контролю в режимах «імпорт» і «транзит» в складі пакету документів декларант зобов'язаний представити фітосанітарний сертифікат та карантинний дозвіл. **Карантинний дозвіл** визначає фітосанітарні заходи, що мають бути здійснені до відправлення вантажу імпортером та після його ввезення, і видається Головною державною інспекцією з карантину рослин України. Рішення



про видачу або відмову у видачі карантинного дозволу Головною державною інспекцією з карантину рослин України приймається протягом 5 діб.

Державна екологічна інспекція Міністерства охорони навколишнього природного середовища і ядерної безпеки України вповноважена здійснювати **екологічний контроль** транспортних засобів, у тому числі літаків, судів, військових кораблів, вантажів, які містять промислову сировину, відходи виробництва, хімічні сполуки, токсичні, хімічні, радіоактивні та інші небезпечні для навколишнього природного середовища й здоров'я людей речовини, засоби захисту рослин, стимуляторів їхнього росту, добрива; всіх видів риб, диких тварин і рослин, зоологічних, ботанічних, мінералогічних колекцій, мисливських трофеїв.

Певні товари підлягають пропуску через митний кордон України й митному оформленню при наявності відповідних дозвільних документів, отриманих в:

Комітеті з контролю за наркотиками при Міністерстві охорони здоров'я України – сертифікат на ввезення (вивезення) наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів;

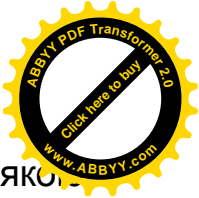
Службі безпеки України – висновок про належність (неналежність) товару до спеціальних технічних засобів;

Державній службі експертного контролю - дозвіл (висновок) на право здійснення міжнародних передач товарів;

інших державних органах.

Звичайно, це не означає, що при виконанні експортної або імпоротної операції суб'єкт ЗЕД зобов'язаний отримувати дозвільні документи від усіх перерахованих організацій. Склад пакету документів, необхідних для митного оформлення залежить від специфіки здійснюваної зовнішньоекономічної операції та конкретного товару.

Поряд зі застосуванням широкої дозвільної системи з метою сприяння розвитку ЗЕД і заохочення суб'єктів ЗЕД до уникнення правопорушень при митному оформленні використовується ряд преференцій. Так, Наказом ДМСУ № 736 від 10.08.2009 запроваджено **трирівневу систему довіри митних органів** до підприємств-



резидентів: високий рівень, достатній, не встановлений, - за якого підприємство може бути включено до Реєстру підприємств, до товарів і транспортних засобів яких встановлено спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення. Рівень довіри визначається за сумою балів відповідно до критеріїв, затверджених Наказом ДМСУ № 735 від 10.08.2009 (Додаток 2).

З метою визначення рівня довіри керівник підприємства звертається до митниці із заявою довільної форми і у місячний строк з дати надходження заяви митним органом проводиться оцінювання, приймається відповідне рішення і повідомляється суб'єкту ЗЕД.

Критерії можуть бути застосовані до підприємств-резидентів за таких умов:

посадові особи підприємства не притягалися до кримінальної відповідальності за порушення митних правил протягом двох років, що передують даті здійснення оцінки діяльності підприємства і протягом одного року не притягувалися у зв'язку з виконанням ними трудових обов'язків до адміністративної відповідальності за вчинення порушень митних правил, передбачених статтями 331, 336, 340, 345, 348 - 355 Митного кодексу України;

підприємство не зареєстроване як суб'єкт підприємницької діяльності, що працює за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності;

до підприємства протягом одного року, що передує здійсненню оцінки його діяльності, не застосовано спеціальних санкцій, передбачених статтею 37 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" і воно не було виключене з Реєстру підприємств, до товарів і транспортних засобів яких встановлено спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення;

підприємство не має на момент здійснення оцінки діяльності підприємства непогашених податкових зобов'язань, виявлених митними органами за результатами перевірок.

Якщо сума балів, розрахована за цими критеріями, складає:

не менше 23 – до підприємства встановлюється високий ступінь довіри ("білий список");

не менше 18 - до підприємства встановлюється достатній рівень



довіри ("зелений список");

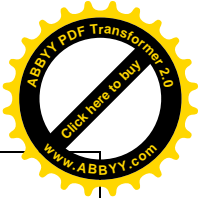
менше 18 - рівень довіри не встановлюється і підприємство не вноситься до Реєстру підприємств, до товарів і транспортних засобів яких встановлено спрощений порядок застосування процедур митного контролю та митного оформлення.

В разі якщо підприємство отримало високий чи достатній рівень довіри і занесене до відповідного Реєстру, воно отримує право на застосування спрощеного порядку митного оформлення та контролю, сутність якого демонструє табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Відмінності спрощеного порядку застосування процедур митного контролю та митного оформлення

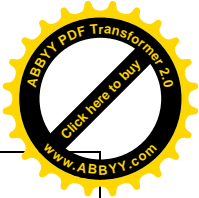
Нормативно-правовий акт, яким встановлено вимогу	Положення, що застосовуються до підприємств,		
	не внесених до Реєстру	що отримали достатній рівень довіри	що отримали високий ступінь довіри
1	2	3	4
Положення про відкриття та експлуатацію митних ліцензійних складів (МЛС), затверджене Наказом ДМСУ № 592 від 31.12.96 (п.5.5)	Товари та інші предмети зберігаються на МЛС під митним контролем з обов'язковим накладенням митного забезпечення митного органу з накладанням пломби власника МЛС.	Товари на МЛС можуть зберігатися під митним контролем з накладенням пломби власника МЛС без накладення митного забезпечення	
	Товари розміщуються на МЛС та випускаються з нього у присутності уповноважених службових осіб митного органу. Всі операції на МЛС проводяться з дозволу митних органів.	При розміщенні та випуску товарів на/з МЛС присутність уповноважених службових осіб митного органу необов'язкова	
Положення про відкриття та експлуатацію митних ліцензійних складів, затверджене Наказом ДМСУ № 592 від 31.12.96	На проведення на МЛС операцій з: подрібнення партій; формування відправлень; сортування; пакування; перепакування; маркування; навантаження; розвантаження; перевантаження; тестування; -	Дозвіл на проведення операцій на МЛС надається митним органом разово до кінця поточного року	



(п.6.7)	начальником митного органу надається окремий (разовий) дозвіл.	
	Необхідність присутності посадових осіб митного органу під час проведення робіт на МЛС визначається начальником митного органу.	При виконанні операцій на МЛС присутність посадової особи митного органу на МЛС необов'язкова

Продовження табл. 6.1

1	2	3	4
Положення про склади тимчасового зберігання (СТЗ), затверджене наказом ДМСУ № 674 від 07.10.2003 (п. 1.9)	Порядок розміщення товарів і транспортних засобів на СТЗ визначається митним органом, у зоні діяльності якого розташовано СТЗ	Розміщення на СТЗ закритого типу товарів підприємством-резидентом здійснюється з накладенням забезпечення власника цього СТЗ	
Порядку прийняття митними органами погодженого рішення про місце здійснення митного оформлення товарів, затверджене наказом ДМСУ № 801 від 09.11.2004 (п. 1.6)	Строк дії листа про погодження не може перевищувати одного року з дати його реєстрації. Якщо строк дії зовнішньоекономічного договору перевищує один рік, то лист про погодження повинен бути переоформлений після закінчення строку його дії шляхом оформлення митницею обліку нового листа про погодження	Якщо лист про погодження був оформлений на зовнішньоекономічний договір (контракт) з терміном дії більше одного року, то дія листа про погодження продовжується до завершення терміну дії цього зовнішньоекономічного договору (контракту)	
Наказ ДМСУ "Про місце прибуття автотранспорту" № 1136 від 21.11.2005 (п. 1.1)	За рішенням ДМСУ місцем прибуття автотранспорту може бути визначена територія СТЗ закритого типу або підрозділу митниці призначення, у якому безпосередньо проводиться митне оформлення	За зверненням митного органу ДМСУ першочерговому порядку визначає місцем прибуття автотранспортного засобу територію СТЗ закритого типу	
Положення про відкриття та експлуатацію митних ліцензійних складів, затверджене Наказом ДМСУ № 592 від 31.12.96 (п. 5.2)	Товари, що підлягають експортному контролю, розміщуються на митних ліцензійних складах за погодженням ДМСУ	Розміщення на МЛС товарів, що підлягають експортному контролю, здійснюється за рішенням начальника митниці без	



		погодження ДМСУ
--	--	--------------------

Продовження табл. 6.1

1	2	3	4
Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами ЗЕД, затверджене наказом ДМСУ, ДПАУ № 512/387 від 12.07.2004 (п.п 3.2.2 - 3.2.4)	У разі якщо експортна операція підпадає хоча б під один Критерій ризику, митницею оформлення застосовуються: відбір зразків товарів для подальшого проведення експертних досліджень; проведення митного оформлення партії товарів із залученням спеціалізованих підрозділів митних органів, на які покладено функції із здійснення контролю митної вартості та номенклатури; додаткова ідентифікація товарів із застосуванням цифрової фотозйомки товарів		У разі здійснення експортних операцій з товарами, виробленими підприємствами-резидентами, які одночасно є безпосередніми їх експортерами, проводиться лише митний огляд цих товарів з складанням акта

Окрім цього, до товарів і транспортних засобів підприємств, унесених до "білого списку" Реєстру, митний огляд у пункті пропуску через державний кордон України не здійснюється, але здійснюється вибіркового митний огляд у митниці призначення/відправлення, якщо безпосереднім відправником або отримувачем таких товарів і транспортних засобів є це підприємство. До товарів і транспортних засобів підприємств, унесених до "зеленого списку" Реєстру, застосовується вибіркового митний огляд у пункті пропуску через державний кордон України та в митниці призначення/відправлення.

6.2 Порядок нарахування й сплати обов'язкових платежів під час митного оформлення товарів

Важливим моментом митного оформлення є **розрахунок витрат, пов'язаних з виконанням митних формальностей**. Склад та сума цих витрат різняться в залежності від виду товарів, що є об'єктами зовнішньоекономічної операції, та митного режиму, в якому вони оформлюються (табл. 6.2). Відповідно до мети переміщення товарів через митний кордон в Україні запроваджені такі види митного режиму:



- 1) імпорт;
- 2) реімпорт;
- 3) експорт;
- 4) реекспорт;
- 5) транзит;
- 6) тимчасове ввезення (вивезення);
- 7) митний склад;
- 8) спеціальна митна зона;
- 9) магазин безмитної торгівлі;
- 10) переробка на митній території України;
- 11) переробка за межами митної території України;
- 12) знищення або руйнування;
- 13) відмова на користь держави.

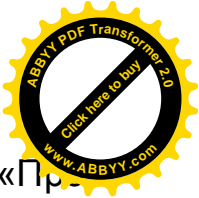
Таблиця 6.2

Витрати, пов'язані з виконанням митних формальностей

Найменування виду митних платежів	Вивіз з України	Ввіз в Україну
мито	в більшості випадків не передбачається	в більшості випадків передбачається
плата за митне оформлення	стягуються в залежності від місця і часу проведення митного оформлення	
податок на додану вартість	нараховується за ставкою 0%	нараховується за ставкою 20%
акцизний збір	не передбачається	передбачається на окремий перелік товарів

Розрахунок і стягнення кожного із зазначених видів митних платежів регулюється окремими законодавчими й нормативними актами.

Мито являє собою податок на товари й інші предмети, що переміщуються через митний кордон України. У відповідності до ст. 4 Закону України «Про Єдиний митний тариф» № 2097-XII від 05.02.1992 р. всі товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України і вивозяться за її межі увезені в Україну, підлягають



обкладенню митом. Ставки мита затверджені Законом України «Про митний тариф України» № 2371-III від 05.04.2001 р. і передбачаються в більшості випадків на товари, що ввозяться на митну територію України.

Ввізне мито стягується при проведенні митного оформлення товарів і інших предметів, які ввозяться (імпортуються) по вантажній митній декларації на митну територію України з метою вільного використання, з урахуванням виключень, передбачених Законом України «Про єдиний митному тариф», міжнародними договорами й окремими законодавчими актами.

Порядок справляння митними органами ввізного (вивізного) та особливих видів мита під час митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України затверджено Наказом ДМСУ № 30 від 23.01.2006.

Платниками мита є суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності – юридичні особи й громадяни – підприємці відповідно до законодавства України. Митне оформлення й пропуск товарів можуть здійснюватися тільки після сплати ввізного мита.

В Україні застосовуються такі **види мита**:

адвалерне - нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів;

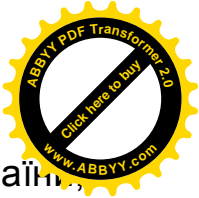
специфічне - нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів;

комбіноване, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

На окремі товари може встановлюватися сезонне ввізне і вивізне мито на строк не більше чотирьох місяців. З метою захисту економічних інтересів українських виробників у разі ввезення та вивезення товарів з України незалежно від інших видів мита можуть застосовуватися особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Ввізне мито є **диференційованим**, тобто при його нарахуванні застосовуються преференційні, пільгові або повні ставки:

до товарів, що походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного



режиму згідно з міжнародними договорами за участю України, застосовуються **преференційні ставки** ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;

до товарів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, застосовуються **пільгові ставки** ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України. Застосування режиму найбільшого сприяння, означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності окремих країн або союзів мають пільги щодо мит за винятком випадків, коли зазначені пільги встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму;

до товарів, що походять з України, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, визначені Митним тарифом України за винятком товарів, які звільняються від сплати мита;

до товарів, що походять з держав - членів Світової організації торгівлі, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, що застосовуються у режимі найбільшого сприяння

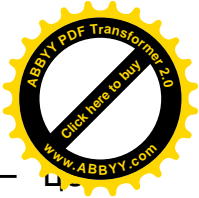
до решти товарів та інших предметів застосовуються **повні (загальні) ставки** ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

Країна походження товарів визначається у відповідності зі статтею 18 Закону України «Про єдиний митний тариф» і міжнародними угодами за участю України.

Перелік країн, з якими укладено угоди про вільну торгівлю, а також торговельно-економічні угоди з наданням режиму найбільшого сприяння або національного режиму наведено у Додатку 3.

При встановленні в Україні на підставі міжурядових угод пільгових умов обкладання ввізним митом, у тому числі звільнення від обкладання митом товарів, які ввозяться й походять із країн, з якими укладені відповідні міжурядові угоди, порядок визначення країни походження, надання митним органам сертифікатів про походження, а також підтвердження виконання правил «прямого відвантаження» і «безпосередньої закупівлі» визначаються окремими нормативними документами Державної митної служби України.

Сертифікати походження видаються відповідними



вповноваженими органами країн-експортерів: у країнах СНД – митні торговельно-промислові палати, в країнах Балтії (Естонія, Латвія, Литва) – митні департаменти.

Перелік товарів, які при ввозі в Україну не підлягають обкладанню ввізним митом, визначений у **Класифікаторі звільнення від обкладання ввізним митом** (Додаток 4). При митному оформленні таких товарів ввізне мито нараховується умовно без його сплати.

Ввізне мито нараховується на основі ВМД і сплачується за ставками, які діють на день її подання митному органу у національній валюті України за курсом НБУ на цей момент. День надання ВМД до митного оформлення фіксується посадовою особою митного органа, що прийняв її, шляхом проставлення штампа «Під митним контролем» і відповідними записами в справах митного органа.

Для нарахування мита заповнюється графа 47 ВМД. **Основою нарахування** ввізного мита служать:

при застосуванні адвалерної ставки ввізного мита - митна вартість товарів;

при застосуванні специфічної ставки ввізного мита – кількісні показники товарів у відповідних одиницях виміру товарів або кількісні характеристики товарів.

Порядок заповнення графи 47 ВМД при нарахуванні ввізного мита наступний.

У першому стовпчику «Вид» відзначається вид платежу:

20 - ввізне мито;

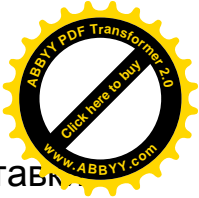
21 - ввізне мито на бензин моторний і важкі дистилляти (дизельне паливо).

У другому стовпчику «Основа нарахування»:

у випадку, якщо ввізне мито нараховується у відсотках до митної вартості (адвалерна ставка), вказується митна вартість товару, наведена в графі 45 ВМД;

при застосуванні специфічної ставки ввізного мита вказується кількісний показник товару у відповідних одиницях виміру товару (кількісна характеристика товару), зазначених у відповідній графі ВМД.

У третьому стовпчику «Ставка» відзначається розмір ставки



ввізного мита, встановленої на даний вид товару (якщо розмір ставки ввізного мита дорівнює нулю, заповнюється «ПРО»).

У четвертому стовпчику «Сума» записується сума ввізного мита, що підлягає сплаті (якщо розмір ставки ввізного мита дорівнює нулю, заповнюється «ПРО»).

У п'ятому стовпчику «Спосіб платежу» відзначається спосіб здійснення сплати ввізного мита:

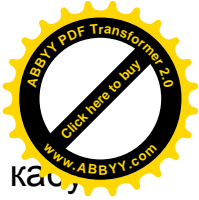
- «01» - безготівковий розрахунок через банківські установи;
- «02» - внесення суми мита в касу митного органа;
- «03» - вексель авізований;
- «04» - платежі не проведені, але наданий гарантійний лист банку (надані відстрочка або розстрочка сплати мита);
- «05» - страховий поліс;
- «06» - нарахування суми мита умовно.

Таким чином, мито нараховується незалежно від звільнення суб'єкта від фактичної сплати, при цьому у п'ятому стовпчику «Спосіб платежу» вказується код «06» (умовно нараховане) або код «03» (вексель). Інформація щодо нарахування мита заноситься в базу даних, але не включається у звітність по фактично нарахованих митних платежах. У випадку використання таких товарів не за заявленою метою мито стягується в загальноприйнятому порядку.

У графі «В» ВМД - «Подробиці розрахунків» зазначаються:

- а) код виду платежу;
- б) загальна сума платежу;
- в) ідентифікаційний код за ЄДРПОУ платника - юридичної особи або ідентифікаційний номер за ДРФО (за наявності) платника - фізичної особи, а в разі, якщо митним органом не відкрито картку - особовий рахунок платника податків;
- г) реквізити платіжного документа (номер, дата сплати);
- д) при проведенні розрахунків із застосуванням векселів у графі зазначаються через знак "/" реквізити векселя (номер, дата векселя, строк платежу), літерний код валюти, у якій видається вексель назва векселедержателя.

Оплата ввізного мита може бути здійснена шляхом перерахування коштів по безготівковому розрахунку на рахунок



митного органа або внесенням суми зазначених коштів готівкою в касу митного органа. Оплатою ввізного мита по безготівковому розрахунку вважається надходження коштів на депозитний рахунок митного органа. Крім того, оплата ввізного мита може здійснюватися внесенням авансових сум на рахунок митного органа.

Суми, що перевищують величину ввізного мита, **підлягають відшкодуванню** особі, що здійснювала декларування товарів, у порядку, затвердженому Наказом ДМСУ № 618 від 20.07.2007 р.

Сума **вчасно несплаченого мита** стягується за увесь час заборгованості бюджету з нарахуванням пені в розмірі 0,2 відсотки суми недоїмки за кожний день прострочення, включаючи день сплати. Після стягнення належної суми мита на зворотному боці всіх екземплярів ВМД робиться відповідний запис із вказівкою стягненої суми.

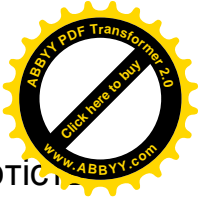
Важливим елементом декларування є визначення **митної вартості** товарів, що переміщуються через митний кордон України, оскільки митна вартість використовується для нарахування мита (за адвалерною ставкою) та ПДВ. Порядок визначення митної вартості товарів встановлений Митним Кодексом України.

Відповідно до ст. 266 Митного Кодексу України для визначення митної вартості товарів, які імпортуються в Україну, можуть використовуватися такі методи:

- 1) за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- 2) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- 3) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;
- 4) на основі віднімання вартості;
- 5) на основі додавання вартості (обчислена вартість);
- 6) резервний.

При цьому кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу. Методи на основі віднімання та додавання вартості можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на розсуд декларанта.

Основним методом визначення митної вартості товарів є **метод**



за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартість операції). Даний метод використовується, якщо має місце акт купівлі-продажу й угода має вартісну оцінку. До даного виду угод, тобто таких, що мають вартісну оцінку, можуть бути віднесені також бартерні, компенсаційні, безоплатні поставки та інші товарообмінні операції, але за наявності в контракті (рахунку-проформі) вартісної оцінки товарів, що є об'єктами таких зовнішньоекономічних операцій.

Митною вартістю за ціною договору щодо товарів, які імпортуються, є загальна сума всіх платежів, які були здійснені або які повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів на користь продавця та/або на користь продавця через третіх осіб, та/або на пов'язаних з продавцем осіб. Такі платежі можуть бути здійснені прямо або опосередковано шляхом переказу грошей, акредитиву, інкасування або за допомогою інших розрахунків (вексель, передача цінних документів тощо).

При визначенні митної вартості до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, **додаються**, якщо раніше до ціни не включалися, такі витрати:

1) витрати, понесені покупцем:

а) комісійні та брокерська винагорода, за винятком комісійних за закупівлю, які є платою покупця своєму агентові за надання послуг, пов'язаних з представництвом його інтересів за кордоном;

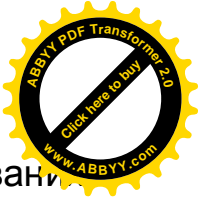
б) вартість контейнерів, що для митних цілей вважаються єдиним цілим з відповідними товарами;

в) вартість упаковки або вартість пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних з пакуванням;

2) належним чином розподілена вартість нижченаведених товарів та послуг, якщо вони поставляються безоплатно або за зниженими цінами для використання у зв'язку з виробництвом та продажем оцінюваних товарів:

а) сировини, матеріалів, деталей, напівфабрикатів, комплектувальних виробів тощо, які увійшли до складу оцінюваних товарів;

б) інструментів, штампів, шаблонів та аналогічних предметів, використаних у процесі виробництва оцінюваних товарів;



в) матеріалів, витрачених у процесі виробництва оцінюваних товарів (мастильні матеріали, паливо тощо);

г) інженерних та дослідно-конструкторських робіт, дизайну, художнього оформлення, ескізів та креслень, виконаних за межами України і безпосередньо необхідних для виробництва оцінюваних товарів;

3) роялті та ліцензійні платежі, які стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати як умову продажу оцінюваних товарів;

4) відповідна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, передачі чи використання товарів, що оцінюються, на митній території України, яка прямо чи опосередковано йде на користь продавця;

5) витрати на транспортування оцінюваних товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;

6) витрати на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;

7) витрати на страхування цих товарів.

До митної вартості не включаються:

а) плата за будівництво, спорудження, складення, технічне обслуговування або технічну допомогу, здійснені після ввезення імпортованих товарів, таких як промислова установка, машини або обладнання;

б) витрати на транспортування після ввезення;

в) податки та збори (обов'язкові платежі), які справляються в Україні.

Метод визначення митної вартості за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (вартості операції), використовується в разі, якщо:

1) немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів, за винятком тих, що:

а) встановлюються законом чи запроваджуються органами державної влади в Україні;

б) обмежують географічний регіон, у якому товари можуть бути



перепродані;

в) не впливають значною мірою на вартість товару;

2) стосовно продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, що унеможливають визначення вартості цих товарів;

3) жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві, якщо тільки не буде зроблено відповідне коригування митної вартості.

4) покупець і продавець не є пов'язаними між собою особами або хоч і є пов'язаними між собою особами, але ці відносини не вплинули на ціну товарів.

Пов'язані особи – це особи, які задовольняють хоча б одній з наступних ознак:

один з учасників угоди є одночасно посадовою особою іншого учасника угоди;

учасники угоди є співвласниками підприємства;

учасники угоди пов'язані трудовими відносинами;

учасники угоди або їхні посадові особи є родичами.

один з учасників угоди є власником внеску або власником акцій із правом голосу в статутному капіталі іншого учасника угоди, що становлять не менш п'яти відсотків статутного капіталу;

обоє учасника угоди перебувають під прямим або опосередкованим контролем третьої особи;

учасники угоди спільно контролюють (прямо чи опосередковано) третю особу;

один з учасників угоди перебуває під прямим або опосередкованим контролем іншого учасника угоди;

В разі, якщо метод визначення митної вартості за ціною договору щодо товарів, які імпортуються, не може бути використаним, застосовується **метод оцінки за ціною договору з ідентичними товарами**.

Визначаючи митну вартість за цим методом, за основу приймається ціна угоди з ідентичними товарами, але з урахуванням того, що при цьому повинні бути дотримані деякі умови. Так,



насамперед під **ідентичними товарами** розуміються товари, однак, у всіх відносинах з оцінюваними товарами. Це повною мірою відноситься до таких ознак, як фізичні характеристики, якість і репутація на ринку, країна походження, виробник. Ціна угоди з ідентичними товарами може прийматися за основу для визначення митної вартості за умови, що ці товари завезені приблизно в тій же кількості й на тих же комерційних умовах. У ситуаціях, коли щодо ідентичних товарів, які ввозилися, не дотримується хоча б одна з умов - кількість або комерційні умови, декларант зобов'язаний зробити відповідне коректування їхньої ціни, що враховує ці розбіжності, а також документально підтвердити її обґрунтованість. Далі митну вартість товару, що визначається за ціною угоди з ідентичними товарами, варто скорегувати з урахуванням переліку витрат, наведених при розгляді першого методу. Крім того, якщо при застосуванні даного методу виявляються дві або більше ціни договорів по ідентичних товарах, то для визначення митної вартості імпортованих товарів застосовується найнижча з них.

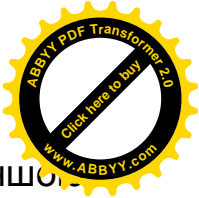
При неможливості використовувати наведені вище методи використовують **метод оцінки договору щодо подібних (аналогічних) товарів**. При застосуванні цього методу як основу для визначення митної вартості товару приймається ціна договору щодо товарів, подібних до увезеними на основі таких ознак: якість, наявність торгової марки та репутації на ринку, країна походження, виробник.

Під **подібними (аналогічними)** розуміються товари, які хоч і не є однаковими за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними.

Товари не вважаються ідентичними або подібними (аналогічними) оцінюваним:

а) якщо вони виготовлені в іншій країні, ніж ті товари, які оцінюються;

б) якщо їх проектування, дослідно-конструкторські роботи, художнє оформлення, дизайн, ескізи, креслення, а також інші аналогічні роботи виконано в Україні..



Товари, виготовлені не виробником оцінюваних товарів, а іншою особою, беруться до уваги лише в разі, якщо немає ні ідентичних, ні подібних (аналогічних) товарів, виготовлених виробником товарів, які оцінюються.

Слід зазначити, що для того, щоб ціна договору щодо подібних (аналогічних) товарів була прийнята як основу для визначення митної вартості, ці товари повинні відповідати наступним вимогам:

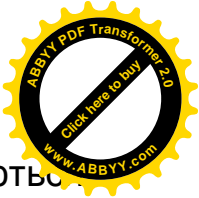
- 1) продані для ввозу на митну територію України.
- 2) завезені одночасно з оцінюваними товарами або в період максимально наближений до імпорту оцінюваних товарів.
- 3) завезені приблизно в тій же кількості, на тих же комерційних умовах. Якщо ця умова не дотримується, то декларант повинен зробити відповідне коректування ціни з урахуванням розходжень, а також надати митній службі документи, що підтверджують її обґрунтованість.

Якщо при застосуванні розглянутого методу виявляються дві або більше ціни за договорами щодо подібних товарів, то з метою визначення митної вартості імпортованих товарів застосовується найнижча ціна.

Визначення митної вартості товару за **методом на основі віднімання вартості** здійснюється в тому випадку, якщо оцінювані, ідентичні або однорідні товари будуть відчужуватися на території України без зміни свого первісного стану. У такому випадку при використанні методу віднімання вартості за основу для визначення митної вартості товару приймається ціна одиниці товару, за якою оцінювані, ідентичні або однорідні товари продаються найбільшою партією на території України в період, максимально наближений до часу їхнього ввозу, але не пізніше 90 днів з дати ввозу оцінюваних товарів покупцем, що не є особою пов'язаною із продавцем.

Словосполучення «на основі віднімання вартості» припускає вирахування з вартості товару наступних компонентів:

- 1) витрати на виплату комісійних, а також звичайних торговельних надбавок, які робляться для одержання прибутку та покриття загальних витрат у зв'язку з продажем на митній території України товарів того ж класу та виду. Товарами одного класу та виду є



товари, які підпадають під групу або спектр товарів, що виробляються конкретною галуззю чи сектором промисловості та включають ідентичні або подібні (аналогічні) товари.

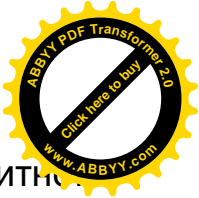
2) звичайні витрати, понесені в Україні на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування, та інші пов'язані з такими операціями витрати;

3) сум ввізного мита, податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням (імпортом) чи продажем (відчуженням) товарів.

У ситуації, коли відсутні випадки продажу оцінюваних, ідентичних або однорідних товарів у такій же кількості і якості, у якому вони перебували на момент ввозу, на прохання декларанта може використовуватися ціна одиниці товару, що пройшов переробку в Україні, з відповідними поправками на вартість, додану такою переробкою та вирахуваннями, наведеними вище.

При використанні **методу на основі додавання вартості** за основу приймається ціна товару, що розраховується шляхом додавання: вартості матеріалів і витрат, які понесені виробником у зв'язку з виробництвом оцінюваного товару; загальних витрат, характерних для продажу в Україну із країни вивозу товарів того ж виду, з урахуванням витрат на транспортування, навантажувальні й розвантажувальні роботи, страхування до місця перетинання митного кордону України й інших витрат; прибутку, який звичайно одержує експортер у результаті поставки в Україну таких товарів.

Резервний метод застосовується в тих випадках, коли митна вартість не може бути визначена декларантом у результаті послідовного застосування перерахованих вище методів визначення митної вартості товарів або митна служба має підстави вважати, що ці методи визначення митної вартості не можуть бути використані. У такому випадку митна вартість оцінюваних товарів визначається з урахуванням світової практики. Визначення митної вартості оцінюваних товарів при резервному методі повинне ґрунтуватися на законодавстві України й проводитися відповідно до принципів і положень ст 7 Генеральної Угода з тарифів і торгівлі Всесвітньої організації торгівлі 1994 року.



При використанні резервного методу для визначення митної вартості не можуть бути використані:

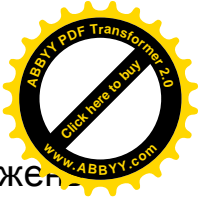
- 1) ціни товарів українського походження на внутрішньому ринку України;
- 2) системи, яка передбачають застосування для митних цілей вищої з двох альтернативних вартостей;
- 3) ціни товарів на внутрішньому ринку країни-експортера;
- 4) вартість виробництва, інша, ніж вартість, визначена для ідентичних або подібних (аналогічних) товарів;
- 5) ціни товарів, що поставляються з країни-експортера до третіх країн;
- 6) мінімальна митна вартість;
- 7) довільна чи фіктивна вартість.

Наведені методи визначення митної вартості товарів використовуються для митного оформлення імпорту товарів. У свою чергу, **митна вартість товарів, експортованих з України** на основі договору купівлі-продажу або обміну, визначається на основі ціни, що фактично сплачена або підлягає оплаті за ці товари на момент перетинання митного кордону України. При цьому до митної вартості повинні бути включені:

а) фактичні видатки, які раніше не були враховані, на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження й страхування до пункту перетинання митного кордону України;

б) комісійні й брокерські винагороди; ліцензійні й інші платежі за використання об'єктів інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо або побічно здійснити як умову експорту товарів.

Якщо договір на експортовані з України товари відрізняється від договорів купівлі-продажу або обміну, то митна вартість у цьому випадку визначається на базі ціни, підтвердженої комерційними, транспортними, банківськими, бухгалтерськими й іншими документами, що містять відомості про вартість товару з урахуванням витрат на транспортування й страхування товарів до пункту перетинання митного кордону України. В разі встановлення цінових обмежень на експорт окремих товарів їхня митна вартість при експорті з України визначається з урахуванням положень, що



визначають порядок застосування цих обмежень. До таких обмежень відносяться індикативні ціни, граничні рівні цін, ціни, встановлені в результаті антидемпінгових розслідувань та ін.

Відповідно до ст. 71 Митного Кодексу України митне оформлення здійснюється в місцях розташування відповідних підрозділів митних органів протягом встановленого часу. Разом з цим, на прохання осіб, що переміщують через митний кордон України товари і транспортні засоби, **митне оформлення може здійснюватися поза місцем розташування митних органів, а також поза робочим часом, встановленим для митних органів.**

Для здійснення митного оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів та/ або поза робочим часом (у надурочний час, нічний час, вихідні, святкові та неробочі дні) декларант повинен звернутися з заявою у письмовій формі до керівника відповідного митного органу.

Заява подається у довільній формі і має містити:

відомості про товар та/або транспортний засіб, відправника, одержувача, зовнішньоекономічний договір (за наявності);

плановані час і дату митного оформлення;

відомості про бажане місце проведення митного оформлення товарів (у разі митного оформлення товарів поза місцем розташування митного органу);

зобов'язання про внесення плати;

печатку заявника (за наявності);

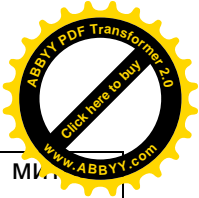
підпис заявника.

За здійснення митного оформлення поза місцем розташування митних органів, а також поза робочим часом стягується **плата** за ставками, встановленими Постановою КМУ № 93 від 18.01.2003 р. (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Розмір плати за митне оформлення поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом

Назва операції	Ставка за одну годину роботи, євро
----------------	------------------------------------



1. Митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів:	
у робочий час	20
у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
у святкові та неробочі дні	50
2. Митне оформлення товарів і транспортних засобів у місцях розташування митних органів поза робочим часом, установленим для митних органів:	
у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
у святкові та неробочі дні	50

Відповідно до Наказу ДМСУ «Про внесення змін до деяких наказів Державної митної служби України» № 1454 від 24.12.2008 р. плата нараховується виключно за фактичний час митного оформлення незалежно від кількості посадових осіб митного органу, що його здійснюють. До фактичного часу митного оформлення зараховується також час, витрачений посадовою особою на проїзд до місця призначення й у зворотному напрямку; виконання службових обов'язків протягом неповної години оплачується як робота протягом однієї години.

Плата не нараховується за митне оформлення:

гуманітарної допомоги, яка ввозиться на територію України відповідно до Закону України "Про гуманітарну допомогу"

вантажів, які переміщуються територією України відповідно до Закону України "Про транзит вантажів".

Документом, що є основою і підтверджує нарахування плати є:

1) вантажна митна декларація - при здійсненні митного оформлення товарів і транспортних засобів за ВМД, що оформлена:

у звичайному порядку;

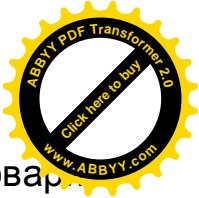
як періодична митна декларація;

як загальна вантажна митна декларація;

2) уніфікована митна квитанція (форма МД-1) - при здійсненні митного оформлення:

товарів і транспортних засобів за тимчасовою декларацією чи неповною декларацією;

товарів і транспортних засобів, які не передбачають заповнення ВМД.



Платниками є юридичні та фізичні особи, що переміщують товари і транспортні засоби через митний кордон України. Сплата коштів здійснюється в національній валюті за курсом НБУ на дату подання митному органу ВМД або на дату оформлення уніфікованої митної квитанції. Оплата проводиться до або підчас митного оформлення перерахуванням з поточного рахунку підприємства або готівкою через касу вповноваженого банку (касу митниці).

Згідно до ст. 3.1 Закону України «Про податок на додану вартість» операції з ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту, а також поставка (вивезення, пересилання) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту є об'єктом оподаткування **податком на додану вартість**. Контроль за нарахуванням та стягненням ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічних операцій з предметами, що переміщуються через митний кордон, покладено на митні органи. Отже, митне оформлення не може бути завершено без здійснення розрахунків за ПДВ.

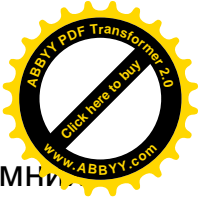
Незалежно від того, який режим оподаткування використовує особа (є зареєстрованим платником ПДВ для здійснення господарської діяльності в межах України або є платником податків за спрощеною системою оподаткування без ПДВ) в разі імпорту товарів (супутніх послуг) для їх використання або споживання на митній території України є **платником ПДВ**. Виключення складають:

фізичні особи, не зареєстровані платниками податку, які ввозять товари у супроводжувальному багажі або отримують їх як поштове відправлення у межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства (крім ввезення транспортних засобів чи запасних частин до них такими фізичними особами);

нерезиденти, які пересилають поштові відправлення згідно з правилами Міжнародного поштового союзу на митну територію України, та отримувачі таких поштових відправлень

У сфері зовнішньоекономічної діяльності **звільняються від оподаткування ПДВ** операції:

а) з поставки товарів (робіт, послуг) для власних потреб



дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні;

б) з імпорту товарів морського промислу, виловлених, (вироблених) суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України до моменту їх обробки або переробки на митній території України;

в) які здійснюються в рамках наукового і технологічного співробітництва відповідно до Угоди між Україною та Європейським Співтовариством (ЄС) про наукове і технологічне співробітництво;

г) безкоштовної передачі на митній території України організаціями, заснованими за участю ЄС українським підприємствам, товарів, робіт, послуг, придбаних за кошти ЄС або організацій, заснованих за участю ЄС;

д) з імпорту, а також виконання робіт, послуг (за кошти, надані ЄС) для їх використання або споживання на митній території України організаціями, заснованими за участю ЄС, та/або учасниками наукового і технологічного співробітництва;

е) з імпорту культурних цінностей згідно з кодами УКТ ЗЕД 9701 10 00 00, 9701 90 00 00, 9702 00 00 00, 9703 00 00 00, 9704 00 00 00, 9705 00 00 00, 9706 00 00 00, які внесені до Державного реєстру культурних цінностей України, виготовлені п'ятдесят і більше років тому і ввозяться з метою їх подальшої передачі музеям, галереям, виставковим центрам, архівам, установам культури або освіти, що знаходяться у державній або комунальній власності;

є) з поставки послуг з перевезення пасажирів, їхнього багажу, вантажів та міжнародних відправлень під митним режимом транзиту територією України;

ж) з надання послуг, що включаються до складу портових зборів на користь осіб, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу, вантажів та міжнародних відправлень від пункту перетину державного кордону України до пункту митного оформлення на території України і у зворотному напрямку;

з) з тимчасового ввезення та подальшого вивезення товарів за переліком, визначеним статтею 206 Митного кодексу України, та повітряних суден, які ввозяться на митну територію України за



договорами оперативного лізингу;

і) з ввезення устаткування, яке працює на нетрадиційних та поновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива, а також матеріалів, устаткування та комплектуючих, що використовуються для виробництва устаткування за умов, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні;

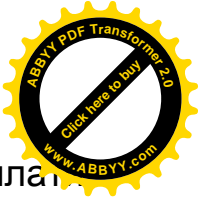
й) тимчасово, до 1 січня 2011 року операції з ввезення основних фондів, матеріалів, обладнання, устаткування та комплектуючих виробів (крім підакцизних товарів) промисловими підприємствами, які створюють нові виробництва із впровадженням енергозберігаючих технологій, у тому числі ввезення таких товарів як внесків до статутних фондів цих підприємств;

Звільнення від оподаткування ПДВ, не поширюються на операції з підакцизними товарами.

Завезені суб'єктами підприємницької діяльності товари, на які поширюються податкові пільги відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість», підлягають митному оформленню за умови надання митному органу декларантом заяви про мету ввозу й подальшого використання цих товарів, а також надання зобов'язання про їхнє використання тільки з тією метою, що забезпечує пільговий режим оподаткування.

Ставка ПДВ становить 20% від бази оподаткування операцій, що підлягають оподаткуванню (у т. ч. імпорт, товарів, робіт, послуг). При експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить 0% до бази оподаткування.

Згідно до ст. 4 Закону України «Про податок на додану вартість» **база оподаткування** операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних



податків та зборів. У разі поставки товарів (робіт, послуг) без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних (товарообмінних) операцій, здійснення операцій з безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Для послуг, які поставляються нерезидентами з місцем їх надання на митній території України, базою оподаткування є договірна вартість таких послуг з урахуванням акцизного збору та інших податків, зборів, за винятком ПДВ.

Для товарів, які імпортуються на митну територію України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ВМД з урахуванням:

витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;

сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів;

плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів;

акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ.

Таким чином, **розрахунок суми ПДВ** ($C_{\text{ПДВ}}$) проводять, знаючи величини V – митна вартість, $C_{\text{М}}$ – сума ввізного мита, $C_{\text{а}}$ – сума акцизного збору, П – ставка податку на додану вартість, на товари, які:

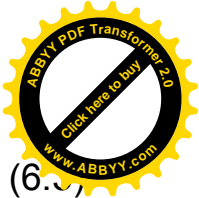
а) обкладаються митом і акцизним збором за формулою:

$$C_{\text{ПДВ}} = (V + C_{\text{М}} + C_{\text{а}}) \times \text{П} : 100, \quad (6.1)$$

б) обкладаються тільки митом:

$$C_{\text{ПДВ}} = (V + C_{\text{М}}) \times \text{П} : 100, \quad (6.2)$$

в) обкладаються тільки акцизним збором:



$$C_{\text{ПДВ}} = (B + C_a) \times \Pi : 100,$$

(6.3)

г) не підлягають обкладанню митом і акцизним збором:

$$C_{\text{ПДВ}} = B \times \Pi : 100,$$

(6.4)

У випадках, коли митна вартість товарів менше, ніж контрактна, для нарахування ПДВ застосовується остання з урахуванням витрат, перерахованих вище.

Датою виникнення податкових зобов'язань по ПДВ при імпорті товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті.

Нарахування ПДВ, що підлягає сплаті, відповідно до Наказу ДМСУ № 933 від 07.11.2007 р. проводиться в графі 47 ВМД і додаткових аркушах до неї в наступному порядку.

У першому стовпчику «Вид» визначається шифр платежу: 28 (податок на додану вартість).

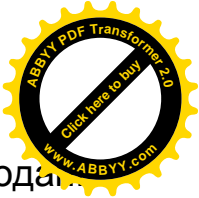
У другому стовпчику «Основа нарахування» визначається сума, що включає митну вартість товарів, наведену в графі 12 ВМД (або фактурну вартість товарів, що наведена в графі 22 ВМД, якщо митна вартість менше, ніж договірна (контрактна) вартість) і розраховану в національній валюті України за курсом Національного банку України, що діяв на день прийняття митним органом ВМД; мито на товари, які підлягають обкладанню митом; акцизний збір на підакцизні товари.

У третьому стовпчику «Ставка» визначається розмір ставки податку на додану вартість.

У четвертому стовпчику «Сума» визначається сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті.

У п'ятому стовпчику «Спосіб платежу» визначається спосіб платежу:

- «01» - безготівковий розрахунок через банківські установи;
- «02» - внесення готівки в касу митниці;
- «06» - умовне нарахування платежу.



При цьому в графі 44 ВМД «Додаткова інформація/податкові документи» під пунктом 7 відзначаються реквізити документа, на підставі якого податок не підлягає сплаті:

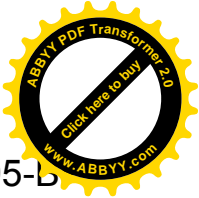
«08» - податковий вексель.

У графі «В» «Подробиці розрахунків» відзначається шифр платежу, загальна сума платежів по цьому шифру, що складається із суми платежів по основному й кожному додатковому аркуші ВМД, платіжні реквізити; номер платіжного документа, що підтверджує сплату платежу, дату оплати (надходження) платежу по платіжному дорученню, сплачена сума.

Необхідно звернути увагу, що відповідно до ст. 4.3 Закону України «Про податок на додатну вартість» обрана для бази оподаткування вартість (митна або контрактна) перераховується в гривні за курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передуює дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства. Згідно Митного Кодексу товар вперше підпадає під режим митного контролю при поданні ВМД для митного оформлення. За Інструкцією про порядок заповнення ВМД, затвердженою Наказом ДМСУ № 933 від 07.11.2007 р. дата подання ВМД фіксується проставлянням відповідної відмітки на аркуші ВМД і для обчислення митних платежів (у т.ч. і ПДВ) застосовується курс НБУ саме на цю дату.

Відповідно до Постанови КМУ № 417 від 02.04.1998 р. під час ввезення (пересилання) товарів на митну територію України ПДВ сплачується одночасно із сплатою мита (до або на день подання ВМД для митного оформлення). Також платники податку можуть за власним бажанням подавати митному органу простий вексель на суму податкового зобов'язання за кожною ВМД, якою оформлюється імпорт товарів, крім підакцизних (за винятком тютюнової сировини), та товарів, що належать до 1-24 груп згідно з класифікацією УКТ ЗЕД (детальніше про порядок оформлення та погашення податкового векселя при імпорті – див. розділ 9.4).

Нарахування ПДВ при митному оформленні **операцій з давальницькою сировиною** має свою специфіку. Так, Законом України «Про операції з давальницькою сировиною в



зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.1995 р. № 327/95-Б передбачається порядок, при якому давальницька сировина ввезена на митну територію України іноземним замовником, обкладається ввізним митом, податками й зборами. Оплата їх здійснюється українським виконавцем шляхом видачі простого векселя державній податковій інспекції за місцем реєстрації виконавця зі строком платежу не більш ніж 90 календарних днів з моменту оформлення ввізної ВМД. При оформленні ВМД на ній проставляється відмітка «Давальницька сировина» і відповідний код.

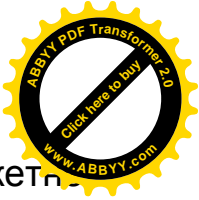
У разі вивезення готової продукції в повному обсязі, передбаченому контрактом, за межі митної території України вексель погашається і ввізне мито та нараховані за ВМД податки не справляються. При цьому митному органу надаються копії векселя й копії ввізної митної декларації.

Якщо давальницька сировина була закуплена за іноземну валюту в Україні й готова продукція вивозяться з митної території України, то український виконавець надає митному органу копії контракту на придбання сировини в Україні, а також довідку вповноваженого банку України про надходження іноземної валюти на рахунок українського постачальника сировини.

Для забезпечення обліку й контролю за фактично нарахованими й сплаченими сумами ПДВ митними органами ведуться особові рахунки підприємств у порядку, що встановлюється Державною митною службою України.

Відповідно до ст. 7.5.2 Закону України «Про податок на додану вартість» при здійсненні операцій з імпорту товарів (супутніх послуг) та по поставці послуг нерезидентом на митній території України на дату сплати податкових зобов'язані підприємство отримує право на **податковий кредит**. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної вартості товарів (послуг) та складається із сум ПДВ нарахованих (сплачених) платником податку.

Застосування нульової ставки ПДВ при експорті товарів придбаних (виготовлених) українськими підприємствами-платниками ПДВ призводить до систематичного перевищення суми податкового кредиту над податковими зобов'язаннями, отже відповідні



підприємства-експортери здобувають право на бюджетне відшкодування ПДВ (детальніше про порядок бюджетного відшкодування – див. розділ 8.4).

Не сплачені у встановлений термін суми ПДВ по товарах, які ввозяться (пересилаються) на митну територію України, а також суми цього податку, не сплачені внаслідок інших дій, які спричинили їхню недоїмку, стягуються у встановленому законодавством порядку.

При проведенні зовнішньоекономічних операцій, які не підлягають декларуванню митним органам, ПДВ нараховується й стягується податковими адміністраціями.

Відповідно до Декрету КМУ «Про акцизний збір» № 18-92 від 26.12.1992 р. будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, повинні сплачувати **акцизний збір**.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності **об'єктом оподаткування акцизним збором** є вартість товарів (продукції), які імпортуються на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості чи з частковою оплатою. При продажу податковими агентами підакцизних товарів (продукції) об'єктом оподаткування для імпортованих товарів є: - обороти з реалізації таких підакцизних товарів, включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією на митній території України, але не менше митної вартості таких підакцизних товарів, з урахуванням сум ввізного мита.

Акцизний збір не справляється з:

а) товарів, які були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України, що підтверджується ВМД, оформленою належним чином;

б) підакцизної продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл і вивезеної з митної території України;

в) підакцизних товарів, що імпортуються на митну територію України, якщо з таких товарів не справляється ПДВ у зв'язку із звільненням, передбаченим для:

транзитних товарів;

товарів на митних складах;



реекспортованих товарів;
товарів, що спрямовуються до магазинів безмитної торгівлі;
товарів, що призначаються для переробки під митним контролем.

г) реалізації легкових автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких провадиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів МНС), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

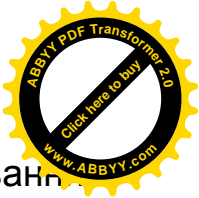
Акцизний збір при імпорті підакцизних товарів нараховується за ВМД і сплачується декларантом одночасно зі сплатою мита та інших обов'язкових платежів. Товари, за який не був сплачений акцизний збір, митному оформленню не підлягають, крім випадків, коли вони відповідно актам законодавства звільняються від обкладання цим податком (детальніше про порядок нарахування та сплати акцизного збору – див. розділ 9.4)

Контроль за правильністю нарахування й своєчасністю сплати акцизного збору по товарах, які імпортуються в Україну, під час митного оформлення здійснюється митними органами. Контроль за сплатою акцизного збору по товарах, які імпортуються в Україну й відповідно законодавству підлягають позначенню марками акцизного збору, здійснюється митними органами разом з державними податковими адміністраціями.

Суми платежів, нарахованих за ВМД (мито, плата за митне оформлення, ПДВ, акцизний збір) перераховані авансом і невикористані при митному оформленні, помилково або надмірно сплачені кошти підлягають поверненню платникам у порядку, встановленому Наказом ДМСУ № 618 від 20.07.2007 р.

Для повернення залишків передоплати платником подається до митного органу заява довільної форми, підписана керівником і головним бухгалтером суб'єкта господарської діяльності або фізичною особою.

У заяві зазначаються причини повернення коштів, реквізити фінансової установи, ідентифікаційний код за ЄДРПОУ платника - юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові й ідентифікаційний



номер ДРФО платника - фізичної особи, а також напрям зарахування коштів:

або на рахунок платника податків, відкритий у фінансовій установі;

або на банківський рахунок 2603 для виплати коштів готівкою, якщо такі кошти вносилися готівкою.

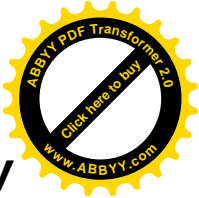
Впродовж 10 днів після реєстрації заяви відділ митних платежів митного органу проводить звірення залишків сум коштів передоплати, складає відповідний акт, а також готує висновок про повернення платнику податків коштів передоплати, що обліковуються на відповідному рахунку митного органу і подає його керівнику митного органу, який зобов'язаний протягом 3 днів прийняти відповідне рішення. В разі прийняття керівником позитивного рішення, висновок реєструється у відповідному журналі і впродовж 5 робочих днів з цього моменту кошти підлягають повергненню платникові.

Для повернення помилково та/або надмірно сплачених митних платежів декларант має право подати відповідну заяву не пізніше 1095-го дня, наступного за днем зарахування коштів до Державного бюджету України. До заяви додаються:

аркуші з позначенням "3/8" комплектів бланків митних декларацій форм МД-2 або МД-3 і доповнення (у разі їх оформлення) або другий аркуш уніфікованої митної квитанції МД-1, за якою помилково та/або надмірно сплачено митні та інші платежі;

документи, що підтверджують суму помилково та/або надмірно сплачених коштів;

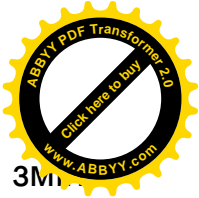
Загальний строк прийняття митним органом рішення про повернення помилково та/або надмірно сплачених митних та інших платежів не повинен перевищувати одного місяця.



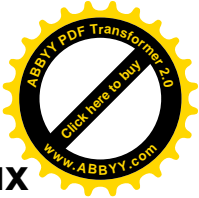
Розділ 7 ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ В ІНВАЛЮТІ

Нормативна база

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р., у редакції від 09.02.2006 р., № 3422-IV.
2. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» №185/94-ВР від 23.09.1994 р., у редакції від 23.06.2009 р., № 15338-VI.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., у редакції від 21.08.2009 р., № 1608-VI.
4. Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997р., у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р., у редакції від 11.12.2006 р., № 1176.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р., у редакції від 25.09.2009 р., № 1125.



11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000р., у редакції від 25.11.2002 р., № 989.
12. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» № 492 від 12.11.2003 р., у редакції від 23.03.2009 р., № 158.
13. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» № 542 від 04.10.1999 р., у редакції від 13.01.2003 р., № 13.
14. Постанова Правління НБУ "Про затвердження Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями", № 136 від 24.03.1999 р., у редакції від 22.08.2008 р., № 255.
15. Постанова Правління НБУ "Про затвердження Класифікатора іноземних валют" № 34 від 04.02.1998 р., у редакції від 10.08.2005 р., № 280.
16. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів і змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України» № 216 від 28.07.2008 р.
17. Постанова НБУ «Про затвердження Положення про порядок видачі індивідуальних ліцензій на переказування іноземної валюти за межі України для оплати банківських металів та проведення окремих валютних операцій» № 266 від 17.06.2004 р., у редакції від 28.02.2009 р., № 108.
18. Постанова НБУ «Про затвердження Положення про порядок видачі резидентам індивідуальних ліцензій на переказування іноземної валюти за межі України з метою придбання облігацій зовнішніх державних позик України» № 35 від 29.01.2003 р., у редакції від 31.08.2005 р., № 321.



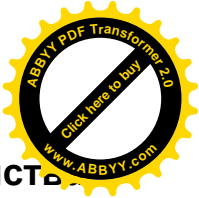
7.1 Особливості організації обліку господарських операцій в іноземній валюті. Курсові різниці. Монетарні статті балансу. Вплив зміни валютних курсів на оцінку фінансового стану підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємствах-суб'єктах ЗЕД (крім бюджетних і банківських установ) ведеться на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і Інструкції з його використання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, а також на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, прийнятих в Україні.

Особливості відображення в обліку в резидента операцій у зовнішньоекономічній діяльності стосуються, насамперед, обліку операцій, розрахунки по яких здійснюються в іноземній валюті, активів, вартість яких у резидентів визначається в інвалюті, і зобов'язань, заборгованість по яких визначена в іноземній валюті.

Бухгалтерський облік господарських операцій в іноземній валюті й відображення показників статей фінансової звітності підприємств-суб'єктів ЗЕД регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». (далі - П(с)БО 21). Під **операцією в іноземній валюті** в П(с)БО 21 розуміється господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка вимагає розрахунків в іноземній валюті. Норми П(с)БО 21 застосовуються підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Даний стандарт не поширюється на операції хеджування статей з іноземної валюти й відображення (перерахунку) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.

Принциповою особливістю в обліку операцій в інвалюті є те, що під час первісного визнання вони відображаються у валюті звітності шляхом перерахування суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції, тобто на дату визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат.



Відповідно до П(с)БО 2, відображенню в **Балансі підприємства** (форма 1), підлягають:

активи, у випадку якщо їхня оцінка може бути вірогідно визначена й очікується одержання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням;

зобов'язання, якщо їхня оцінка може бути вірогідно визначена й існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому в результаті їхнього погашення;

власний капітал відображається в Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до його зміни.

У **Звіті про фінансові результати** (форма 2) згідно П(с)БО 3 відображаються:

доходи підприємства, за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім внеску капіталу за рахунок внеску учасників);

витрати, якщо їхня оцінка може бути вірогідно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Прикладами дат здійснення операцій в інвалюті можуть бути дати:

одержання необоротних і оборотних активів, у тому числі: основних засобів, сировини, комплектуючих матеріалів, товарів і т.ін. від іноземних постачальників;

перерахування коштів в оплату оборотних і необоротних активів;

перерахування або одержання авансових платежів від партнерів;

операцій купівлі-продажу іноземної валюти;

реалізації активів;

підписання документів про виконані роботи, надані послуги;

надходження коштів в оплату реалізованих активів;

підписання установчих документів;

внесення засновниками внесків у статутний фонд;

видачі коштів в інвалюті підзвітній особі;



подання підзвітною особою авансового звіту про використану суму в іновалюті.

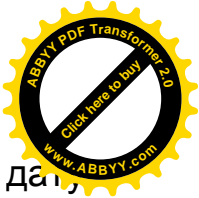
Під терміном **валюта звітності** в П(с)БО 21 розуміється грошова одиниця України, а **«валютний курс»** — це установлений Національним Банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни. Отже, незалежно від валюти розрахунків і платежу, облік операцій в українського резидента ведеться в **гривневому еквіваленті**, так само як у гривневому еквіваленті складається, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», і фінансова звітність підприємства. Цей принцип поширюється абсолютно на всі операції в іноземній валюті незалежно від того, відображаються вони в монетарних чи в немонетарних статтях балансу.

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті — статті, інші, ніж монетарні статті балансу.

Наприклад, дебіторська заборгованість за відвантажені на адресу нерезидента товари, що буде погашена українському експортереві коштами, є монетарною статтею балансу. А дебіторська заборгованість, що виникає в українського підприємства внаслідок перерахування ним авансу за імпортований товар, буде погашена нерезидентом шляхом відвантаження на адресу українського імпортера товару, а не перерахуванням грошових коштів. Така заборгованість не визнається монетарною статтею балансу. Іншими словами, якщо погашення заборгованості передбачається в грошовій формі, то заборгованість є монетарною, якщо в товарній формі - немонетарною статтею балансу.

Необхідність поділу статей балансу на монетарні та немонетарні продиктована, насамперед, різними підходами при їх відображенні в обліку. Так, для включення у фінансову звітність вартості валютних цінностей підприємства, які відображаються у монетарних статтях, застосовується принцип їхнього відображення по фактичній вартості. (згідно П(с)БО 2 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Такий підхід полягає в тому, що сума статей фінансової звітності, що містить



інформацію про «монетарні» активи, повинна бути оцінена на дату складання звітності за фактичним курсом на цю дату. Для цього необхідно здійснити перерахування монетарної статті за валютним курсом на останню дату звітного періоду.

Ця обставина приводить до необхідності застосувувати в обліку поняття «курсова різниця».

Пунктом 4 П(с)БО 21 **курсова різниця** визначається як різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах, тобто при курсі на момент визнання активу або заборгованості й датою погашення заборгованості або складання звітності.

Що стосується бухгалтерського обліку курсових різниць, то Інструкцією № 291 по застосуванню Плану рахунків для цих цілей передбачений цілий ряд рахунків, серед яких:

рахунки, на яких відображаються доходи від позитивних курсових різниць:

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;

рахунки, на яких відображаються витрати від негативних курсових різниць:

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

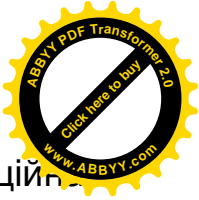
974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Підприємства, що використовують 8 клас рахунків, для обліку відповідних витрат ведуть рахунки:

84 «Інші операційні витрати», на якому, зокрема, враховуються витрати від операційних курсових різниць;

85 «Інші затрати», на якому ведеться облік витрат інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також витрат від надзвичайних подій, включаючи витрати від неопераційної курсової різниці.

Уже з назв наведених рахунків випливає, що, як доходи, що утворилися в результаті зміни курсу валюти, так і витрати варто розділити на дві частини: перша - результат, що виник у зв'язку з операційною діяльністю, що у свою чергу відображається відповідно в рядках 060 «Інші операційні доходи» і 090 «Інші операційні витрати»



Звіту про фінансові результати (форма № 2), і друга - неопераційна різниця, яка відображається в рядках 130 «Інші доходи» і 160 «Інші витрати» цієї форми.

Для розмежування доходів і витрат за джерелами їх виникнення необхідно враховувати, що курсова різниця буде **операційною** в тому випадку, якщо буде нарахована по активах або зобов'язаннях підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю.

Операційною діяльністю, згідно П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», є основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Відповідно до П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», **інвестиційною діяльністю** є придбання й реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів коштів.

Фінансовою діяльністю, відповідно до цього ж стандарту, вважається здійснення операцій, які приводять до зміни розміру й складу власного та позикового капіталу підприємства.

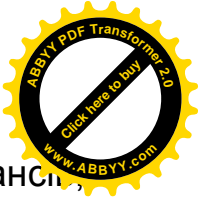
Отже, **неопераційні курсові різниці** – це різниці, які пов'язані з інвестиційною й фінансовою діяльністю.

Прикладом неопераційних курсових різниць можуть бути курсові різниці, отримані в результаті перерахування заборгованості по отриманих валютних кредитах, перерахування заборгованості іноземних інвесторів по придбаних активах.

Схема оцінки та відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності курсових різниць представлена на рис. 7.1.

При відображенні в обліку й звітності немонетарних статей балансу застосовується **принцип історичної або справедливої вартості** при оцінюванні активів, зобов'язань або капіталу. Це значить, що немонетарні статті в обліку не переоцінюються у випадку зміни валютного курсу, і курсові різниці по них не розраховуються.

Згідно п. 6 П(с)БО 21 принцип оцінки по історичній вартості застосовується при оцінці немонетарних статей балансу, тобто насамперед для обліку сум авансів в іноземній валюті. Це стосується як авансів, що надаються іншим особам для придбання оборотних активів, основних засобів, нематеріальних активів, робіт, послуг і т.ін.,



при включенні їх у вартість цих активів, робіт, послуг, так і сум авансів, отриманих від інших осіб в рахунок поставки готової продукції, інших активів, виконання робіт і надання послуг при включенні їх до складу доходу підприємства.

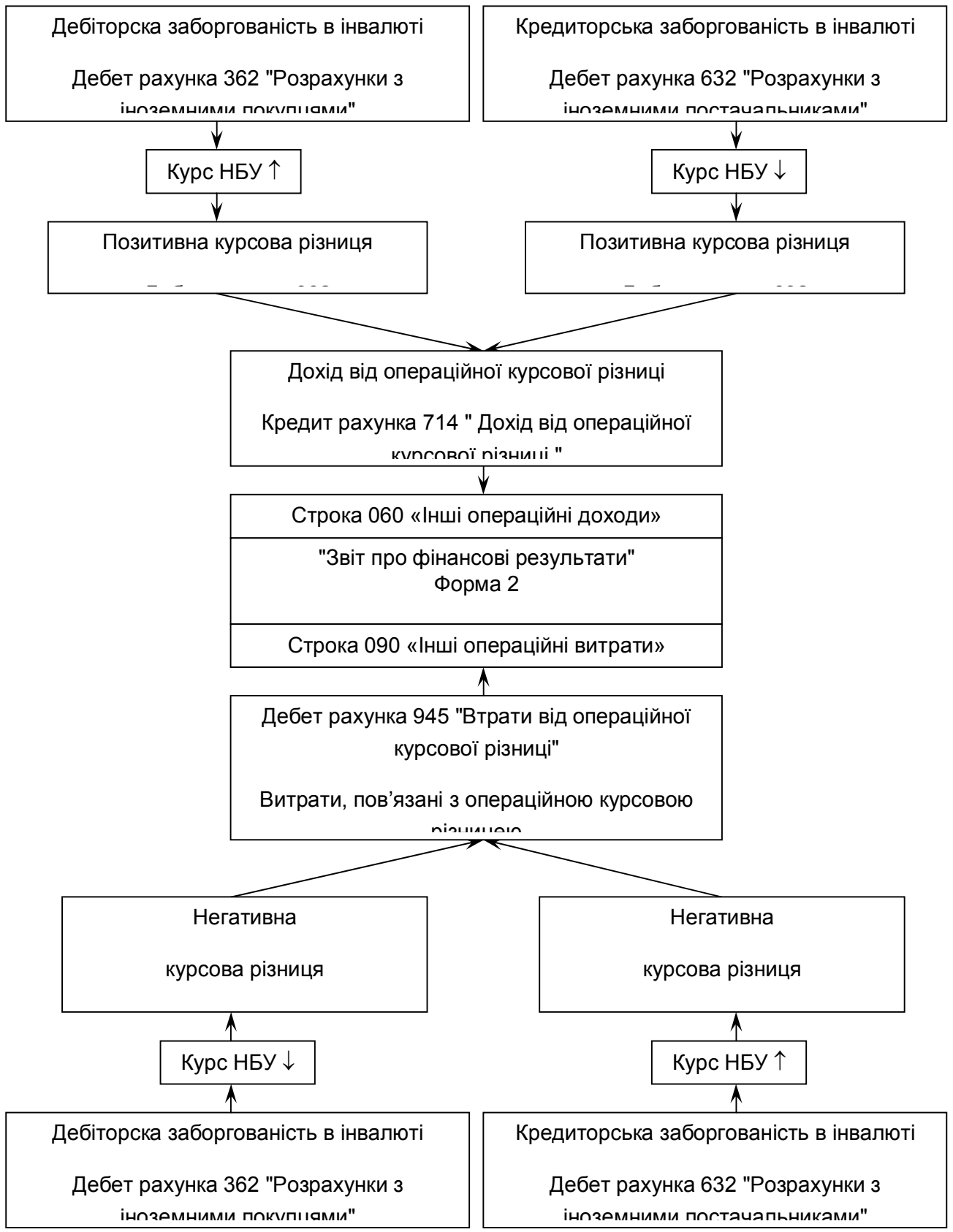
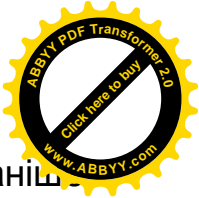


Рис 7.1 Схема відображення в обліку й фінансовій звітності операційних курсових різниць

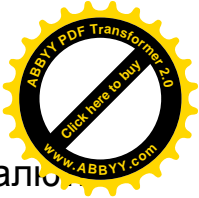


Вартість активів, отриманих понад суму перерахованої раніше оплати, визначається з використанням валютного курсу на дату їх визнання активами. Якщо немонетарні активи отримані на суму меншу, чим здійснена передоплата, їхнє одержання вже не передбачується, а сума перерахованого авансу буде повернута коштами, то дебіторська заборгованість, що виникає в такому випадку підпадає під визначення монетарної статті балансу. Така заборгованість підлягає перерахуванню за валютним курсом на кожну дату балансу, до зарахування коштів на рахунок підприємства.

Сума доходу від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, за які була отримана передоплата від іноземних покупців в іноземній валюті, визначається виходячи з валютного курсу на дату зарахування коштів в іноземній валюті на поточний рахунок підприємства. Величина доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без попередньої оплати визначається виходячи з валютного курсу на дату визнання доходу (передачі права власності). Розрахований такий чином дохід не підлягає перерахуванню при подальшому його відображенні в звітності.

У випадку, якщо реалізовано готової продукції (товарів, робіт, послуг) на суму менше, ніж було отримано оплати за неї, подальша реалізація цьому покупцеві не планується, а сума раніше перерахованого авансу підлягає відшкодуванню покупцеві грошовими коштами, то кредиторська заборгованість, що виникла перед покупцем, визнається монетарною статтею балансу.

На практиці такий підхід до переоцінки заборгованостей в іноземній валюті приводить до виникнення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку й первинних документів і є негативним наслідком незбалансованості митного, податкового й бухгалтерського законодавства. Так, наприклад, відповідно до експортного договору купівлі-продажу першою подією для підприємства було одержання іноземної валюти від покупця як аванс. Сума отриманого авансу, перерахована за валютним курсом у гривневий еквівалент, формує, відповідно до П(с)БО 21, суму доходу підприємства. У той час як у ВМД буде зазначена сума вивезеного товару в гривневому еквіваленті, отримана в результаті перерахування вартості товару за валютним

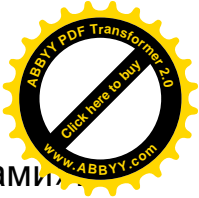


курсом НБУ на дату його вивозу. Таким чином, сума коштів у валюті України, зазначена у ВМД, не буде співпадати із сумою доходу, відображеного в бухгалтерському обліку й звітності. Така ж проблема існує й при оприбуткуванні імпортного товару, коли його вартість визначається на дату одержання авансу й не підлягає подальшому перерахуванню у зв'язку зі зміною курсу. У цьому випадку дані бухгалтерського обліку про вартість товару будуть відрізнятися від вартості товару, зазначеної в ВМД (у гривневому еквіваленті) і від суми, що приймається до розрахунку для нарахування ПДВ при імпорті.

Немонетарні статті в іноземній валюті відображаються по справедливій вартості за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості. Такий порядок обліку, наприклад, використовується при відображенні в обліку заборгованості нерезидента або перед нерезидентом, що виникла у ході виконання бартерного контракту в ЗЕД (уточнімо, що заборгованість по бартеру відображається в немонетарних статтях, оскільки відсутні розрахунки у грошовій формі), оскільки облік обміну неподібними активами здійснюється згідно П(с)БО 9 «Запаси», виходячи зі справедливої вартості активів. Під терміном «**справедлива вартість**» розуміється сума, по якій може бути здійснений обмін активів або оплата зобов'язань у результаті операції між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами (згідно П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Все перераховане вище ставить перед бухгалтерами завдання чіткої організації обліку господарських операцій в іноземній валюті.

Як було відзначено вище, бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій здійснюється на основі єдиного Плану рахунків, що застосовується на підприємстві. Для відображення зовнішньоекономічної специфіки об'єктів обліку рахунки основного плану доповнені **субрахунками** (рахунок другого порядку - код із трьох знаків); така деталізація дозволяє організувати підприємству чіткий контроль за рухом експортних і імпорتنих товарів, коштів підприємства (і їхніх еквівалентів) в іноземній валюті, за розрахунками з іноземними партнерами в зовнішньоекономічній діяльності.

Так, наприклад, кредиторська заборгованість перед іноземними постачальниками за імпортні товари (роботи, послуги) відображається



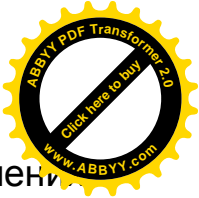
на рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Введення субрахунку 632 до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» дозволяє врахувати специфіку цієї заборгованості як монетарної статті балансу. **Аналітичний облік**, його деталізація й способи здійснення визначаються підприємством самостійно, виходячи з обраної облікової політики.

Так, залежно від необхідності, у робочий план рахунків бухгалтерського обліку на підприємстві можуть вводитися субрахунки (рахунки третього порядку), що дозволяють згрупувати інформацію про валюту, у якій ведуться розрахунки, строках погашення заборгованості, країнах походження партнерів і т.ін. Наприклад, рахунок 362.1 може вказувати, що розрахунки з дебіторами будуть здійснюватися в рублях, або що строк погашення заборгованості не минув, або що розрахунки будуть здійснюватися з партнерами з Росії, залежно від способу побудови аналітичного обліку на підприємстві.

Наступною характерною рисою облікової політики підприємства в області зовнішньоекономічної діяльності є наявність поняття **облікова партія товару**. За облікову партію, як правило, приймається митна партія. Облік товарних партій здійснюється за етапами руху, місцями зберігання й матеріально відповідальними особами на підставі транспортних і товарно-розпорядницьких документів (детальніше – розділ 8.2).

До основних завдань обліку зовнішньоекономічних операцій відносяться:

- контроль за виконанням зовнішньоекономічних угод;
- безперервне спостереження за точним виконанням зобов'язань за зовнішньоекономічними угодами;
- контроль і облік руху товарів на експорт та імпорт;
- забезпечення своєчасних і правильних розрахунків по зовнішньоторговельних операціях;
- визначення рівня ефективності зовнішньоторговельних операцій;
- визначення фінансових результатів по операціях у зовнішній торгівлі;



розрахунок податків і інших обов'язкових платежів, передбачени законодавством України при проведенні зовнішньоторговельних операцій.

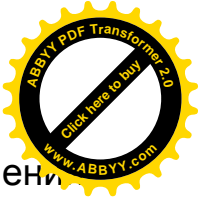
7.2 Порядок відкриття уповноваженими банками України рахунків в іноземній валюті. Особливості обліку й оцінки валютних коштів підприємства. Класифікатор валют.

Проведення практично всіх валютних операцій припускає наявність у підприємства - резидента України валютних рахунків. На сьогоднішній день українські підприємства самостійно приймають рішення, у якому з уповноважених банків і скільки відкривати рахунків в іноземній валюті.

Уповноваженими банками для проведення операцій з іноземною валютою є комерційні банки України, які мають письмовий дозвіл Національного банку України (НБУ) на здійснення операцій з валютними цінностями. Валютні рахунки, що відкриваються підприємством дають йому можливість працювати з кожним з видів валют, тобто на валютний рахунок підприємства або з валютного рахунку підприємства може надходити або перераховуватися будь-яка валюта в рамках чинного законодавства.

Розрахунки в іноземній валюті, що здійснюються українськими підприємствами, регламентуються Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» №185/94-ВР від 23.09.1994 р., Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою Постановою Правління НБУ № 492 від 12.11.2003 р. та іншими нормативно-правовими актами.

Зокрема, чинним законодавством передбачено, що в розрахунках між резидентами й нерезидентами в межах торговельного обороту використовуються як засіб платежу **іноземна валюта**. Такі розрахунки здійснюються **лише через уповноважені банки**. Таким чином, для проведення розрахунків у ЗЕД необхідно відкрити рахунок в уповноваженому банку в іноземній валюті.



Порядок відкриття рахунків в іноземній валюті визначений Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою Постановою Правління НБУ № 492 від 12.11.2003 р. у діючій редакції. Відповідно до цього документа банківські рахунки підрозділяються на поточні та вкладні (депозитні).

Поточний рахунок - рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошових коштів в іноземній валюті і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України. До поточних рахунків також відносяться карткові рахунки, що відкриваються для обліку операцій за платіжними картками. Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається суб'єкту господарювання для зберігання грошових коштів і проведення розрахунків в безготівковій та готівковій іноземній валюті, для здійснення поточних операцій, інвестицій за кордон, розрахунків за купівлю-продаж облігацій зовнішньої державної позики України, для зарахування, використання і погашення кредитів (позик, фінансової допомоги) в іноземній валюті, для надходження іноземних інвестицій.

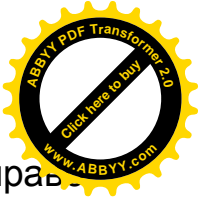
Відособленим підрозділам (філіям) підприємств поточні рахунки в іноземній валюті відкриваються за згодою з головним підприємством, у випадку якщо вони мають право використовувати в розрахунках іноземну валюту, відповідно до діючого законодавства.

Депозитний рахунок в іноземній валюті відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошових коштів, що передаються банку в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту.

Для відкриття поточного рахунка в іноземній валюті підприємство - резидент подає вповноваженому банку ті ж документи, що й для відкриття поточного рахунка в національній валюті.

Для відкриття поточного рахунка підприємством подаються наступні **документи**:

1) заяву про відкриття поточного рахунку, підписану керівником юридичної особи або іншою уповноваженою на це особою;



2) картку із зразками підписів осіб, які мають право розпоряджатися рахунком та підписувати розрахункові документи і відбитка печатки;

3) копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи;

4) копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту, засновницького договору, установчого акта, положення);

5) копію довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;

6) копію документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби;

7) копії документів, що підтверджують реєстрацію юридичної особи у відповідному органі Пенсійного фонду України та у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника страхових внесків.

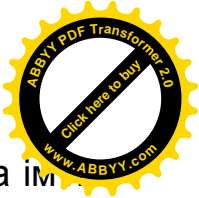
Всі копії документів повинні засвідчені органом, що видав відповідний документ, або нотаріально, або підписом уповноваженого працівника банку.

Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкритий поточний рахунок у національній валюті, то надання такого пакета документів **не є обов'язковим**, крім надання заяви на відкриття поточного рахунка, а також картки зі зразками підписів і відбитком печатки.

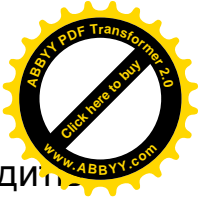
На поточні рахунки здійснюється зарахування грошових коштів як безпосередньо, так і через розподільні рахунки, в залежності від виду надходження. Розподільний рахунок призначений для попереднього зарахування коштів в іноземній валюті, які надійшли на адресу юридичної особи — резидента згідно із чинним законодавством в Україні.

Через розподільні рахунки на поточні рахунки в іноземній валюті юридичних осіб-резидентів зараховуються такі кошти:

а) у готівковій формі у випадках, визначених нормативно-правовими актами Національного банку, що регулюють використання готівкової іноземної валюти на території України;



- б) за платіжними документами, що надіслані з-за кордону на ім'я власника рахунку в порядку, установленому законодавством України;
- в) за платіжними документами на ім'я власника рахунку, увезеними на територію України і задекларованими митному органу під час в'їзду в Україну;
- г) перераховані з-за кордону нерезидентами за зовнішньоекономічними контрактами, за придбані в резидента облігації зовнішньої державної позики, як повернення позик в іноземній валюті, отриманих від резидентів, а також, які були розміщені резидентами на вклади (депозити) за кордоном;
- д) повернені з будь-яких причин нерезидентом, на користь якого були перераховані раніше;
- е) перераховані з-за кордону нерезидентом на рахунок резидента, який виступає посередником, для подальшого перерахування іншим резидентам - суб'єктам господарювання, за дорученням яких на підставі договорів комісії, доручення, консигнації або агентських угод було здійснено продаж продукції, робіт, послуг;
- є) перераховані з рахунку резидента-посередника, яким за дорученням власника рахунку на підставі договорів комісії, доручення, консигнації або агентських угод здійснюється продаж продукції, робіт, послуг нерезиденту, у сумі валютної виручки від такого продажу, яка надійшла від нерезидента;
- ж) перераховані з рахунків постійних представництв нерезидентів в Україні, якщо в призначенні платежу коштів, що надійшли з-за кордону, зазначено, що ці кошти згідно з договором (контрактом, угодою) належать цьому резиденту;
- з) перераховані юридичними особами-нерезидентами згідно з міжурядовими угодами та проектами технічної допомоги, благодійні внески, гуманітарна допомога за наявності рішення Комісії з питань гуманітарної допомоги;
- і) перераховані з-за кордону за видачу охоронних документів на використання об'єктів промислової власності і підтвердження їх чинності на території України, а також за використання авторського права резидентів;



й) перераховані з-за кордону нерезидентами у формі кредитів (позик, фінансової допомоги);

к) інші надходження на користь резидента - власника рахунку, що не суперечать законодавству України.

Безпосередньо на поточні рахунки в іноземній валюті зараховуються такі кошти:

а) куплені, обміняні уповноваженим банком України за дорученням власника рахунку за національну або іншу іноземну валюту;

б) перераховані як кредит, позика, фінансова допомога відповідно до договору;

в) перераховані з власного депозитного рахунку;

г) у сумі процентів, нарахованих за залишком коштів, що надійшли на рахунок як гуманітарна допомога;

д) перераховані з рахунку отримувача гуманітарної допомоги на рахунок набувача гуманітарної допомоги;

е) у сумі процентів, нарахованих за залишком коштів на власному поточному та вкладному (депозитному) рахунках;

є) перераховані з власного поточного рахунку;

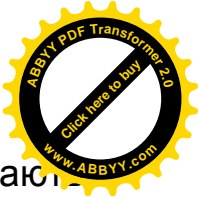
ж) у готівковій формі у випадках, визначених нормативно-правовими актами Національного банку, що регулюють використання готівкової іноземної валюти на території України;

з) перераховані з рахунку для ведення спільної інвестиційної діяльності за участю нерезидента-інвестора без створення юридичної особи в разі припинення спільної діяльності.

Про відкриття рахунку в іноземній валюті банк повідомляє НБУ для включення інформації до зведеного реєстру власників рахунків, а також податковий орган за місцем реєстрації підприємства-клієнта.

За відкриття рахунку й проведення розрахункових операцій в іноземній валюті клієнт виплачує банку комісійну винагороду по ставкам, передбаченим у договорі банківського рахунку. Договір складається після надання клієнтом у банк всіх документів, необхідних для відкриття рахунку.

Нерезиденти через свої представництва можуть відкривати рахунок в українських банках для здійснення платежів по операціях,



передбаченим чинним законодавством України. Такі рахунки бувають двох типів: типу «Н» і типу «П».

Рахунки типу «Н» відкриваються уповноваженими банками іноземним дипломатичним, консульським, торговельним і іншим офіційним представництвам; представництвам міжнародних організацій, іноземних банків; представництвам юридичних осіб нерезидентів, що не займаються підприємницькою діяльністю на території України; організаціям і установам, які відповідно до діючих міжнародних договорів України й законодавству України залучаються до здійснення програм або проектів міжнародної допомоги.

Рахунки типу «П» відкриваються уповноваженими банками постійним представництвам іноземних компаній, фірм, міжнародних організацій, створеним у будь-якій організаційній формі без статусу юридичної особи, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента на території України.

Для відкриття постійному представництву поточного рахунку типу "П" у національній валюті до уповноваженого банку подаються такі документи:

- а) клопотання юридичної особи-нерезидента про відкриття постійному представництву поточного рахунку;
- б) заява про відкриття поточного рахунку;
- в) копія легалізованого або засвідченого шляхом проставлення апостиля витягу з торговельного, банківського або судового реєстру чи реєстраційного посвідчення місцевого органу влади іноземної держави про реєстрацію юридичної особи-нерезидента, якій належить постійне представництво, засвідчена нотаріально;
- г) копія документа, що підтверджує взяття постійного представництва на облік відповідним органом державної податкової служби, засвідчена органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;
- д) копія легалізованої або засвідченої шляхом проставлення апостиля довіреності на здійснення представницьких функцій в Україні, засвідчена нотаріально;
- е) картка із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчена нотаріально.



Якщо постійне представництво використовує найману працю і є платником страхових внесків, то воно додатково до вищезазначеного переліку має подати: копію документа, що підтверджує реєстрацію постійного представництва у відповідному органі Пенсійного фонду України та копію документа, що підтверджує реєстрацію постійного представництва у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника страхових внесків, засвідчені органом, що їх видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку.

Якщо представництву нерезидента відкрито рахунки типу "Н" або типу "П" у валюті України, то здійснення розрахунків у валюті України через ці рахунки між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту не потребує індивідуальної ліцензії НБУ. Використання іноземної валюти в таких розрахунках за участю представництв є використанням іноземної валюти як засобу платежу на території України і потребує індивідуальної ліцензії НБУ.

Як уже згадувалося вище, кошти в іноземній валюті, операції з ними й розрахунки в іноземній валюті на рахунках бухгалтерського обліку відображаються як у валюті розрахунків і платежів, так і в гривневому еквіваленті, визначеному шляхом перерахування іноземної валюти за курсом НБУ на дату здійснення операцій, по кожній іноземній валюті окремо. Такий порядок використовується для оцінки й відображення в обліку надходження грошових коштів в іноземній валюті.

Оскільки кошти в іноземній валюті визнаються монетарними статтями балансу, їх облік і переоцінка здійснюється згідно П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Нагадаємо, що відповідно до цього стандарту монетарні статті в іноземній валюті у фінансовій звітності відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу.

Під **датою балансу** відповідно до п. 3 П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» розуміється дата, на яку складений баланс підприємства. Баланс підприємства складається на дату останнього дня кварталу (року), тому валютні статті, у загальному випадку, оцінюються за валютним курсом НБУ останнього дня кварталу чотири рази в рік.



Іншими словами, на кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Особливі труднощі в бухгалтерів викликає визначення облікової вартості іноземної валюти в момент її списання для цілей як управлінського, так і податкового обліку.

Згідно П(с)БО 21 для перерахунку доходів, витрат і відображення руху грошових коштів в бухгалтерському обліку при включенні показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України до фінансової звітності підприємства за місяць можна застосовувати середньозважений валютний курс за відповідний місяць. **Середньозважений валютний курс** є результатом ділення суми добутків величин курсів НБУ та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

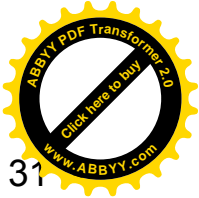
Розглянемо розрахунок середньозваженого валютного курсу на умовному прикладі, наведеному в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Офіційний курс гривні до долара США

Дати місяця	Курс, грн/дол. США	Кількість днів дії курсу
з 1 ^{го} по 3 ^є	8,325	3
з 4 ^{го} по 10 ^є	8,334	7
з 11 ^{го} по 16 ^є	8,331	6
з 17 ^{го} по 25 ^є	8,336	9
з 26 ^{го} по 31 ^є	8,330	6

На підставі даних табл. 7.1 розрахуємо середньозважений валютний курс:



$(8,325 \times 3 + 8,334 \times 7 + 8,331 \times 6 + 8,336 \times 9 + 8,330 \times 6) : 31$
= 8,3324 грн.

Однак, розрахований таким чином курс не підходить для цілей оподатковування.

У податковому обліку стосовно іноземної валюти замість поняття «облікова вартість» вживається поняття «балансова вартість». **Балансова вартість валюти**, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», визначається залежно від джерела її походження:

1. якщо іноземна валюта отримана в поточному періоді як виручка від продажу товарів (робіт, послуг), то її балансова вартість визначається за офіційним валютним курсом НБУ, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів (п.п. 7.3.1);

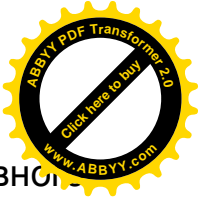
2. у разі купівлі іноземної валюти за гривні балансовою вартістю придбаної іноземної валюти вважається сума гривень, сплачена у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють обмінні операції за дорученням платника податку) (п.п. 7.3.4);

3. у разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості іноземної валюти, що була продана (п.п. 7.3.4);

4. якщо іноземна валюта була отримана або придбана в попередньому періоді, то її балансова вартість встановлюється за курсом НБУ на останній звітний день попереднього періоду.

Метод оцінки балансової вартості іноземної валюти обирається підприємством самостійно: або за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю. При застосуванні оцінки за середньозваженою вартістю яким би не було джерело одержання валюти, її балансова вартість для відображення у валових витратах підприємства усереднюється. Однак середньозважені валютні курси, застосовувані для бухгалтерського обліку й для цілей визначення валових витрат є різними, загальним для них залишається лише принцип усереднення.

Порядок розрахунку середньозваженого валютного курсу для

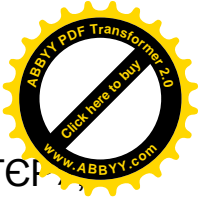


цілей оподаткування можливо продемонструвати на прикладі умовного підприємства «ЄГЄР», яке на початок звітного кварталу мало залишок валюти в сумі 10 000 євро балансовою вартістю 110 500 грн і протягом кварталу здійснило наступні операції з іноземною валютою:

1. отримано передоплату за експортні товари в сумі 3 000 євро, курс НБУ 11,0903 грн/ євро;
2. здійснено продаж валюти, отриманої авансом, курс МВРУ 11,8233 грн/ євро;
3. куплено на МВРУ 5 600 євро; сума, витрачена на це без урахування вартості послуг банку й збору в Пенсійний фонд України, склала 67 333,28 грн;
4. проведено розрахунки з іноземним постачальником згідно зовнішньоторговельного контракту № 01/І на суму 6 000 євро;
5. товари імпортовані за контрактом № 01/І оприбутковані на склад, курс НБУ на дату оприбуткування склав 11,8128 грн/євро;
6. отримано передоплату 9 000 євро за експортним контрактом № 01/Е (базисна умова постачання – EXW), курс НБУ на дату зарахування склав 11,8119 грн/ євро;
7. відвантажена продукція на адресу покупця за контрактом № 01/Е на загальну суму 18 000 євро, курс НБУ на дату відвантаження - 12,0912 грн/ євро;
8. отримано решту оплати від іноземного покупця за експортним контрактом № 01/Е, курс НБУ на дату зарахування валютних коштів склав 12,1098 грн/ євро;
9. придбано на МВРУ 4 000 євро за гривні; сума, витрачена на це без урахування вартості послуг банку й збору в Пенсійний фонд України, склала 48 814,00 грн, куплена валюта перерахована нерезиденту в рахунок оплати товарів відповідно до контракту 02/І;

При розрахунку середньозваженого валютного курсу для цілей оподаткування враховують балансову вартість залишку валюти на рахунок й валюти, що надійшла на валютний рахунок підприємства протягом звітного періоду. Таким чином, курси, по яких валюта списується з балансу підприємства при її вибутті, на величину середньозваженого валютного курсу не впливають.

Для розрахунку середньозваженого валютного курсу для цілей



податкового обліку, що використовує у звітному періоді ТОВ «ЄГЕР» доцільно скласти табл. 7.2

Таблиця 7.2

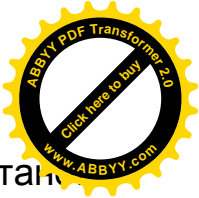
Умови зовнішньоторговельних операцій ТОВ «ЄГЕР», що використовуються при розрахунку середньозваженого валютного курсу для цілей оподаткування

Операція	Курс НБУ, грн/ євро	Сума валюти, євро	Балансова вартість валюти, грн
Залишок валюти на початок кварталу	11,0500	10 000	110 500,00
Отримано передоплату від нерезидента	11,0903	3 000	33 270,90
Придбано на МВРУ за гривні	-	5 600	67 333,28
Отримано передоплату від нерезидента	11,8119	9 000	106 307,10
Отримано решту оплати від нерезидента	12,0912	9 000	108 820,80
Придбано на МВРУ за гривні	-	4 000	48 814,00
Разом:	-	40 600	475 046,08

Для зручності розрахунків у цьому прикладі опущені дані про митні платежі, ПДВ, комісійну винагороду банку, суми зборів у Пенсійний фонд України при покупці іноземної валюти та ін. В цьому випадку, середньозважений валютний курс гривні до євро для підприємства «ЄГЕР» дорівнює: $475\,046,08 : 40\,600 = 11,7006$ грн/євро.

Для цілей управлінського обліку застосування розрахованого таким чином середньозваженого валютного курсу не завжди можливо й виправдано. Такий підхід може викривити реальну інформацію про доходи й витрати підприємства, пов'язані з конкретною угодою, з вибором певної базисної умови поставки, умов платежу. Доцільніше скористатися методикою, що використовується комерційними банками для визначення реалізованого результату за операціями купівлі-продажу іноземної валюти з метою формування управлінської звітності (згідно Правил бухгалтерського обліку банками України обмінних операцій в іноземній валюті та банківських металах, затверджених Постановою Правління НБУ від 16.12.1998 р. № 520):

а) **FIFO** - сума використаної іноземної валюти множиться на курс, за яким були отримані перші суми іноземних валют;



б) метод середньозваженої вартості - сума використаної іноземної валюти множиться на середньозважений курс, за яким вона була отримана;

в) LIFO - сума використаної іноземної валюти множиться на курс, за яким були отримані останні суми іноземної валюти.

Порядок застосування цих методів можливо продемонструвати на прикладі умовного підприємства ТОВ «ЄГЕР», данні щодо надходження іноземної валюти на поточні рахунки якого протягом звітного періоду наведені у табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Умови зовнішньоторговельних операцій ТОВ «ЄГЕР», що використовуються при оцінюванні вартості валюти для цілей управлінського обліку

Операція	Курс НБУ, грн/ євро	Сума валюти, євро	Облікова вартість валюти, грн
Залишок валюти на початок кварталу	-	10 000	110 000,00
Отримано передоплату від нерезидента	11,0903	3 000	33 270,90
Придбано на МВРУ за гривні	-	5 600	67 333,28
Отримано передоплату від нерезидента	11,8119	9 000	106 307,10
Отримано решту оплати від нерезидента	12,1098	9 000	108 988,20
Придбано на МВРУ за гривні	-	4 000	48 814,00
Разом:	-	40 600	474 713,48

Якщо протягом звітного періоду з поточного рахунку вибуло 9 000 євро, то розрахунки за кожним методом проводяться в такому порядку:

а) метод FIFO:

облікова вартість валюти, що вибула: $9\,000 \times 11,0 = 99\,000$ грн;

облікова вартість залишку: $474\,713,48 - 99\,000 = 375\,713,48$ грн;

б) метод середньозваженої вартості:

середньозважений валютний курс: $474\,713,48 : 40\,600 = 11,6925$ грн/євро;

облікова вартість валюти, що вибула: $9\,000 \times 11,6925 = 105\,232,50$ грн;

облікова вартість залишку: $474\,713,48 - 105\,232,50 = 369\,480,98$ грн;



в) LIFO

облікова вартість валюти, що вибула: $48\,814,00 + 5\,000 \times 12,1098 = 109\,363,00$ грн;

облікова вартість залишку: $474\,713,48 - 109\,363,00 = 365\,350,48$ грн;

Слід зазначити, що використання кожного методу передбачає розрахунок вартості іноземної валюти на кінець звітного періоду, що буде різною, в залежності від мети розрахунку.

Для цілей управлінського обліку вартість іноземної валюти, що є залишком на кінець періоду, розраховується як різниця між вартістю валюти, яку мало підприємство, (тобто валюти, що числилася як залишок на початок періоду, та валюти, що надійшла з різних джерел протягом періоду) і вартістю валюти, що вибула. Оскільки остання може бути розрахована різними методами, витрати підприємства та вартість залишку валюти, розраховані для цілей управлінського обліку різняться в залежності від обраного методу.

Для цілей оподаткування різниця, що виникла між величинами балансової вартості, наприкінці звітного періоду при визначенні бази оподаткування зарахується до складу валових доходів (якщо різниця є позитивною) або валових витрат (якщо є негативною). Отже метод, що використовується для обліку іноземної валюти з метою оподаткування не впливає на балансову вартість іноземної валюти на початок звітного періоду.

З метою впорядкування правил роботи з іноземною валютою й поліпшення організації розрахунків між суб'єктами ЗЕД постановою Правління НБУ від 04.02.98 р. № 34 затверджений **Класифікатор іноземних валют та банківських металів** (Додаток 12). Відповідно до цього Класифікатора іноземні валюти, що використовуються для здійснення платежів по міжнародних операціях, діляться на **три групи**:

вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та продаються на головних валютних ринках світу і дозволяються для здійснення інвестицій в Україну, та банківські метали (1 група). До валют цієї групи відносяться долари США, ЄВРО, англійські фунти стерлінгів, канадські долари норвезькі крони шведські крони швейцарські франки японські ени, золото, платина, срібло та інші валюти та метали;



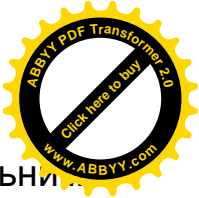
вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та не продаються на головних валютних ринках світу (2 група). До числа валют цієї групи відносяться білоруські рублі, вірменські драми, долари Гонконгу, індійські рупії, казахстанські тенге, російські рублі, румунські леї, саудівські ріали та інші іноземні валюти.

неконвертовані валюти (3 група), у цю групу відносяться валюти держав, що не ратифікували статтю 8 Уставу МВФ та всі інші валюти, що не віднесені до 1 та 2 груп. Це азербайджанські манати, єгипетські фунти, таджицькі сомони, туркменські манати, узбецькі суми та інші іноземні валюти.

Крім переліку валют Класифікатор містить цифровий та літерний код кожної іноземної валюти.

При надходженні валюти на рахунок резидента вповноважений банк у виписці, що надається клієнтові, указує, яка валюта зарахована на рахунок, її цифровий і літерний код, курс НБУ стосовно цієї валюти на день зарахування. Згідно Постанови Правління НБУ № 101 від 31.03.2005 р. «Про скасування обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті на користь резидентів» суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно розпоряджаються надходженнями в іноземній валюті.

На підставі Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» N 187/94-ВР від 23.09.94 виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення товару, а для експорту робіт, послуг, прав інтелектуальної власності - з моменту підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Імпортні операції резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, повинні бути завершеними також протягом 90 календарних днів. Якщо перевищення встановлених строків, обумовлено виникненням форс-мажорних обставин, перебіг строків зупиняється на весь період дії форс-мажорних обставин та поновлюється з дня, наступного за днем закінчення їх дії.



Встановлені строки можуть бути продовжені центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики у разі виконання резидентами операцій за договорами виробничої кооперації, консигнації, комплексного будівництва, тендерної поставки, гарантійного обслуговування, поставки складних технічних виробів і товарів спеціального призначення.

Якщо виконання господарської операції у сфері ЗЕД потребує пролонгації встановленого терміну, суб'єкт ЗЕД може звернутися до центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики з метою отримання відповідного висновку про подовження строку розрахунків. В разі прийняття позитивного рішення центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики протягом п'яти робочих днів з дати видачі висновку, інформує про це органи НБУ та ДПАУ за місцем реєстрації суб'єкта ЗЕД.

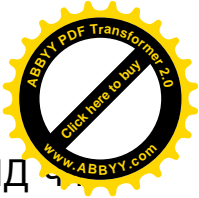
Контроль за валютними операціями, проведеними резидентами й нерезидентами, відповідно до Декрету КМУ від 19.02.93 р. № 15-93 «Про систему валютного регулювання й валютного контролю» покладає на уповноважені банки, через які проводяться ці операції, окрім випадків, коли підприємства експортують товари без їх вивезення з митної території України та імпортують товари без здійснення розрахунків у грошовій формі.

Якщо зовнішньоекономічний договір передбачає поставку товару (здійснення платежу) в кілька етапів, то банк здійснює контроль за строками розрахунків окремо за кожним фактом здійснення поставки товару (платежу).

Якщо згідно з умовами договору валюта платежу відрізняється від валюти ціни, то банк з метою контролю за повнотою розрахунків за цією операцією використовує передбачені у договорі умови перерахування валюти ціни у валюту платежу, а за відсутності таких умов в договорі:

а) якщо однією з валют є гривня - офіційний курс гривні до іноземних валют на дату платежу;

б) якщо одна з валют є валютою країни СНД чи Балтії, а інша - не є гривнею - курс, що склався на Московській міжбанківській



валютній біржі або встановлений центральним банком країни СНД та Балтії на дату платежу;

в) у всіх інших випадках - курс на останню дату публікації у "FINANCIAL TIMES", яка передує даті платежу.

Сума валютної виручки або вартість товарів може бути зменшена, якщо протягом виконання зобов'язань за договором:

а) ціни товарів були зменшені у зв'язку з невідповідністю їх кількісних та/або якісних характеристик умовам договору;

б) ціни товарів були зменшені унаслідок дій форс-мажорних обставин, що призвели до зміни кількісних та/або якісних характеристик товару;

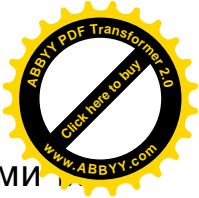
в) товари знищено, конфісковано, зіпсовано, украдено, загублено;

г) товари повністю або частково повертаються експортеру при здійсненні митного оформлення у належному виді, а в разі імпорту – повертаються грошові кошти, попередньо перераховані на банківські рахунки іноземного партнера;

д) утримуються податки та обов'язкові платежі і збори, встановлені законодавством іноземної держави при здійсненні робіт (послуг) резидентами України для нерезидентів за межами України;

е) відбувається оплата резидентом комісійних винагород банкам-нерезидентам, якщо це передбачено зовнішньоторговельним контрактом і/або підтверджено відповідним банківським документом (підтвердження не вимагається, якщо оплата комісійної винагороди передбачена договором і за кожним окремим платежем за цим договором не перевищує 50 євро, або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті);

є) відбувається оплата нерезидентом фізичній особі-резиденту, яка перебуває у відрядженні за кордоном з метою виконання зобов'язань за експортним договором резидента - суб'єкта підприємницької діяльності, коштами в готівковій іноземній валюті на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням транспортного засобу, який належить резиденту - стороні договору (орендується, фрахтується ним) і використовується за кордоном з метою виконання зобов'язань останнього за цим договором.



При наявності зустрічних однорідних вимог між контрагентами погашення може бути здійснено шляхом взаємозаліку заборгованостей. В такому випадку відповідні операції знімаються з контролю уповноваженим банком.

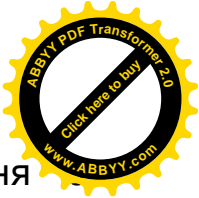
В загальних випадках банк знімає з контролю експортну операцію при зарахуванні виручки на поточний рахунок резидента, імпорتنу операцію при наданні копії ВМД, що засвідчує ввіз товарів на митну територію України.

Якщо резидент переходить на обслуговування в інший банк, то банк, закриваючи рахунок свого клієнта, передає в банк, який буде здійснювати подальше обслуговування резидента, інформацію про незавершені експортні та імпорتنі операції. В разі закриття поточного рахунку банк, у якому резидент перебував на обслуговуванні, також повідомляє податкові органи за місцем реєстрації резидента про його незавершені експортні та імпорتنі операції, які були поставлені банком на контроль. Таке повідомлення здійснюється протягом трьох банківських днів з дня закриття рахунку.

Події, виявлені при здійсненні валютного контролю, у порядку, встановленому Постановою Правління НБУ № 136 від 24.03.1999 р., уповноважені банки повідомляють податкові органи, за місцем реєстрації підприємства. Відповідні органи ДПАУ за результатами документальних перевірок по фактам порушення строків розрахунків за експортними та імпортними операціями притягують суб'єктів ЗЕД до відповідальності.

Відповідальність за порушення зазначених строків передбачена статтею 4 Закону № 185, відповідно до якої стягується пеня за кожний день прострочення в розмірі 0,3 відсотка від суми недоотриманої виручки (вартості недоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості, але не більше за суму неотриманої виручки (вартості непоставленого товару).

Одним з деяких випадків, у яких можна уникнути штрафних санкцій, є можливість припинення перебігу встановлених строків в разі прийняття судом або господарським судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом або Морською арбітражною комісією при Торгово-



промисловій палаті України **позовної заяви** про стягнення нерезидента заборгованості. У випадку прийняття судом рішення про задоволення позову, пеня за порушення граничних строків розрахунків не сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом. У випадку прийняття судом або господарським судом рішення про відмову в позові повністю або частково, або припинення (закриття) провадження в справі або залишення позову без розгляду, граничні строки розрахунків відновлюються, і пеня за їхнє порушення сплачується за кожний день прострочення.

Декретом КМУ від 19.02.93 р. № 15-93 «Про систему валютного регулювання й валютного контролю» встановлено перелік валютних операцій для здійснення яких резиденти і нерезиденти повинні отримати **ліцензію НБУ**. Ліцензії НБУ на здійснення валютних операцій поділяються на генеральні та індивідуальні.

Генеральні ліцензії видаються комерційним банкам та іншим фінансовим установам України, національному оператору поштового зв'язку на здійснення валютних операцій, що не потребують індивідуальної ліцензії, на весь період дії режиму валютного регулювання.

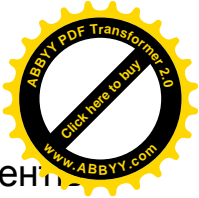
Індивідуальні ліцензії видаються на здійснення разової валютної операції на період, необхідний для її здійснення, але не більше 90 днів. **Індивідуальної ліцензії потребують такі операції:**

а) вивезення, переказування і пересилання за межі України валютних цінностей, за винятком:

вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами іноземної валюти на суму, що визначається НБУ;

вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами і нерезидентами іноземної валюти, яка була раніше ввезена ними в Україну на законних підставах;

платежів у іноземній валюті, що здійснюються резидентами за межі України на виконання зобов'язань перед нерезидентами щодо оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей та за договорами страхування життя;



платежів у іноземній валюті за межі України у вигляді процентів за кредити, доходу (прибутку) від іноземних інвестицій;

вивезення іноземної інвестиції, раніше здійсненої на території України, в разі припинення інвестиційної діяльності;

платежів у вигляді плати за послуги з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден;

б) ввезення, переказування, пересилання в Україну валюти України, за винятком сум, що були раніше вивезені, переказані, переслані на законних підставах за кордон;

в) надання і одержання резидентами кредитів в іноземній валюті, якщо терміни і суми таких кредитів перевищують встановлені законодавством межі;

г) використання іноземної валюти на території України як засобу платежу або як застави;

д) розміщення валютних цінностей на рахунках і у вкладах за межами України, за винятком:

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

відкриття кореспондентських рахунків уповноваженими банками;

е) здійснення інвестицій за кордон, у тому числі шляхом придбання цінних паперів, за винятком цінних паперів або інших корпоративних прав, отриманих фізичними особами - резидентами як дарунок або у спадщину.

Якщо одна зі сторін валютної операції має ліцензію НБУ на її здійснення, одержання відповідної ліцензії іншою стороною, яка має відношення до цієї операції, не вимагається.

Ліцензію на проведення валютних операцій на суму до 500 000 доларів США або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті за курсом НБУ на день подання заяви, видає територіальне управління НБУ за місцем державної реєстрації суб'єкта господарювання, в іншому випадку – ліцензію видає Національний банк. Ліцензію для оплати банківських металів незалежно від суми видає НБУ.

Суб'єкт господарювання - резидент для **отримання ліцензії подає такі документи:**



- а) заяву про видачу ліцензії із зазначенням мети;
- б) нотаріально засвідчені копії свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарювання та його установчих документів;
- в) нотаріально засвідчену копію довідки про реєстрацію суб'єкта господарювання як платника податку в органі державної податкової служби;
- г) довідку уповноваженого банку про номер рахунку та наявність коштів на рахунку, з якого переказуватиметься іноземна валюта за межі України;
- г) обґрунтування потреби переказування коштів за межі України з копіями підтвердних документів (договорів (угод), контрактів, умов проведення тендерів, розрахунків тощо), засвідчених підписом керівника та відбитком печатки суб'єкта господарювання - резидента, та інших документів, що подаються залежно від суті операції;
- д) для суб'єктів господарювання - резидентів, які використовують бюджетні кошти, засвідчену підписом керівника та відбитком печатки копію кошторису доходів і витрат суб'єкта господарювання, погодженого з відповідним фінансовим органом, та довідку Державного казначейства України про наявність коштів на рахунку для їх переказування відповідно до мети, визначеної в заяві про видачу ліцензії;
- е) для суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких є частка держави, засвідчену підписом керівника та відбитком печатки копію листа-погодження відповідного міністерства або іншого центрального органу виконавчої влади, уповноваженого управляти майном, що належить державі, на переказування коштів відповідно до мети, визначеної в заяві про видачу ліцензії;
- є) рахунок-фактуру або лист-повідомлення із зазначенням відповідних банківських реквізитів нерезидента, якому переказуватимуться кошти.
- ж) документи, які потрібні для з'ясування додаткових обставин щодо проведення валютної операції на вимогу територіального управління або Національного банку.

Територіальне управління протягом п'яти робочих днів з дати надходження документів, надсилає копію заяви про видачу ліцензії



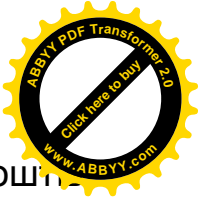
відповідному територіальному підрозділу по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України і відповідному територіальному підрозділу по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України. Загальний строк розгляду документів для видачі ліцензій не має перевищувати 30 днів з дати їх надходження

Перерахування грошових коштів при розрахунках по зовнішньоекономічних операціях здійснюється уповноваженими банками на основі платіжних доручень суб'єктів ЗЕД. Порядок оформлення українськими підприємствами-суб'єктами ЗЕД платіжних доручень в іноземній валюті регламентується Положенням про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів, затвердженим Постановою Правління НБУ № 216 від 28.07.2008 р.

Платіжні доручення в іноземній валюті приймаються уповноваженим банком до виконання протягом 10 днів, починаючи від дня їхнього оформлення. Разом із платіжним дорученням платником подаються документи, які потрібні уповноваженому банку для здійснення валютного контролю за правомірністю переказу іноземної валюти.

Платіжні доручення в іноземній валюті обов'язково повинні містити такі **реквізити**:

- код платіжного доручення в іноземній валюті або банківських металах відповідно до Державного класифікатора управлінської документації, затвердженого наказом Держстандарту України від 31.12.1998 р. № 1024;
- назва документа - "Платіжне доручення в іноземній валюті";
- номер платіжного доручення, що може містити цифри та літери;
- дата складання документа;
- найменування та місцезнаходження уповноваженого банку, що обслуговує платника (назви країни і міста);
- повне або скорочене найменування платника, що збігається з заявленим ним у картці зі зразками підписів та відбитка печатки;



- номер рахунку платника, з якого здійснюється переказ коштів або банківських металів;

- цифровий або літерний код іноземної валюти або банківського металу відповідно до Класифікатора іноземних валют та банківських металів;

- сума переказу (маса банківських металів у тройських унціях) і назва іноземної валюти (банківського металу) словами;

- найменування бенефіціара, його місцезнаходження та номер рахунку;

- найменування та місцезнаходження банку бенефіціара;

- порядок сплати комісійних винагород;

- призначення платежу;

- код операції (чотири символи) за стандартною класифікацією платіжного балансу (заповнюється платником або уповноваженим банком);

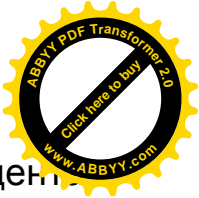
- код країни бенефіціара (три символи) відповідно до його місцезнаходження або країни реєстрації (заповнюється платником або уповноваженим банком);

- ідентифікаційний код платника (для юридичних осіб - код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України, для фізичних осіб - ідентифікаційний номер платника податків);

- відбиток печатки та підписи відповідальних осіб платника, які заявлені ним у картці зі зразками підписів та відбитка печатки (для фізичної особи, яка її не має, проставляється лише її підпис);

- резидентність (зазначає платник - фізична особа свою та бенефіціара резидентність словами "резидент" чи "нерезидент" під час переказу коштів в іноземній валюті або банківських металів на користь іншої фізичної особи в межах України).

Виплата комісійної винагороди вповноваженому банку й іншим банкам за здійснення операції можлива за рахунок платника, тоді в платіжному дорученні проставляються символи OUR, за рахунок бенефіціара - BEN, платника й бенефіціара - SHA. Також резидент України може надати право своєму обслуговуючому банку утримувати комісійну винагороду без додаткового платіжного доручення.



При **надходженні валютних коштів** на користь резидентів уповноважений банк зараховує їх на розподільчий рахунок юридичної особи на підставі отриманих повідомлень. При цьому повідомлення обов'язково повинне містити інформацію щодо найменування, номер рахунку бенефіціара і призначення платежу.

Операції з торгівлі іноземною валютою відповідно до чинного законодавства здійснюються на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ) виключно Національним банком України, уповноваженими банками та фінансовими установами. Іншими словами з метою купівлі, продажу чи обміну іноземної валюти суб'єкт ЗЕД повинен звернутися до обслуговуючого банку.

За строками здійснення розрізняють такі **види валютних операцій на МВРУ**:

валютна операція на умовах "тод" - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції в день укладення договору;

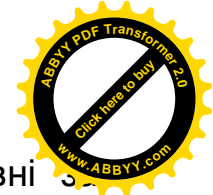
валютна операція на умовах "том" - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції в перший робочий день після дня укладення договору;

валютна операція на умовах "спот" - валютна операція за договором, умови якого передбачають виконання цієї операції на другий робочий день після дня укладення договору;

валютна операція на умовах "форвард" - валютна операція за форвардним договором, умови якого передбачають виконання цієї операції пізніше ніж на другий робочий день після дня укладення договору. Форвардний договір визначає обов'язки сторін щодо придбання (реалізації) валюти у встановлений момент часу за визначеним курсом валют. Операція на умовах форвард повинна бути завершена протягом одного календарного року.

В загальних випадках торгівля іноземною валютою здійснюється на умовах "тод", "том" або "спот". Операції на умовах "форвард" можуть проводитися виключно для хеджування ризиків зміни курсу:

1) іноземної валюти щодо іншої іноземної валюти за умови, що обидві валюти є валютами 1-ї групи Класифікатора;



2) іноземної валюти 1-ї групи Класифікатора щодо гривні і торговельними операціями.

Поточними торговельними операціями в іноземній валюті є такі:

розрахунки за експорт та імпорт товару без відстрочення платежу або з відстроченням, що відповідно до договору не перевищує 90 днів;

розрахунки на території України між резидентами - суб'єктами господарювання за товар на підставі індивідуальної ліцензії НБУ.

До **поточних неторговельних операцій** в іноземній валюті відносять:

оплату витрат, пов'язаних з відрядженням за кордон;

перекази з оплати авторських гонорарів, премій, призів та інших виплат за використання об'єктів права інтелектуальної власності фізичних осіб;

виконання зобов'язань за укладеними договорами з юридичними особами-нерезидентами стосовно відшкодувань витрат, здійснених ними на користь фізичних осіб-резидентів, які тимчасово перебувають за межами України, як оплата праці або інших витрат, пов'язаних з виконанням ними професійних обов'язків;

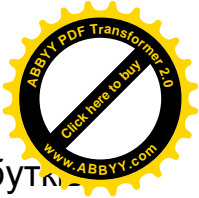
оплату вступних, членських внесків до міжнародних організацій;

оплату зборів (мита) за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти права інтелектуальної власності;

оплату витрат іноземним судовим, слідчим, арбітражним, нотаріальним та іншим повноважним органам (у тому числі сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів), витрат іноземних адвокатів;

виплати на підставі вироків, рішень, ухвал і постанов судових, слідчих та інших правоохоронних органів;

перекази з оплати праці, стипендій, пенсій, аліментів, державної та матеріальної допомоги, допомоги родичів, благодійної та гуманітарної допомоги, виплат і компенсацій, включаючи виплати з відшкодування шкоди, заподіяної робітникам унаслідок каліцтва, професійного захворювання або іншого ушкодження здоров'я, що пов'язані з виконанням ними трудових обов'язків, відшкодування за страховими випадками, премій, призів, успадкованих коштів, коштів за



договорами дарування, коштів, заощаджених на рахунках, і прибутків за ними;

оплату витрат, пов'язаних із смертю громадян (транспортні витрати і витрати на поховання);

оплату за рахунок коштів фізичних осіб витрат на лікування в медичних закладах іншої держави, на транспортування хворих; на навчання і стажування в навчальних закладах іншої держави, на проведення тестів та іспитів, на придбання літератури та передплатних видань, що видаються за кордоном, участі в міжнародних симпозиумах, семінарах, конференціях, конгресах, виставках, ярмарках, культурних і спортивних заходах, а також інших міжнародних зустрічах, що відбуваються на територіях іноземних країн;

платежі у зв'язку з прийняттям спадщини;

оплату фізичними особами послуг за договорами страхування життя, укладеними з нерезидентами, за наявності індивідуальної ліцензії НБУ;

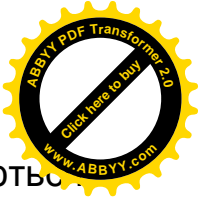
оплату фізичними особами продукції, робіт, послуг, прав інтелектуальної власності, що набуваються в нерезидентів за кордоном для власного споживання;

перерахування фізичними особами в разі виїзду за кордон на постійне місце проживання;

перерахування на утримання дипломатичних представництв, консульських установ України за кордоном та іноземних держав в Україні, представництв міжнародних та іноземних організацій, іноземних банків та юридичних осіб, які не займаються підприємницькою діяльністю.

Діючим законодавством надається право уповноваженим банкам та фінансовим установам здійснювати **обмін валют**, тобто іноземна валюта на МВРУ може бути придбана за іншу іноземну валюту без перерахування у гривні. Проте придбання іноземної валюти, що відноситься до 1-ї групи Класифікатора за валюту 3-ї групи Класифікатора і навпаки не дозволяється.

Для здійснення операцій по **купівлі й реалізації іноземної валюти** резиденти України подають в уповноважені банки відповідні



заяви. Заяви про купівлю іноземної валюти приймаються уповноваженими банками до виконання протягом 90 днів, починаючи від дня їхнього оформлення, заяви про продаж іноземної валюти – протягом 30 днів. Заяви заповнюються українською мовою, їхні обов'язкові реквізити - наведені в табл. 7.3

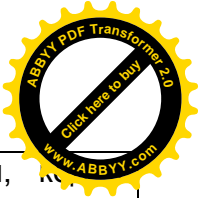
Крім обов'язкових і додаткових реквізитів, заява про купівлю іноземної валюти повинне містити вказівки клієнта про те, що він доручає уповноваженому банку:

- купити іноземну валюту на умовах, зазначених у заяві;
- утримати із суми в гривнях, яка перерахована на купівлю іноземної валюти, комісійну винагороду;
- продати іноземну валюту на МВРУ, якщо куплена валюта не буде перерахована за призначенням у визначений законодавством строк у встановленому порядку.

Таблиця 7.3.

Реквізити заяв про купівлю іноземної валюти й про продаж іноземної валюти.

	Заява про купівлю іноземної валюти	Заява про продаж іноземної валюти
Обов'язкові реквізити	Найменування та місцезнаходження уповноваженого банку	
	Код заяви 0408006	Код заяви 0408005
	Назва документа й дата складання	
	Повне або скорочене найменування клієнта, що збігає із заявленим ним у картці зі зразками підписів і відбитка печатки, місцезнаходження, номер телефону/факсу	
	Підстава для купівлі іноземної валюти	Номер рахунку в іноземній валюті, з якого клієнт доручає здійснити продаж, код і найменування уповноваженого банку
	Назва іноземної валюти (металу) словами та цифровий або літерний код	
	Сума купівлі іноземної валюти цифрами	Сума продажу іноземної валюти цифрами
	Курс купівлі в гривнях	Курс продажу в гривнях; гривневий еквівалент валюти (металів), що доручається продати відповідно до встановленого в заяві курсу



	Номер поточного рахунка, на який необхідно зарахувати кошти, найменування уповноваженого банку, що обслуговує клієнта	
	Відбиток печатки й підписи відповідальних осіб клієнта, які ним заявлені у відповідній картці.	
Додаткові реквізити	Номер заяви й строк її дії	
	Прізвище, ім'я та по батькові працівника, уповноваженого вирішувати питання щодо даної угоди, номер його телефону, підпис	
	Номер рахунку уповноваженого банку, на який необхідно перерахувати кошти	
	Сума іноземної валюти словами	
	Сума в гривнях, що необхідна для купівлі іноземної валюти за встановленим курсом	Дата валютування для зарахування коштів у гривнях (якщо це передбачено тарифами уповноваженого банку)

У заяві на купівлю також зазначається, на який поточний рахунок має бути зарахований залишок коштів у гривнях після купівлі іноземної валюти або банківських металів, найменування та код банку, у якому відкрито цей рахунок.

У заяві про продаж іноземної валюти клієнт має право указати про те, що він доручає уповноваженому банку, який його обслуговує, утримати комісійну винагороду в гривнях з коштів, отриманих від продажу іноземної валюти, без зарахування на його поточний рахунок у національній валюті.

7.3 Облік реалізації іноземної валюти на МВРУ

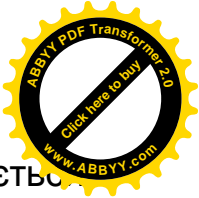
Для бухгалтерського обліку наявності та руху безготівкових валютних коштів підприємств використовуються:

- балансовий рахунок 31 «Рахунки в банках» по субрахункам другого порядку: 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;

- балансовий рахунок 33 «Інші кошти» по субрахунках другого порядку: 332 «Грошові документи в іноземній валюті»; 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті».

Для відображення операцій із продажу іноземної валюти в бухгалтерському обліку використовуються такі субрахунки:

- 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» (узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти);



- 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» (списується облікова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її продажу).

При реалізації іноземної валюти гривневий еквівалент проданої на МВРУ іноземної валюти повинен бути зарахований на поточний рахунок власника коштів не пізніше **двох банківських днів** після надходження відповідної суми в гривнях на кореспондентський рахунок банку.

Валютні кошти реалізуються уповноваженим банком, з доручення клієнта, **за міжбанківським курсом**, що зложився на дату в результаті попиту та пропозиції на валюту (за курсом МВРУ). Цей курс відрізняється від курсу НБУ, за яким валютні кошти значаться на обліку в резидента. Різниця між обліковою вартістю реалізованої валюти, що для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахування іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, включаючи витрати, пов'язані із продажем іноземної валюти (п. 20 П(с)БО 16 «Витрати») і виручкою від реалізації валюти, отриманою в гривневому еквіваленті за курсом МВРУ на дату реалізації, становить **фінансовий результат від продажу валюти**.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку реалізації іноземної валюти демонструє наступний умовний приклад.

Українське підприємство «ЄГЄР» на початок звітного періоду мало залишок валюти на поточному рахунку у сумі 10 000 дол. США і реалізувало на МВРУ іноземну валюту за вільним курсом (курс МВРУ), що склав 8,50 грн/дол. США. Курс НБУ склав:

на дату балансу – 8,00 грн/дол. США;

на дату перерахування коштів для реалізації на МВРУ з валютного рахунку 8,20 грн/дол. США;

на дату зарахування гривневого еквівалента на поточний рахунок підприємства 8,22 грн/дол. США

За договором з банком сплачена комісійна винагорода в сумі 150 грн.

Якщо інших операцій з іноземною валютою протягом звітного періоду не відбулося, в обліку в підприємства «ЄГЄР» повинні бути здійснені наступні бухгалтерські записи.



1. Передано для реалізації на МВРУ іноземну валюту.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	10 000 дол. США 82 000 грн.

2. Проведена переоцінка іноземної валюти на поточному рахунку на дату здійснення операції.

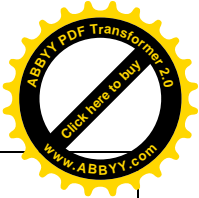
Грошові кошти в іноземній валюті є монетарною статтею балансу, отже підлягають перерахунку за актуальним курсом НБУ на день здійснення операції з ними. Згідно п. 8 П(с)БО 21 курсові різниці, що виникають при цьому відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
312 «Поточні рахунки в національній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	2 000 грн.

3. Зарахована на поточний рахунок в національній валюті сума, отримана від реалізації іноземної валюти.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	85 000 грн.

4. На дату одержання коштів за продану іноземну валюту відображена позитивна курсова різниця нарахована по монетарній статті «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» (для розрахунку собівартості реалізованої валюти згідно П(с)БО 16 «Витрати»)



Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	200 грн.

5. Визначено собівартість реалізованої валюти:

а) списана вартість проданої іноземної валюти.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	82 200 грн.

б) нарахована комісійна винагорода банку:

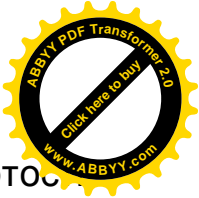
Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	150 грн.

6. Відображена сплата комісійної винагороди банку:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточний рахунок у національній валюті»	150 грн.

7. Відображено нарахування податку на прибуток, що виник у результаті реалізації валюти, за даними податкового обліку.

Відповідно до п.п. 7.3.5 ст. 7 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» у випадку продажу іноземної валюти за гривні, валові доходи платника податку збільшуються на суму гривень, отриманих у зв'язку з таким продажем, а валові витрати українського



резидента - платника податку, збільшуються на суму вартості іноземної валюти.

Відзначимо, що зарахування коштів на субрахунки 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» і 332 «Грошові документи в іноземній валюті» не означає передачу права власності на них і здійснення закінченої операції по купівлі іноземної валюти або грошових документів в іноземній валюті. Кошти при зарахуванні на ці рахунки залишаються у власності підприємства, отже податковою подією, що призводить до збільшення валових доходів та витрат є отримання платником податку грошових коштів в національній валюті.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	1 212,50 грн.

8. Списаний на фінансовий результат дохід від реалізації валюти.

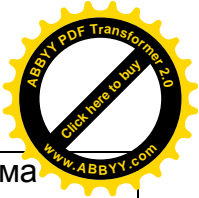
Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	791 «Результат операційної діяльності»	85 000 грн.

9. Списано позитивну курсову різницю.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	2 200 грн.

10. Списана на фінансовий результат собівартість реалізованої валюти.

Кореспондуючі рахунки		
-----------------------	--	--



Дебет	Кредит	Сума
791 «Результат операційної діяльності»	942 «Собівартість реалізованої валюти»	82 350 грн.

11. Списаний у зменшення фінансового результату податок на прибуток.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
791 «Результат операційної діяльності»	98 «Податок на прибуток»	1 212,50 грн.

12. Віднесено фінансовий результат до складу нерозподіленого прибутку.

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	3 637,5 грн.

У випадку якщо курс НБУ на дату перерахування валютних коштів для продажу більше курсу на дату одержання гривні, виникає негативна курсова різниця. При цьому записи на господарські операції 4 і 9 попередньої схеми будуть мати вигляд:

13. На дату одержання гривні за продану іноземну валюту відображена негативна курсова різниця.

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
945 «Втрати від операційної курсової різниці»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»



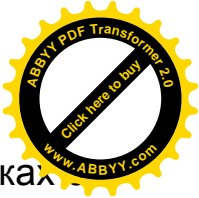
14. Списана на фінансовий результат негативна курсова різниця.

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
791	945
«Результат операційної діяльності»	«Втрати від операційної курсової різниці»

Аналітичний облік валютних коштів на поточному рахунку організується відповідно до облікової політики підприємства звичайно в розрізі видів валют і видів діяльності підприємства. Для синтетичного обліку використовується Журнал 1, розділ VII і відомості 1.2 і 1.3 по рахунках 312, 314, 332 і 334 відповідно, де ведуться записи у валюті надходжень і одночасно в грошовій одиниці України - гривні. По закінченні місяця заповнюється Журнал 1, розділи I і V, а сальдо рахунків переноситися в Головну книгу.

7.4 Порядок здійснення й відображення в обліку купівлі іноземної валюти на МВРУ

Порядок і умови торгівлі іноземною валютою на МВРУ затверджені постановою Правління НБУ № 281 від 10.08.2005 р. Згідно цього нормативно-правового акту кошти у валюті України, які призначені для купівлі іноземної валюти, можуть бути перераховані тільки з поточного рахунка українського резидента. При цьому обсяг іноземної валюти, що купується й перераховується у зв'язку з виконанням резидентом зобов'язань по торговельних і неторгових операціях не може перевищувати суму фактичних зобов'язань, що повинна засвідчувати відповідним документом (договором, платіжним дорученням, письмовою претензією). Купівля та обмін іноземної валюти 1-ї групи Класифікатора з метою повернення на адресу нерезидента коштів, попередньо отриманих від нього клієнтом-резидентом за торговельною операцією, у зв'язку з тим, що взаємні зобов'язання частково або повністю не виконані, не дозволяється, якщо ці кошти надійшли від нерезидента в гривнях або іноземній валюті іншої групи Класифікатора.



З метою купівлі іноземної валюти на МВРУ при розрахунках нерезидентами по торговельних операціях суб'єкти ЗЕД подають до уповноваженого банку наступні документи:

заяву про купівлю іноземної валюти;

договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог законодавства України;

вантажну митну декларацію, якщо товар ввезений на територію України (ВМД, за якими здійснене митне оформлення тимчасово ввезених вантажів під зобов'язання про їх зворотне вивезення, не є підставою для купівлі, обміну іноземної валюти);

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

документи, що передбачені для документарної чи вексельної форми розрахунків (акредитив, інкасо, вексель), якщо договір передбачає таку форму розрахунків.

Підставою для купівлі іноземної валюти на МВРУ резидентами при здійсненні неторгових операцій є такі документи:

а) заява про купівлю іноземної валюти;

б) розрахунок витрат:

на відрядження за межі України;

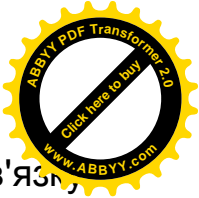
на експлуатаційні витрати для транспортних засобів, що виконують рейси за межі України;

для оплати праці працівників-нерезидентів, які згідно з укладеними договорами (контрактами) працюють в Україні;

на перерахування страхових виплат особам, які виїхали на постійне місце проживання за межі України;

на перерахування пенсій відповідно до угод про здійснення платежів соціального характеру, укладених Україною з відповідними країнами, угод між Пенсійним фондом України та відповідними фондами іноземних країн;

для здійснення та виплати міжнародних поштових переказів та оплати міжнародних поштових відправлень з післяплатою відповідно



до угод між Українським державним підприємством поштового зв'язу, "Укрпошта" та поштовими службами іноземних країн;

в) документів, які мають силу договору і використовуються згідно з міжнародною практикою з метою:

оплати видачі охоронних документів на використання об'єктів промислової власності та підтвердження їх чинності;

оплати за використання творів зарубіжних авторів та інших прав інтелектуальної власності;

повернення резидентом благодійної допомоги в розмірі невикористаного залишку або в разі нецільового використання цієї допомоги за умови, що кошти, які надійшли в Україну як благодійна допомога, були повністю продані на МВРУ (якщо повернення передбачено договором);

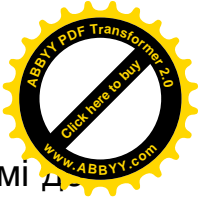
оплати відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів іноземних країн, сплати мита, митних зборів та інших обов'язкових платежів відповідно до законодавства іноземних країн;

переказування коштів міжнародним організаціям за проведення на території України заходів під їх егідою;

г) інших документів;

При купівлі іноземної валюти на оригіналах документів, які були підставою для її купівлі, проставляється відмітка уповноваженого банку про суму і дату операції.

Іноземна валюта, придбана у встановленому порядку через уповноважені банки й уповноважені кредитно-фінансові установи на МВРУ, повинна бути використана резидентом **протягом 10 робочих днів** із дня зарахування її на поточний рахунок резидента на потреби, зазначені в заяві на покупку іноземної валюти. У випадку порушення резидентами зазначених строків придбана валюта продається уповноваженим банком протягом 5 робочих днів на міжбанківському валютному ринку України. При цьому позитивна різниця, що може виникнути по такій операції, щокварталу перераховується до Державного бюджету України, а негативна - відноситься на результати господарської діяльності резидента. Якщо в українського підприємства після оплати його зобов'язань перед нерезидентом залишається



невикористана іноземна валюта, раніше придбана на МВРУ, у сумі до 1000 доларів США або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті, то вона може бути зарахована на поточний рахунок резидента і не підлягає обов'язковому продажу.

Гривневий еквівалент проданої на МВРУ іноземної валюти в кожному разі повинен бути зарахований на основний поточний рахунок власника коштів не пізніше 2 банківських днів після надходження на кореспондентський рахунок відповідної суми в гривнях.

Відповідно до Постанови Правління НБУ № 281 від 10.08.2005 р., операції по купівлі валюти здійснюються за вільним договірним обмінним курсом. При цьому НБУ має право установлювати граничний розмір маржі, на яку договірний курс купівлі та продажу іноземної валюти може відхилитися від курсу НБУ.

Комісійна винагорода за проведення безготівкових операцій по купівлі-продажу інвалюти сплачується клієнтами уповноваженому банку в гривнях. Розмір комісійних встановлюється банками самостійно залежно від облікової політики банку і в кожному конкретному випадку фіксується в договорі банківського рахунку, який передбачає надання клієнту комісійних послуг. У цей час розмір комісії за купівлю валюти серед українських банків коливається від 0,1% до 1%, залежно від обсягу операцій, проведених в інвалюті за місяць або обсягу рядових операцій, категорії клієнта й т.ін.

При здійсненні операцій по купівлі іноземної валюти за гривні банк відразу стягує не тільки її вартість за договірним курсом, але й комісійна винагорода по даній операції, а також суму **збору в Пенсійний фонд**. Ставка збору у Пенсійний фонд встановлюється законом України про державний бюджет на відповідний рік. У 2009 році ставка збору становить 0,2%. До придбання банком іноземної валюти, сума коштів підприємства, включаючи комісійну винагороду банку й збір у Пенсійний фонд, перебуває на спеціальному розподільному рахунку банку. Із практичної точки зору варто пам'ятати, що підприємства резиденти одночасно з перерахуванням коштів на покупку іноземної валюти надають банку платіжне доручення на суму збору, яку необхідно сплатити в Пенсійний фонд України. Це



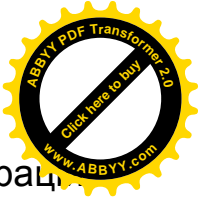
платіжне доручення виконується в той же день, що й операція платника, і гроші надходять до покупця валюти.

При відображенні в бухгалтерському обліку резидента операцій по купівлі іноземної валюти варто пам'ятати, що згідно П(с)БО 21 валюта оприбутковується **за курсом НБУ на день її зарахування** на поточний рахунок в іноземній валюті. При цьому виникають витрати або доходи, пов'язані з різницею між курсом купівлі валюти на МВРУ й курсом НБУ на дату зарахування, які відображаються на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 719 «Інші доходи операційної діяльності».

Для цілей податкового обліку балансовою вартістю придбаної валюти вважається сума гривень, витрачена на покупку валюти, без урахування комісійної винагороди банку й вартості послуг інших осіб, що здійснили цю операцію. Саме ця вартість буде використовуватися для визначення валових витрат при здійсненні валютних операцій. Сама ж подія придбання іноземної валюти за гривні не впливає ні на валові доходи, ні на валові витрати платника податків, згідно п.п. 7.3.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Витрати, пов'язані з різницею між курсом покупки валюти на МВРУ й курсом НБУ на дату зарахування, у податковому обліку не відображаються. Однак суму комісійної винагороди банку й суму збору в Пенсійний фонд України включають у валові витрати податкового періоду.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з купівлею іноземної валюти демонструє наступний умовний приклад.

Підприємство «ЄГЕР» подало в уповноважений банк заяву на купівлю іноземної валюти у сумі 10 000 дол. США за курсом 8,50 грн/дол. США для оплати іноземному постачальнику фірмі «SVL» за контрактом на імпорт виробничого устаткування. Разом із заявою до уповноваженого банку подано пакет документів, що підтверджують призначення платежу. Банк виконав доручення на покупку іноземної валюти (курс НБУ на дату зарахування валютних коштів склав 8,22 грн/дол. США) і утримав комісійну винагороду за ставкою 0,1% та збір у Пенсійний фонд України за ставкою 0,2%.



В обліку підприємства «ЄГЕР» для відображення цих операцій були зроблені наступні записи.

1. Із поточного рахунку підприємства перераховані кошти для купівлі валюти:

а) на суму гривневого еквівалента та комісійної винагороди:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	85 085 грн.

б) на суму внесків у Пенсійний фонд:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	170 грн.

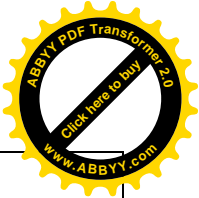
2. На валютний рахунок зарахована іноземна валюта:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	10 000 дол. США 82 200 грн.

3. Нараховано збір у Пенсійний фонд:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
92 «Адміністративні витрати»	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	170 грн.

4. Відображено перерахування банком зборів у Пенсійний фонд:



Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	170 грн.

5. Відображено різницю між фактичним курсом купівлі валюти й курсом НБУ, застосованим для оприбуткування валюти:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
949 «Інші витрати операційної діяльності»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	2 800 грн.

6. Відображено нарахування та сплату комісійної винагороди банку:

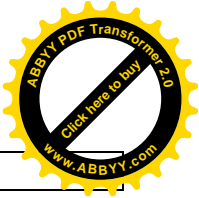
Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
92 «Адміністративні витрати»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	85 грн.

7. Наприкінці періоду витрати віднесені на фінансові результати:
а) на суму адміністративно-управлінських витрат:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	255 грн.

б) на різницю між договірним курсом й курсом НБУ при оприбуткуванні валюти:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	2 800 грн.



діяльності»	діяльності»	
-------------	-------------	--

У випадку якщо курс НБУ на дату зарахування валюти перевищує курс покупки валюти на МВРУ (наприклад, курс НБУ на дату зарахування валютних коштів склав 8,52 грн/дол. США), то бухгалтерські записи по операціях (2, 5 і 7) будуть виглядати так:

8. Зарахована на валютний рахунок придбана іноземна валюта за курсом НБУ:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	10 000 дол. США 85 200 грн.

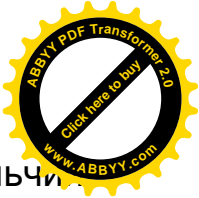
9. Відображення різниці між фактичним курсом купівлі валюти й курсом НБУ:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	200 грн.

10. Наприкінці звітного періоду доходи віднесені на фінансовий результат:

Кореспондуючі рахунки		
Дебет	Кредит	Сума
719 «Інші доходи від операційної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»	200 грн.

В разі якщо придбана і перерахована на користь нерезидента іноземна валюта була повернута суб'єкту ЗЕД у зв'язку з тим, що взаємні зобов'язання частково або повністю не виконані, банк зобов'язаний реалізувати таку валюту без доручення клієнта протягом



5 робочих днів, починаючи з дня її зарахування на розподільчі рахунок. Якщо суб'єкт ЗЕД купив (обміняв) і перерахував на користь нерезидента кошти в валюті:

1-ї групи Класифікатора, то вони повертаються лише в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора;

інших груп Класифікатора, то вони повертаються в тій самій валюті або в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора (кошти у валюті однієї з країн СНД можуть повертатися також у російських рублях).

В обліку ця операція відображається таким чином:

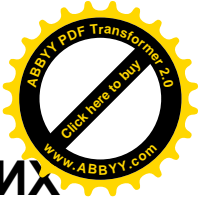
а) у випадку повернення передоплати за імпортом контрактом:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
312	371
«Поточні рахунки в іноземній валюті»	«Розрахунки за виданими авансами»

б) у випадку повернення оплати за недоставлений товар:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
312	632
«Поточні рахунки в іноземній валюті»	«Розрахунки з іноземними постачальниками»

Подальші операції із продажу валюти відображаються в загальному порядку.



Розділ 8 ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

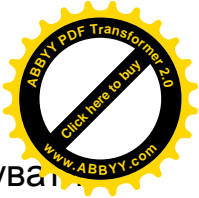
Нормативна база

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., у редакції від 09.02.2006 р., № 3422-IV.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., у редакції від 21.08.2009 р., № 1608-VI.
3. Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997р., у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
4. Постанова Правління НБУ "Про затвердження Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями", № 136 від 24.03.1999 р., у редакції від 22.08.2008 р., № 255.
5. Постанова Правління НБУ "Про затвердження Класифікатора іноземних валют" № 34 від 04.02.1998 р., у редакції від 10.08.2005 р., № 280.

8.1 Загальна схема відображення в обліку експортних операцій

Бухгалтерський облік експортних операцій здійснюється в загальноприйнятому порядку з використанням для відображення нарахування доходів і витрат підприємства, пов'язаних з реалізацією П(с)БО 15 «Дохід» і 16 «Витрати». Перш ніж приступати до розкриття порядку обліку експортних операцій зупинимося на основних його особливостях.

Перше. У більшості випадків розрахунки за експорт здійснюються в іноземній валюті. Згідно п.3 ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, операції в іноземній валюті відображаються як у національній грошовій одиниці України, так і у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо. Оскільки курс іноземної валюти стосовно



гривні піддається коливанням, підприємства змушені перераховувати суми заборгованостей і інших валютних цінностей, що підпадають під визначення монетарних статей балансу, керуючись П(с)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» (про порядок обліку й роботи з валютними цінностями підприємства див. розділ 7 начального посібника).

Друге. Так само як і при реалізації товарів усередині країни, у бухгалтерському обліку суб'єкта ЗЕД відображення доходу підприємства при реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на експорт, відповідно до норм П(с)БО 15 «Дохід», відбувається в момент передачі нерезиденту товаророзпорядчих документів на продукцію або товар, відповідно до базисних умов поставки, або в момент підписання сторонами акту про виконання робіт, послуг. Передоплата, отримана українським резидентом у рахунок майбутньої експортної операції, у бухгалтерському обліку доходом не визнається. Аналітичний облік доходів підприємства при виконанні експортного контракту ведеться залежно від джерела його одержання по кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» по наступних субрахунках:

701. «Дохід від реалізації готової продукції»

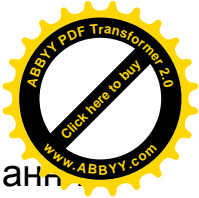
702. «Дохід від реалізації товарів»

703. «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Рахунок 70 коерспондує по кредиту з дебетом рахунків, на яких відображаються розрахунки з іноземними покупцями в наступному порядку:

а) у випадку відвантаження товарів на експорт без передоплати застосовується рахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» (варто пам'ятати, що дебіторська заборгованість, що виникає в результаті цієї операції є монетарною статтею й підлягає перерахуванню, відповідно до П(с)БО 21);

б) при реалізації товарів на суму раніше отриманого авансу в іноземній валюті використовується рахунок 681 «Розрахунки по авансах отриманим», у цьому випадку закривається кредиторська заборгованість перед іноземними покупцями, що під визначення монетарної статті балансу не підпадає, отже, переоцінюванню в бухгалтерському обліку не підлягає.



При відображенні в обліку й звітності доходу від виконання експортних контрактів має свої особливості розрахунок суми одержуваного доходу. Так, при відвантаженні продукції, товарів або наданні послуг без передоплати дохід розраховується з використанням валютного курсу на дату визнання доходу. При одержанні авансу від нерезидента дохід визнається в сумі отриманих грошових коштів за валютним курсом на дату їх надходження на поточний рахунок українського підприємства й в подальшому перерахуванню не підлягає.

Третє. При здійсненні експортної операції застосовується «нульова» ставка ПДВ, це значить, що податкове зобов'язання в українського резидента - платника ПДВ виникає в розмірі - 0 грн., а податковий кредит, що виникає при проведенні операції, може бути використаний як для погашення інших зобов'язань звітного періоду, так і відшкодований з бюджету.

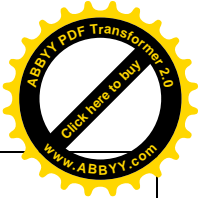
Бухгалтерський облік експортних операцій у виробника продукції й невиробника, має певні особливості. При цьому необхідно враховувати, що невиробник товарів, що викупив їх у свою власність, відповідно до діючого законодавства України, не є посередником і на нього не поширюються норми, які обмежують посередницьку діяльність.

Розглянемо загальну схему відображення в бухгалтерському обліку реалізації готової продукції (товарів) на експорт.

Таблиця 8.1.

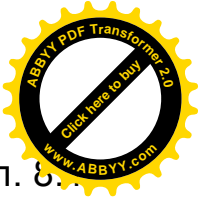
Порядок відображення в бухгалтерському обліку експортної операції суб'єкта ЗЕД

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Етап 1: підготовка продукції (товарів) на експорт		
1.1 У виробника експортної продукції:		
Готова продукція отримана на склад	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
1.2 У невиробника:		
Придбано товар в українського товаровиробника для наступної реалізації		



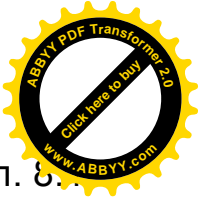
а) без передоплати:

Оприбутковано товар на складі підприємства	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
--	---------------------------	--



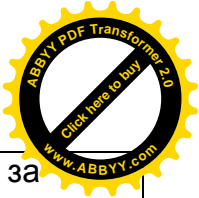
Продовження табл. 8

1	2	3
Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Проведено розрахунків з постачальником	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
б) по передоплаті:		
Перераховано передоплату постачальникові	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено податковий кредит по передоплаті	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
Оприбутковано товар на складі підприємства	281 «Товари на складі»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Відображено суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
Етап 2: реалізація товару на експорт		
2.1 Реалізовано товар покупцеві без передоплати		
2.1.1 У виробника експортної продукції:		
Реалізовано продукцію покупцеві без передоплати	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображені податкові зобов'язання по ПДВ за нульовою ставкою	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
2.1.2 У невиробника:		
Реалізовано товар покупцеві без передоплати	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Відображені податкові зобов'язання по ПДВ за нульовою ставкою	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»

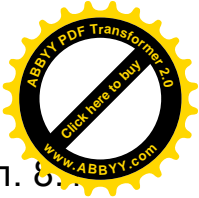


Продовження табл. 8.

1	2	3
2.2 Нараховано витрати на збут, пов'язані з виконанням експортного контракту (витрати на транспортування, навантаження, складування, страхування, оплату експедиторських послуг, мита і митних платежів).		
Нараховано суму витрат на збут	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено ПДВ по нарахованих витратах	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Оплачено рахунки сторонніх організацій	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.3 Нараховані адміністративні витрати, пов'язані з експортом продукції:		
2.3.1 Пов'язані з виконанням робіт (наданням послуг) сторонньою організацією		
Нараховано витрати, пов'язані з виконанням послуг сторонньою організацією, що входять до складу адміністративних витрат	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображені суми ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Проведені розрахунки по нарахованих витратах	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2.3.2 Понесені безпосередньо підприємством (по роботам, що здійснюються підприємством власними силами)		
Нарахована амортизація основних засобів	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
Відображені матеріальні витрати, що відносяться до складу адміністративних витрат	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
Нараховано заробітну	92	661

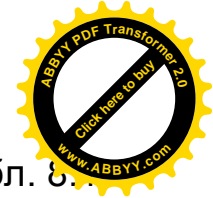


плату адміністративно-управлінському персоналу	«Адміністративні витрати»	«Розрахунки за заробітною платою»
--	---------------------------	-----------------------------------



Продовження табл. 8.

1	2	3
Відображено нарахування на соціальні заходи	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховані інші адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2.4 Нараховані витрати, що відносяться до складу інших витрат операційної діяльності		
Відображено нарахування витрат	94 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2.5 Визначено собівартість реалізованої продукції:		
а) визначена собівартість реалізованої продукції у виробника	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
б) визначена вартість товару у невиробника	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
Етап 3: виявлення фінансового результату проведеної операції		
3.1 Збільшено фінансовий результат на суму отриманого доходу:		
Збільшено фінансовий результат на суму доходу	701, 702 «Дохід від реалізації готової продукції» «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
3.2 Зменшено фінансовий результат на суму витрат, понесених при виконанні експортного контракту:		
а) на суму собівартості реалізованої продукції (товарів)	791 «Результат операційної діяльності»	901, 902 «Собівартість реалізованої готової продукції» «Собівартість реалізованих товарів»
б) на суму витрат, пов'язаних зі збутом	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»



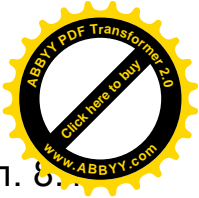
Продовження табл. 8.

1	2	3
в) на суму адміністративних витрат	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
г) на суму інших витрат операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
Етап 4: одержання коштів від іноземного партнера		
4. Оплата від іноземного партнера зарахована на поточний рахунок	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

Необхідно мати на увазі, що максимальні строки в розрахунках між українськими й іноземними партнерами становить 90 календарних днів з дня митного оформлення вивозу товарів (продукції) в режимі «експорт». Документом, що підтверджує дату перетинання товаром границі України, є належним чином оформлена вантажна митна декларація (ВМД). За порушення законодавчо встановлених строків розрахунків передбачена відповідальність українського підприємства у вигляді пені, що стягується за ставкою 0,3% від суми, простроченої платежем, за кожен день (докладніше – див. розділ 7.2).

Як вказувалося вище, курсові різниці розраховуються тільки по монетарних статтях балансу. При експорті - це курсові різниці, що виникають при перерахуванні дебіторської заборгованості покупців при відвантаженні товару на суму, раніше оплачену експортерів, і перерахуванні залишку грошових коштів підприємства на дату складання фінансової звітності.

У результаті росту курсу іноземної валюти виникає позитивна операційна різниця, що враховується в складі інших операційних витрат. При зниженні курсу іноземної валюти збільшуються інші витрати операційної діяльності підприємства. У бухгалтерському обліку це знайде наступне відображення:



Продовження табл. 8.

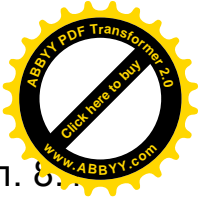
1	2	3
Етап 5: визначення курсової різниці		
а) при збільшенні курсу іноземної валюти відображена позитивна курсова різниця	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
б) при зниженні курсу іноземної валюти відображена негативна курсова різниця	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362 «Розрахунок з іноземними покупцями»

У фінансовій звітності курсові різниці (позитивні та негативні), нараховані на дебіторську заборгованість, відображаються у Формі 2 «Звіт про фінансові результати» по рядках 060 і 090 відповідно. Нараховані курсові різниці списуються в бухгалтерському обліку в дебет або кредит рахунку 791 «Результат операційної діяльності», при цьому складаються такі записи:

Продовження табл. 8.1

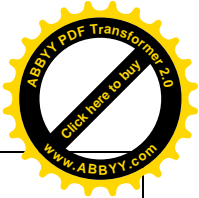
1	2	3
а) збільшений фінансовий результат на суму доходу від курсової різниці	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»
б) зменшений фінансовий результат на суму втрат від курсової різниці	791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»

На підставі даних податкового обліку, ведення якого регламентовано Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», за результатами зовнішньоекономічної діяльності українського підприємства проводиться нарахування податку на прибуток. У бухгалтерському обліку це відображається наступними записами:

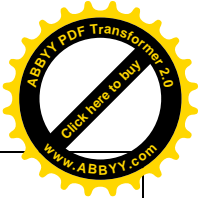


Продовження табл. 8:

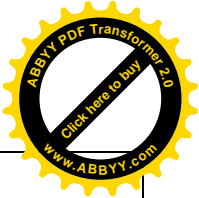
1	2	3
Етап 6: нарахування податку на прибуток		



Нараховано податок на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»
---------------------------------------	-----------------------------	----------------------------------



Проведено розрахунки по нарахованих податках	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»
---	----------------------------------	--



Зменшено фінансовий результат на суму нарахованих податків	791 «Результат операційної діяльності»	98 «Податок на прибуток»
---	---	-----------------------------

На підставі Інструкції № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» необхідним є включення фінансового результату до складу нерозподіленого прибутку (збитку). Так, цією Інструкцією рекомендоване списання сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» на балансові рахунки 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки» наприкінці звітного періоду (кварталу, року). Для одержання більш детальної інформації для прийняття управлінських рішень, до рахунку 791 можна ввести субрахунки другого порядку, що характеризують одержання прибутку або збитку від експортної діяльності й далі по конкретних контрактах, якщо в цьому є необхідність. У бухгалтерському обліку це має таке відображення:

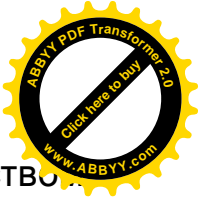
Продовження табл. 8.1

1	2	3
Етап 7: виявлення результату угоди		
а) відображене одержання прибутку	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»
б) відображене одержання збитку	442 «Непокриті збитки»	791 «Результат операційної діяльності»

8.2 Організація ведення обліку товарних партій у виробників і невиробників. Види витрат при експорті.

Облікова політика розробляється кожним конкретним підприємством самостійно, у рамках чинного законодавства, що регламентує ведення бухгалтерського обліку, виходячи з конкретних завдань, що постають перед підприємством і специфіки його діяльності.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дане таке визначення: «**Облікова політика** — сукупність



принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання й подачі фінансової звітності». Відповідно до цього Закону та Інструкції № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку», виходячи з необхідності аналітичного обліку, підприємство самостійно, у рамках діючого Плану рахунків може вводити додаткові субрахунки другого порядку, тобто розробляти власний «робочий» план рахунків.

Особливості відображення руху товарних партій на експорт викликані виконанням контракту на різних базисних умовах поставки.

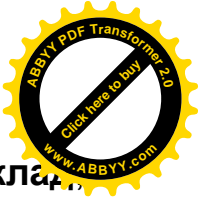
Ведення бухгалтерського обліку товарів на експорт повинен базуватися на наступних **принципах**:

1. рух товарів необхідно відображати по напрямкам руху до місць зберігання;
2. облік руху товарів повинен вестися за матеріально-відповідальними організаціями і особами;
3. аналітичний облік необхідно будувати за принципом партій у розділі «товари».

Аналогічно організовується і облік готової продукції, призначеної на експорт. Децимальна система кодування субрахунків, що вводяться до основного плану рахунків, дозволяє за допомогою субрахунків другого порядку організувати облік етапів руху товарів відповідно до виконання базисних умов поставки ІНКОТЕРМС-2000, зафіксованих у контракті, а також враховувати специфіку операцій у сфері ЗЕД.

Облік експортних товарів оптово-посередницькими підприємствами, що здійснюють експортні операції, ведеться на рахунку 28 «Товари». У виробника, що самостійно здійснює поставку товарів у рамках експортного контракту, застосовується рахунок 26 «Готова продукція».

До рахунків 28 або 26, виходячи з облікової політики підприємства, можуть вводитися субрахунки для відображення місць знаходження експортних товарів і формування експортної партії за такими принципами: субрахунок першого порядку (перший знак після крапки) характеризує експортну специфіку рахунку, другий - місцезнаходження товару або готової продукції.

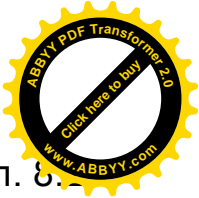


При прийманні продукції, товарів, оприбуткованих на склад, ведуться рахунки 28.11 «Товари експортні на складі постачальників» або 26.11 «Готова продукція, призначена на експорт, на складах постачальників». На цих рахунках організується облік товарів, виготовлених постачальниками або отриманих ними до моменту формування товарної партії, що поставляється за експортним контрактом. Прийняття на облік здійснюється або записами в аналітичному обліку по рахунках 26 або 28, або, якщо товар має ексклюзивні особливості, у момент його оприбуткування на склад відразу формується товарна партія. Відображення цих операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Відображення в обліку формування товарних партій на експорт

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
1. У виробника продукції (товарів):		
Сформовано товарну партію із продукції, що зберігається на складі виробника	26.11 «Готова продукція, призначена на експорт на складах постачальників»	261 «Готова продукція на складі»
	28.11 «Товари експортні на складі постачальників»	281 «Товари на складі»
Виготовлена продукції на експорт під певний контракт	26.11 «Готова продукція, призначена на експорт на складах постачальників»	23 «Виробництво»



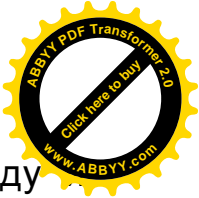
Продовження табл. 8:

1	2	3
2. У зовнішньоторговельної фірми (невиробника товарів):		
Придбання в українського постачальника товару, призначеного на експорт:		
а) без передоплати	28.11 «Товари експортні на складі постачальників»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	
б) з передоплатою	28.11 «Товари експортні на складі постачальників»	371 «Розрахунки за виданими авансами»
відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»

На субрахунку 26.11 і 28.11 продукція (товари) значаться до моменту її відвантаження на адресу імпортера. Якщо право власності на реалізовані активи переходить до імпортера безпосередньо на складі українського постачальника, то в обліку відображається формування собівартості реалізованої продукції або товару й віднесення облікової вартості до складу витрат:

Зміст операції	Дебет	Кредит
Визначено собівартість готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26.11 «Готова продукція призначена на експорт на складах постачальників»
Визначено собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28.11 «Товари експортні на складі постачальників»

Якщо право власності не переходить до іноземного партнера на цьому етапі, то в обліку відображається **рух товарів на експорт**. Для цього можна використовувати субрахунки «Товари експортні в дорозі по Україні» або «Готова продукція на експорт у дорозі по Україні». На цих субрахунках враховуються товари або готова продукція,



відвантажені підприємством-виробником на адресу порту, складу передані під відповідальність перевізникові, право власності на які згідно базисних умов постачання, обраних в контракті, залишилося в постачальника.

В аналітичному обліку це відображається у відомостях обліку руху товарів і супроводжується наступними записами на рахунках:

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено рух партії готової продукції, відвантаженої українським підприємством-виробником на експорт	26.12 «Готова продукція на експорт у дорозі по Україні»	26.11 «Готова продукція призначена на експорт на складах постачальників»
Відображено рух партії експортованого товару в обліку підприємства-невиробника	28.12 «Товари експортні у дорозі по Україні»	28.11 «Товари експортні на складі постачальників»

Підставою для складання записів в аналітичному обліку є належним чином оформлені товарно-транспортні накладні. Надходження товарів у порт або на склад оформляється прийомним актом або накладною, що підтверджує **прийом товару на склад на зберігання**. У бухгалтерському обліку це відображається записом:

Зміст операції	Дебет	Кредит
У виробника-експортера: готова продукція, призначена на експорт, прибула на відповідальне зберігання на склад	26.13 «Готова продукція на експорт у портах і на відповідальному зберіганні на складах»	26.12 «Готова продукція на експорт у дорозі по Україні»
б) у невиробника-експортера: товар прибув на відповідальне зберігання на склад	28.13 «Товари експортні в портах і на відповідальному зберіганні на складах»	28.12 «Товари експортні у дорозі по Україні»

Якщо при прийманні товару на склад виявлені недостачі або його псування, а також у випадку неприбуття товару на склад, складається акт, що підписується директором підприємства або особою, що має право першого підпису, головним бухгалтером або особою, що має

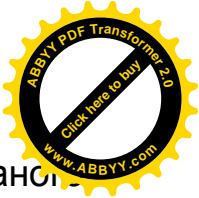


право другого підпису, а також особою, матеріально відповідальною за зберігання ТМЦ. Акт складається в присутності співробітників правоохоронних органів і засвідчується. Він є підставою для виставлення претензії на адресу юридичної особи, що прийняла товари під свою відповідальність. На суму недоотриманих товарів перевізникові або юридичній особі, що відповідає за зберігання вантажу, виставляються претензії на відшкодування вартості товарів, що повинне бути документально закріплено відповідним договором. У бухгалтерському обліку **виставлення претензій** оформляється записом на суму товару з урахуванням ПДВ:

Зміст операції	Дебет	Кредит
При виявленні недостачі виставлена претензія організації, відповідальній за зберігання вантажу	374 «Розрахунки за претензіями»	26...,28... «Готова продукція», «Товари» (по субрахункам, що характеризують місцезнаходження товару при виявленні недостачі)

Для того щоб убезпечити себе від виникнення небажаних конфліктних ситуацій, необхідно пам'ятати, що правильно організоване приймання товарів є гарантією того, що навіть у випадку ускладнення відносин з постачальниками в результаті недостачі, псування товарів підприємство завжди зможе відстояти свої інтереси. Товар, що надходить або безпосередньо від постачальника, або від транспортної організації приймається за кількістю та якістю. Нормативними документами, що регламентують порядок приймання товарів, є: Інструкція №П-7 «Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення й товарів народного споживання по якості» і Інструкція №П-6 «Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення й товарів народного споживання по кількості».

Приймання товарів по якості означає, що підприємство, що здійснює приймання, повинне контролювати якість товару, починаючи з якості тари, у якій товар доставлений. Залежно від того, хто доставляє товар на склад, необхідно проконтролювати умови



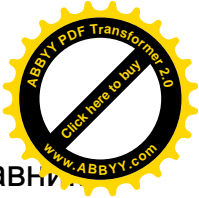
доставки, тобто чи забезпечувався температурний режим для даного товару, чи забезпечена схоронність вантажу під час перевезення. Якщо товар доставляла транспортна організація, то вона несе відповідальність по цих пунктах, що повинне бути зафіксоване в договорі. Якщо товар надходить у справній тарі, то, як правило, його приймання по комплектності і якості здійснюється на складі кінцевого одержувача. Якщо підприємство отримує товари від іногороднього постачальника, то приймання товарів і оформлення документів повинні бути здійснені у двадцатиденний строк. Якщо поставка здійснюється в межах одного міста, то строк приймання скорочується вдвічі. При надходженні швидкопсувної продукції її приймання необхідно зробити протягом доби після надходження на склад. Право складання акту невідповідності за якістю залишається за підприємством протягом 4 місяців після приймання у випадку виникнення такої ситуації в процесі передпродажної підготовки товару або безпосередньо при реалізації.

Якщо при прийманні товару виявлено, що товар не відповідає вимогам стандартів або тара, у якій перебуває товар, має ушкодження, одержувач зобов'язаний зупинити приймання, скласти акт на продукцію, оглянуту й прийняту, указати в ньому, які саме дефекти виявлені, і запросити для завершення приймання представника постачальника. При цьому необхідно забезпечити зберігання вантажу, що надійшов, у нормальних умовах і не допустити його змішування з однорідною продукцією, що перебуває на складі.

Якщо по виклику підприємства представник постачальника не прибуває, то перевірка якості товарів проводиться експертом або представником відповідної інспекції по якості.

Акт про фактичну якість складається в день закінчення приймання продукції й підписується всіма особами, що брали участь у перевірці якості й комплектності продукції. Особа, яка не згодна зі змістом акту, зобов'язана підписати його із зазначенням про свою незгоду й викласти свою думку.

У випадку спорів щодо характеру виявлених дефектів і причин їхнього виникнення між постачальником і одержувачем для



визначення якості продукції запрошується експерт або представник відповідної інспекції по якості або іншої компетентної організації.

Якщо при прийманні продукції за участю представника виявлена недостача продукції проти даних, зазначених у транспортних і супровідних документах (рахунку-фактурі, специфікації та ін.), то результати **приймання продукції по кількості** оформляються комерційним актом. Акт повинен бути складеним у той же день, коли недостача виявлена. Вимоги до змісту даного акту викладені в п. 25 Інструкції № П-6.

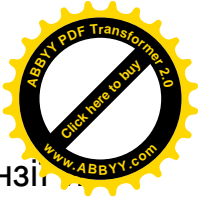
До акту приймання, яким установлюється недостача продукції, повинні бути прикладені:

- а) копії супровідних документів або порівнювальної відомості;
- б) квитанції станції (порту) призначення про перевірку ваги вантажу, якщо така перевірка проводилася;
- в) пломби від тарних місць, у яких виявлена недостача;
- г) оригінал транспортного документу (накладна, коносамент), а у випадку пред'явлення претензії транспортній організації, пов'язаній із цим документом, його копія;
- д) інші документи, які можуть свідчити про причини виникнення недостачі.

Порядок пред'явлення претензії, строки її розгляду, повідомлення заявника про результати розгляду претензії, відповідальність за порушення строків розгляду претензії та інші питання, пов'язані з виконанням умов договору, регламентуються Господарським процесуальним кодексом, введеним в дію Постановою Верховної Ради України № 1799-XII від 06.11.1991 р. у діючій редакції.

Згідно ст.6 Господарського процесуального кодексу підприємства, що допустили порушення майнових прав і законних інтересів партнерів, зобов'язані відновити їх, не чекаючи претензії. Підприємства й організації, чиї права й законні інтереси порушені, з метою врегулювання суперечок звертаються до особи, що відповідає за схоронність вантажу з письмовою претензією.

У претензії відзначаються:



а) повне найменування й поштові реквізити заявника претензії підприємства, якому пред'являється претензія, дата пред'явлення й номер претензії;

б) обставини, на підставі яких пред'явлена претензія; докази, які підтверджують ці обставини; посилання на відповідні нормативні акти;

в) вимоги заявника;

г) сума претензії і її розрахунок, якщо претензія підлягає грошовій оцінці, платіжні реквізити заявника претензії;

д) перелік документів, які додаються до претензії.

Претензія підписується керівником або заступником керівника підприємства, організації й направляється адресатові рекомендованим листом або вручається під розписку.

Претензія підлягає розгляду в місячний строк, перебіг якого починається від дня одержання претензії.

До претензії повинні бути прикладені всі документи, необхідні для її розгляду. Документи, що підтверджують вимоги заявника, додаються в оригіналі або в належним чином засвідчених копіях. Документи, які вже є в наявності в іншій стороні, можуть не додаватися, у такому випадку в претензії позначається про їх наявність.

Якщо відсутні будь-які документи, необхідні для розгляду претензії, підприємству надається право дослати їх, при цьому строк розгляду припиняється на п'ять днів, з урахуванням поштового обороту. Якщо документи у встановлений строк не будуть отримані, претензія розглядається по наявних документах.

Підприємства, які одержали претензію, зобов'язані задовольнити обґрунтовані вимоги заявника. Про результати розгляду претензії заявникові повідомляється в письмовій формі.

Визнана претензія повинна бути погашена або шляхом поставки товару, або шляхом зарахування на рахунок підприємства-заявника грошових коштів.

Якщо підприємство не має підстав на пред'явлення претензій або йому обґрунтовано відмовлено в ній, на підставі комерційного акту здійснюється списання вартості розкрадених або зіпсованих товарів на збитки підприємства. При цьому в обліку експортера відображаються наступні операції:



Зміст операції	Дебет	Кредит
Визначено витрати підприємства пов'язані із псуванням цінностей	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	26..., 28... «Готова продукція» «Товари» (за субрахунками)
На суму виявлених витрат зменшений фінансовий результат	794 «Результат надзвичайних подій»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Якщо **недостача відбулася в межах норм природних втрат** (усушки, утрушування), то сума недостачі списується до складу інших операційних витрат:

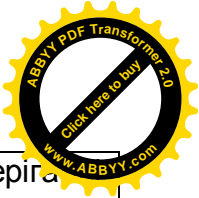
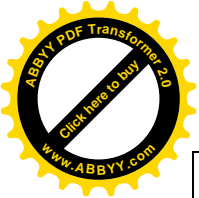
Зміст операції	Дебет	Кредит
Списано суму недостачі в межах норм природних втрат	946 «Втрати від знецінення запасів»	26..., 28... «Готова продукція» «Товари» (за субрахунками)

Якщо відповідно до вимог експортного контракту експортер зобов'язаний провести **операції по доробці (переробці) товарів на складі**, такі операції відображаються в обліку експортера наступними записами (табл. 8.3):

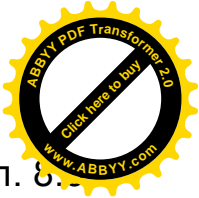
Таблиця 8.3

Відображення в обліку експортера переробки товару (готової продукції), призначеного на експорт

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано вартість продукції (товарів) на переробку	23 «Виробництво»	26.13 «Готова продукція на експорт у портах і на відповідальному зберіганні на складах» 28.13 «Товари експортні в портах і на



		відповідальному зберігачу на складах»
Нараховано вартість послуг переробки, наданих сторонньою організацією	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено податковий кредит по ПДВ по послугах переробки	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»



Продовження табл. 8.3

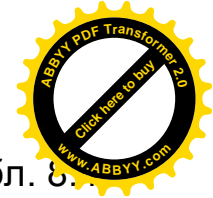
1	2	3
Відновлена в обліку готова продукція (товари) по новій вартості	26.13 «Готова продукція на експорт у портах і на відповідальному зберіганні на складах» 28.13 «Товари експортні в портах і на відповідальному зберіганні на складах»	23 «Виробництво»

Якщо переробку підприємство здійснює власними силами, то процес калькулювання вартості робіт з переробки відображається в загальному порядку калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), згідно П(с)БО 9 «Запаси» і П(с)БО 16 «Витрати». Відображення цих операцій у бухгалтерському обліку представлено в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Відображення в обліку експортера формування собівартості експортного товару при здійсненні переробки

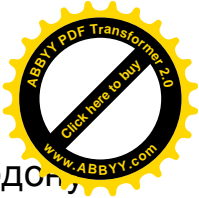
Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Списано продукцію (товари) в переробку	23 «Виробництво»	26.13 «Готова продукція на експорт у портах і на відповідальному зберіганні на складах» 28.13 «Товари експортні в портах і на відповідальному зберіганні на складах»



Продовження табл. 8.

1	2	3
Нараховано амортизацію устаткування, на якому здійснюється переробка	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»
Відображено матеріальні витрати на переробку	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
Нараховано заробітну плату робітникам та службовцям, зайнятим переробкою (доробкою) товарів	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Проведено нарахування на соціальні заходи	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Відображено інші витрати	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відновлена в обліку готова продукція (товари) по новій вартості	26.13 «Готова продукція на експорт у портах і на відповідальному зберіганні на складах» 28.13 «Товари експортні в портах і на відповідальному зберіганні на складах»	23 «Виробництво»

Наступний субрахунок, що може використовуватися для відображення руху товарів за кордоном - **«Товари експортні (28.14) або готова продукція на експорт у дорозі за кордоном» (26.14)**. Він використовується у випадках, якщо продавець не втрачає права власності на товар при перетинанні товаром митного кордону України. Відкривається цей рахунок на підставі одержання підприємством-



експортером документів про перетинання товаром митного кордону України (за відміткою у ВМД).

Рахунок **«Товари експортера на складах і в переробці за кордоном»** (28.15) аналогічний рахунку «Товари експортера в портах і на складах» (28.13). Рахунок ведеться, якщо право власності на товари має продавець в момент прийняття товару на склад за кордоном. У контракті це звичайно умови поставки групи «D» (DDU, DDP). Аналогічно ведеться аналітичний облік готової продукції на експорт.

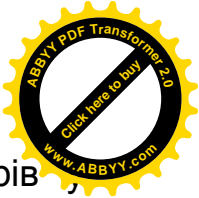
По товарах, знятим з експорту, ведеться рахунок **«Товари зняті з експорту»** (28.16).

Рахунок 28.17 **«Товари експортні відвантажені й послуги надані, але не відфактуровані»** використовується для обліку товарів, відвантажених на адресу іноземного покупця до кінця звітної періоду, тобто на них виписані рахунки, накладні й інші документи, що підтверджують відвантаження товару й виконання умов договору поставки, але в банк до кінця звітної періоду документи не були передані. Цей рахунок ведеться в основному в експортера при акредитивній формі розрахунків.

Відображення в бухгалтерському й податковому обліку урегулювання рекламаций при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності має деякі особливості. Відповідно до Положення «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)», затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 № 201 обов'язковим розділом зовнішньоекономічного договору є розділ, що регулює порядок пред'явлення рекламаций у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним з контрагентів своїх зобов'язань.

Належним чином оформлений контракт є основним документом, що дає право покупцеві висунути рекламацию продавцеві.

До **основних шляхів урегулювання рекламаций** можуть бути віднесені: повернення продавцеві товарів, а покупцеві – коштів; зниження контрактної ціни товарів; заміна товарів; ремонт і/або обслуговування.



Особливості обліку й оподаткування повернення товарів зовнішньоекономічній діяльності пов'язані з перетинанням митного кордону України товарами, які повертаються.

У випадку врегулювання рекламції шляхом повернення товарів з наступним перерахуванням коштів нерезиденту-покупцеві, перетинання такими товарами митного кордону України оформляється в митному режимі імпорту з виникненням відповідних зобов'язань по сплаті, відповідно до діючого законодавства, мита, митних платежів, податку на додану вартість.

Якщо підприємством обраний шлях урегулювання рекламції у вигляді заміни товарів, необхідно врахувати, що згідно ст. 71 Митного кодексу України ввіз товарів на митну територію України на строк, що не перевищує одного року від дня пропуску їх через митний кордон України під зобов'язання про зворотний їхній вивіз без яких-небудь змін, крім природного зношування, оформляється в **режимі тимчасового ввезення (вивезення)**.

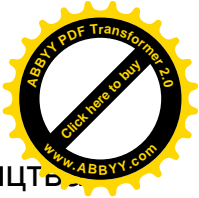
Статтею 23 Закону України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.92 р. № 2097-XII, зі змінами й доповненнями, встановлено, що товари, тимчасово ввезені на митну територію України й призначені до зворотного вивозу за її межі у встановлений термін у незмінному стані або відремонтованому виді, пропускаються через митний кордон України **без сплати мита**.

Питання оформлення товарів, ввезених на митну територію України з метою їхньої заміни (у тому числі гарантійної), тепер законодавчо недостатньо врегульований.

Так, Державна митна служба України в листі від 26.02.99 р. № 10/504-ЕП дає роз'яснення, що товари, що надходять на митну територію України в рамках операцій по їхній заміні (у тому числі гарантійної), підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту, а при подальшому вивозі їхніх замінників - експорту.

Здійснюючи оформлення ввозу товарів у режимі тимчасового ввезення (вивезення), у митний орган необхідно надати наступні документи:

1.Письмова заява із вказанням мети тимчасового ввезення (вивезення), найменування ввезених товарів, їхньої кількості й



вартості, строків зворотного вивозу товарів, зобов'язання керівництва не продавати товари, оформлені в режимі тимчасового ввезення (вивезення), без дозволу митного органу.

2.Контракт.

3.Товаросупроводжувальні документи (рахунки-фактури, пакувальні аркуші, ін.), згідно яким товар раніше був експортований.

4.Декларацію із відміткою про сплату всіх установлених платежів.

При тимчасовому ввозі (вивозі) суб'єкти господарської діяльності сплачують тільки вартість митних процедур.

При здійсненні зазначених операцій необхідно пам'ятати про максимальні строки розрахунків за експортними операціями, тобто виручка від реалізації повинна бути зарахована на поточний рахунок експортера не пізніше 90 днів з моменту експорту, незалежно від способу урегулювання рекламацій.

Якщо протягом одного року завезені в режимі тимчасового ввезення (вивезення) товари не повернуті покупцеві, то підприємству-продавцеві необхідно здійснити одну з нижче перерахованих операцій:

1.Заявити митниці про подальше вільне використання таких товарів.

2.Передати товари митниці з метою передачі у власність державі.

3.Передати такі товари митниці для зберігання.

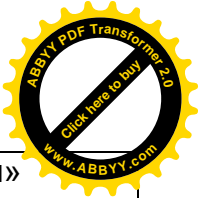
4.Знищити під контролем митниці, якщо такі товари не можуть бути використані.

Оскільки повернуті на митну територію України для ремонту (або заміни) товари є власністю іноземного покупця, у бухгалтерському обліку їх доцільно відображати на забалансових рахунках. Схема відображення в обліку представлена в табл. 8.5.

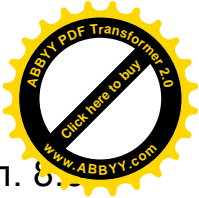
Таблиця 8.5

Схема відображення в обліку українського експортера заміни раніше вивезеного товару на підставі отриманої рекламації

Зміст операції	<i>Дебет</i>	Кредит
1	2	3
Зараховано передоплату за контрактом на поточний	312 «Поточні рахунки в	681 «Розрахунки за авансами

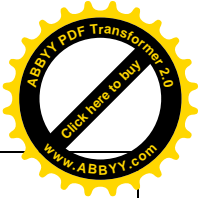


рахунок	іноземній валюті»	одержаними»
---------	-------------------	-------------

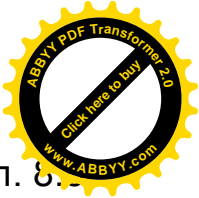


Продовження табл. 8.

1	2	3
Відображені доходи від реалізації товару	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Відображено податкове зобов'язання по ПДВ по нульовій ставці	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Визначена собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28... «Товари» (за субрахунками)
Визнані витрати, пов'язані з митним оформленням товару	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховані платежі за митне оформлення	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Сформовано фінансовий результат від реалізації товарів на експорт	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів» 93 «Витрати на збут»
	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
Відкориговано дохід на суму повернення товару (методом червоного сторно)	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Оприбутковані повернуті товари (методом червоного сторно)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28... «Товари» (за субрахунками)
Здійснюється коригування фінансових результатів (методом червоного	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»

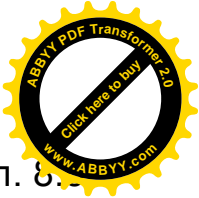


сторно)	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
---------	---	--



Продовження табл. 8.

1	2	3
Нараховане мито при оформленні товарів в режимі «імпорт»	28... «Товари» (за субрахунками)	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
Перераховані суми ПДВ на рахунки митного органу	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображений податковий кредит при сплаті ПДВ на рахунки митниці	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»
Повернуті грошові кошти покупцеві за забракований товар	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
Реалізовані товари на експорт (без передоплати)	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Визначена собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28... «Товари» (за субрахунками)
Відображено податкове зобов'язання по ПДВ по нульовій ставці	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Нараховані митні платежі при митному оформленні експорту	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховані митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»



Продовження табл. 8.6

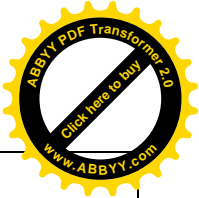
1	2	3
Сформовано фінансовий результат від реалізації товарів на експорт	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів» 93 «Витрати на збут»
	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»
Отримана виручка в іноземній валюті	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
Відображена курсова різниця а) позитивна	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Доходи від операційної курсової різниці»
	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

У випадку якщо товар, повернутий іноземним партнером, не замінюється, а ремонтується українським експортером, в обліку складаються записи, наведені в табл. 8.6.

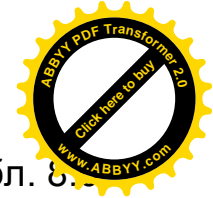
Таблиця 8.6

Відображення в обліку операцій, пов'язаних з ремонтом експортованих товарів, на підставі реєстрації іноземного партнера

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено повернення товарів, що не витримали тривалих строків експлуатації, для ремонту на підставі ВМД у режимі тимчасового ввезення	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	—



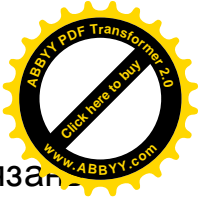
(Вивезення)		
-------------	--	--



Продовження табл. 8.

1	2	3
Нараховані митні платежі	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховані митні платежі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Понесені витрати на гарантійний ремонт	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за заробітною платою» 65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано витрати на гарантійний ремонт	949 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
Відремонтований товар відправлений покупцеві	—	022 «Матеріали, прийняті для переробки»
Нараховані митні платежі	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Витрати віднесені на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності» 93 «Витрати на збут»

Розглянемо докладніше **нарахування витрат, пов'язаних з виконанням експортних контрактів**. Особливості відображення в обліку цих витрат, полягають в наступному. Витрати, пов'язані з експортом товарів, виходячи з визначення витрат, підрозділяються на витрати, зв'язані зі списанням активів, і на витрати, пов'язані з виникненням додаткових зобов'язань у підприємства.

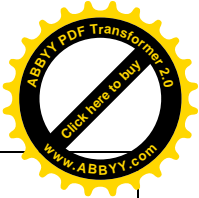


Витрати, пов'язані з виникненням додаткових зобов'язань, поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності (рахунки 92, 93, 94). Робота із цими рахунками має свою специфіку.

Так, якщо послуги, надані сторонньою організацією, були попередньо оплачені підприємством, то нарахування витрат відображається не в момент оплати цих послуг, а, відповідно до принципу відповідності доходів і витрат підприємства (П(с)БО №15 «Доходи»), у момент одержання доходів від реалізації товарів, для яких ці витрати були понесені, або по закінченню звітного періоду. У бухгалтерському обліку це відображається записами:

Зміст операції	Дебет	Кредит
Здійснено передоплату сторонній організації за замовлені послуги (наприклад, передоплата за перевезення)	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено суму ПДВ (у випадку надання послуги українською організацією)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
Під час підписання акту про виконані роботи (надані послуги) збільшені витрати підприємства	92, 93, 94 «Адміністративні витрати» «Витрати на збут» «Інші витрати операційної діяльності»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Відображено податковий кредит по ПДВ	644 «Податковий кредит»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Якщо спершу була надана послуга, тобто виникла кредиторська заборгованість, пов'язана з реалізацією товарів на експорт, то відображення в обліку експортера таких послуг буде мати вигляд:

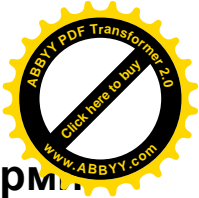


Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено витрати, пов'язані з виконанням експортного контракту	92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Оплачено послуги сторонньої організації	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Якщо на момент споживання послуг, момент здійснення підприємством витрат і оплати за ці послуги збігаються по датах, у бухгалтерському обліку прийнято робити запис:

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено витрати, пов'язані з виконанням експортного контракту	92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»	311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Таким чином в бухгалтерському обліку відображається нарахування витрат і перерахування відповідної оплати за митне оформлення, розрахунково-касове обслуговування, транспортування, та інші витрати, пов'язані з рухом експортних товарів.



8.3 Облік розрахунків з іноземними покупцями. Форми розрахунків і специфіка їхнього відображення в бухгалтерському обліку

Будь-який договір купівлі-продажу товарів містить умови про порядок оплати, такі як форма, засіб й валюта платежу. Варіювання цих умов викликало необхідність розробки стандартних форм розрахунків. Застосування того або іншого методу платежу (форми розрахунку) вибирається з урахуванням ділового ризику, притаманного виконанню конкретного контракту.

У зовнішній торгівлі застосовуються наступні форми розрахунків (методи платежів):

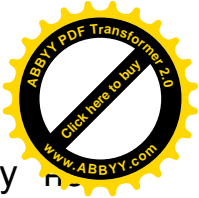
- авансовий платіж;
- акредитив;
- інкасо;
- відкритий рахунок;
- розрахунки по гарантійних сумах;
- розрахунки по кредиту.

Як засоби платежу можуть бути використані:

- чек;
- тратта;
- банківський переказ.

Вибір методу платежу залежить від домовленості між продавцем і покупцем і від банківських угод між державами. При укладанні договорів з нерезидентами українським суб'єктам варто використовувати Типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті, затверджені Постановою КМУ № 444 від 21.06.1995 р.

Найбільш безпечним для експортера є використання **авансової форми розрахунку**, оскільки при цьому на момент виконання ним зобов'язань щодо реалізації товару, оплата за такі товари вже отримана на поточний рахунок. У цьому випадку експортер не несе ризику щодо відмови покупця від платежу за товари, які вже



відвантажені. Також у випадку здійснення авансового платежу не відбувається кредитування покупця, тобто експортер не фінансує за рахунок власного оборотного капіталу укладену угоду.

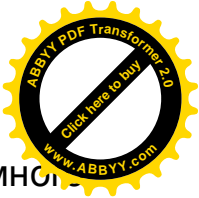
Недолік авансового платежу полягає в тому, що, забезпечуючи безпеку експортера, він не гарантує безпеку покупця, тому що існує ймовірність того, що експортер не здійснить доставку товару або будуть отримані товари неналежної якості, такі, що не відповідають вимогам специфікацій і ін. Крім того, для покупця здійснення авансового платежу означає кредитування продавця, тобто фінансування продажу від моменту здійснення авансового платежу до моменту надходження товарів у розпорядження покупця. Тому для суб'єкта підприємницької діяльності України авансовий платіж найбільш прийнятний тоді, коли цей суб'єкт є експортером.

У випадку якщо суб'єкт підприємницької діяльності сам є покупцем і за домовленістю з іноземним контрагентом вибирає як метод платежу авансовий платіж, варто мати на увазі, що вартість товарів, за які здійснюється авансовий платіж, повинна бути невеликою в порівнянні з обсягами його товарообігу й щоб цей авансовий платіж не представляв для нього будь-якого істотного ризику.

Авансова форма розрахунків застосовується при угодах на значні суми з метою кредитування експортерів. У контракті може бути обумовлене цільове призначення використання авансу, контроль за яким покладено на банк підприємства-експортера.

На практиці повна оплата товарів у момент їхнього замовлення не є загально розповсюдженою формою платежу. Частіше використовується так звана «**часткова передоплата**», тобто частина покупної ціни товару оплачується у вигляді авансу шляхом перерахування коштів, а залишок покупної ціни виплачується продавцеві або коштами в міру доставки товарів, або з використанням інших методів платежу.

Відображення в бухгалтерському обліку експортера операції із застосуванням авансових платежів демонструє наступний умовний приклад.



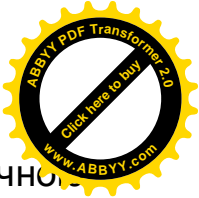
Українське підприємство «ЄГЄР» одержало аванс від іноземного партнера - фірми «VEER» у розмірі 10 000 дол. США; курс НБУ на момент зарахування валюти склав 8,25 грн/дол. США. Одержавши аванс, підприємство «ЄГЄР» відвантажило на адресу фірми «VEER» товари на загальну суму контракту, укладеному на умовах EXW, що становить 20 000 дол. США, курс НБУ на момент відвантаження склав 8,30 грн/дол. США. Виручка зарахована на валютний рахунок підприємства «ЄГЄР» за курсом НБУ 8,35 грн/дол. США. Відображення операцій в обліку експортера представлено в табл. 8.7.

Таблиця 8.7.

Відображення в обліку експортної операції на умовах часткової передоплати

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1. Отримано аванс від іноземного покупця	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	10 000 дол. США 82 500 грн
2. Реалізовано товар - на суму авансу - на суму неоплаченої поставки	681 «Розрахунки за авансами одержаними» 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	10 000 дол. США 82 500 грн 10 000 дол. США 83 000 грн
3. Надійшла решта оплати від іноземного покупця	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	10 000 дол. США 83 500 грн
4. Відображено курсову різницю	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Доходи від операційної курсової різниці»	500 грн

Для визначення доходу від реалізації і заповнення фінансової звітності підприємства (Форма №2, розділ 1, рядок 010) сума



отриманого авансу враховується згідно П(с)БО 21 за історичною вартістю, тобто за курсом на дату одержання грошових коштів в іноземній валюті. Дебіторська заборгованість покупця, що утворилася після виконання експортером своїх зобов'язань, є монетарною статтею балансу, отже при першому визнанні її сума обчислюється за курсом на дату виконання господарської операції, а надалі при зміні валютного курсу дебіторська заборгованість підлягає переоцінці в загальному порядку.

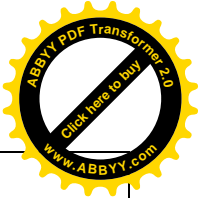
Розрахунки по інкасо здійснюються у двох видах: з негайною оплатою та з попереднім акцептом. При цій формі розрахунків постачальник, відвантаживши товар, направляє комплект документів з рахунком у банк для оплати. Перевіривши документи, банк зараховує необхідну суму на рахунок постачальника.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, з використанням інкасо з негайною оплатою наведено в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Відображення в обліку експортера розрахунків у формі інкасо

Зміст операції	Дебет	Кредит
Комплект документів з рахунком пред'явлений у банк	362... «Розрахунки з іноземними покупцями» (за субрахунками)	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Визначена собівартість готової продукції, товарів, робіт, послуг.	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція» 28 «Товари» 23 «Виробництво»
Отримані грошові кошти на рахунок експортера	312... «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362... «Розрахунки з іноземними покупцями»



	(за субрахунками)	(за субрахунками)
--	-------------------	-------------------

При **інкасо з попереднім акцептом** постачальник направляє документи й рахунок у банк, що його обслуговує, із дорученням стягнути з покупця необхідну суму через іноземний банк. Після одержання документів, покупець у встановлений термін або дає згоду на перерахування коштів або обґрунтовує відмову. Акцепт здійснюється протягом 5 банківських днів, але не більше 5 календарних. Якщо відмова від акцепту клієнтом не зроблена, акцепт здійснюється автоматично.

При поставці товару покупець товару може не дати згоду на оплату рахунку постачальника в повному обсязі через наступні причини:

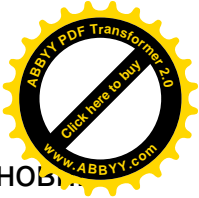
- надано рахунок на не замовлений товар;
- товар відвантажений не за відповідною адресою;
- документально встановлена недоброякісність товару;
- експортер пред'явив рахунок на раніше оплачений товар;
- відсутні зазначені в договорі документи на товар або в них виявлена розбіжність із умовами зовнішньоекономічного договору.

Почупець може відмовитися від сплати рахунку частково по таких причинах:

- у платіжних документах постачальника допущена арифметична помилка;
- постачальник відвантажив товар у кількості, що перевищує договірну ціну;
- постачальник відвантажив не замовлений товар поряд із замовленим.

Багато угод у міжнародній торгівлі носять одноразовий характер. Як правило, продавець і покупець недостатньо інформовані друг про друга, продавець не впевнений у платоспроможності покупця.

Для вирішення проблеми гарантування платежів сторонами може використовуватися **документарний акредитив**, відкриття якого передбачається звичайно в основному контракті. Акредитив по своїй природі являє собою окрему угоду, яка укладається і виконується для забезпечення розрахунків за основним контрактом.



При укладанні контракту варто звернути увагу на те, щоб основні умови акредитива були сформульовані чітко й повно.

Зокрема, у контрактах визначається наступне:

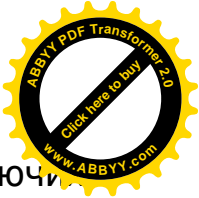
- найменування банку, у якому буде відкритий акредитив;
- вид акредитива;
- строки, у які покупець дає доручення банку відкрити акредитив (через певну кількість днів з дати підписання контракту або за певну кількість днів до початку відвантаження);
- найменування виконуючого банку;
- перелік документів, проти яких повинен здійснюватися платіж;
- терміни дії акредитива;
- спосіб виконання акредитива;
- інші умови (залежно від виду акредитива).

Якщо сторони зовнішньоекономічного контракту домовилися про те, що платіж за товари, продукцію, що поставляється, надані послуги буде здійснюватися у формі документарного акредитива, то покупець подає заяву банку про відкриття акредитива на користь продавця на суму угоди.

Заява на акредитив - це документ, за допомогою якого банку поручається відкрити акредитив на умовах, зазначених у цьому документі, відповідно до контракту.

У заяві вказується наказодавець і бенефіціар (особа, на користь якої відкривається акредитив), вид акредитива, банки, що авізують акредитив та підтверджують його, дата й місце закінчення строку акредитива, дозвіл на часткові відвантаження й перевантаження; спосіб виконання акредитива; опис товару й умови поставки, перелік документів, проти яких виконується акредитив, дата першого відвантаження й строк, протягом якого повинні бути представлені документи.

Акредитив є найбільш надійною та вигідною для експортера формою розрахунків. **Акредитив** - це зобов'язання банку за вказівкою імпортера оплатити тратту експортера або акцептувати його тратту при наявності необхідних зобов'язань. У цьому випадку правовідносини регулюються уніфікованими правилами й звичаями для документарних акредитивів, виданими Міжнародною

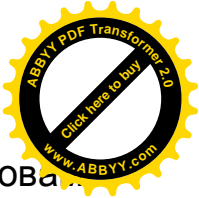


торговельною палатою в 1983 р. Строк оплати відповідно до діючих нормативних документів на Україні за акредитивною формою становить 90 днів.

Порядок застосування цієї форми розрахунків наступний: одержавши акредитив від іноземного банку, український банк перевіряє його дійсність і протягом трьох робочих днів направляє українському експортерові (бенефіціару) повідомлення про відкриття на його користь акредитива з необхідними документами, призначеними для бенефіціара. Експортер перевіряє відповідність акредитива умовам, зафіксованим у контракті (суму, вид акредитива - відкличний або безвідкличний, строк його дії й ін.), і свої зауваження, якщо вони є, у триденний строк з моменту одержання авізо повідомляє банк. Одночасно експортер направляє іноземному покупцеві вимогу про зміну умов акредитиву відповідно до зауважень. Якщо протягом зазначеного триденного строку зауваження в банк не надійшли, то вважається, що бенефіціар (експортер) згодний з усіма умовами акредитива. Виконання акредитива може здійснюватися через банк експортера або імпортера. Після виконання зобов'язань та оформлення належного пакету документів, експортер направляє їх у банк із листом-дорученням. Якщо виконуючим банком є банк експортера, то він здійснює платежі по пред'явленню документів або ж відповідно до умов акредитива акцептує виставлені векселі (тратти) проти представлених експортером документів. Банк здійснює оплату експортерові з акредитива тільки після одержання відповідного відшкодування від іноземного банку.

Акредитивна форма розрахунків є найбільш складною й дорогою, але й найбільш надійною. За виконання операцій, пов'язаних з акредитивом (авізування, підтвердження, перевірка документів, оплата та ін.) банки стягують додаткову комісійну плату.

Для успішного проведення акредитивної операції й щоб уникнути можливих суперечок імпортер повинен проінструктувати (у заяві) банк про відкриття саме такого акредитива, що передбачений в основному контракті, тобто фактично повторює всі умови розділів зовнішньоекономічного контракту, що стосуються порядку платежів.



В разі якщо відкритий акредитива не задовольняє умови укладеного зовнішньоторговельного контракту, продавець має право розірвати контракт або, принаймні, попередити покупця про розрив контракту. Крім того, у цьому випадку продавець має повне право на відмову у відправленні вантажу.

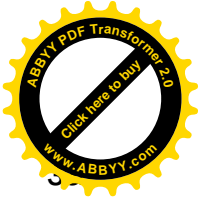
Варто пам'ятати й про те, що документарний акредитив - це **окремий контракт із банком**. Отримавши інструкції від свого клієнта, банк, як правило чітко їх дотримується, отже акредитив діє незалежно від основного контракту, що лежить у його основі. Він є додатковим до основного контракту, але окремим і незалежним. Тому банки ні в якій мірі не несуть відповідальності за невиконання інших умов основного контракту будь-яким із партнерів.

Документарний акредитив дозволяє документам і коштам рухатися в протилежному напрямку, надаючи експортеріві гарантію отримання оплати і забезпечуючи імпортеріві точний перевірючий механізм виконання зобов'язань постачальником.

Для експортера акредитивна форма є вигідною, оскільки забезпечує більш швидке одержання валютного виручки за умови, що експортер дотримується умов цього акредитива. Якщо акредитив підтверджений, додається гарантія платежу від другого банку. Крім того, існує чіткий комплекс міжнародних правил використання документарних акредитивів, що забезпечує надійність цієї форми розрахунків.

При розрахунках у формі акредитиву в обліку експортера відображуються записи, аналогічні тим, що й при розрахунках по інкасо. Певні особливості має аналітичний облік, наприклад до рахунку 362 може бути відкритий субрахунок «розрахунки по акредитивах».

Облік розрахунків по відкритому рахунку. При даній формі розрахунків постачальник направляє документи й рахунок не в банк, а безпосередньо покупцеві. Дана форма розрахунків застосовується при бартерних операціях і при реалізації продукції з консигнаційних складів, також у випадку здійснення розрахунків на незначні суми. Заборгованість покупця відображається на субрахунку «Розрахунки з іноземними покупцями по відкритому рахунку». Бухгалтерські записи ведуться аналогічно до інкасової форми розрахунків.



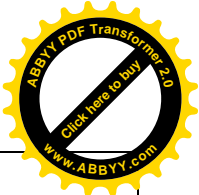
Розрахунки за комерційним кредитом. Розрахунки комерційним кредитом здійснюються в рамках 90 днів, якщо українське підприємство не має спеціального дозволу на подовження строку розрахунків. При використанні цієї форми розрахунків необхідно чітко визначити механізм погашення кредиту, нарахування та оплати відсотків, якщо вони передбачаються зовнішньоторговельним контрактом.

Якщо підприємство вибрало форму розрахунків, пов'язану із кредитуванням іноземного партнера, то в бухгалтерському обліку робляться записи, наведені в табл. 8.9. Також може виявитися доцільним використання спеціальних субрахунків до рахунку 362.

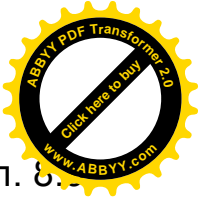
Таблиця 8.9

Відображення в обліку експортера поставки товарів на умовах кредитування нерезидента

Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Товар поставлено покупцеві, документи подані в банк	362... «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Визначено собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
Нараховані відсотки за користування товарним кредитом	362... «Розрахунки з іноземними покупцями»	732 «Відсотки одержані»
Отримано вексель на суму дебіторської заборгованості (контрактна вартість товару та нараховані відсотки)	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»	362... «Розрахунки з іноземними покупцями»
Отримано оплату в рахунок погашення векселя	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»
Відображена курсова різниця, пов'язана з		



дебіторською заборгованістю за товари:		
а) позитивна	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
б) негативна	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»
Відображена курсова різниця, пов'язана з заборгованістю по нарахованим відсоткам:		



Продовження табл. 8:

1	2	3
а) позитивна	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
б) негативна	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»

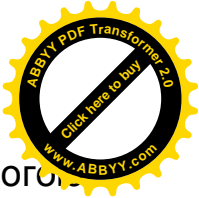
Якщо вексель не погашається в строк, то для його обліку в застосовують відповідний субрахунок (визначається підприємством самостійно відповідно до діючої облікової політики), наприклад, 342.1 «Короткострокові векселі отримані в іноземній валюті і прострочені платежем».

Якщо розрахунки по кредиту гарантуються банком, то одержання його продавцем відображається на за балансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані», дебіторська заборгованість при цьому залишається в обліку підприємства на рахунку 362... до її погашення.

Зупинимося докладніше на **засобах платежу**, що застосовуються в міжнародних розрахунках.

Чек є письмовим дорученням банку виплатити певну суму грошових коштів пред'явникові чека або певній особі, зазначеній в чеку. Він має властивості, які визначаються чековим правом, і оплачується по його пред'явленню. У випадку відсутності покриття чека на банківському рахунку й відмови від прийому чека, банку, що виписав чек відповідно до чекового права, загрожує відповідальність. Чековий обіг регулюється законодавством конкретної країни і тільки деякі з них привели у відповідність із пропозиціями міжнародної конвенції свої положення чекового права.

- Чек може бути виписаний:
- іменним, на певну особу;



- на пред'явника, тобто може бути переданий за допомогою вручення іншій особі. Будь-яка особа, що пред'явила чек, одержує по ньому виплату;

- переказним, тобто може бути переданий іншій особі шляхом індосаменту або декількох індосаментів.

Чек є **засобом оплати** (на відміну від векселя, який є кредитним інструментом), досить розповсюдженим у західних країнах. У міжнародному обороті найчастіше використовуються чеки, що виписуються банком однієї країни на банк іншої країни. Такі чеки можуть бути предметом покупки банками, на відміну від чеків, що виписуються окремими особами (фірмами). Банки рідше скуповують чеки приватних осіб і фірм, оскільки така операція пов'язана з ризиком відсутності покриття, тобто неплатоспроможністю особи, що виписала чек.

Обов'язковими реквізитами чека виступають наступні **елементи**: слово «чек»; безумовне доручення виплатити певну грошову суму; позначення місця, де буде здійснена виплата; позначення місця й дати виписки чека; підпис особи чек, що виписала чек.

Чеки мають обмежений чековим правом **термін дії** (наприклад, протягом 20 днів від дня виписки чека в країнах Європи). Відносно чеків діють установлені строки опротестування (наприклад векселя у формі нотаріального акту у випадку відмови банком виплати заборгованості по ньому). У деяких випадках чек може бути анульований.

Однак, у товарообігу **не рекомендується** використовувати чеки як засоби платежів у зв'язку з тим, що:

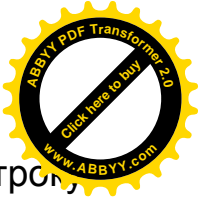
1) відомі випадки виявлення відсутності покриття чека, що свідчить про несолідність партнера;

2) валюта надходить не відразу, оскільки:

- чек, відправлений партнером поштою, необхідно пред'явити до інкасо в банку;

- банк (у рамках інкасо) знову відправляє чек у країну партнера;

- іноземний банк реалізує чек і акцептує рахунок інкасуючого банку.



У цілому строк реалізації чека є тривалішими у порівнянні строк, отримання оплати за платіжним дорученням, що робить цей засіб платежу менш ефективним.

Банківська тратта — це переказний вексель, виставлений банком або особою від його імені до оплати. Розрахунки з використанням банківських тратт виконується в наступному порядку. Банк імпортера здійснює переказ коштів на кореспондентський рахунок і інформує про це банк експортера. Банк експортера зараховує валютну виручку на рахунок українського експортера. Організацію документообігу щодо акцепту та надходження коштів бере на себе банк експортера. Банк імпортера (банк-емітент) контролює сплату суми імпортером. При відмові імпортера від акцепту банк-емітент перевіряє обґрунтованість відмови й сповіщає про це банк-ремітент (банк експортера). При цьому банк-ремітент вживає заходів по стягненню платежу.

Банківський переказ — це розрахункова операція, що здійснюється між банками на підставі вказівок платника про сплату (зарахування на рахунок) у зазначеному розмірі коштів одержувачеві (бенефіціару), за умови пред'явлення їм відповідних документів. Банківські перекази виконуються за допомогою платіжних доручень, які являють собою наказ банку про перерахування коштів одержувачеві.

Механізм проведення банківського переказу полягає в наступному: експортер направляє документи імпортерові; на підставі отриманих документів імпортер дає вказівку своєму банку про переказ коштів у банк одержувача (експортера). Банк імпортера перераховує кошти у банк експортера прямо або через банк-кореспондент на підставі заяви, у якій вказується: сума, спосіб виконання, найменування одержувача і його точна адреса, номер його рахунку в банку й найменування банку, валюта платежу. Переказ коштів на рахунки українських експортерів здійснюється на підставі телеграфних і поштових доручень.

Порядок оформлення та виконання банками **платіжних доручень в іноземній валюті** регламентується Положенням про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів,



затвердженням Постановою Правління НБУ № 216 від 28.07.2008 р. (детальніше – див. розділ 7.2). При виконанні платежів за зовнішньоторговельними контрактами, банки, здійснюють валютний контроль за розрахунками резидентів, відповідно до Закону України №185/94-ВР від 23.09.1994 р. та Постанова Правління НБУ № 136 від 24.03.1999 р.

8.4. Особливості оподаткування експортних операцій

При розгляді питання оподаткування експорту товарів (робіт, послуг) варто звернути увагу на ряд особливостей, що виникають у податковому обліку. Зупинимося спочатку на особливостях розрахунку податку на прибуток.

З метою оподаткування у відповідності зі статтею 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., у редакції від 21.08.2009 р., № 1608-VI (далі - Закон «Про оподаткування прибутку підприємств») операції із розрахунками в іноземній валюті віднесені до **операцій особливого виду**. Слід відразу зазначити, що експортні операції як і будь-які операції, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг ведуть до збільшення як валових доходів, так і валових витрат.

В загальних випадках датою збільшення **валових витрат** виробництва (обігу), вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата списання коштів з банківського рахунку платника податків на оплату товарів (робіт, послуг);

або дата оприбуткування платником податків товару, а для робіт (послуг) - дата фактичного одержання платником податків результатів робіт (послуг).

При здійсненні операцій з нерезидентами валові витрати збільшують на дату оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) - на дату їх фактичного отримання, незалежно від наявності їх оплати.

До складу валових витрат, крім витрат експортера (як звичайного продавця, що працює на українському ринку) по придбанню,



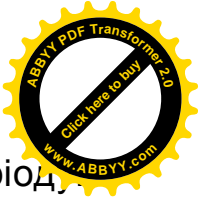
транспортуванню товарів, страхуванню й перевезенню вантажів, інших витрат, пов'язаних з адміністративно-управлінською й збутовою діяльністю виникає ряд специфічних витрат. Так, господарські операції суб'єкта підприємництва із продажу товарів покупцям-нерезидентам і вивозу за межі митної території України при митному оформленні обумовлюють нарахування й сплату встановлених чинним законодавством мита та митних платежів. Порядок їхнього нарахування й сплати докладно розглянутий у розділі 6.

Сума оплати за митне оформлення та послуги інших органів, уповноважених здійснювати контроль за пропуском вантажів при вивозі їх за митну територію України (наприклад, витрати, пов'язані із проходженням фітосанітарного контролю, карантинної експертизи) включається до складу валових витрат у момент їхньої оплати.

При вивозі товарів за митну територію України суб'єктами зовнішньоекономічних відносин може сплачуватися також вивізне мито (класифікатор звільнень від обкладань вивізним митом наведено у розділі 6). Вивізне мито включається до складу валових витрат на дату оформлення ВМД в режимі «експорт».

Продаж товарів на експорт відповідно до зовнішньоекономічного контракту купівлі-продажу передбачає передачу українським експортером права власності на товари іноземному покупцеві. Тому в продавця таких товарів, відповідно до пп.11.3.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" виникає **валовий дохід** на дату будь-якої з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків.

Слід зазначити, що сума валового доходу, отримана (нарахована) платником податків в іноземній валюті, пов'язаного з реалізацією товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховується в гривневий еквівалент по офіційному валютному курсі НБУ, що діяв на дату одержання (нарахування) таких доходів, і **не підлягає** перерахуванню у зв'язку зі зміною курсу гривні стосовно



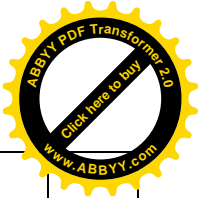
іноземних валют, встановленого НБУ протягом такого звітного періоду. Проілюструємо це на прикладі.

Українське підприємство «ЄГЕР» одержало від іноземного партнера фірми «LAIN» передоплату за експортований товар у розмірі 10 000 євро. Курс НБУ на дату зарахування іноземної валюти на рахунок підприємства становив 11,85 грн/євро. Після одержання авансу підприємство «ЄГЕР» відвантажило товар за контрактом, укладеним на умовах EXW, на загальну суму 20 000 євро. На дату реалізації товару курс НБУ склав 11,90 грн/євро. Отримавши товар іноземна фірма «LAIN» перерахувала 10 000 євро в оплату експортерів. На дату зарахування валютної виручки на рахунок підприємства «ЄГЕР» курс НБУ дорівнював 12,0 грн/євро. У бухгалтерському й податковому обліку ці операції будуть відображені таким чином (табл. 8.10):

Таблиця 8.10

Порядок визнання доходів від експорту в бухгалтерському та податковому обліках.

Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
	Дебет	Кредит	Сума, грн.	ВД	ВР
1. Отримано аванс на поточний рахунок	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	118 500	118 500	-
2. Реалізовані товари на експорт:					
а) на суму отриманого авансу	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	702 «Дохід від реалізації товарів»	118 500	-	-
б) на суму неоплачену покупцем	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	119 000	118 500	-



3. Отримана решту оплати на поточний рахунок	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	120 000	-	-
4. Відображена курсова різниця	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Дохід від операційної урсової різниці»	1 000	-	-

Як видно з розглянутого приклада, курсові різниці, нараховані на дебіторську заборгованість, яка відображена на рахунку 362 і є монетарною статтею балансу, в податковому обліку не відносяться до складу валового доходу (валових витрат). Відповідно Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» у податковому обліку відображаються курсові різниці, нараховані в результаті зміни балансової вартості заборгованості, основна сума якої (без відсотків, комісій і винагород) виражена в іноземній валюті й залишку коштів на валютних рахунках і в касі підприємства. При цьому, під терміном **«заборгованість»** розуміється:

- основна сума (або її непогашена частина) фінансового кредиту, депозиту, вкладу;
- сума відсотків, нарахованих на таку основну суму фінансового кредиту, депозиту (вкладу), строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;
- вартість (непогашена частина вартості) об'єкта фінансового лізингу;
- платежі за такий об'єкт фінансового лізингу, строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду.

Отже, ні дебіторська, ні кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, що виникає в резидента в ході виконання зовнішньоекономічних операцій у податковому обліку не відображається.

Залишок грошових коштів в іноземній валюті підлягає переоцінюванню в податковому обліку, оскільки незалежно від метода, обраного для обліку іноземної валюти, на кінець звітного періоду залишок іноземної валюти необхідно оцінювати за курсом НБУ на



останню дату цього періоду. Позитивна різниця, що виникає при здійсненні такої переоцінки відноситься до складу валових доходів підприємства, а негативна – до складу валових витрат.

На відвантажені на експорт товари, надані нерезиденту послуги оформляється податкова накладна, обидва екземпляри якої зберігаються в платника податків. Відсутність податкових накладних є порушенням ведення податкового обліку.

Відповідно до пункту 7 "Порядку ведення книги обліку продажу товарів (робіт, послуг)", затвердженого наказом Державною податковою адміністрацією України від 30.05.97 № 165, платник податків веде окремий облік операцій із продажу товарів (робіт, послуг) на експорт.

При виконанні експортних операцій склад валових доходів і валових витрат змінюється не тільки в результаті реалізації товарів (робіт, послуг) або при перерахуванні заборгованості і валютних цінностей, отриманих від такої реалізації. Згідно пп.7.3.5 ст. 7 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», у випадку продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника податків збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, валові витрати – на суму балансової вартості реалізованої валюти (порядок визначення балансової вартості іноземної валюти розглянуто в розділі 7.2). Варто звернути увагу, що курс НБУ на день продажу валюти в податковому обліку (на відміну від бухгалтерського) на суму валових витрат не впливає.

До складу валових витрат при реалізації валюти включаються також суми, витрачені на оплату комісійної винагороди банкам за здійснення операцій на міжбанківському валютному ринку, та іншим особам, послуги яких безпосередньо пов'язані з реалізацією іноземної валюти. Якщо банк утримує суму комісійної винагороди без зарахування на поточний рахунок підприємства, то валовий дохід від продажу валюти зменшується на суму, утримувану банком, а валові витрати не збільшуються.

Порядок нарахування і сплати **податку на додану вартість** по операціях у зовнішньоекономічній діяльності регламентується Законом



України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997 рр.
(далі — Закон про ПДВ).

При зовнішньоторговельних операцій, в яких покупцем виступає нерезидент, **об'єктом оподаткування ПДВ** є операції з поставки (вивезення, пересилання) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту за кошти або інші види компенсацій (винагороди). При цьому до експорту також прирівнюються:

поставка послуг з міжнародного перевезення пасажирів, багажу та вантажів, будь-яким транспортним засобом, якщо таке перевезення здійснюється територією двох чи більше країн і при цьому пункт відправлення і/або пункт призначення знаходяться на території України, незалежно від резидентського статусу сторін договору перевезення;

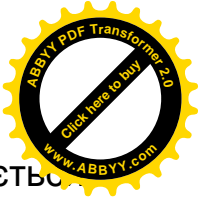
поставка товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;

поставка об'єкта фінансового лізингу за межі митного кордону України.

Товари вважаються експортованими в разі, якщо їх експорт засвідчений належно оформленою митною вантажною декларацією.

База оподаткування ПДВ визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів за винятком ПДВ та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку. До складу контрактної вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються підприємству покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг).

Згідно п.6.2 ст. 6 Закону про ПДВ, при здійсненні експорту застосовується **ставка ПДВ**, що становить "0" відсотків до бази оподаткування. Застосування "нульової" ставки означає, що в підприємства виникають податкові зобов'язання в розмірі нуль, а значить податковий кредит, що виникає при придбанні продукції,



товарів, робіт, послуг призначених до експорту, не погашається нарахованими податковими зобов'язаннями. Якщо податковий кредит експортера не перекривається сумою податкового зобов'язання звітного порядку, то підприємство може претендувати на бюджетне відшкодування ПДВ.

Якщо експортуються товари, які на території України звільнені від нарахування ПДВ, то використання "нульової" ставки не дозволяється. При цьому податковий кредит не виникає, а ПДВ, оплачений постачальникам сировини й матеріалів, які були використані для виробництва експортної продукції, включаються, згідно із пп.5.3.3 Закону про оподаткування прибутку підприємств, до складу валових витрат.

Порядок експортного відшкодування сум ПДВ визначено статтею 8 Закону України «Про податок на додану вартість» та Порядком відшкодування податку на додану вартість, затвердженого спільним наказом ДПАУ й Держказначейства України від 02.07.1997 р. № 209/72.

Якщо за результатами звітного періоду сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, то таке перевищення враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні податкові періоди, а при відсутності боргу - зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду. Якщо у наступному податковому періоді перевищення зберігається, ця сума, за вибором підприємства:

або підлягає бюджетному відшкодуванню в частині, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій у попередніх податкових періодах постачальникам товарів і послуг;

або включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

При цьому необхідно підкреслити, що для визначення експортного відшкодування до складу податкового кредиту включаються суми податку, фактично сплачені експортером коштами в складі ціни придбаних товарів (робіт, послуг) у постачальників таких товарів (робіт, послуг), вартість яких включається до складу валових витрат або підлягає амортизації, а при імпортуванні таких товарів



(робіт, послуг) - суми ПДВ, фактично сплачені на рахунки митних органів.

Операції по відшкодуванню сум податку здійснюються на підставі даних декларації по податку на додану вартість, що надається платником в орган державної податкової служби по місцю реєстрації, і стосуються лише тих платників податків, у яких наступили строки відшкодування податку на додану вартість відповідно до законодавства.

Відшкодування сум податку проводиться згідно з рішенням підприємства шляхом:

або перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на поточний рахунок підприємства;

або зарахування суми відшкодування в рахунок платежів з податку на додану вартість;

або зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), які надходять до державного бюджету.

Якщо підприємство прийняло рішення про зарахування належної йому повної суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних періодів, зазначена сума у подальшому не враховується при розрахунку сум бюджетного відшкодування наступних податкових періодів.

Якщо підприємство прийняло рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, до податкового органу подається:

податкова декларація;

заява про повернення повної суми бюджетного відшкодування;

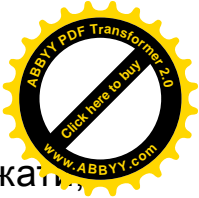
розрахунок суми бюджетного відшкодування;

копії погашених податкових векселів (податкових розписок), у разі їх наявності;

оригінали п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій.

В п'ятиденний термін після надання декларації податковим органам підприємство подає органу Державного казначейства України копію декларації, з відміткою податкового органу про її прийняття.

Протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, податковий орган проводить документальну невивізну



перевірку заявлених даних. За наявності достатніх підстав вважається, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням законодавства, податковий орган має право протягом такого ж строку провести позапланову виїзну перевірку для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування.

Якщо за наслідками перевірки виявлено невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то податковий орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її у зменшення зобов'язань з ПДВ наступних періодів;

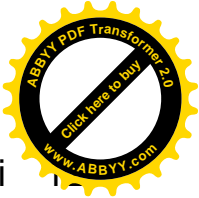
б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування надсилає податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови у наданні бюджетного відшкодування.

Після закінчення перевірки податковий орган зобов'язаний у п'ятиденний термін надати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. На підставі цього висновку протягом наступних п'яти операційних днів орган державного казначейства перераховує кошти з бюджетного рахунку на поточний рахунок підприємства.

Суб'єкт ЗЕД не має права на отримання бюджетного відшкодування якщо підприємство:

а) було зареєстрована як платник ПДВ менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування;

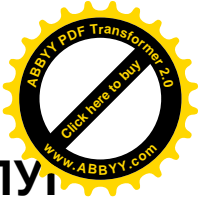


б) мало обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);

в) не провадило діяльність протягом останніх 12 календарних місяців;

г) є платником єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності, що передбачає сплату ПДВ у спосіб, відмінний від встановленого Законом про ПДВ, або звільнення від такої сплати.

Специфіка оподаткування зовнішньоекономічної діяльності поширюється також на операції з підакцизними товарами. Так, згідно з Декретом КМУ «Про акцизний збір» № 18-92 від 26.12.1992 р. у редакції від 31.03.2009 № 1201-VI акцизний збір не справляється з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України. При цьому товари вважаються експортованими, якщо їх вивезення засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією.



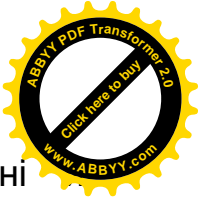
Розділ 9 ОБЛІК ІМПОРТУ ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ

Нормативна база

1. Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-XII від 25.06.1991 р., у редакції від 22.02.2006р., № 3456-IV.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., у редакції від 21.08.2009 р., № 1608-VI.
3. Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997р., у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
4. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» №12181-III від 21.12.2000 р., у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
5. Декрет КМУ «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» № 15-93 від 19.02.1993 р., у редакції від 23.02.2006 р., № 3509-IV.
6. Декрет КМУ «Про акцизний збір» № 18-92 від 26.12.1992 р., у редакції від 31.03.2009 р., № 1201-VI.
7. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України №1104 від 01.10.1997 р., у редакції від 21.11.2007 р., № 1344.
8. Наказ ДМСУ «Про затвердження Порядку справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України» № 821 від 27.09.2006 р., у редакції від 25.09.2008 р., № 1045.

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

При організації бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з придбанням імпортованих товарів, необхідно пам'ятати, що облікова вартість імпортованого товару в обліку українського резидента формується згідно П(с)БО 9 «Запаси». В облікову вартість імпортованих товарів входить вартість товару згідно контракту з постачальником,

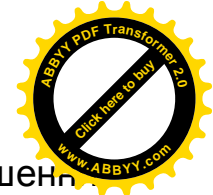


сума ввізного мита, витрати на заготівлю, навантажувальні розвантажувальні роботи, транспортування товарів до місця їхнього використання, витрати по страхуванню ризиків при транспортуванні, а також інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях, за винятком суми непрямих податків (наприклад, ПДВ). Таким чином, операції, пов'язані з доставкою імпортованих активів до складу українського підприємства не є витратами суб'єкта і ведуть до збільшення вартості активів, що значаться на балансі підприємства.

Згідно П(с)БО 21, всі операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображаються у валюті звітності шляхом перерахування суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Тобто вартість активів, які отримують українські імпортери, повинна бути перерахована у валюту звітності за офіційним курсом на момент здійснення операції. Надалі при зміні курсу іновалюти, вартість активу в бухгалтерському обліку **не перераховується**.

Інша ситуація складається в імпортера із заборгованістю в іноземній валюті, що виникає при придбанні імпортованих активів. Згідно П(с)БО 21 після первісного визнання придбані активи необхідно класифікувати з метою віднесення заборгованості за активи до складу монетарних або немонетарних статей балансу. Нагадаємо, що «монетарні» статті – це статті балансу про кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (або певній) сумі грошей або їхніх еквівалентів (докладніше - див. розділ 7). Таким чином, передоплата за ввезені на територію України товари не буде визнана монетарною статтею балансу і її вартість не буде змінюватися при зміні курсу (нагадаємо, що немонетарні статті балансу враховуються за історичною вартістю), отже, в бухгалтерському обліку такої заборгованості доходи чи витрати від курсової різниці не виникають. Для обліку цього виду заборгованості використовується рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами».

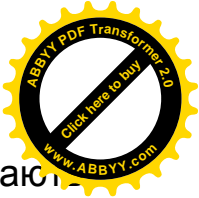
Що ж до кредиторської заборгованості імпортера за імпортовані товари, роботи, послуги, то така заборгованість у бухгалтерському обліку підпадає під визначення монетарної статті балансу й



перераховується за фактичним валютним курсом на дату її погашення або на дату складання фінансової звітності. Відповідно до цього виникають курсові різниці між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Курсові різниці, якщо до погашення кредиторської заборгованості курс НБУ змінився, відображаються по кредиту рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (у випадку зниження курсу іноземної валюти стосовно гривні) або дебету 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (у випадку росту курсу інвалюти).

Розглядаючи відображення в обліку імпорتنих операцій, слід зазначити, що підставою для відображення в бухгалтерському обліку й формуванні податкових показників при імпорті товарів є ВМД і рахунок-фактура, на підставі яких надалі здійснюється розрахунок ціни таких товарів. Однак варто пам'ятати, що «валютна» складова первісної вартості імпортованих товарів розраховується, виходячи з валютного курсу або на дату сплати авансу за такі товари або на дату оприбуткування товарів від постачальників (це, згідно П(с)БО № 21 залежить від того, яка з подій була першою). Отже, як правило, суми, зазначені в первинних документах не будуть відповідати записам по рахунках. Це відбувається через те, що в ВМД, відображається митна вартість товару за курсом НБУ на дату митного оформлення; рахунок-фактури в більшості випадків виписуються іноземними постачальниками виключно в іноземній валюті без визначення вартості в національній валюті України.

Оскільки імпортні роботи й послуги не підлягають митному декларуванню, то факт їх отримання підтверджує і є підставою для відображення в бухгалтерському й податковому обліку відповідним чином оформлений акт виконаних робіт (послуг). При цьому факт споживання послуг українським резидентом на митній території України повинен бути підтверджений документально. Такі документи є підтвердженням завершення операцій з імпорту робіт (послуг) і подаються в обслуговуючий банк для закінчення валютного контролю за розрахунками в іноземній валюті, що відповідно до чинного законодавства не можуть перевищувати 90 днів.



Згідно чинного законодавства імпорتنі операції підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 20%, при цьому податкові зобов'язання виникають на дату митного оформлення, після перерахування відповідних сум ПДВ на спеціальні рахунки митниці підприємство отримує право на податковий кредит (докладніше - див. розділ 9.4).

Загальну схему оприбуткування імпортних товарів демонструє наступний приклад.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЕР» виконує контракт на імпорту товару на умовах DAF на 20 000 євро. Умови розрахунків передбачають аванс у розмірі 50% від контрактної вартості товару, платіж здійснюється банківським переказом на відкритий рахунок нерезидента. Доставка товарів відповідно до умов контракту здійснюється протягом 10 днів з дати перерахування передоплати. Решта оплати здійснюється українським підприємством протягом 10 днів після отримання товаророзпорядчих документів. При ввезенні товару на митну територію України товар підлягає обкладанню митом за ставкою 10%. За митне оформлення сплачено 960 грн. Податкові зобов'язання та податковий кредит по ПДВ визнані в сумі 52 800 грн. Транспортування товару від кордону до складу ТОВ «ЄГЕР» здійснює українське транспортне підприємство. Вартість послуг з навантаження й транспортування склала 12 000 грн., у т.ч. ПДВ 2 000 грн. Оплата за послуги транспортного підприємства здійснюється по факту наданих послуг.

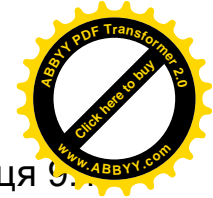
Під час виконання імпоротної операції встановлені такі офіційні курси валюти:

на момент перерахування авансу – 11,5 грн/євро;

на момент отримання товару та товаророзпорядчих документів, оформлення ввезення товару в режимі «імпорт» - 12,0 грн/євро;

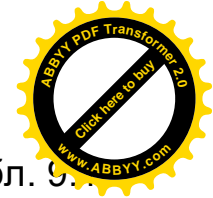
на момент погашення заборгованості – 12,3 грн/євро.

У бухгалтерському обліку дані операції відображаються таким чином (табл. 9.1):



Відображення в бухгалтерському обліку імпорту товарів на умовах часткової передоплати

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
1. Перераховано передоплату іноземному постачальнику за товар	371 «Розрахунки за виданими авансами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	10 000 євро 115 000 грн
2. Оприбутковано імпортований товар:			
а) на суму передоплати:	28.. «Товари»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	115 000 грн.
б) на суму не оплачену постачальникові:	28.. «Товари»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	10 000 євро 120 000 грн
3. Нараховано імпортне мито	28.. «Товари»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	24 000 грн.
4. Нараховані витрати по митному оформленню	949 «Інші витрати операційної діяльності» або 92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	960 грн.
5. Перераховано мито та платежі за митне оформлення	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24 960 грн.
5. Відображені податкові зобов'язання по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	52 800 грн.
7. Суми ПДВ визнані у складі заборгованості перед митницею	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	52 800 грн.

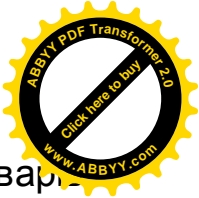


Продовження табл. 9.

1	2	3	4
8. Перераховані суми ПДВ на рахунки митниці:	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	52 800 грн.
9. Відображено право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»	52 800 грн.
10. Визнані витрати по навантаженню і транспортуванню	28. «Товари»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 00 грн.
11. Відображено податковий кредит по ПДВ по отриманих послугах:	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000 грн.
12. Погашено заборгованість перед іноземним постачальником	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	10 000 євро 123 000 грн
13. Відображено негативну курсову різницю	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	3 000 грн.

В разі, якщо на дату погашення заборгованості перед іноземним постачальником валютний курс складає 11,9 грн/євро, операції 12 та 13 ТОВ «ЄГЕР» відображаються в обліку таким чином:

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
12. Погашено заборгованість перед іноземним постачальником	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	10 000 євро 119 000 грн
13. Відображено позитивну курсову різницю	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	1 000 грн.



В українського імпортера аналітичний облік імпортних товарів ведеться по облікових партіях. За **облікову партію** приймається:

для машин і устаткування - замовлення, коносамент - при морських перевезеннях, і замовлення, вагон, міжнародна залізнична накладна - при залізничних перевезеннях;

для сировини, продовольства та товарів масового виробництва - при морських перевезеннях - пароплав, а в тих випадках, коли в порту організовано по коносаментне зберігання вантажів, то коносамент; при залізничних перевезеннях - вагон, а якщо вантажі надходять ешелонами, сформованими іноземними постачальниками, то ешелон.

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

Таким чином, слід зазначити, що при організації обліку операцій за імпортними контрактами специфіка зовнішньоторговельної діяльності потребує від бухгалтера додаткової уваги.

Основні **завдання бухгалтерського обліку при імпорті** полягають в наступному:

1. контроль за кількісним і якісним збереженням товарів, комплектністю з партій;
2. організація контролю за своєчасною доставкою імпортних товарів при всіх способах відправлення;
3. одержання при необхідності точних даних про знаходження товарів за напрямками руху й місцями зберігання;
4. визначення розмірів запасу імпортних товарів, що перебувають у дорозі й на складах, на початок кожного місяця;
5. достовірна оцінка й відображення в бухгалтерському обліку заборгованості в імпортера (або перед імпортером) в інвалюті, розрахунок курсових різниць;
6. формування достовірної фінансової звітності за операціями з придбання активів у нерезидентів.



9.2 Порядок формування облікової вартості імпортованих товарів при їх оприбуткуванні. Відображення в обліку сплати мита та платежів. Облік витрат підприємства при імпорті.

Згідно П(с)БО 9 «Запаси», **облікова вартість імпортованих товарів** визначається у тому ж порядку, як і вартість будь-яких інших запасів. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з наступних фактичних витрат:

- сум, що сплачуються відповідно до договору постачальникові (продавцеві), за винятком непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів за навантажувальні та розвантажувальні роботи й транспортування запасів всіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати по страхуванню ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Транспортно-заготівельні витрати включаються в собівартість придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця й сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані й т. ін.) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до запасів, які вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, які вибули, з відображенням її на тих же рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображене вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається розподілом суми залишків транспортно-заготівельних витрат на



початок звітнього місяця й транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця й запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до П(с)БО 9.

Таким чином, з управлінської точки зору, витрати підприємства по здійсненню імпорتنих операцій складаються з **основних** (оплата рахунків іноземних постачальників за придбані товари) і **накладних витрат**. До накладних витрат ставляться витрати по прийманню товару в постачальника, витрати по перевезенню, перевалці й зберіганню товару, відсотки по кредитах банку й т. ін. Отже, накладні витрати виникають по розрахункам підприємства з транспортними, експедиторськими, страховими, брокерськими й іншими вітчизняними та іноземними організаціями.

Рівень рентабельності імпорتنих операцій залежить деякою мірою і від величини накладних витрат. Зменшення розміру накладних витрат шляхом вибору раціонального способу транспортування товару, зменшення кількості перевантаження товару й часу його зберігання на складах, вишукування можливості розумного скорочення інших накладних витрат підвищить рентабельність імпортової операції в цілому.

Облік даної категорії витрат по імпорту повинен забезпечити:

- а) повне й своєчасне виявлення накладних витрат по імпорту;
- б) точний розподіл накладних витрат по синтетичних рахунках і по відповідних статтях в аналітичному обліку;
- в) здійснення у встановлений термін розрахунків з вітчизняними й іноземними організаціями по оплаті накладних витрат;
- г) визначення рівня накладних витрат по імпорту за звітний період у розрізі відповідних статей і синтетичних рахунків.

Накладні витрати по імпорту підрозділяються за місцем їх виникнення на витрати за кордоном і на витрати в межах України.

Накладні витрати за кордоном складаються в основному з витрат по транспортуванню товарів. Будучи немінучими, витрати по транспортуванню відображаються в бухгалтерському обліку у вигляді накладних витрат тільки тоді, коли вони оплачуються безпосередньо



імпортером, що впливає з умов поставки імпортованих товарів. Можливо виділити наступні основні випадки:

- а) при морських або річкових перевезеннях товарів, придбаних на умовах FOB (порт країни-експортера);
- б) при залізничних перевезеннях через країну транзиту, коли в Україні й країни-постачальника немає спільного кордону;
- в) при повітряних перевезеннях товарів, куплених на умовах придбаних на умовах FOB (аеропорт країни постачальника);
- г) коли імпортовані товари придбані на умовах їхньої поставки в певному пункті на митній території країни-експортера.

Ввезення товарів по договорах поставки з нерезидентами на митну територію України здійснюється тільки після нарахування й сплати мита і обов'язкових платежів і зборів. Порядок нарахування мита та плати за митне оформлення товару описаний у розділі 6 навчального посібника. У бухгалтерському обліку **нарахування мита** згідно П(с)БО 9 «Запаси» відображається в складі первісної облікової вартості імпортованого товару по дебету рахунку 28 «Товари».

Щодо відображення в обліку оплати за митне оформлення, то її включення у собівартість придбаних товарів можна було б обґрунтувати як інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням товарів, що прямо передбачено П(с)БО 9, однак це недоцільно, оскільки такі платежі не включаються в базу обкладання податком на додану вартість, що сплачується при ввезенні товарів на митну територію України. Отже, виходячи з визначення платежів за митне оформлення, наведеного в Митному кодексі України, як сплати митниці за надавані послуги, їхню суму необхідно включати прямо в адміністративні витрати суб'єкта підприємництва в бухгалтерському обліку й до складу валових витрат відповідно до пункту 5.2.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» як витрати, пов'язані з організацією виробництва.

Особливу увагу варто звернути на **валютні кредити**, отримані для придбання запасів по імпортованим операціям, оскільки відсотки по них згідно п. 14 П(с)БО 9 у бухгалтерському обліку відносяться не до облікової вартості імпортованих запасів, а на фінансові витрати, що відображаються на рахунках 85 «Інші витрати» і 95 «Фінансові



витрати» залежно від того, чи використовуються рахунки 8 класу бухгалтерському обліку підприємства: на рахунку 85 - при використанні рахунків тільки класу 8, на рахунку 95 - при використанні рахунків тільки класу 9 або класів 8 і 9 разом.

Відсотки по таких кредитах у податковому обліку підпадають під визначення «заборгованості», курсові різниці на яку при зміні валютного курсу визнаються в податковому обліку й включаються до складу валових доходів або валових витрат згідно Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», докладніше - див. розділ 9.4). Щодо бухгалтерського обліку розрахунки по нарахованим відсоткам в іноземній валюті є монетарною статтею балансу, отже потребують переоцінювання за актуальним валютним курсом з визнанням позитивних (негативних) курсових різниць.

З метою обліку імпорتنих товарів підприємство самостійно обирає облікову політику, залежно від потреб, виділяючи в аналітичному обліку номер партії, країну поставки й т. ін. Для **обліку імпорتنих товарів за етапами їхнього руху** або місцями зберігання доцільно вести аналітичні субрахунки до рахунку 28 «Товари» у розділі рахунку 28.3 «Товари імпорتنі». Рух товарів може відобразитися за такими субрахунками:

28.31 «Імпорتنі товари в дорозі за кордоном»;

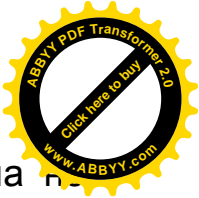
28.32 «Імпорتنі товари в дорозі по Україні»;

28.33 «Імпорتنі товари в дорозі в портах і на складах в Україні»;

28.34 «Імпорتنі товари по прямим поставкам».

Товари, що відправляються в порти або на прикордонні станції країни морським, залізничним або автомобільним транспортом, беруться на облік по дебету субрахунку 28.31. Підставою для обліку товарів по даному субрахунку є коносаменти, дублікати залізничних накладних та інші транспортні документи.

Субрахунок 28.32 може бути використаний для обліку імпорتنих товарів у таких випадках: при відправленні імпортного товару з одного вхідного пункту країни в інший вихідний пункт для наступного реекспорту; при відправленні імпортного товару із прикордонної станції чи з порту на склад фірми-імпортера; при надходженні імпортного товару в прикордонний пункт на адресу фірми наприкінці місяця, якщо



товар був відправлений замовникові до кінця місяця, але фірма не встигла виписати рахунок замовникові й списати такий товар з обліку до моменту закінчення роботи зі складання бухгалтерського балансу.

Підставою для записів по субрахунку 28.32 є повідомлення транспортно-експедиційної компанії про перетинання товарами границі країни, квитанції залізничних накладних.

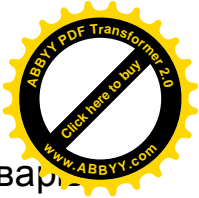
Імпортний вантаж, що надійшов на прикордонну станцію країни і який надалі буде відправлений безпосередньо покупцеві, імпортером враховується на субрахунку 28.33. Імпортер повинен завчасно направити в прикордонний пункт рознарядки із зазначенням адреси подальшого проходження імпортного вантажу по території України: або на адресу замовника, або в інший вихідний пункт країни для наступного реекспорту, або на склад фірми. Рознарядки виписуються у двох екземплярах. Один екземпляр направляється на прикордонну станцію, інший - залишається в бухгалтерії фірми.

Експедиторським обслуговуванням на прикордонних станціях займаються транспортні й експедиторські контори; по кожному імпортному товару, що перетнув кордон, складається імпортне повідомлення, у якому вказують короткі дані про товар, транспортні реквізити й дату перетинання товаром границі.

Під час перевезення товарів через границю автотранспортом експедиторським обслуговуванням займаються автотранспортні організації. Вони складають акти здачі-приймання товару й разом з імпортними повідомленнями направляють на адресу фірми-імпортера.

При залізничних перевезеннях товари відправляються через границю в Україну в міжнародному вантажному повідомленні по одному транспортному документу - накладній міжнародного вантажного повідомлення. Товари відправляються іноземними постачальниками, або безпосередньо до місця розташування замовника, або до прикордонного пункту. Передача вантажів з іноземної залізниці на залізницю України оформляється представниками залізниці передатною відомістю. При недостачі товару проти даних накладній складається комерційний акт.

При перевезеннях по прямих поставках товар транспортується від постачальника до покупця за адресою, зазначеною в накладній



міжнародного вантажного повідомлення. Рух таких товарів відображується з використанням рахунку 28.34 «Імпортні товари по прямим поставкам».

9.3 Форми розрахунків та платежів, що застосовуються при виконанні імпорتنих контрактів

У синтетичному обліку імпорتنих операцій використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», на якому відображуються розрахунки:

а) за імпорتنі товари, а також послуги з доставки або переробки таких товарів за кордоном, передбачені контрактом, розрахункові й товаросупроводжувальні документи, які акцептовані й підлягають оплаті через банк;

б) за імпорتنі товари й послуги, розрахунки за які провадяться по відкритому рахунку, шляхом оплати банківським переказом;

в) за імпорتنі товари й послуги, розрахунки за які здійснюються на умовах комерційного кредиту, наданого іноземним постачальникам відповідно до контракту;

г) за імпорتنі товари й послуги, на які розрахункові документи від іноземних постачальників не надійшли;

д) по гарантійних сумах у розрахунках з іноземними постачальниками.

До рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» можуть відповідно до обраної облікової політики підприємства вводитися наступні субрахунки:

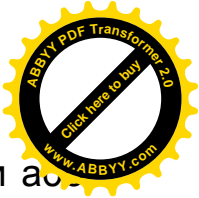
а) 632.1 «Розрахунки з іноземними постачальниками, не прострочені платежем»;

б) 632.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками за невідфактурованими поставками»;

в) 632.3 «Розрахунки з іноземними постачальниками за комерційним кредитом»;

г) 632.4 «Розрахунки з іноземними постачальниками за гарантійними сумами».

На рахунку 632.1 можуть відображатися:



розрахунки за імпорتنі товари в порядку інкасо з наступним акцептом, попереднім акцептом, документарного акредитива, а також відкритого рахунку;

гарантійні суми, що надходять від іноземних постачальників або утримуються з них в забезпечення якості поставлених імпорتنих товарів відповідно до умов контрактів.

Аналітичний облік по рахунку здійснюється в розрізі країн, постачальників або номерів контрактів.

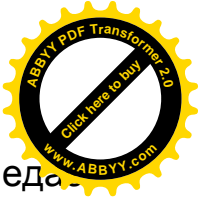
На рахунку 632.2 відображається вартість імпорتنих товарів, товаросупроводжувальна документація щодо яких не отримана від іноземних постачальників, до моменту їхнього оприбуткування. Імпортна вартість товарів у цьому випадку визначається на основі цін контракту. Після надходження товарів і акцепту рахунків іноземного постачальника дебетується субрахунок 632.2 і кредитується субрахунок 632.1 Аналітичний облік по даному субрахунку ведеться в розрізі країн, постачальників або номерів контрактів.

На субрахунку 632.3 ведеться облік розрахунків за товари, які закупаються на умовах надання іноземними постачальниками комерційного кредиту без видачі їм векселів або акцепту переказних векселів (тратт).

Розрахунки з іноземними постачальниками за умовами контракту, яким у забезпечення наданого постачальникові комерційного кредиту й нарахованих по ньому відсотків українське підприємство-імпортер видає векселі або акцептує виписані нерезидентом тратти, відображаються на рахунку 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

Зупинимось докладніше на формах розрахунків, які застосовуються для проведення операцій по імпорту і їхньому відображенні в бухгалтерському обліку.

Облік розрахунків по інкасо з негайною оплатою. Техніка розрахунків полягає в наступному. Іноземний постачальник після відвантаження товару передає весь комплект документів в обслуговуючий банк, клієнтом якого він виступає. Перевіривши документи, банк оплачує рахунок постачальника й направляє комплект документів у банк покупця. Банк імпортера записує виплачену



постачальникові суму на спеціальний рахунок свого клієнта й передає йому весь комплект документів. Український імпортер, перевіrivши документи, робить наступні бухгалтерські записи:

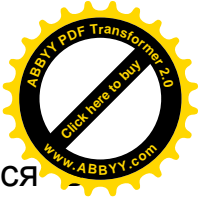
Зміст операції	Дебет	Кредит
Оприбутковано імпортні товари	28 «Товари»	6321 «Розрахунки з іноземними постачальниками, непрострочені платежем»
Оплачено рахунок іноземного постачальника	632.1 «Розрахунки з іноземними постачальниками, непрострочені платежем»	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
Погашена банківська позика	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Протягом установленого строку покупець має можливість вимагати повернення виплаченої постачальникові суми. У цьому випадку імпортер направляє в банк обґрунтовану заяву і банк після перевірки заяви відображає зменшення заборгованості свого клієнта по спеціальному рахунку, а імпортер робить запис:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	632.1 «Розрахунки з іноземними постачальниками, непрострочені платежем»

Порядок відображення в обліку **розрахунків по інкасо з попереднім акцептом** не має суттєвих відмінностей у порівнянні з відображенням в бухгалтерському обліку операцій по інкасо з негайною оплатою.

Облік розрахунків по відкритому рахунку. При цій формі розрахунків іноземний постачальник направляє рахунок і документи не в банк, а безпосередньо імпортеру. Перевіrivши рахунок, імпортер направляє в банк доручення на переказ відповідної суми іноземному



постачальників. У бухгалтерському обліку запису здійснюються тому ж порядку, що й при інкасових розрахунках.

Облік розрахунків за акредитивом. Відповідно до Указу Президента України "Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України" №566/94 від 04.10.1994 р. суб'єкти підприємництва повинні дотримуватися уніфікованих правил і умов для документарних акредитивів, уніфікованих правил для інкасо й міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів. Використання цих правил відповідає інтересам підприємців, оскільки знижує ризик несплати й затримки платежів.

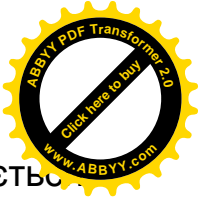
Світова практика свідчить, що акредитивна й інкасова форми переважають у розрахунках. Їх зміст полягає в тому, що імпортер здійснює платежі в іноземній валюті, а експортер її одержує тільки за умови відвантаження товарів відповідно до умов контракту. Допускається використання й кредитних коштів. При цьому третьою стороною договору виступає банк.

Подібною формою розрахунків є **безвідкличний документарний акредитив**, за яким банк здійснює платежі експортеріві відповідно до доручення імпортера. При цьому банку передають всі передбачені контрактом документи.

Відкличний акредитив може бути анульований банком, що його відкрив, без попереднього повідомлення експортера. Цей вид акредитива не дає експортеріві повних гарантій в одержанні оплати. Навпроти, безвідкличної акредитив - це тверде зобов'язання банку перед експортером, особливо якщо він є підтвердженим.

У взаєминах з декількома постачальниками використовують **трансферабельний акредитив**, за яким експортер, що поставляє тільки частину товару, відповідно до контракту передає свої права на одержання валюти повністю або частково третім особам (відповідно до законодавства України, особам, які перебувають в Україні).

За характером забезпечення валютою розрізняють покриті та непокриті акредитиви. **Покритий** - акредитив, за яким банк відразу резервує й перераховує в банк експортера валютні кошти. При



відсутності попереднього перерахування акредитив вважається **непокритим**.

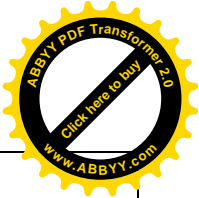
Виділяють **акредитиви з розстрочкою**, коли експортер одержує виручку не за весь відвантажений вантаж, а частинами.

При акредитивній формі розрахунків, одержавши повідомлення про готовність товару до відправлення, покупець повинен відкрити акредитив за кордоном. Як правило, акредитиви відкривають перед відвантаженням товару, експортер прагне, щоб це було зроблено якомога раніше, і передбачає в договорі санкції за несвоєчасне відкриття акредитива. Для відкриття акредитива за кордоном покупець дає вказівку своєму банку й після одержання повідомлення про його відкриття відображає в обліку операції в порядку, представленому в табл. 9.2.

Таблиця 9.2.

Відображення в обліку імпортера розрахунків за акредитивом

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Відкрито акредитив за кордоном за рахунок кредитних коштів	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	602.1 «Короткострокові кредити на відкриття акредитива за кордоном»
2. Отримано повідомлення про проведення розрахунків з експортером (якщо до кінця звітного періоду товаророзпорядчі документи не одержані)	332 «Грошові документи в іноземній валюті»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
3. Отримані товаророзпорядчі документи	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	332 «Грошові документи в іноземній валюті»
4. Оприбутковані Імпортні товари	28.3 «Товари імпортні»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»



5. Переоформлено позичку	602.1 «Короткострокові кредити на відкриття акредитива за кордоном»	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»
--------------------------	--	--

Якщо акредитив не використаний повністю або частково, то він відзивається й кредит погашається, що оформляється записом:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
602.1 «Короткострокові кредити на відкриття акредитива за кордоном»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»

Облік розрахунків за комерційним кредитом. Залежно від взаємин з іноземними постачальниками й кон'юнктури ринку підприємство-експортер може надати покупцеві відстрочення платежу за товар, що називається комерційним або товарним кредитом. Звичайно від 5 до 20 % вартості товару оплачується покупцем при отриманні товару або авансом, а інша сума надається йому в кредит. Часто на суму кредиту продавець виписує переказні векселі (тратти), які акцептуються покупцем. У суму кожного векселя включаються відсотки за кредит.

У випадку надання комерційного кредиту необхідно визначити вартість кредиту й середній строк кредиту. Дані розрахунки наведені в наступному прикладі. Якщо вартість товару дорівнює 100 000 євро, частка авансової оплати (40%) – 40 000 євро, то маса кредиту (K) становить 60 000 євро. Допустимо, кредит погашається щорічно рівними частками протягом трьох років:

1-а частина (K_1), строк погашення наступить через 1 рік (t_1)

2-а частина (K_2), строк погашення наступить через 2 роки (t_2)

3-я частина (K_3), строк погашення наступить через 3 роки (t_3)

Тоді, середній строк кредиту:

$$(\bar{t}) = \frac{\sum_{i=1}^3 K_i \times t_i}{\sum_{i=1}^3 K_i} = \frac{20\,000 \times 1 + 20\,000 \times 2 + 20\,000 \times 3}{60\,000} = 2 \quad \text{роки}$$



Річні відсотки за кредит становлять 10 %. Звідси, вартість кредиту дорівнює:

$$\left(\sum_{i=1}^3 K_i\right) \times \bar{t} \times P_K = 60\,000 \times 2 \times 0,1 = 12\,000$$

Щорічні платежі по векселю складуть:

1 вексель = 20 000 + 60 000 × 0,1 = 26 000 євро;

2 вексель = 20 000 + 40 000 × 0,1 = 24 000 євро;

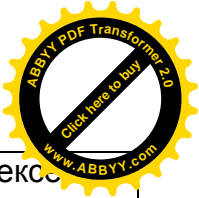
3 вексель = 20 000 + 20 000 × 0,1 = 22 000 євро.

Якщо імпортований товар куплений з відстроченням платежу, то розрахунки за такий товар відображаються по рахунку 632.3 «Розрахунки з іноземними постачальниками за комерційним кредитом». Для обліку векселів використовується рахунок 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»; відсотків за кредит - рахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Після оплати векселя відсотки списуються із цього рахунку на накладні витрати по імпорту. Розрахунки за товари імпортовані на умовах комерційного кредиту відображаються таким чином (таблиця 9.3).

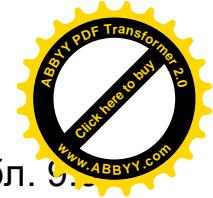
Таблиця 9.3.

Відображення в обліку імпортера розрахунків за комерційним кредитом

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Акцептовано рахунок постачальника	28.3 «Товари імпортні»	632.3 «Розрахунки з іноземними постачальниками за комерційним кредитом»
2. Оплачено за частину товарів	632.3 «Розрахунки з іноземними постачальниками за комерційним кредитом»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
3. Нараховані відсотки за кредит	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
4. Акцептовано тратту	632.3	622



<p>постачальника, включаючи нараховані відсотки за кредит</p>	<p>«Розрахунки з іноземними постачальниками за комерційним кредитом» 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»</p>	<p>«Короткострокові векселі видані в іноземній валюті»</p>
---	--	--

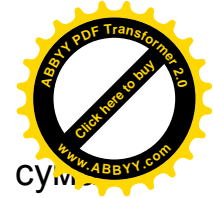


Продовження табл. 9.

1	2	3
5. Оплачено вексель	622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
6. Нараховано курсову різницю:		
а) у випадку підвищення курсу іноземної валюти	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»
а) у випадку зниження курсу іноземної валюти	622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Облік розрахунків за авансами. Ця форма розрахунків застосовується у випадках укладання довгострокових контрактів, а також з метою кредитування експортера. Розрахунки за авансами відображаються в обліку імпортера таким чином:

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Перераховано аванс		
а) банківським переказом	371 «Розрахунки за виданими авансами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
б) з акредитива за кордоном	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» 371 «Розрахунки за виданими авансами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
2. Отримані товари на суму авансу	28 «Товари»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

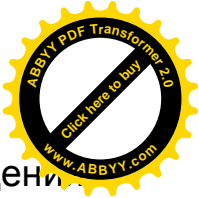


Облік розрахунків за гарантійними сумами. Гарантійна сума

являє собою резерв для задоволення можливих претензій замовника щодо якості устаткування, що поставляється. При цій формі розрахунків посередник отримує від покупця повну суму за контрактом, а іноземному постачальнику перераховую суму, зменшену та встановлену в контракті гарантійну суму. Гарантійна сума утримується до моменту повного приймання устаткування покупцем, після чого перераховується постачальникові повністю або частково. В обліку розрахунки за гарантійними сумами відображаються таким чином:

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1. Утримано гарантійну суму	632.1 «Розрахунки з іноземними постачальниками, непрострочені платежем»	632.4 «Розрахунки іноземними постачальниками за гарантійними сумами»
2. Задоволена за рахунок гарантійної суми рекламація покупця	632.4 «Розрахунки іноземними постачальниками за гарантійними сумами» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
3. Повернуто гарантійну суму або її залишок постачальникові	632.4 «Розрахунки іноземними постачальниками за гарантійними сумами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Ще раз варто підкреслити те, що підприємство самостійно визначає напрямок аналітичного обліку розрахунків з постачальниками. Оскільки головною відмінністю обліку операцій в іноземній валюті є необхідність чіткого розмежування заборгованості, що виникла після оприбуткування товару (одержання робіт, послуг), і заборгованості, що утворилася в результаті передоплати в іноземній валюті, рекомендується вести облік у цьому розрізі. Із цією метою заборгованість, виражена в іноземній валюті, розмежовується в аналітичному обліку на монетарну й немонетарну. Так до рахунку 632



«Розрахунки з іноземними постачальниками» може бути введено субрахунок 632.1 «Розрахунки з іноземними постачальниками в іноземній валюті за передоплатою». Для ведення обліку розрахунків по операціях, що передбачає оплату після оприбуткування товару, можна виділити рахунок 632.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками в іноземній валюті з наступним платежем».

Для обліку розрахунків іноземними постачальниками по операціях з попередньою оплатою можна ввести рахунок 371.1 «Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті» для обліку авансів і 371.2 «Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті, що підлягають поверненню» для обліку сум, що підлягають поверненню.

Нагадуємо, що заборгованість по отриманих і виданих авансах погашається без відповідного перерахування за курсом НБУ на дату одержання активів; незважаючи на це її облік у валютному еквіваленті обов'язковий. Це пов'язане з тим, що немонетарна стаття може стати монетарною у випадку повернення авансу, і тоді курсові різниці в бухгалтерському й податковому обліку нараховуються відповідно до діючого законодавства.

9.4 Особливості оподаткування імпорتنих операцій

Як було відзначено в попередніх розділах посібника, операції в іноземній валюті, відносяться, згідно Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» до операцій особливого виду.

Операції, пов'язані з імпортом товарів українським резидентом супроводжуються збільшенням, як валових доходів, так і валових витрат підприємства. **Придбання товарів (робіт, послуг)** для здійснення господарської діяльності – господарська операція, що є податковою подією, сума якої включається до складу валових витрат, а виходить, впливає на формування оподаткованого прибутку.

Особливу увагу варто приділити **даті виникнення валових витрат** в українського імпортера. Відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», валові витрати по угодах з нерезидентами виникають тільки на дату оприбуткування товарів і супутніх їм допоміжних робіт (послуг), що включаються в облікову



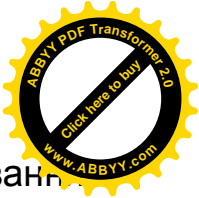
вартість товарів, згідно П(с)БО № 9 «Запаси». Таким чином, перерахування авансу в іноземній валюті на адресу нерезидента не вважаються податковою подією.

Сума витрат визначається виходячи з балансової вартості іноземної валюти, витраченої платником податків у зв'язку з оплатою таких витрат, визначеною відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі змінами обмінного курсу гривни.

Порядок визначення валових витрат в обліку імпортера різниться для авансової форми розрахунків і розрахунків з наступною оплатою.

Якщо має місце **передоплата за імпортним контрактом**, то в обліку в імпортера виникають витрати в сумі балансової вартості валюти, що буде визначена залежно від методу обліку іноземної валюти, обраного для податкового обліку (детальніше про порядок визначення балансової вартості іноземної валюти – див. розділ 7.1). При цьому курс НБУ на дату перерахування іноземної валюти, на користь нерезидента для оплати за імпортним контрактом, на суму валових витрат не впливає.

Валові витрати при **первісному оприбуткуванні** імпортних товарів від іноземного постачальника з наступною оплатою визначаються також виходячи з балансової вартості валюти, витраченої на їхню оплату. Але в цьому випадку, на дату прийняття товару на облік імпортеріві невідомо яка буде вартість валюти, витраченої в оплату заборгованості. Балансова вартість валюти в такому випадку може бути сформована тільки в момент перерахування коштів на користь нерезидента. Однак включення у валові витрати суми коштів, витрачених на придбання імпортних товарів, робіт, послуг, у момент їхнього оприбуткування не відмінюється. У зв'язку із цим валові витрати, нараховані в іноземній валюті, будуть відображатися за курсом НБУ, що діяв на дату одержання (оприбуткування) товару. Надалі витрати по придбанню товару підлягають донарахуванню або зменшенню з метою доведення їх до суми, що дорівнює балансовій вартості витраченої іноземної валюти.



Варто враховувати, що згідно п.18.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» для цілей податкового обліку вартість товарів, постачальниками яких є нерезиденти, що перебувають в **офшорній зоні** (або рахунки яких відкриті в офшорній зоні), включається до складу валових витрат у розмірі 85%. Під офшорною розуміють зону, де введено пільгове оподаткування.

Що ж стосується **заповнення Декларації про прибуток** у частині валових витрат, пов'язаних із придбанням у постачальника-нерезидента товарів, робіт, послуг, то вони відображаються в періоді виникнення по рядку 04.

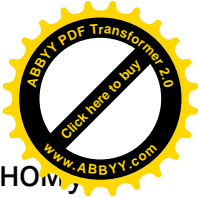
У рядку 04.1 Декларації відображається вартість придбаних за іноземну валюту матеріалів, сировини, включаючи вартість палива для електростанцій і підприємств, де воно є основною сировиною. По цьому ж рядку відображаються витрати, пов'язані із придбанням товарів, призначених для подальшого їхнього продажу, наданням послуг і виконанням робіт нерезидентом.

Плата за митне оформлення поза зоною розташування митного органу та/або в позаробочий час, встановлений для митного органу, а також інші витрати, пов'язані з митним оформленням ввозу товарів в режимі імпорту відносяться до складу валових витрат на основі п. п. 5.2.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і відповідні суми відображають у рядку 04.1 Декларації про прибуток.

Сума нарахованого та сплаченого ввізного мита відноситься на збільшення валових витрат на основі п. п. 5.2.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і відображається у рядку 04.6.

В разі імпорту активів, отриманих від нерезидента безкоштовно, за умови, що такі активи використовуються у господарській діяльності, підприємство збільшує валові доходи на суму, рівну їх фактурній вартості за курсом НБУ на дату оприбуткування; витрати на митне оформлення, транспортування, страхування та інші витрати, пов'язані з доведенням їх до стану, придатного до використання у запланованих цілях, при цьому відносяться до складу валових витрат у загальному порядку.

За результатами звітного кварталу платник податків визначає наявність приросту або убутку матеріальних цінностей, які перебували



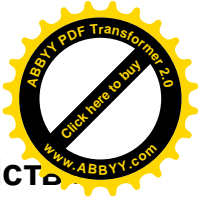
на початок і кінець звітної квартилу на складах, незавершеному виробництві й у залишках готової продукції (п. 5.9 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»). Дані про балансову вартість запасів, що значаться на обліку в українського резидента, відповідають даним бухгалтерського обліку.

Таким чином, очевидний взаємозв'язок бухгалтерського й податкового обліку, оскільки правильне віднесення до складу первісної вартості імпортованих товарів і запасів витрат, пов'язаних із придбанням товарів, які включаються у валові витрати безпосередньо, а саме витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати по страхуванню транспортування запасів; інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат підприємства на доробку й підвищення якісних технічних характеристик запасів), змінює залишки товарів і запасів на кінець періоду.

У випадку перевищення балансової вартості таких запасів на кінець звітної квартилу в порівнянні з початком різниця включається у валові доходи підприємства й відображається по рядку 01.1 Декларації. Якщо балансова вартість таких активів на кінець звітної квартилу є меншою, то різниця включається у валові витрати в цьому звітному квартилі й відображається в рядку 04.2 Декларації.

При цьому платник податків веде окремий облік приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей, що отримуються від постачальників, розташованих в офшорних зонах.

При оприбуткуванні імпортованих товарів без здійснення передоплати за них у платника податків в обліку виникає кредиторська заборгованість. Якщо на кінець звітної квартилу або на дату погашення заборгованості валютний курс змінився, у бухгалтерському обліку імпортера відображають курсову різницю. У цей час нарахування таких курсових різниць не є податковою подією й у складі валових доходів або витрат не відображається, оскільки зміст поняття «заборгованість» у податковому та бухгалтерському обліку різняться.



Для цілей оподаткування під терміном «заборгованість» розуміється:

основна сума (непогашена частина основної суми) фінансового кредиту, депозиту (вкладу);

сума процентів, нарахованих на таку основну суму фінансового кредиту, депозиту (вкладу), строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;

вартість (непогашена частина вартості) об'єкта фінансового лізингу;

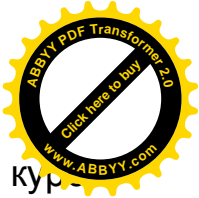
платежі за такий об'єкт фінансового лізингу, строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;

балансова вартість цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, а також товарних чи фондових деривативів, якщо інше не встановлено нормами чинного законодавства України.

Відповідно до п.п. 7.3.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» заборгованість платника податків або перед платником податків, основна сума якої виражена в іноземній валюті, відображається в податковому обліку дебітора або кредитора шляхом перерахування такої заборгованості в гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на момент її виникнення (далі - балансова вартість заборгованості) і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

У момент погашення такої заборгованості в іноземній валюті протягом звітного періоду балансова вартість такої заборгованості визначається шляхом перерахування її в гривні за курсом НБУ, що діяв на момент погашення. Якщо така заборгованість не погашена протягом звітного податкового періоду, то для цілей оподаткування необхідно перерахувати її гривневий еквівалент за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день податкового періоду, а потім порівняти результат перерахування з попередньою вартістю заборгованості. Тоді до складу валових витрат включається різниця між результатом перерахування:

кредиторської заборгованості і її балансової вартості, якщо курс валюти розрахунку збільшився;



дебіторської заборгованості і її балансової вартості, якщо курс валюти розрахунку зменшився.

Результат порівняння може виявитися й таким, що повинен бути включений у валові доходи. Така ситуація виникає у випадку:

росту курсу валюти при перерахуванні дебіторської заборгованості на кінець податкового періоду у порівнянні з її балансовою вартістю;

зменшення курсу валюти розрахунку при перерахуванні кредиторської заборгованості на кінець податкового періоду й порівнянні з її балансовою вартістю.

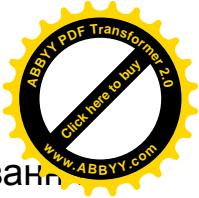
У випадку якщо така заборгованість продається або погашається протягом звітного періоду, вартість такої заборгованості визначається шляхом перерахування її суми в гривни по офіційному валютному курсі НБУ, що діяв на дату такого продажу (погашення).

У такому ж порядку підлягає перерахунку балансова вартість іноземної валюти, отриманої у вигляді авансу, виручки або внаслідок проведення будь-яких інших операцій (включаючи прямі й портфельні інвестиції), що враховується на банківських рахунках платника податків або в його касі на дату закінчення податкового періоду.

Згідно Порядку заповнення Декларації про прибуток у рядку 0.16 відображається позитивна різниця від перерахування іноземної валюти й дебіторської заборгованості в іноземній валюті, що перебувала на обліку платника податків на кінець звітного періоду, у гривни - при збільшенні валютного курсу НБУ, а також негативна різниця від перерахування заборгованості або валюти на рахунках і в касі підприємства - у випадку зменшення курсу.

При зменшенні валютного курсу НБУ негативна різниця від перерахування в гривни дебіторської заборгованості в іноземній валюті, що перебувала на обліку в платника податків на кінець звітного періоду, а також позитивна різниця від перерахування кредиторської заборгованості у випадку збільшення зазначеного курсу відображаються в рядку 04.6 Декларації по податку на прибуток підприємства.

При ввозі товару на митну територію України, варто пам'ятати, що будь-який товар, роботи, послуги підлягають оподаткуванню



податком на додану вартість за ставкою 20%. Порядок нарахування й сплати податку на додану вартість по зовнішньоекономічним операціям регламентується Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97. №168\ 97-ВР

Так, особа що ввозить товари на митну територію України або, одержує від нерезидента роботи (послуги) для їхнього використання або споживання на митній території України (виключення становлять фізичні особи, не зареєстровані як платники податку, у випадку якщо вони ввозять (пересилають) товари (предмети) в обсягах, що не підлягають оподатковуванню ПДВ відповідно до законодавства), є платником ПДВ.

Операції по ввезенню товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту відповідно до п.п 3.1.2 Закону про ПДВ є **об'єктом оподатковування ПДВ.** При цьому до імпорту прирівнюються операції з ввезення на митну територію України:

- об'єкта лізингу (крім повернення об'єкта оперативного лізингу);

- об'єкта майнової застави на користь заставодержателя;

- майна, переданого у схов (відповідальне зберігання) або в користування чи розпорядження;

- товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони для їх подальшого вільного обігу на території України;

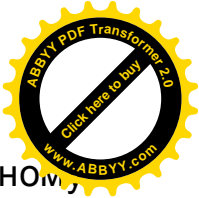
- продуктів переробки (готової продукції) з-під митного режиму переробки на митній території України та за її межами;

- товарів (супутніх послуг) за будь-якими іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (супутні послуги) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке ввезення пов'язано з поверненням товарів у зв'язку з припиненням дії зазначених договорів;

- В сфері ЗЕД не є об'єктами оподатковування операції по:

 - обігу валютних цінностей (у тому числі іноземної валюти);

 - імпорту майна як технічної або благодійної (гуманітарної) допомоги згідно з нормами міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або відповідно до закону;



вивезення товарів за межі митного кордону України у митному режимі тимчасового вивезення або переробки, у тому числі об'єктів оперативного лізингу або транспортних засобів з метою їх ремонту;

поставка товарів (супутніх послуг) на митну територію України у митному режимі відмови на користь держави.

Базою оподаткування ПДВ для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ВМД з урахуванням:

витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;

сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів;

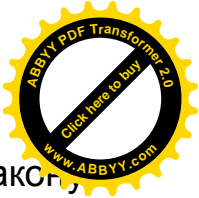
плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів;

акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами України з питань оподаткування.

Визначена вартість перераховується в гривні за курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

Базою оподаткування для робіт (послуг), які виконуються нерезидентами на митній території України, є згідно п. 4.3 Закону про ПДВ, договірна (контрактна) вартість таких робіт (послуг) з урахуванням акцизного збору, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включаються в ціну продажу робіт (послуг). Перерахування вартості робіт (послуг) в українські гривні для визначення бази оподаткування здійснюється за курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг.

При ввозі (імпортуванні) товарів **датою виникнення** податкових зобов'язань є дата оформлення вантажної митної декларації (пп.7.3.6



ст.7 Закону про ПДВ). Слід зазначити, що згідно пп.7.3.8 ст.7 Закону про ПДВ передоплата товарів, які надалі згідно з укладеними договорами підлягають ввозу (пересиланню) на митну територію України, не є підставою для виникнення податкових зобов'язань.

Інша ситуація складається при здійсненні операцій, пов'язаних з імпортом робіт (послуг). Так згідно пп.7.3.6 ст.7 Закону про ПДВ датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті робіт (послуг) є дата події, що відбулася першою:

або складання документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом;

або списання коштів з рахунку платника податків в оплату таких робіт (послуг).

При імпортуванні товарів, робіт (послуг) у платника податків виникають не тільки податкові зобов'язання по ПДВ, але й податковий кредит. Датою виникнення податкового кредиту при здійсненні операцій по ввезенню товарів (робіт, послуг) є дата сплати податку по нарахованих податкових зобов'язаннях.

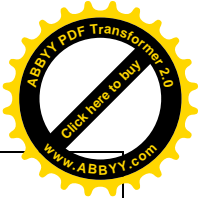
У бухгалтерському обліку відображення нарахованих сум ПДВ шляхом погашення податкового зобов'язання грошовими коштами здійснюється в таким чином:

1. Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ.

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
643 «Податкові зобов'язання»	641.ПДВ «Розрахунки за податками. ПДВ»

2. Відображено перерахування зазначеної в ВМД суми ПДВ на рахунки митниці:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
641.ПДВ «Розрахунки за податками. ПДВ»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»



685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
--	--

3. Відображено податковий кредит на суму сплаченого ПДВ:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
641.ПДВ «Розрахунки за податками. ПДВ»	643 «Податкові зобов'язання»

Оскільки сума податкового зобов'язання, зазначеного в ВМД і сплаченого на рахунки митного органа, у Декларації по ПДВ не відображається (відображення знаходить тільки сума кредиту по ПДВ, що виникла в результаті оплати на рахунки митниці таких зобов'язань) правомірними є також такі бухгалтерські записи:

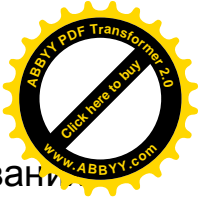
1. Відображено перерахування на рахунки митниці суми ПДВ, зазначеної в ВМД:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

2. Відображено податковий кредит, що виник внаслідок сплати ПДВ при ввозі:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
641.ПДВ «Розрахунки за податками. ПДВ»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари (послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі



товари (послуги), та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку.

В разі імпорту товарів, отриманих від нерезидента безкоштовно, податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються і підлягають сплаті в загальному порядку, проте необхідно враховувати, що право на податковий кредит відповідно до ст. 7.4.1. Закону України «Про ПДВ» виникає в разі придбання або виготовлення товарів (у тому числі при їх імпорті) з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. Оскільки імпорт товарів, одержаних безоплатно, не є їх придбанням (виготовленням), суми ПДВ, перераховані на рахунки митниці при митному оформленні таких товарів, не можуть бути віднесені до податкового кредиту.

На суму зобов'язань щодо сплати ПДВ при ввозі (пересиланню) товарів на митну територію України, що виникають у день оформлення ввізної митної декларації, підприємство-імпортер може видати **податковий вексель**. Податкові векселі не можуть застосовуватися при операціях з імпорту на митну територію України підакцизних товарів та товарів, які належать до товарних груп 1 - 24 УКТЗЕД.

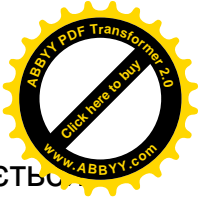
Порядок випуску, обігу й погашення векселів, які видаються на суму ПДВ при ввозі (пересиланню) товарів на митну територію України, затверджений Постановою КМУ № 1104 від 01.10.1997 р. Так, відповідно до цього документа, видача податкового векселя здійснюється за бажанням платника ПДВ. Векселедержателем є ДПА по місцю реєстрації векселедавця як платника ПДВ.

Податковий вексель може бути виданий тільки тим особою, що є платником ПДВ і зареєстрований у відповідності зі ст. 2 і 9 Закону про ПДВ, крім цього податковий вексель може бути виданий лише особою, що відповідає всім наведеним нижче вимогам:

має індивідуальний податковий номер, присвоєний як платнику ПДВ;

раніше не порушувала порядок погашення векселя, встановлений Постановою КМУ № 1104 від 01.10.1997 р.;

не має на момент митного оформлення товарів податкових векселів, не погашених у строк;



Вексель виписується на вексельному бланку, що видається банком, в трьох екземплярах, один примірник залишається в органі митного контролю, другий надсилається органом митного контролю на адресу органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податку, третій залишається платнику податку.

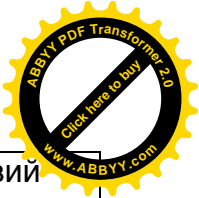
Податкові векселі в обов'язковому порядку підлягають забезпеченню (підтвердженню) комерційними банками шляхом авалю. Виданий податковий вексель не підлягає передачі шляхом індосаменту і зобов'язання по його погашенню не можуть передаватися іншим особам незалежно від їхніх взаємин з векселедавцем. За користування податковим векселем не нараховуються відсотки або інші види плати, передбачені законодавством для інших видів векселів.

Податковий вексель складається на суму податкового зобов'язання, тобто на суму ПДВ, що нарахована й повинна бути сплачена при ввозі товарів на митну територію України. Вексель видається на повну суму податкового зобов'язання, нарахованого по ВМД, тобто сума ПДВ по одній декларації не може бути частково оплачена векселем, а частково - коштами. Якщо митна вартість однієї партії товарів перевищує 80 млн. гривень, на повну суму податкового зобов'язання, нараховану за однією ВМД, може надаватися кілька податкових векселів. На суми, зазначені в різних ВМД, видаються окремі векселі для кожної митної декларації. Податковий вексель підлягає сплаті векселедавцем не пізніше дати, що відповідно до векселя є строком платежу, без пред'явлення його векселедержателем. Строк платежу не може перевищувати 30 календарних днів з моменту поставки органу митного контролю.

Дати виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту при видачі податкового векселя на суму імпортного ПДВ істотно відрізняються від загальноприйнятого порядку (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

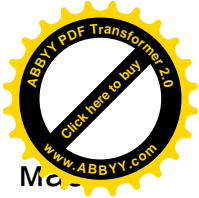
Особливості виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту при видачі податкового векселя



Умова: термін погашення податкового векселя настає	Вексель погашається шляхом	Право на податковий кредит виникає
до закінчення терміну подання податкової декларації за звітний період, в якому був поданий вексель	перерахування коштів до бюджету	у періоді, в якому проведено перерахування коштів
після закінчення терміну подання податкової декларації за звітний період, в якому був поданий вексель	включення до складу податкових зобов'язань у звітному періоді, в якому вексель був поданий	у наступному звітному періоді за умови погашення суми зобов'язань шляхом перерахування коштів до бюджету

Таким чином, платники ПДВ, які складають звітність за податковий період, що дорівнює місяцю, і погашають податкові зобов'язання протягом 10 календарних днів, наступних за граничним строком подання звітності, мають згідно діючого законодавства право, видавши вексель після 20 дня звітного періоду, відстрочити його оплату на 10 днів шляхом включення в суму податкових зобов'язань цього періоду.

Наприклад ТОВ «ЄГЕР» є платником ПДВ і подає звітність за період, що становить місяць. При здійсненні імпортової операції використало право на видачу податкового векселя. Отже, 22.09 провело митні процедури, оформило вантажну митну декларацію на завезені товари й видало податкового векселя на суму 10 000 грн., строк погашення векселя – 21 жовтня. При заповненні декларації по ПДВ за вересень зі строком подання не пізніше 20 жовтня підприємство суму 10 000 грн. відносить до складу податкових зобов'язань за вересень і тим самим одержує право на додаткову відстрочку оплати векселя з 21.10 до 30.10 включно, оскільки тепер окреме погашення векселя не проводиться, а оплата по ньому здійснюється в складі загальних податкових зобов'язань по ПДВ. У декларації по ПДВ за жовтень суму 10 000 грн. підприємство включає до складу податкового кредиту.



Якщо суб'єкт ЗЕД на дату подання податкового векселя має підтверджену суму бюджетного відшкодування, яка дорівнює або більша від суми зобов'язання за векселем, цю суму можливо включити у звітному періоді до складу податкових зобов'язань, а у наступному періоді - до складу податкового кредиту.

При погашенні податкового векселя грошовими коштами платник податків в платіжному дорученні при заповненні поля призначення платежу проставляє відповідний код платежу й код бюджетної класифікації - ПДВ по вітчизняних товарах (послугам), на який спрямовані кошти.

У випадку якщо сума податкового векселя не сплачена в строк, вона належить до стягнення з векселедавця державною податковою адміністрацією - векселедержателем у порядку, передбаченому для стягнення недоїмки по обов'язкових платежах у бюджет.

У випадку видачі підприємством податкового векселя, в обліку у векселедавця робляться записи:

1. Видано вексель митному органу на суму ПДВ:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
643 «Податкові зобов'язання»	621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»

2. Включено суму, зазначену в податковому векселі до складу податкових зобов'язань (у тому звітному періоді, в якому вексель був поданий):

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»	641.ПДВ «Розрахунки за податками. ПДВ»

3. Оплачено податкове зобов'язання, нараховане по декларації по ПДВ:



Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
641.ПДВ	311
«Розрахунки за податками. ПДВ»	«Поточні рахунки в національній валюті»

4. Включено суму, зазначену в податковому векселі, до складу податкового кредиту (у наступному звітному періоді):

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
641.ПДВ	643
«Розрахунки за податками. ПДВ»	«Податкові зобов'язання»

При ввозі підакцизних товарів на митну територію України, підприємство-резидент зобов'язане сплачувати **акцизний збір**. Платники акцизного збору визначені Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» № 18-92 від 26.12.1992 р. і Законом України «Про акцизний збір на алкогольні напої й тютюнові вироби» № 243-XIV від 18.11.1999 р.

При продажу імпортованих підакцизних товарів (продукції) **об'єктом оподаткування** є обороти з їх реалізації, включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією на митній території України, але не менше митної вартості таких товарів (продукції), з урахуванням сум сплаченого або нарахованого, ввізного (імпортного) мита.

Сплата акцизного збору суб'єктами підприємницької діяльності, громадянами України, іноземними громадянами й особами без громадянства, які ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України, здійснюється зі сплатою інших митних платежів, тобто до або при наданні митної декларації. Ця норма по сплаті акцизного збору не поширюється на алкогольні напої й тютюнові вироби, сплата акцизного збору по яких здійснюється безпосередньо в Державний бюджет України при придбанні акцизних марок у їхнього продавця.



Основну роботу з нарахування й оплати акцизного збору організує митна служба. Акцизний збір при ввозі товарів, що підлягають маркіруванню акцизними марками, сплачується в державний бюджет, а не на спеціальні рахунки митниць.

Акцизний збір обчислюється:

а) за ставками у процентах до обороту з продажу товарів, що імпортуються на митну територію України, - виходячи з їх вартості, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного збору (але не менше митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита без ПДВ та з урахуванням акцизного збору).

б) у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції);

в) одночасно за ставками у процентах до обороту з продажу та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції);

г) комбіновано, тобто за ставками у процентах до обороту з ціни реалізації, але не менше установленої твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції).

За ставками у процентах акцизний збір розраховується за формулою:

$$C_a = B \times A_b : 100,$$

де C_a – сума акцизного збору;

B – вартість товарів за максимальними роздрібними цінами, але не менше митної вартості з урахуванням імпортного мита;

A_b – ставка акцизного збору у процентах до обороту з продажу товарів.

Згідно положення «Про порядок нарахування, строку сплати й надання розрахунку акцизного збору», затвердженого наказом ДПАУ від 19.03.2001 р. № 111 акцизний збір, встановлений у твердих сумах обчислюється у гривнях або в євро.

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється таким чином:

$$C_a = K \times A_t,$$



де S_a – сума акцизного збору;

K – кількість товару, обумовлена у фізичних одиницях виміру.

A_T ставка акцизного збору у твердих сумах з одиниці реалізованого товару

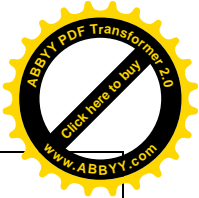
У бухгалтерському відліку суми акцизного збору, які оплачені раніше або під час митного оформлення підакцизних товарів, включаються в первісну вартість таких товарів. У п. 9 П(с)БО 9 «Запаси» говориться, що початкова вартість складається із сум непрямих податків, оплачених у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству. Після оплати акцизного збору при митному оформленні імпорту товарів окремо виділяти суми акцизного збору в ціні продажу імпортер не повинен, оскільки зобов'язання за оплату акцизного збору він уже виконав.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за обов'язковими платежами при митному оформленні ввезення товарів на митну територію України в режимі «імпорт» наведено в табл. 9.5

Таблиця 9.5

Відображення в обліку нарахування й сплати обов'язкових платежів при митному оформленні імпорту

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Нараховано мито на ввезений товар	28 «Товари»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2. Оплачено мито	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3. Нарахована плата за митне оформлення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4. Перерахована плата за митне оформлення на рахунки митниці	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

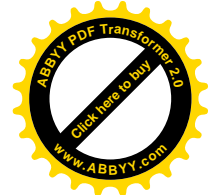


5. Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
6. Перераховані суми ПДВ на рахунки митниці	641 «Розрахунки за податками» 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами» 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
7. Відображено право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»
8. Нараховано акцизний збір	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Продовження табл. 9.5

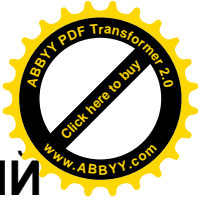
1	2	3
9. Перераховано суму акцизного збору на рахунок митниці	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
10. Перераховано суму за марки акцизного збору	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
11. Оприбутковано марки акцизного збору	08 «Бланки суворої звітності»	—
12. Включена в первісну вартість товарів сума акцизного збору й сума оплати за марки акцизного збору	281 «Товари на складі»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
13. Відображено списання марок акцизного збору	—	08 «Бланки суворої звітності»

При попередній оплаті сум мита операції 1 і 2 записуються у вигляді:



1. Здійснено попередню оплату мита на рахунки митниці	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2. Включено суму мита в облікову вартість товару	28 «Товари»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

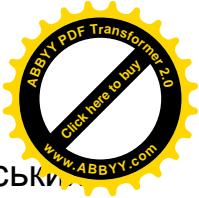
Бухгалтерські записи у випадку нарахування й оплати акцизного збору при ввозі товарів, які не підлягають маркуванню, будуть однаковими з тими, які наведені в табл. 9.5. за винятком операцій 10, 11 і 13.



Розділ 10 ОБЛІК ІНШИХ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ

Нормативна база

1. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 351-XIV від 23.12.1998 р., у редакції від 05.03.2009 р., № 1069-VI.
2. Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах" №327/95-ВР від 15.09.1995 р., у редакції від 04.02.2009 р., № 922-VI.
3. Закон України «Про фінансовий лізинг» № 723/97-ВР від 16.12.1997 р., у редакції від 11.12.2003 р., № 1381-IV.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., у редакції від 21.08.2009 р., № 1608-VI.
5. Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997р., у редакції від 24.07.2009 р., № 1617-VI.
6. Постанова КМУ «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 756 від 29.04.1999 р., у редакції від 11.10.2002 р., № 1493.
7. Постанова КМУ "Про встановлення показників питомої ваги давальницької сировини у загальній вартості готової продукції за окремими видами операцій у зовнішньоекономічних відносинах" № 1216 від 04.11.1997 р., у редакції від 11.10.2002 р., № 1493.
8. Постанова КМУ «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» № 663 від 23.04.1999 р., у редакції від 20.05.2009 р., № 483.
9. Наказ ДМСУ «Про внесення змін до деяких наказів Держмитслужби» № 728 від 06.08.2009 р.
10. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України та внесення змін до деяких нормативно-правових актів НБУ» № 200 від 30.05.2007 р., у редакції від 12.08.2008 р., № 241.



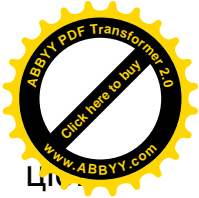
11. Постанова Правління НБУ «Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України» № 148 від 27.05.2008 р.
12. Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» № 637 від 15.12.2004 р., у редакції від 29.04.2009 р., № 252.
13. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» № 59 від 13.03.1998 р., у редакції від 05.07.2007 р., № 791.

10.1 Особливості проведення й відображення в обліку бартерних операцій

Відповідно до Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 351-XIV від 23.12.1998 р. (далі – Закон «Про регулювання бартерних операцій») **товарообмінна (бартерна) операція в сфері 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 ЗЕД 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.

У статтях 1 і 3 цього законодавчого акту закріплено право всіх суб'єктів ЗЕД на проведення товарообмінних операцій. Однак цим же документом передбачена можливість заборони на проведення бартерних операцій з деякими товарами, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

На цей час **перелік товарів (робіт, послуг), бартерні угоди з якими заборонені**, розроблений і затверджений постановою КМУ «Про внесення змін до деяких постанов КМУ» № 1493 від 11.10.2002. Так, заборонений експорт у рамках бартерного контракту таких товарів, як насіння соняшника, масло соняшникове, пиво солодове, вина, лікери, горілка й інші міцні алкогольні напої, сигарети, срібло, золото, платина й інші дорогоцінні метали, відходи й брухт міді,



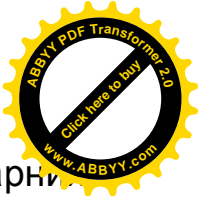
нікелю, свинцю, цинку та інші товари і послуги. У додатку 2 цієї постанови наведений перелік товарів, по яких заборонений імпорт у рамках бартерного контракту, це: бурштин і вироби з нього, оброблені та необроблені алмази, ювелірні вироби з дорогоцінних металів.

Певні обмеження, що існують при виконанні бартерних контрактів, стосуються **строків проведення розрахунків**. Зокрема п.1 ст.2 Закону «Про регулювання бартерних операцій» встановлено, що заборгованість нерезидентів за отримані товари за бартерним договором повинна бути погашена у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 90 календарних днів з дати оформлення ВМД на експорт для товарів, а в разі експорту робіт і послуг – з дати підписання акту, що підтверджує надання послуг і виконання робіт. Отже, якщо українське підприємство, учасник бартерної угоди, виконало свої зобов'язання перед нерезидентом першим, обов'язковим є завершення угоди протягом законодавчо встановленого строку. В разі, якщо імпорт товарів (робіт, послуг) передуює вивозу товарів чи наданню послуг (виконанню робіт) термін завершення бартерної операції законодавчо не обмежується.

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення ВМД в режимі «імпорт»), а у випадку імпорту робіт, послуг – дата підписання акту про їх виконання.

З метою обмеження бартеру в ЗЕД, у випадку експорту **високоліквідних товарів** за бартерним договором, строки ввозу на митну територію України імпортованих товарів не можуть перевищувати 60 календарних днів. Перелік високоліквідних товарів, на які поширюється дане обмеження наведений в додатку 3 Постанови КМУ № 1493 від 11.10.2002. До таких товарів, зокрема, відносяться пшениця, жито, ячмінь, борошно, поголів'я великої рогатої худоби, живі вівці і кози, дублені шкіри великої рогатої худоби, чавун, аміак.

В разі якщо після митного оформлення експорту товарів за бартерними договорами очікується імпорт каучуку та готових, прискорювачів його вулканізації з країн Північної та Латинської Америки, Японії, Південно-Східної Азії, Центральної та Південної



Африки строк їх ввезення не повинен перевищувати 150 календарних днів.

При здійсненні бартерних договорів, що передбачають виробничу кооперацію, консигнацію, комплексне будівництво, поставку складних технічних виробів, товарів спеціального призначення, законодавчо встановлений строк завершення угоди може бути подовжений. Для цього суб'єкт ЗЕД за 15 днів до закінчення загальновстановленого строку має отримати **разовий індивідуальний дозвіл**, який видається безкоштовно центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики.

Для одержання індивідуального дозволу суб'єкт ЗЕД подає наступні документи:

звернення про видачу разового індивідуального дозволу з обґрунтуванням причин і необхідності продовження строків розрахунку;

заяви на одержання дозволу за встановленим зразком;

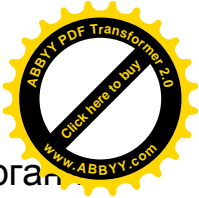
висновок міністерства або іншого центрального органа виконавчої влади про віднесення бартерного договору до таких, які передбачають виробничу кооперацію, консигнацію, комплексне будівництво, поставку складних технічних виробів або товарів спеціального призначення, з визначенням періоду можливого перевищення строків ввозу цих товарів, виданий в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України;

копію бартерного договору з обов'язковим вказанням юридичної адреси й банківських реквізитів іноземного суб'єкта господарської діяльності й у випадку укладання контракту іноземною мовою - завірений у встановленому порядку переклад тексту;

копії ВМД на експорт і імпорт товарів за бартерним договором, завірени в належному порядку;

копію свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, завірени у встановленому порядку.

За перевищення строків розрахунків стягується пеня за ставкою 0,3% від суми неотриманих товарів (робіт, послуг) за кожний день порушення строку, але не більше їх вартості.



Контроль за своєчасним ввезенням товарів здійснюють органи ДМСУ, за своєчасним імпортом робіт та послуг – органи ДПАУ. Якщо підприємство здійснило експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, воно зобов'язане протягом 5 робочих днів з дня підписання акта про виконання робіт чи надання послуг повідомити:

орган ДМСУ – якщо у зворотному напрямку експортуються або імпортуються товари;

орган ДПАУ - якщо у зворотному напрямку експортуються або імпортуються роботи, послуги.

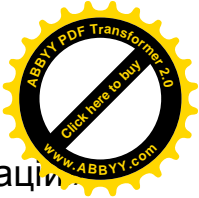
За ненадання або несвоєчасне надання інформації на вартість послуг (робіт) нараховується пеня в розмірі 1% за кожний день прострочення; загальний розмір пені не може перевищувати вартість імпортованих або експортованих послуг

У випадку **переоформлення бартерних операцій** в операції купівлі-продажу строк розрахунків, встановлений до бартерної угоди, не переривається й не поновлюється. У випадку переоформлення операції купівлі-продажу на бартер, строки в розрахунках визначаються на основі законодавчої бази по бартеру.

В разі якщо замість відвантаження товарів (робіт, послуг) за бартерним договором нерезидент виконує свої зобов'язання шляхом перерахування грошових коштів на рахунок партнера-резидента України, підставою для зняття з обліку такого договору в митному органі є надання українською стороною довідки вповноваженого банку про своєчасний і повний обсяг надходжень коштів по такому договору й копій додаткових угод, що змінюють характер договору (завірені нотаріально).

Якщо в ході виконання експортного або імпортного контракту виникає необхідність замінити надання іноземним партнером оплати в грошовій формі на зобов'язання по зустрічній поставці товарів, то український резидент зобов'язаний надати в орган ДПАУ за місцем реєстрації нотаріально завірені копії відповідних договорів або додаткових угод. Надалі контроль за дотриманням строків розрахунків покладають на органи митниці.

Доцільно зауважити, що незважаючи на те, що бартерний договір передбачає обмін активами, неопосередкований грошовими коштами,

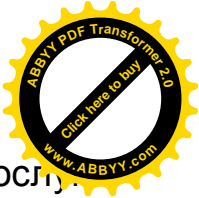


згідно до ст. 1.2. Закону «Про регулювання бартерних операцій», сторони зобов'язані визначити загальну вартість товарів, що імпортуються, та загальну вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються з обов'язковим вираженням в іноземній валюті першої групи Класифікатора іноземних валют.

Порядок відображення бартерних операцій в **бухгалтерському обліку** залежить від того, якими активами обмінюються сторони – подібними або неподібними. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку, **подібні активи** – це ті, які мають однакову справедливую вартість і функціональне призначення. Якщо хоч одна із цих умов не виконується, активи визнаються **неподібними**. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р., при обміні подібними активами підприємство не отримує дохід, а отже в бухгалтерському обліку він не відображається. Проте, обмін активами, що мають однакову справедливую вартість та функціональне призначення при виконанні контрактів у ЗЕД практично не зустрічається. При обміні неподібними активами в рамках бартерного контракту суб'єкт ЗЕД отримує доходи, які визнаються відповідно до п. 23 П(С)БО 15 «Дохід»

Так, **сума доходу за бартерним контрактом** визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають одержанню підприємством. При частковому бартері (тобто, коли крім натурального обміну, сторони частково розраховуються грошовими коштами), сума доходу зменшується/збільшується відповідно на суму переданих/отриманих коштів і їх еквівалентів. Інакше кажучи, при бартері дохід визначається не за контрактною вартістю переданих товарів, а виходячи зі **справедливої вартості одержаних активів**, робіт, послуг.

У п. 4 П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р., дається визначення справедливої вартості активів. Це сума, по якій може бути здійснений обмін активами або оплата зобов'язання в результаті операції між усвідомленими, зацікавленими й незалежними сторонами. Однак якщо таку суму неможливо визначити вірогідно, то



дохід визнається рівним справедливій вартості активів, робіт, послуг (крім коштів і їхніх еквівалентів), які передані (п.24 П(с)БО 15).

Первісна вартість отриманих активів визначається також в залежності від того, які активи є предметом бартерної угоди.

При обміні подібними запасами первісна вартість отриманих запасів дорівнює балансовій вартості переданих. Причому, якщо остання перевищує їх справедливу вартість, то балансова вартість отриманих запасів приймається на рівні справедливої вартості переданих. Різниця між справедливою й балансовою вартістю переданих запасів відноситься на витрати (на основі п.13 П(с)БО 9 «Запаси», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р.). При цьому, згідно П(С)БО 9 і П(С)БО 16, мито та інші платежі, здійснені при митному оформленні, не входять у балансову вартість імпортованих запасів (це також може вплинути й на податковий облік при коректуванні валових витрат, згідно п.5.9 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»).

При обміні неподібними активами первісна вартість отриманих запасів дорівнює справедливій вартості отриманих запасів (п.13 П(с)БО 9). При зовнішньоекономічному бартері така вартість, як правило, визначається на підставі ВМД, оформленої в режимі «імпорт». При цьому в балансову вартість включають всі ж витрати, які включаються в балансову вартість при здійсненні імпортової операції, тобто мито, транспортні, заготівельні витрати, витрати на страхування та інші, якщо вони не ввійшли, відповідно до базисної умови поставки, у контрактну вартість.

До витрат, що виникають при виконанні бартерних контрактів відносять:

1) собівартість переданих активів (наданих послуг, виконаних робіт) (при обміні як подібними, так і неподібними активами), списання яких у сумі понесених на виробництво продукції (продаж товарів, виконання робіт, надання послуг) витрат відображається по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» у кореспонденції з рахунками обліку активів;

2) вартість отриманих результатів робіт, послуг (у випадку обміну неподібними активами), яка може визначатися шляхом перерахування



вартості цих послуг, вираженої в іноземній валюті, за курсом НБУ на дату підписання акту виконаних робіт (наданих послуг);

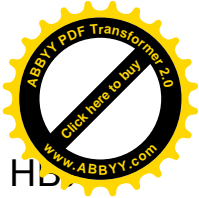
3) різниця між справедливою й балансовою вартістю переданих запасів (при обміні подібними активами).

Особливу увагу при відображенні бартерних операцій у бухгалтерському обліку варто звернути на той факт, що при зміні валютного курсу в ході виконання бартерного контракту **курсові різниці не виникають**, оскільки відсутні грошові розрахунки, а значить і основа для визнання монетарних статей балансу. У такому випадку дебіторська та кредиторська заборгованості, пов'язані з виконанням експортної і імпоротної частини бартерного контракту в бухгалтерському обліку вважаються немонетарними статтями балансу.

Згідно п. 7. П(с)БО 21 немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Отже, дебіторська заборгованість за експортовані товари, що дорівнює визнаному доходу від бартерної операції, визначається за справедливою вартістю товарів, що отримані, або підлягають отриманню. Кредиторська заборгованість за імпортовані товари дорівнює їх справедливій вартості, а отже і дебіторській заборгованості. Сума заборгованості в національній валюті визначається за курсом НБУ на дату визначення справедливої вартості імпортованих активів і в подальшому при зміні валютного курсу перерахунку не підлягає. Взаємозалік кредиторської та дебіторської заборгованості проводиться на одну й ту ж суму.

Наведене ілюструє наступний умовний приклад. Українське підприємство реалізувало продукцію власного виготовлення на суму 50 000 дол. США в обмін на сировину, вартість якої за умовами договору зовнішньоекономічного бартеру складає також 50 000 дол. США. Облікова вартість продукції становить 280 000 грн. Для здійснення експортної частини контракту підприємство понесло витрати по транспортуванню в межах України на суму 48 000 грн (у т.ч. ПДВ) та витрати по митному оформленню у поза робочий час митного органу – 2 200 грн; для здійснення імпоротної частини

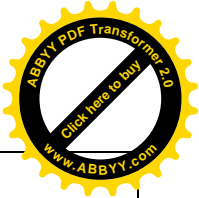


контракту – відповідно 36 000 грн (у т.ч. ПДВ) та 1 650 грн. Курс НБУ склав: на дату реалізації продукції та митного оформлення її вивозу в режимі «експорт» - 8,0 грн/дол. США; на дату оприбуткування сировини та митного оформлення її ввезення в режимі «імпорт» - 8,1 грн/дол. США. Порядок відображення операцій за бартерною угодою наведено у табл. 10.1

Таблиця 10.1

Відображення в бухгалтерському обліку виконання контракту зовнішньоекономічного бартеру

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Експортна частина контракту			
1. Визнані витрати по транспортуванню готової продукції	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	40 000
2. Відображено податковий кредит по ПДВ по отриманим послугам транспортування	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	8 000
3. Оплачено за послуги транспортування продукції	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	48 000
4. Перерахована плата за митне оформлення в режимі «експорт»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2 200
5. Визнані витрати по митному оформленню у поза робочий час	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 200
6. Визнано дохід від реалізації продукції в рамках бартерного контракту	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	<u>50 000</u> 400 000
7. Відображено податкове зобов'язання по ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	0
8. Визначена собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість»	26 «Готова продукція»	280 000

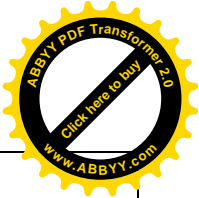


	реалізованої готової продукції»		
9. На фінансовий результат віднесі доходи від реалізації	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»	400 000



Продовження табл. 10

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
10. На фінансовий результат віднесена собівартість продукції	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	280 000
11. На фінансовий результат віднесені витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	42 200
Імпортна частина контракту			
12. Оприбутковано сировину від іноземного постачальника	201 «Сировина й матеріали»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	400 000
13. Перераховані платежі при митному оформленні імпорту	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	82 650
14. Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	81 000
15. Визнані витрати по митному оформленню у поза робочий час	92 «Адміністративні витрати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1 650
16. Визнані витрати по транспортуванню сировини	201 «Сировина й матеріали»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	30 000
17. Відображено податковий кредит по ПДВ по отриманим послугам транспортування	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6 000
18. Оплачено за послуги транспортування сировини	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36 000
19. На фінансовий результат віднесені адміністративні витрати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»	1 650



	діяльності»		
--	-------------	--	--



Продовження табл. 10

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Заключна частина контракту			
20. Проведено взаємозалік заборгованостей по експортній та імпорتنій частині контракту	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	400 000

Якщо контракт зовнішньоекономічного бартеру виконується в іншій послідовності (імпорт сировини передує експорту готової продукції) операції 12, 6, 9 та 20 будуть відображені в обліку таким чином:

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Оприбутковано сировину від іноземного постачальника	201 «Сировина й матеріали»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	<u>50 000</u> 405 000
Визнано дохід від реалізації продукції в рамках бартерного контракту	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	405 000
На фінансовий результат віднесені доходи від реалізації	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»	405 000
Проведено взаємозалік заборгованостей по експортній та імпорتنій частинах контракту	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	405 000

З метою оподаткування під бартером розуміють господарську операцію, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості,



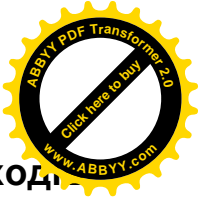
в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунок продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг). Таким чином, у податковому обліку бартером вважаються будь-які господарські операції, що не передбачають проведення грошового розрахунку за товари (роботи, послуги). Згідно п.п.7.1.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», доходи й витрати від здійснення бартеру визначаються виходячи з договірної ціни операції, але не нижче звичайної.

Визначення терміна «**звичайна ціна**» наведено в статті 1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Згідно п.п. 1.20 звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих цін.

Справедлива ціна - це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власникові за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх одержати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично й фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а при відсутності - однорідних) товарів.

Контроль за рівнем звичайних цін покладений на органи митної служби, оскільки звичайна ціна (якщо вона вище контрактної) вказується у ВМД на імпорт. Звичайні ціни на товари, роботи, послуги для застосування їх у податкових або митних цілях встановлюються на основі статистичної оцінки рівня цін реалізації таких товарів на внутрішньому ринку.

Таким чином, **базою для оподаткування** бартерної операції є фактична ціна контракту, якщо вона не нижче звичайної ціни. Отже валові доходи від здійснення бартеру визначаються на основі більшої з цін: або контрактної або звичайної ціни. Щодо валових витрат, то в разі перевищення звичайних цін над контрактною ціною, підприємство не має документального підтвердження, достатнього для визнання валових витрат на основі більшої з цін, отже тільки використання контрактної ціни для розрахунку валових витрат є обґрунтованим.

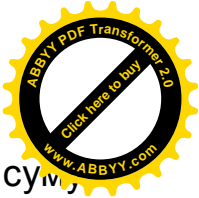


З 01.01.2003 р. **моменти виникнення валових витрат і доходів** по товарообмінних договорах відповідають датам їх визнання при виконанні операцій, що передбачають грошовий розрахунок, тобто при визначенні дат податкових подій варто керуватися загальним порядком, установленим у ст. 11, п. 2.3 і 3.1. Відповідно до цих пунктів **датою збільшення валових витрат** платника податків при здійсненні ним операцій з нерезидентами є дата фактичного оприбуткування товарів (отримання послуг, робіт) незалежно від наявності їхньої оплати, **датою збільшення валового доходу** вважається дата, що доводиться на податковий період, протягом якого мала місце перша з подій: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), предметів продажу; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання результатів робіт (послуг) платником податків. Як видно з визначення, наведеного в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств», у ситуації здійснення бартерних операцій підходить лише дата відвантаження товарів, оскільки грошові розрахунки відсутні.

Таким чином, підводячи підсумок вищесказаному, доцільно відзначити, що валові доходи українського резидента виникають по факту відвантаження товарів, а валові витрати - по факту оприбуткування товарів від імпортера. З метою перерахування суми визнаних валових доходів та валових витрат в гривні використовують курс НБУ на дату визнання доходів та на дату оприбуткування імпортованих товарів відповідно.

Описану ситуацію демонструє наступний приклад. Між іноземною фірмою «VEER» та українським підприємством «ЛАН» укладено бартерний контракт на загальну суму 25 500 дол. США. Зовнішньоекономічна операція виконана у такій послідовності:

- 1) оприбуткована сировина від нерезидента на суму 10 000 дол. США (курс НБУ склав 8,0 грн/дол. США);
- 2) відвантажені товари на адресу іноземного партнера на суму 15 000 дол. США (курс НБУ склав 8,05 грн/дол. США);
- 3) оприбуткована друга партія імпортової сировини на суму 15 500 дол. США (курс НБУ склав 8,1 грн/дол. США);



2) відвантажена друга партія експортних товарів на суму 10 500 дол. США (курс НБУ склав 8,07 грн/дол. США).

Розрахунок валових доходів та витрат від здійснення такої операції наведено у табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Відображення в податковому обліку операцій за контрактом зовнішньоекономічного бартеру

Зміст операції:	Валові доходи	Валові витрати
1. Оприбуткована перша партія імпортової сировини	—	$10\,000 \times 8,0 = 80\,000$ грн.
2. Відвантажена перша партія товарів на адресу іноземного партнера	$15\,000 \times 8,05 = 120\,750$ грн.	—
3. Іноземним партнером здійснений остаточний розрахунок за бартерним контрактом, сировина оприбуткована українським підприємством	—	$15\,500 \times 8,1 = 125\,550$ грн.
4. Відвантажена друга партія товарів на адресу іноземного партнера	$10\,500 \times 8,07 = 84\,735$ грн.	—
Разом:	205 485 грн.	205 550 грн.

Варто звернути увагу, що при виконанні бартерних угод і дебіторська і кредиторська заборгованість виражені в іноземній валюті. Згідно п. п. 7.3.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» балансова вартість заборгованості, основна сума якої виражена в іноземній валюті, відображається в податковому обліку шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату її виникнення, а при її погашенні (а також умовному погашенні) підлягає перерахунку за курсом НБУ на дату погашення. Проте заборгованість, що виникає в ході бартерної операції не названа п. п. 7.3.3 у переліку видів заборгованості, що визнаються такою з метою оподаткування, отже її погашення при заключному виконанні обов'язків за бартерним контрактом, а також наявність на кінець звітного періоду не є основою для здійснення відповідних перерахунків. Таким чином, валові доходи та валові витрати при виконанні бартерної угоди після первісного



визнання не підлягають збільшенню чи зменшенню при коливанні курсу НБУ.

В українського резидента при виконанні бартерних операцій **валових витрат може не виникнути** взагалі. Така ситуація можлива у випадку, якщо отримані за бартерним договором активи не пов'язані з веденням українським резидентом господарської діяльності або, згідно ст. 8 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», підлягають амортизації. Наприклад, при ввезенні за бартерним контрактом устаткування, що відноситься до основних засобів підприємства.

У **Декларації про прибуток підприємства** доходи від здійснення бартерних (товарообмінних) операцій відображаються в рядку 1.01 у загальному порядку, витрати - у складі загальних витрат підприємства в рядку 04.1.

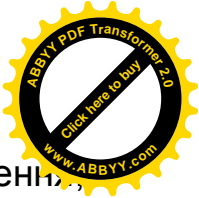
Нарахування **податку на додану вартість** у рамках виконання бартерного контракту в ЗЕД також має свої особливості. Оскільки бартерний договір по суті є симбіозом експортного й імпортного контракту об'єктом обкладання ПДВ є як імпортна, так і експортна частина договору, тобто

ввезення товарів на митну територію України й одержання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їхнього використання або споживання на митній території України (п.п. 3.1.2 ст. 3 Закону про ПДВ)

вивіз товарів за межі митної території України й надання робіт (послуг) для їхнього споживання за межами України (п.п. 3.1.3 Закону про ПДВ).

Згідно п. 4.2 Закону про ПДВ, **базою оподаткування** при продажі товарів (робіт, послуг) без грошової оплати або із частковою оплатою їхньої вартості в межах бартерних операцій є фактична ціна продажу, що повинна бути не нижче звичайної.

При ввозі товарів платниками податків на митну територію України базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів (п.4.3. ст. 4. Закону про ПДВ). Така вартість повинна бути не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням:



витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження й страхування до пункту перетинання митного кордону України;

сплати брокерських, агентських, комісійних і інших видів винагород, пов'язаних із ввозом (пересиланням) таких товарів;

плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, які відносяться до ввезених товарів;

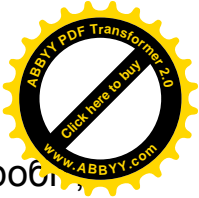
акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, які включаються в ціну товарів (робіт, послуг), відповідно до законів України з питань оподаткування.

Датою нарахування податку на додану вартість при проведенні бартерних операцій у сфері ЗЕД згідно п.п. 7.3.6 Закону «Про ПДВ» є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. В разі отримання робіт (послуг) у нерезидента з місцем їх поставки на митній території України за бартерним контрактом, датою виникнення зобов'язань є дата оформлення документа, що засвідчує факт одержання робіт, послуг платником податків.

При зовнішньоекономічному бартері податковий кредит на суму імпортного ПДВ, сплаченого в бюджет при ввозі товарів (робіт, послуг), виникає на дату такої сплати податкового зобов'язання. Датою сплати ПДВ за ввезені товари є строк його фактичного перерахування митним органам (п.п. 7.5.2. ст.7 Закону про ПДВ).

При покупці товарів (робіт, послуг), вартість яких не відноситься до складу валових витрат і не підлягає амортизації, варто пам'ятати, що суми податку на додану вартість, сплачені у зв'язку з таким придбанням, у податковий кредит не включаються.

При імпорті товарів в рамках бартерного контракту застосовується ставка оподаткування 20%. Щодо експорту, то відповідно до п.6.2 ст.6 Закону про ПДВ, при продажі товарів, вивезених платником податків за межі митної території України, податок розраховується **по нульовій ставці**. В разі експорту робіт (послуг), застосовувати нульову ставку дозволено у випадку їхнього використання й споживання за межами митної території України.



Нульова ставка податку до операцій по вивозу товарів (роботи, послуг) не застосовується, якщо вони звільнені від оподаткування на митній території України згідно п.5.1 і п. 5.2. Закону про ПДВ (п. 6.3. ст. 6), оскільки зазначені операції не обкладаються ПДВ незалежно від того, де вони реалізуються - на Україні або за її межами.

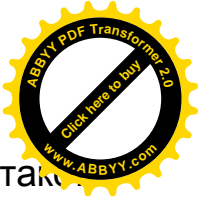
Порядок визнання податкового кредиту та податкових зобов'язань при виконанні бартерної угоди узагальнено представлено в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Загальний порядок розрахунків по ПДВ при бартері в сфері ЗЕД

Частина розрахунків по ПДВ	База оподаткування	Ставка оподаткування	Дата визнання
Вивезення товарів в митному режимі «експорт»			
Податкові зобов'язання	фактична ціна операції, але не нижче звичайних цін	0%	дата відвантаження
Податковий кредит	визначається в порядку, що застосовується для розрахунків між українськими підприємствами на митній території України		
Ввезення товарів в митному режимі «імпорт»			
Податкові зобов'язання	договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості	20%	дата оформлення ВМД
Податковий кредит	договірна (контрактна) вартість, але не вище звичайних цін (у разі якщо договірна ціна відрізняється більше ніж на 20% від звичайної) та складається із сум нарахованого (сплаченого) ПДВ	20%	дата оплати податкових зобов'язань

При виконанні експортної частини бартерної угоди в момент виникнення податкових зобов'язань українське підприємство виписує



податкову накладну з відміткою «Експортні поставки», наявність такої накладної і її відповідна реєстрація обґрунтовує застосування нульової ставки ПДВ.

При імпорті робіт (послуг) від нерезидентів податковим агентом, що зобов'язаний у т.ч. і виписати податкову накладну, є:

представництво нерезидента, якщо отримання робіт (послуг) здійснюється з його залученням;

українське підприємство-імпортер, якщо роботи (послуги) отримується від нерезидента, який не має зареєстрованого представництва в Україні.

10.2 Особливості здійснення й відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною у ЗЕД

У зовнішньоекономічній діяльності суттєве поширення одержали операції з давальницькою сировиною, при здійсненні яких сировина як ввозиться на митну територію України для переробки, так і вивозиться за межі України для переробки за кордоном.

Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику. Операціями з давальницькою сировиною вважаються операції по переробці (обробці, збагаченню або використанню) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів операцій по переробці цієї сировини) з метою одержання готової продукції за відповідну плату (докладніше про порядок проведення операцій - див. розділ 3).

Сторонами в операціях з давальницькою сировиною є замовник, що надає сировину, і виконавець, що здійснює її переробку, обробку, збагачення й використання. Відносини між учасниками зовнішньоекономічних операцій, що передбачають роботу з давальницькою сировиною, в першу чергу регламентуються Законом



України "Про операції з давальницькою сировиною зовнішньоекономічних відносинах" №327/95-ВР від 15.09.1995 р.

Законом «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах» передбачені операції:

по ввезенню давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України й вивозу виготовленої з неї готової продукції;

вивозу давальницької сировини українського замовника за межі митної території України з метою одержання готової продукції;

закупівлі на митній території України іноземним замовником давальницької сировини з метою одержання з нього готової продукції. При цьому давальницька сировина не може бути придбана іноземним замовником на митній території України за гривні або отримана ним в результаті проведення інших операцій, у тому числі товарообмінних.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах сировина замовника на конкретному етапі його переробки повинне становити не менш 20% загальної вартості готової продукції. А давальницька сировина, що вивозиться з митної території України для переробки в готову продукцію, яка класифікується по кодах товарних груп 1-24 Товарної номенклатури ЗЕД, відповідно до Постанови КМУ "Про встановлення показників питомої ваги давальницької сировини у загальній вартості готової продукції за окремими видами операцій у зовнішньоекономічних відносинах" № 1216 від 04.11.1997 р., повинна мати вартість не менш 80% вартості готової продукції.

Давальницька сировина, що ввозиться на митну територію України іноземним замовником, обкладається ввізним митом, а також податками та зборами, що справляються при імпорті товарів. На суму нарахованих ввізного мита, податків та зборів (крім митних зборів) український виконавець має право видати органу ДПАУ простий авальований **вексель** із строком платежу, що дорівнює строку здійснення операції, але не більше 90 календарних днів з моменту оформлення ВМД.

Якщо давальницька сировина не обкладається митом, податками та зборами, український виконавець видає письмове зобов'язання. **Письмове зобов'язання** являє собою зобов'язання в письмовій



формі, що видається суб'єктом підприємницької діяльності, щодо вивозу (ввозу) готової продукції, виготовленої з давальницької сировини іноземного (українського) замовника, з митної території (на митну територію) України або реалізації на митній території України готової продукції, виготовленої з давальницької сировини іноземного замовника (одержання в повному розмірі валютної виручки від реалізації готової продукції за межами митної території України на валютний рахунок українського замовника в уповноваженому банку Письмове зобов'язання також як і простий вексель видається органу ДПАУ місцю реєстрації підприємства на строк здійснення операції, але не більш, ніж 90 днів.

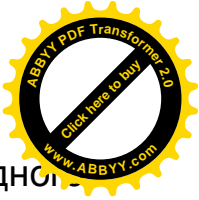
Слід відзначити, що строк здійснення операції, виходячи з її технологічних особливостей, може бути подовжений на основі подання відповідного міністерства або іншого центрального органу виконавчої влади.

Суб'єкт ЗЕД також має право на відстрочення оплати векселя або погашення письмового зобов'язання до настання строку фактичного відвантаження готової продукції іноземному замовнику. Таке відстрочення надається на умовах податкового кредиту, за користування яким український виконавець вносить до бюджету щомісячну плату виходячи з облікової ставки НБУ від суми векселя. Розмір облікової ставки визначається на останній день періоду, за який сплачується зазначена плата.

У разі вивезення готової продукції за межі митної території України у встановлений період, вексель, як і письмове зобов'язання погашається, нараховані податки і збори не сплачуються.

Готова продукція, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником на митну територію України і **вивозиться з митної території України**, не обкладається вивізним (експортним) митом та іншими податками і зборами (крім митних зборів), що справляються у разі експорту товарів, і не підпадає під режим ліцензування та квотування.

З метою митного оформлення вивозу готової продукції серед інших документів також подається копія ВМД, що підтверджує попереднє ввезення давальницької сировини, а при її придбанні



іноземним замовником на території України – копія відповідної угоди про договір купівлі-продажу та довідки уповноваженого банку про зарахування виручки в іноземній валюті на рахунок українського підприємства-продавця сировини.

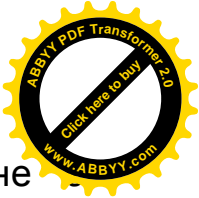
Іноземний замовник має право **реалізувати готову продукцію**, виготовлену з давальницької сировини на митній території України. При цьому реалізація повинна здійснюватися через зареєстроване ним в Україні постійне представництво, а розрахунки – проводитися виключно в національній валюті України через рахунки постійного представництва в установах уповноважених банків. Якщо реалізується готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, попередньо ввезеної на митну територію України постійне представництво нерезидента повинно оформити ввізну ВМД на готову продукцію (без фактичного її ввезення) і сплачує ввізне мито, інші податки та збори, передбачені законодавством для аналогічних імпорتنих товарів. При цьому ввізне мито нараховується за пільговими ставками.

В процесі переробки давальницької сировини можуть формуватися **залишки та відходи переробки**. Залишки переробки – це частина матеріалів або речовин, які сформувалися в результаті перетворення сировини на готову продукцію і мають господарську цінність. Залишки переробки давальницької сировини до завершення строку переробки підлягають оформленню у митний режим:

імпорту, якщо будуть реалізовані іноземним замовником (при цьому здійснюється нарахування ввізного мита, податків та платежів);

експорту, якщо будуть вивезені за межі митної території України.

Відходи переробки – це матеріали чи речовини, що утворилися в процесі виготовлення продукції і не можуть використовуватися в подальшому. В разі утилізації відходи переробки повинні бути оформленні у митний режим «знищення або руйнування». При цьому утилізація здійснюється на основі відповідного письмового дозволу митного органу, під митним контролем та без нарахування мита та податків, що стягують при імпорті. Оскільки відходи є об'єктом права власності, вони можуть бути вивезені або реалізовані на території України. Залучення постійних представництв до операцій з реалізації



відходів переробки давальницької сировини нерезидентом не обов'язковим.

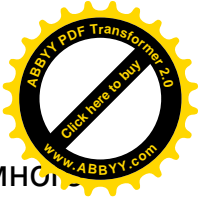
Розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини за згодою замовника та виконавця можуть проводитися:

- в грошовій формі;
- частиною давальницької сировини;
- частиною готової продукції;
- комбіновано.

Виключення складають операції з переробки давальницької сировини, яка відноситься до 1-24 груп згідно з УКТ ЗЕД, які повинні оплачуватися лише у грошовій формі.

Згідно до п. 6.3 Закону України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", якщо розрахунки за переробку давальницької сировини здійснюються в іноземній валюті, вона підлягає зарахуванню на рахунок українського виконавця в уповноваженому банку України у 90-денний строк починаючи з моменту митного оформлення готової продукції або погашення векселя (письмового зобов'язання) залежно від того, яка з цих операцій була проведена раніше.

У **бухгалтерському обліку** сировина, що вивозиться українським резидентом за межі України для переробки, відображається на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку»; при цьому підприємства за необхідністю можуть організувати аналітичний облік за кожним виконавцем та видом переданої в переробку сировини. Головна вимога до організації обліку в цій ситуації - це забезпечення контролю за строками виконання й обсягами витрат у ході здійснення давальницьких операцій. Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків активів, капіталу й господарських операцій та П(с)БО 9 «Запаси», витрати на переробку матеріалів відображаються безпосередньо по дебету рахунків, на яких ведеться облік запасів, одержуваних з переробки: 201 «Сировина й матеріали», 25 «Напівфабрикати», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», тощо.

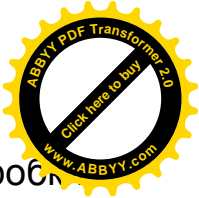


При одержанні матеріалів для переробки від іноземного партнера, власність на які не переходить до українського резидента, відкривається забалансовий рахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Витрати, пов'язані з переробкою, відображаються на рахунках 8 і 9 класів, згідно П(с)БО 16 «Витрати».

Різниці, що виникають у ході виконання давальницьких операцій, при одержанні (виконанні) і розрахунках за послуги з переробки, при зміні курсу валют відображаються в бухгалтерському обліку на рахунках 945 «Втрати від операційної курсової різниці», 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Курсові різниці виникають лише в тому випадку, якщо оплата послуг з переробки здійснюється в грошовому еквіваленті, без застосування авансової форми розрахунків. У випадку оплати послуг частиною готової продукції або сировини різниці не відображаються, оскільки заборгованість є немонетарною статтею балансу.

Слід зазначити, що в **податковому обліку** різниці між дебіторською (кредиторською) заборгованістю на момент її виникнення й погашення не включаються до складу валового доходу або валових витрат підприємства незалежно від форми розрахунків за такі послуги.

Питання, пов'язані з **нарахуванням і сплатою ПДВ**, регламентуються Законами України «Про податок на додану вартість» і «Про операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних операціях». При ввозі на територію України продукції, виготовленої з давальницької сировини, обкладання ПДВ здійснюється в такому ж порядку, що й оподаткування імпортованих товарів. Базою для визначення ПДВ є, відповідно до Закону про ПДВ п. 4.3, договірна (контрактна) вартість товару, але не менше митної вартості. Особливістю же визначення митної вартості з метою визначення суми «ввізного» ПДВ при операціях з давальницькою сировиною є те, що митна вартість повинна включати не тільки вартість вивезеної сировини, зазначену в простому векселі або письмовому зобов'язанні, але й всі витрати, понесені замовником при виробництві й доставці продукції до митного кордону України. Саме ця вартість буде базою для нарахування податків і зборів, у тому числі й ПДВ у розмірі 20%.



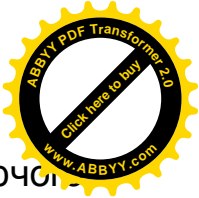
Що стосується **оподатковування** послуг з переробки давальницької сировини, варто звернути увагу, що в підпункті 6.2.2 Закону про ПДВ передбачено, що ПДВ нараховується по нульовій ставці тільки у випадку, якщо послуги призначені для споживання за межами митної території України, тобто при наданні послуг нерезиденту по переробці давальницької сировини, ввезеного в Україну «нульова ставка» не поширюється на послуги з переробки давальницької сировини, що входять у вартість готової продукції, передбаченої як оплата послуг українського резидента.

У тому випадку, якщо оплата послуг іноземного резидента здійснюється частиною готової продукції, виготовленої із сировини українського замовника, то ПДВ по нульовій ставці нараховується на митну вартість вивезеної сировини, використаної в оплату послуг.

При ввозі готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, вивезеної українським резидентом з метою переробки іноземним партнером, базою нарахування ПДВ є митна вартість ввезеної продукції. Митна вартість включає вартість вивезеної сировини, послуг з переробки, а також інших витрат, які має український резидент відповідно до договору поставки, що базується на ИНКОТЕРМС-2000.

Якщо підприємство спочатку оплачує послуги, а потім ввозить готову продукцію, то ПДВ стягується на митниці в момент ввозу готової продукції, на суму завезеної готової продукції за ставкою 20%, оскільки саме вона призначається для споживання на митній території України. Слід зазначити, що частина готової продукції, що використана в оплату послуг з переробки, у базу розрахунку ПДВ не включається, оскільки споживається за межами митної території України. Таке положення визначене в п.п. 3.1.2 Закону про ПДВ, де сказано, що лише «послуги», надавані нерезидентами для їхнього використання або споживання на митній території України, є об'єктом оподатковування.

При перерахуванні нерезиденту передоплати за переробку сировини податкові зобов'язання нараховують в момент здійснення платежу, згідно п.п. 7.3.6 Закону про ПДВ. Варто звернути особливу увагу, що це зобов'язання не звільняє підприємство від сплати ПДВ на митниці під час ввозу готової продукції. Таким чином, відбувається



подвійне оподаткування тих самих послуг (відповідно до діючого законодавства, вартість послуг з переробки включається у вартість готової продукції). При заповненні податкової декларації суму ПДВ, нараховану при передоплаті, варто відображати по рядку 7 податкової декларації по ПДВ, при цьому до складу податкового кредиту сума ПДВ може бути включена тільки за умови сплати ПДВ у бюджет.

У бухгалтерському обліку, залежно від схем здійснення давальницьких операцій, можливі кілька варіантів відображення господарських операцій. Розглянемо їх на наступних прикладах.

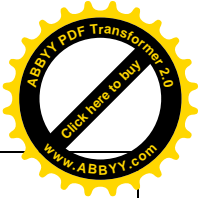
1. Переробка давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою послуг грошовими коштами.

Український замовник підприємство «ЄГЕР» за контрактом з іноземним виконавцем фірмою «LAIN» вивіз для переробки давальницьку сировину (не підакцизну), облікова вартість якої складає 114 000 грн. Оплата послуг з переробки давальницької сировини в сумі 2 000 євро здійснена іноземною валютою після ввозу готової продукції. Митна вартість готової продукції склала 12 000 євро. На дату підписання акту про виконання робіт з переробки та митного оформлення ввозу готової продукції курс НБУ становив 11,50 грн/ євро, на дату оплати послуг виконавця - 11,55 грн/ євро. Плата за митне оформлення вивозу сировини склала 1 140 грн., ввозу готової продукції – 1 725 грн. Відображення в бухгалтерському обліку українського замовника наведених операцій представлено в табл. 10.4.

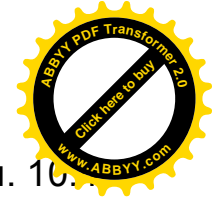
Таблиця 10.4

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою грошовими коштами

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Вивезення давальницької сировини для переробки за кордоном			
1. Передано іноземному виконавцю давальницьку	206 «Матеріали,	201 «Сировина й	114 000

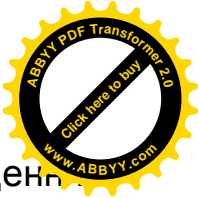


сировину для переробки по обліковій вартості	передані в переробку»	матеріали»	
2. Нараховано й перераховано за митне оформлення вивозу давальницької сировини	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1 140
	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	
Ввезення готової продукції на митну територію України			
3. Нараховані витрати по митному оформленню ввозу готової продукції	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1 725
4. Перераховано за митне оформлення ввозу готової продукції	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 725



Продовження табл. 10

1	2	3	4
5. Перераховані суми ПДВ, нараховані при митному оформленні ввезення готової продукції	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	27 600
6. Включено суму сплаченого ПДВ до складу податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	27 600
Здійснення розрахунків за переробку давальницької сировини			
7. Включена у вартість готової продукції вартість давальницької сировини	26 «Готова продукція»	206 «Матеріали, передані в переробку»	114 000
8. Включена в вартість готової продукції вартість послуг по переробці давальницької сировини	26 «Готова продукція»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	<u>2 000</u> 23 000
9. Оплачено послуги переробки давальницької сировини	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>2 000</u> 23 100
10. Включена до складу витрат курсова різниця:	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	100
Формування фінансового результату			
11. На фінансовий результат віднесені інші витрати операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	2 865
12. Списана на фінансовий результат курсова різниця	791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	100

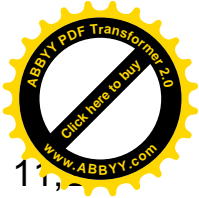


У випадку зниження курсу НБУ на момент проведення розрахунків за переробку виникають позитивні курсові різниці, які відображають в складі доходів підприємства на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Так, якщо в попередній ситуації на дату оплати послуг виконавця курс НБУ склав 11,35 грн/євро, операції 9, 10, 12 були б відображені в обліку наступним чином:

9. Оплачено послуги переробки давальницької сировини	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>2 000</u> 22 700
10. Включена до складу витрат курсова різниця:	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	300
12. Списана на фінансовий результат курсова різниця	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	300

2. Переробка давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою послуг сировиною.

Українським підприємством укладено контракт на переробку давальницької сировини іноземним виконавцем фірмою «LAIN». Згідно до умов контракту оплата послуг здійснюється давальницькою сировиною. Для вивозу давальницької сировини підприємством оформлено дві ВМД: перша – на суму 80 000 євро (на частину сировини, що буде використана в ході виготовлення продукції), друга – на суму 20 000 євро (на частину сировини, що буде використана в оплату послуг переробки). Давальницька сировина та готова продукція не підлягають обкладенню митом та акцизним збором, тож при оформленні першої ВМД українським підприємством видано письмове зобов'язання про ввезення готової продукції. Курс НБУ на дату митного оформлення вивозу сировини та передачі її іноземному виконавцю склав 11,0 грн/євро. Облікова вартість сировини становить 900 000 грн та 176 000 грн відповідно. По завершенню переробки



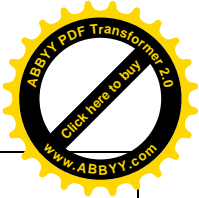
підписано відповідний акт (курс НБУ на дату підписання акту – 11,1 грн/євро), і після цього готова продукція ввезена на митну територію України (курс НБУ на дату митного оформлення – 11,1 грн/євро). Митна вартість готової продукції склала 100 000 євро. Для здійснення операції з давальницькою сировиною підприємство також понесло витрати по транспортуванню в межах України, яке здійснювало українське автотранспортне підприємство, неплатник ПДВ, на суми: 20 000 грн – за транспортування сировини (у т.ч. 4 000 грн – в частині, використаній в оплату послуг переробки); 18 000 грн – за транспортування готової продукції.

Відображення в обліку українського замовника операцій в цій ситуації наведено у табл. 10.5.

Таблиця 10.5

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою частиною давальницької сировини

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Вивезення давальницької сировини для переробки за кордоном			
Нараховані витрати за транспортування сировини, що буде використана для переробки	201 «Сировина й матеріали»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	16 000
Нараховані витрати за транспортування сировини, що буде використана для оплати послуг переробки	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	4 000
Погашена заборгованість перед автотранспортним підприємством	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	20 000
Передана іноземному виконавцю давальницька сировина в оплату послуг переробки	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	<u>20 000</u> 220 000

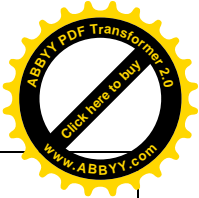


Відображено податкове зобов'язання по ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	0
---	---	----------------------------------	---



Продовження табл. 10:

1	2	3	4
Визначена собівартість сировини, переданої в оплату послуг	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	201 «Сировина й матеріали»	176 000
Передана іноземному виконавцю давальницька сировина для переробки	206 «Матеріали, передані в переробку»	201 «Сировина й матеріали»	916 000
Здійснення розрахунків за переробку давальницької сировини			
Вартість переробки віднесена на вартість готової продукції на основі акту виконання робіт	26 «Готова продукція»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	220 000
Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ на основі акту виконання робіт	644 «Податковий кредит»	641 «Розрахунки за податками»	44 800
Погашені податкові зобов'язання по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	44 800
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	44 800
Проведено взаємозалік заборгованостей	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	220 000
Ввезення готової продукції на митну територію України			
Вартість давальницької сировини віднесена на вартість готової продукції	26 «Готова продукція»	206 «Матеріали, передані в переробку»	916 000



Перераховано ПДВ на рахунки митниці при митному оформленні ввозу готової продукції	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	222 000
---	---	--	---------

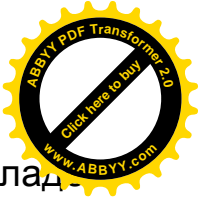


Продовження табл. 10:

1	2	3	4
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	222 000
Нараховані витрати за транспортування готової продукції	26 «Готова продукція»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	18 000
Погашена заборгованість перед автотранспортним підприємством	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18 000
Формування фінансового результату			
На фінансовий результат віднесені доходи	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	791 «Результат операційної діяльності»	220 000
На фінансовий результат віднесені витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	4 000
На фінансовий результат віднесена собівартість давальницької сировини	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	176 000

3. Переробка давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою послуг частиною готової продукції.

Згідно укладеного зовнішньоекономічного контракту іноземна фірма «LAIN» здійснює переробку давальницької сировини українського замовника ТОВ «ЄГЕР» і в оплату послуг отримує частину виготовленої продукції. Для вивозу давальницької сировини ТОВ «ЄГЕР» оформило дві ВМД: перша – на суму 80 000 євро (на частину сировини, що складе основу продукції, яка буде ввезена в



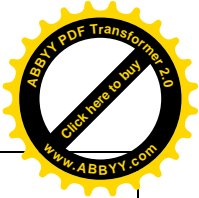
Україну), друга – на суму 20 000 євро (на частину сировини, що складає основу продукції, яка буде використана в оплату послуг). Оскільки давальницька сировина підлягає обкладанню вивізним митом за ставкою 10% для оформлення першої ВМД також видано простий авальований вексель. Курс НБУ на дату митного оформлення вивозу сировини та передачі її іноземному виконавцю склав 11,0 грн/євро. Облікова вартість сировини становить 900 000 грн та 176 000 грн відповідно. Контрактна вартість послуг переробки складає 20 000 євро; готової продукції, отриманої від виконавця – 100 000 євро. По завершенню переробки підписано відповідний акт (курс НБУ – 11,2 грн/євро) і залишок готової продукції ввезена на митну територію України (курс НБУ на дату митного оформлення – 11,1 грн/євро). При митному оформленні ввезення продукції погашено вексель, нараховано та оплачено ПДВ і мито за ставкою 12%; до податкового кредиту підприємством віднесена сума ПДВ, сплаченого при митному оформленні ввезення продукції.

Відображення в обліку українського замовника операцій в цій ситуації наведено у табл. 10.6.

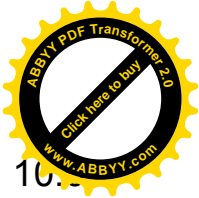
Таблиця 10.6

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини іноземним виконавцем з оплатою частиною готової продукції

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Вивезення давальницької сировини для переробки за кордоном			
Видано простий авальований вексель	05 «Гарантії та забезпечення надані»	–	<u>8 000</u> 88 000
Нараховане мито	201 «Сировина й матеріали»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	22 000



Перерахована сума мита на рахунки митниці	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	22 000
--	--	--	--------



Продовження табл. 10

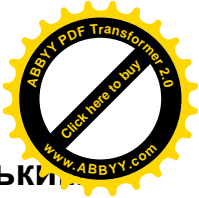
1	2	3	4
Передана іноземному виконавцю давальницька сировина	206 «Матеріали, передані в переробку»	201 «Сировина й матеріали»	1 098 000
Здійснення розрахунків за переробку давальницької сировини			
Вартість давальницької сировини віднесена на вартість готової продукції	26 «Готова продукція»	206 «Матеріали, передані в переробку»	1 098 000
Вартість переробки віднесена на вартість готової продукції на основі акту виконання робіт	26 «Готова продукція»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	<u>20 000</u> 224 000
Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ на основі акту виконання робіт	644 «Податковий кредит»	641 «Розрахунки за податками»	44 800
Погашені податкові зобов'язання по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	44 800
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	44 800
Використана частина готової продукції в оплату послуг виконавця	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	224 000
Визнано податкове зобов'язання по ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	0
Визначена собівартість використаною готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	242 800



Продовження табл. 10

1	2	3	4
Проведено взаємозалік заборгованостей	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	224 000
Ввезення готової продукції на митну територію України			
Погашено простий авальований вексель	—	05 «Гарантії та забезпечення надані»	<u>8 000</u> 88 000
Перераховано митні платежі на рахунки митниці при митному оформленні ввозу готової продукції	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	381 840
Нараховано мито	26 «Готова продукція»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	133 200
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	248 640
Формування фінансового результату			
На фінансовий результат віднесені доходи	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»	224 000
На фінансовий результат віднесена собівартість готової продукції	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	242 800

При використанні послуг нерезидента по переробці давальницької сировини українське підприємство зобов'язане протягом 5 робочих днів з дати отримання послуг повідомити орган ДМСУ за місцем реєстрації.



4. Переробка давальницької сировини українським виконавцем з оплатою послуг грошовими коштами.

Український виконавець ввозить давальницьку сировину з Польщі на переробку, вартість якої оплачується замовником грошовими коштами після отримання готової продукції та підписання відповідного акту надання послуг. Давальницька сировина не підлягає обкладенню акцизним збором, при її ввезенні стягується мито за ставкою 15%. Контрактна вартість давальницької сировини складає 100 000 євро, послуг переробки – 10 000 євро. Виробнича собівартість послуг складає 68 000 грн. Окрім цього підприємством понесені витрати по транспортуванню в межах України, яке здійснювалося українським підприємством платником ПДВ в сумах: 12 000 грн (у т.ч. ПДВ) за транспортування сировини та 18 000 грн (у т.ч. ПДВ) за транспортування готової продукції. Для митного оформлення ввезення давальницької сировини підприємством надано простий авальований вексель на суму 38 000 євро (у т.ч. мито – 15 000 євро, ПДВ – 23 000 євро). Готова продукція вивезена за межі України у встановлений строк.

Курси НБУ становили:

на дату отримання та митного оформлення ввезення давальницької сировини – 11,0 грн/євро;

на дату підписання акту надання послуг переробки – 11,05 грн/євро;

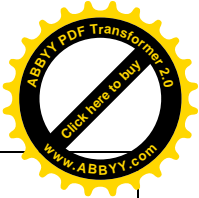
на дату отримання оплати за послуги переробки – 11,10 грн/євро

Відображення в обліку українського виконавця операцій в цій ситуації наведено у табл. 10.7.

Таблиця 10.7

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини українським виконавцем з оплатою грошовими коштами

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4



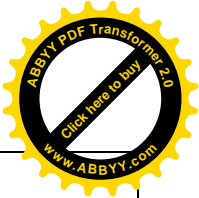
Ввезення давальницької сировини на митну територію України

1. Видано простий авальований вексель	05 «Гарантії та забезпечення надані»	—	<u>38 000</u> 418 000
---------------------------------------	---	---	--------------------------



Продовження табл. 10:

1	2	3	4
2. Оприбутковано на забалансовий рахунок давальницьку сировину	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	—	<u>100 000</u> 1 100 000
3. Нараховані витрати за транспортування давальницької сировини	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 000
4. Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000
5. Погашена заборгованість перед транспортним підприємством	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
Переробка давальницької сировини та здійснення розрахунків за неї			
6. Відображено дохід від реалізації послуг переробки давальницької сировини	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	<u>10 000</u> 110 500
7. Нараховано податкове зобов'язання	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	0
8. Відображена собівартість наданих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	78 000
9. Отримана оплата від іноземного замовника	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	<u>10 000</u> 111 000
10. Відображена курсова різниця	362 «Розрахунки з іноземними	714 «Дохід від операційної	500



покупцями»

курсової різниці»



Продовження табл. 10.

1	2	3	4
Вивезення готової продукції за межі митної території України			
11. Нараховані витрати за транспортування готової продукції	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	15 000
12. Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	3 000
13. Погашена заборгованість перед транспортним підприємством	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18 000
14. Списана вартість давльницької сировини з забалансового рахунку	—	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	1 100 000
15. Погашено простий авальований вексель	—	05 «Гарантії та забезпечення надані»	<u>38 000</u> 418 000
Формування фінансового результату			
16. На фінансовий результат віднесені доходи: від реалізації послуг від операційної курсової різниці	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	110 500 500
17. На фінансовий результат віднесені собівартість наданих послуг витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 93 «Витрати на збут»	78 000 15 000

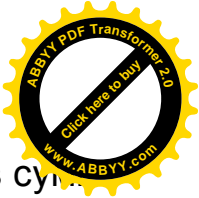


При використанні грошових коштів як засобу платежу за послуги переробки заборгованість іноземного замовника є монетарною статтею балансу і потребує здійснення перерахунків з визнанням курсових різниць. В разі застосування авансової форми розрахунків, сума отриманого авансу є немонетарною статтею і перерахунку не підлягає. Так, якщо за умовами наведеного вище прикладу оплата за послуги переробки отримана до підписання акту про надання послуг, операція 10 не матиме місця в бухгалтерському обліку, а операції 6, 9 та 16 матимуть вигляд:

Отримано аванс від іноземного замовника	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	<u>10 000</u> 111 000
Відображено дохід від реалізації послуг переробки давальницької сировини	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	<u>10 000</u> 111 000
Проведено взаємозалік заборгованостей	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	111 000
На фінансовий результат віднесені доходи від реалізації послуг	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	111 000

5. Переробка давальницької сировини українським виконавцем з оплатою послуг частиною давальницької сировини.

Українське підприємство виконує контракт на переробку давальницької сировини контрактною вартістю 100 000 євро, у т.ч. сировина вартістю 10 000 євро отримується як оплата послуг переробки. Виробнича собівартість послуг переробки склала 70 000 грн. Давальницька сировина не підлягає обкладенню акцизним збором, при її ввезенні стягується мито за ставкою 10%. При здійсненні митного оформлення ввезення сировини надано простий авальований вексель на суму 28 800 євро (у т.ч. мито – 9 000 євро, ПДВ –



19 800 євро). Податковий кредит по ПДВ підприємством визнано в сумі 28 800 євро зобов'язання, перерахованого на рахунки митного органу. Готова продукція вивезена за межі України у встановлений строк, при цьому на рахунки митного органу перерахована плата за митне оформлення в сумі 1 680 грн.

Курси НБУ становили:

на дату отримання та митного оформлення ввезення давальницької сировини – 11,0 грн/євро;

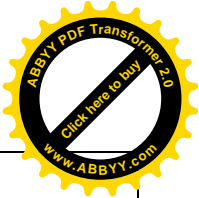
на дату підписання акту надання послуг переробки – 11,05 грн/євро;

Відображення в обліку українського виконавця операцій в цій ситуації наведено у табл. 10.8.

Таблиця 10.8

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини українським виконавцем з оплатою частиною давальницької сировини

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Ввезення давальницької сировини на митну територію України			
Видано простий авальований вексель	05 «Гарантії та забезпечення надані»	–	<u>28 800</u> 316 800
Оприбутковано на забалансовий рахунок давальницьку сировину	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	–	<u>90 000</u> 990 000
Перераховані митні платежі при митному оформленні ввезення частини сировини, отриманої як оплата послуг переробки	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	35 200
Нараховано мито	201 «Сировина й матеріали»	377 «Розрахунки з іншими	11 000



		дебіторами»	
--	--	-------------	--



Продовження табл. 10

1	2	3	4
Відображено право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	24 200
Переробка давальницької сировини та здійснення розрахунків за неї			
Оприбутковано сировину, отриману від замовника як оплата послуг переробки	201 «Сировина й матеріали»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	<u>10 000</u> 110 000
Відображено дохід від реалізації послуг по переробці давальницької сировини	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	110 000
Нараховано податкове зобов'язання	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	0
Відображена собівартість наданих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	70 000
Проведено взаємозалік заборгованостей	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	110 000
Вивезення готової продукції за межі митної території України			
Нараховані витрати по митному оформленню вивезення продукції у позаробочий час	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1 680
Перерахована плата за митне оформлення	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 680

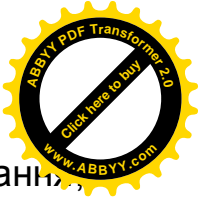


Продовження табл. 10:

1	2	3	4
Списана вартість давальницької сировини з забалансового рахунку	—	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	990 000
Погашено простий авальований вексель	—	05 «Гарантії та забезпечення надані»	<u>28 800</u> 316 800
Формування фінансового результату			
На фінансовий результат віднесені доходи від реалізації послуг	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	110 000
На фінансовий результат віднесена собівартість наданих послуг	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	70 000
На фінансовий результат віднесені витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	1 680

6. Переробка давальницької сировини українським виконавцем з оплатою послуг частиною готової продукції.

Українське підприємство виконує контракт на переробку давальницької сировини контрактною вартістю 100 000 євро, з якої згідно до технічних умов переробки буде отримано 1 000 одиниць готової продукції. В оплату послуг українське підприємство отримало 100 одиниць готової продукції, контрактна вартість послуг переробки склала 10 000 євро, виробнича собівартість - 70 000 грн. Давальницька сировина не підлягає обкладенню акцизним збором, при її ввезенні стягується мито за ставкою 10%. При здійсненні митного оформлення ввезення сировини надано простий авальований вексель на суму 32 000 євро (у т.ч. мито – 10 000 євро, ПДВ – 22 000 євро). Податковий



кредит по ПДВ підприємством визнано в сумі зобов'язання, перерахованого на рахунки митного органу. Готова продукція вивезена за межі України у встановлений строк..

Курси НБУ становили:

на дату отримання та митного оформлення ввезення давальницької сировини – 11,0 грн/євро;

на дату підписання акту надання послуг переробки – 11,05 грн/євро;

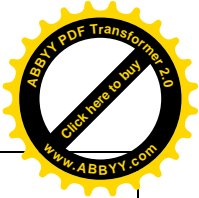
на дату оприбуткування на митного оформлення готової продукції – 11,1 грн/євро;

Відображення в обліку українського виконавця операцій в цій ситуації наведено у табл. 10.9.

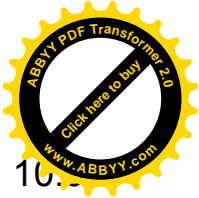
Таблиця 10.9

Відображення в бухгалтерському обліку операцій переробки давальницької сировини українським виконавцем з оплатою частиною готової продукції

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Ввезення давальницької сировини на митну територію України			
Видано простий авальований вексель	05 «Гарантії та забезпечення надані»	–	<u>32 000</u> 352 000
Оприбутковано на забалансовий рахунок давальницьку сировину	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	–	<u>100 000</u> 1 100 000
Переробка давальницької сировини та здійснення розрахунків за неї			
Відображено дохід від реалізації послуг по переробці давальницької сировини	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	<u>10 000</u> 100 500
Нараховано податкове зобов'язання за актом надання послуг	703 «Дохід від реалізації робіт і	641 «Розрахунки за податками»	2 210



	послуг»		
--	---------	--	--



1	2	3	4
Відображена собівартість наданих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	70 000
Оприбуткована готова продукція, отримана як оплата послуг переробки	26 «Готова продукція»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	100 500
Проведено взаємозалік заборгованостей	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	100 500
Перераховані митні платежі при митному оформленні готової продукції, отриманої як оплата послуг переробки	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	35 520
Нараховано мито	26 «Готова продукція»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	11 100
Відображено право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	24 420
Вивезення готової продукції за межі митної території України			
Списана вартість давльницької сировини з забалансового рахунку	—	022 «Матеріали, прийняті для переробки»	990 000
Погашено простий авальований вексель	—	05 «Гарантії та забезпечення надані»	<u>32 000</u> 352 000
Формування фінансового результату			



Продовження табл. 10.

1	2	3	4
На фінансовий результат віднесені доходи від реалізації послуг	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»	100 500
На фінансовий результат віднесена собівартість наданих послуг	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	70 000

В результаті здійснення операції з давальницькою сировиною на таких умовах українське підприємство отримало валові доходи в сумі 98 290 грн (100 500 – 2 210) на дату підписання акту про надання послуг переробки і понесло валові витрати в сумі 111 000 грн (10 000 × 11,1) на дату оприбуткування готової продукції та 11 100 грн в сумі мита, перерахованого на рахунок митного органу.

При підписанні акту про надання послуг підприємство визнало податкові зобов'язання по ПДВ: за ставкою 0% - в частині контрактної вартості послуг по виготовленню продукції, що вивезена за межі митної території України, отже, в сумі 0 грн; за ставкою 20% - в частині контрактної вартості послуг по виготовленню продукції, що отримана замовником і буде використана на території України, отже в сумі 2 210 грн (10 000 : 1 000 × 100 × 11,05 × 0,2)

10.3 Облік і оподаткування лізингових операцій під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності

Загальні правові й економічні основи здійснення лізингових (орендних) операцій закладені в Законі України «Про фінансовий лізинг» № 723/97-ВР від 16.12.1997 р., питання оподаткування лізингових операцій регулюються двома основними документами: Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994 р., та Законом України «Про податок на додану вартість» №168/97 від 03.04.1997р. Бухгалтерський облік операцій оренди ведеться на підставі Методичних рекомендацій з



бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003. При цьому варто враховувати, що операції міжнародного лізингу відносяться до операцій підприємства в сфері ЗЕД й розрахунки по них здійснюються в іноземній валюті, а отже до таких операцій застосовуються всі норми чинного законодавства, регулюючого валютні операції і порядок проведення розрахунків в іноземній валюті з нерезидентами. Бухгалтерський облік таких операцій ведеться відповідно до вимог П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і П(с)БО 7 «Основні засоби» і П(с)БО 4 «Оренда».

З метою вірного відображення операцій лізингу в бухгалтерському та податковому обліках необхідним є розуміння сутності лізингу та його трактування законодавством

За своєю економічною сутністю **лізинг** представляє собою вид підприємницької діяльності, що спрямована на інвестування власних або залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виняткове користування лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або здобувається їм у власність із доручення й узгодженню з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови оплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів. Лізингова операція проводиться на підставі договору лізингу, суб'єктами якого є лізингодатель (орендодавець), лізингополучатель (орендар) і в окремих випадках, продавець лізингового майна.

В економічній теорії прийнято вважати, що поняття “лізинг” і “оренда” не є тотожними; при цьому оперативний лізинг часто називають орендою, а фінансовий лізинг - безпосередньо лізингом. Для досягнення мети, поставленої перед навчальним посібником, зазначене питання не є принципово важливим. У зв'язку з тим, що в законодавчих і нормативних актах України слова “лізинг” і “оренда” розглядаються як синоніми, у подальшому тексті посібника дотримується саме така позиція.

Згідно п. 1.18 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» **лізингова (орендна) операція** - це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що



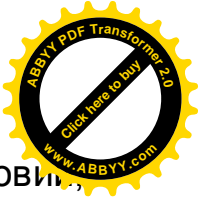
передбачає надання основних фондів або землі у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за орендну плату та на визначений строк.

Види й способи класифікації лізингу ґрунтуються насамперед на правовідносинах між суб'єктами лізингу й залежно від способу здійснення лізингових операцій. У такий спосіб виділяються фінансовий і оперативний лізинг, а відповідно до форм здійснення лізинг може бути зворотним, пайовим, міжнародним і т.і.

Згідно ст. 1 Закону «Про фінансовий лізинг» **фінансовий лізинг** - це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу; при цьому за договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Договір лізингу має бути укладений у письмовій формі і обов'язково містити такі умови як предмет лізингу, строк, на який лізингоодержувачу надається право користування предметом лізингу та розмір лізингових платежів. Предметом лізингу може бути лише об'єкт, віднесений законодавством до основних фондів. Розміри й строки лізингових платежів визначаються договором лізингу; при цьому величина періоду, протягом якого вносяться лізингові платежі, може бути не рівномірної.

Необхідно звернути увагу, що трактування лізингу двома основними законодавчими актами (Закон «Про фінансовий лізинг» та Закон «Про оподаткування прибутку підприємств») не завжди збігаються. Так, згідно Закону «Про фінансовий лізинг», суб'єктами лізингу можуть бути тільки суб'єкти підприємницької діяльності; у той же час Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» дозволяє здійснювати лізингові операції також і фізичним особам, що не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Положення Закону «Про фінансовий лізинг» розповсюджуються на всі операції лізингу, оскільки самі поняття фінансовий лізинг та лізинг ототожнюються. Законом «Про оподаткування прибутку



підприємств» лізинг розрізняється за його видами: фінансовий, оперативний, зворотній, оренда землі та оренда житлових приміщень.

Згідно Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» **фінансовий лізинг** - це господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає відповідно до договору фінансового лізингу (оренди) передання орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу. Лізинг вважається фінансовим, якщо лізинговий договір містить хоча б одну з таких умов:

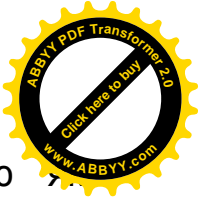
об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75 відсотків його первісної вартості за нормами амортизації, що використовуються з метою оподаткування, та орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у договорі;

сума лізингових платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує первісну вартість об'єкта лізингу;

якщо у лізинг передається об'єкт, що перебував у складі основних фондів лізингодавця протягом строку перших 50 відсотків амортизації його первісної вартості, загальна сума лізингових платежів має дорівнювати або бути більшою 90 відсотків від звичайної ціни на такий об'єкт лізингу, діючої на початок строку дії лізингового договору, збільшеної на суму процентів, розрахованих виходячи з облікової ставки НБУ, визначеної на дату початку дії лізингового договору на весь його строк;

майно, яке передається у лізинг, є виготовленим за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Якщо об'єкт основних фондів передається лізингоодержувачу, на умовах, інших ніж ті, що передбачаються договором фінансового лізингу, така операція вважається **оперативним лізингом**. Податковим законодавством також передбачено право суб'єктів



господарювання при укладанні договору визначати операцію оперативний лізинг, навіть якщо умови її здійснення відповідають вимогам щодо фінансового лізингу; при цьому до закінчення дії укладеного таким чином договору статус операції не може бути зміненим.

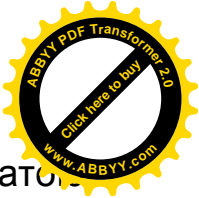
Оперативний лізинг - це господарська операція, за якою лізингоодержувач за своїм замовленням одержує в платне використання від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, за який амортизується менше 90% вартості об'єкта лізингу, встановленої на день укладання договору. Після закінчення строку договору оперативного лізингу він може бути продовжений або об'єкт лізингу підлягає поверненню лізингодавцю й може бути повторно переданий у використанню іншому лізингоодержувачу.

Зворотний лізинг - це господарська операція, що передбачає продаж основних фондів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних фондів в оперативний або фінансовий лізинг. Таким чином, за договором зворотного лізингу лізингодавець купує майно і передає його попередньому власникові у лізинг.

Пайовий лізинг - це здійснення лізингу при участі суб'єктів лізингу на підставі укладання багатостороннього договору й залучення одного або декількох кредиторів, які беруть участь у здійсненні лізингу інвестуючи свої кошти. При цьому сума інвестованих кредиторами коштів не може складати більше 80% вартості отриманого для лізингу майна.

Міжнародний лізинг – це договір лізингу, що здійснюється суб'єктами лізингу, що перебувають під юрисдикцією різних держав або у випадку якщо майно або платежі перетинають державний кордон України.

Що стосується питань **митного оформлення** об'єктів лізингу, то відповідно до Листа ДМСУ «Щодо оподаткування операцій ввозу товарів по договорах оренди (лізингу) № 15/3 - 1198 - ЕП від 05.04.2000 і 11/3 - 15 - 2370 ЕП від 15.03.2002», митне оформлення товарів, які ввозяться на митну територію України по договорах фінансового або оперативного лізингу, здійснюється в відповідності з



митним режимом випуску для вільного обігу (імпорту) й з оплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), митних зборів у встановленому порядку.

Бухгалтерський облік лізингових операцій регламентується П(с)БО 14 «Оренда». Для цілей бухгалтерського обліку фінансова оренда визначається як оренда, що передбачає передачу орендареві всіх ризиків і вигід, пов'язаних із правом користування й володіння активом. Оренда вважається фінансовою при наявності однієї з наведених нижче ознак:

орендар здобуває право власності на орендований актив по закінченню строку оренди;

орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижче його справедливої вартості на дату придбання;

строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди.

теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

орендований актив має особливий характер, що обумовлює можливість його використання без витрат на модернізацію, модифікацію, лише орендарем;

орендар має можливість продовжити оренду активу за плату, що є значно нижчою за ринкову орендну плату;

орендар має можливість припинити оренду, компенсуючи орендодавцю відповідні втрати.

Відповідно до П(С)БО 14 оренда, що не є фінансовою вважається операційною (доцільно звернути увагу на розбіжність у термінології бухгалтерського обліку – «операційна оренда», та податкового обліку – «оперативна оренда»).

У **бухгалтерському обліку** операцій **операційного лізингу** необхідно врахувати, що прийняті в оренду основні засоби зараховуються на забалансовий рахунок орендаря 01 «Орендовані необоротні активи» за первісною вартістю орендодавця, що вказується в договорі оперативного лізингу. На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцеві, орендар списує його із



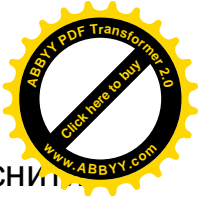
забалансового рахунку 01.

Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

Передані в оренду основні засоби значаться на балансі орендодавця з виділенням у регістрах аналітичного обліку у відособлену групу з указанням, що дані інвентарні об'єкти передані в оренду. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.

Порядок **оподаткування** операцій лізингу визначено п. п. 7.9.6 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». При здійсненні операцій по договорам оперативного лізингу передача майна не змінює податкових зобов'язань орендодавця й орендаря. Нарховані лізингові платежі орендодавець відносить до складу **валових доходів**, а орендар – до складу **валових витрат** за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. Важливо, що факт перерахування лізингових платежів (тобто фактична оплата послуг, яка може здійснюватися як після нарахування, так і з використанням авансової форми розрахунків) не вважається податковою подією.

Оскільки надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів лізингу вважається поставкою послуг, на лізингові операції розповсюджується дія п.п. 3.1.1 Закону «Про ПДВ» і такі операції є **об'єктом оподаткування ПДВ**. Інакше кажучи, при одержанні (нарахуванні) орендної плати в орендодавця виникають податкові зобов'язання по ПДВ. В орендаря ж при перерахуванні (нарахуванні) орендної плати з'являється право на податковий кредит (п.п.7.4.1 Закону «Про ПДВ»). Базою оподаткування ПДВ є договірна (контрактна) вартість послуг, що перераховується в гривні за курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передуює дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг.



При нарахуванні лізингових платежів, які зобов'язане здійснити іноземне підприємство-орендар на користь українського орендодавця, резидент має право на застосування 0% по ПДВ, оскільки послуги надаються з місцем їх поставки за межами України.

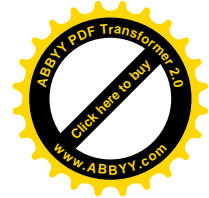
Ввезення на митну територію України об'єкта лізингу прирівнюється до імпорту згідно п.п. 3.1.2 Закону «Про ПДВ», що зобов'язує сплачувати ПДВ при митному оформленні (відображення розрахунків по ПДВ в обліку демонструє табл. 10.10) Датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення ВМД в режимі «імпорт»; база оподаткування визначається відповідно до першого абзацу п.4.3 Закону «Про ПДВ». Лізингоодержувач на загальних підставах згідно п.11.5 Закону про ПДВ має право відстрочити сплату «ввізного» ПДВ шляхом оформлення податкового векселя.

Таблиця 10.10

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків по ПДВ при митному оформленні ввезення об'єкта лізингу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ при ввезенні об'єктів оперативного або фінансового лізингу	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
Віднесені зобов'язання по ПДВ до складу зобов'язань перед митними органами	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перерахована сума нарахованих зобов'язань	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»

В разі, якщо перерахування ПДВ передуює наданню ВМД для митного оформлення ввезення об'єкту лізингу, відображення розрахунків має вигляд:



Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Перерахована сума ПДВ на рахунки митного органу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

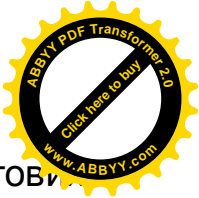
При здійсненні операцій міжнародного лізингу, при якому лізингодавцем є нерезидент, а лізингоодержувачем – українське підприємство, необхідно також враховувати особливий порядок оподаткування нерезидентів, який встановлено ст. 13 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, від провадження господарської діяльності (у т. ч. на рахунки нерезидента, що ведуться в гривнях) підлягають оподаткуванню за ставкою 15% від їх суми. Одним з видів таких доходів є лізингова (орендна) плата, що сплачується (нараховується) резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента-лізингодавця.

Податок на доходи нерезидентів сплачується до бюджету за їх рахунок під час виплати доходу резидентом або постійним представництвом. Отже, орендар-резидент зобов'язаний втримувати при перерахуванні лізингової плати й додатково сплачувати податок на доходи іноземного орендодавця в розмірі 15 відсотків від суми його доходу за рахунок такої виплати. Податок на репатріацію потрібно враховувати при укладанні договорів міжнародного лізингу.

В табл. 10.11 наведені бухгалтерські записи, складені на основі умовного прикладу операцій міжнародного операційного лізингу, при якому лізингодавцем є нерезидент, а лізингоодержувачем – українське підприємство. Вихідні дані такі.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЕР» за умовами договору оперативного лізингу з іноземною компанією «LAIN» ввозить на митну територію України та використовує в адміністративних цілях об'єкт основних засобів. Строк оренди становить 1 квартал, вартість об'єкта

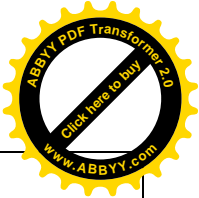


лізингу - 20 000 євро, сума квартальної орендної плати (лізингові платежів) - 1 000 євро. Договором передбачено, що ТОВ «ЄГЕР» перераховує на користь орендодавця лізингові платежі, зменшені на суму податку на доходи нерезидента, згідно українського законодавства. Валютою платежу сторонами договору обрано євро. Курс НБУ на дату отримання об'єкта лізингу та митного оформлення його ввезення склав 11,2 грн/євро; на дату нарахування орендної плати - 11,1 грн/євро, на дату перерахування - 11,15 грн/євро, на дату повернення об'єкта лізингу і митного оформлення його вивозу - 11,0 грн/євро.

Таблиця 10.11

Відображення в обліку операцій за договором міжнародного оперативного лізингу (українське підприємство – лізингоодержувач)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отриманий об'єкт оперативного лізингу	01 «Орендовані необоротні активи»	–	<u>20 000</u> 224 000
Перерахована сума ПДВ на рахунки митного органу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	44 800
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	44 800
Нараховані витрати по використанню об'єкта лізингу.	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	<u>1 000</u> 11 100
Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ на контрактну вартість отриманої послуги	643 «Податкове зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	2200

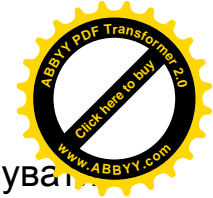


Перерахована сума ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2200
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкове зобов'язання»	2200
Утримано податок на доходи нерезидента	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	641 «Розрахунки за податками»	1672,5

Продовження табл. 10.11

1	2	3	4
Перераховано податок на доходи нерезидента	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1672,5
Перераховано орендну плату	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>850</u> 9477,5
Відображена курсова різниця	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	50
Повернутий лізингодавцю об'єкт оперативного лізингу	—	01 «Орендовані необоротні активи»	224 000

Договори міжнародного оперативного лізингу, за якими лізингодавцем є українське підприємство, а лізингоодержувачем - нерезидент, укладаються рідше. При здійсненні таких операцій потрібно враховувати, що відповідно до п. п. 6.2.2 Закону «Про ПДВ» обкладаються по нульовій ставці операції із продажу робіт (послуг), призначених для використання й споживання за межами митної території України (у тому числі й по договорах лізингу).



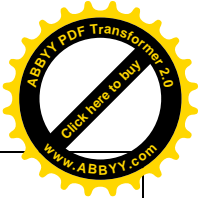
Наступний умовний приклад має на меті продемонструвати бухгалтерські записи (табл. 10.12), що відповідають операціям по міжнародному оперативному лізингу, при якому лізингодавцем є резидент, а лізингоодержувачем - нерезидент. Вихідні дані такі:

Українське підприємство «ЄГЕР» передало іноземній компанії «LAIN» транспортні засоби в оперативний лізинг. Вартість об'єктів оперативного лізингу, вивезених за межі митної території України, - 160 000 грн. Сума поквартальної орендної плати (лізингових платежів), вказана в договорі лізингу, - 2 000 євро. За даними бухгалтерського обліку протягом кварталу проведені амортизаційні відрахування на суму 16 000 грн. Для обліку переданих в оренду транспортних засобів згідно робочого плану рахунків ТОВ «ЄГЕР» використовує субрахунок 105.1 «Транспортні засоби передані в оренду». Курс НБУ на дату передачі об'єктів лізингу склав 11,2 грн/євро; на дату нарахування орендної плати - 11,1 грн/євро, на дату отримання плати - 11,15 грн/євро.

Таблиця 10.12

Відображення в обліку операцій за договором міжнародного оперативного лізингу (українське підприємство – лізингодавець)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Передані транспортні засоби в оперативний лізинг нерезиденту	105.1 «Транспортні засоби передані в оренду»	105 «Транспортні засоби»	160 000
Проведені амортизаційні відрахування вартості об'єктів, переданих в оренду	94 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	16 000
Нарахована орендну плата відповідно до договору оперативного лізингу	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»	<u>2 000</u> 22 200
Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	713 «Дохід від операційної оренди активів»	641 «Розрахунки за податками»	0



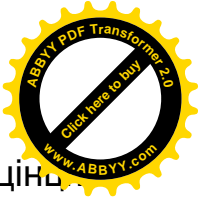
Отримана оплата від нерезидента	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	<u>2 000</u> 22 300
Відображена курсова різниця	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	714 «Доходи від операційної курсової різниці»	100
Витрати віднесені на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	16 000

Продовження табл. 10.12

1	2	3	4
На фінансовий результат віднесені доходи від операційної оренди активів	713 «Дохід від операційної оренди активів»	791 «Результат операційної діяльності»	22 200
На фінансовий результат віднесені доходи від операційної курсової різниці	714 «Доходи від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	100

Податковий і бухгалтерський облік фінансового лізингу базується на принципах, які значно відрізняються від тих, що застосовуються до операцій, здійснюваних за договорами оперативного лізингу.

У бухгалтерському обліку операцій по фінансовому лізингу майно, передане за договором фінансового лізингу, зараховується на баланс лізингоодержувача з позначкою, що дане майно взяте у фінансовий лізинг. Лізингоодержувач нараховує по встановлених нормах амортизацію по отриманим у фінансовий лізинг основним фондам. Вартість об'єктів фінансового лізингу узгоджується в договорі лізингу. Після закінчення строку договору лізингу об'єкти фінансового лізингу переходять у власність лізингоодержувача. У П(с)БО 14 «Оренда» зазначено, що орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і



зобов'язання по найменшій на початок строку оренди оцінюється за справедливої вартості активу або теперішньої суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений в обліку орендаря, є фінансовими витратами орендаря й відображається в бухгалтерському обліку й звітності тільки в сумі, що відноситься до звітного періоду. Відповідно до Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561, витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, визнаються або капітальними інвестиціями, за умови що такі поліпшення ведуть до підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, реконструкція) й збільшення економічних вигід від його використання. Подібні інвестиції відображаються по дебету рахунку «Капітальні інвестиції» (рахунки 151 або 152) і кредиту рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або рахунків, що відображають нарахування витрат підприємства у зв'язку з калькуляцією вартості робіт, виконуваних власними силами (рахунки 20 «Виробничі запаси», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і т.і.). За умовами фінансового лізингу орендар нараховує амортизацію на об'єкт фінансового лізингу кредитуючи рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і дебетуючи рахунки, що характеризують місця виникнення витрат при використанні об'єктів фінансового лізингу.

В орендодавця, якщо таким є український резидент, у договорі фінансового міжнародного лізингу, що буває рідше, відображається дебіторська заборгованість іноземного орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованій ліквідаційній вартості за винятком фінансового доходу, що підлягає одержанню з визнанням доходу від реалізації необоротних активів. Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартість реалізованих необоротних активів). При цьому робляться записи в обліку:



1. На суму запланованого фінансового доходу:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
680	733
«Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	«Інші доходи від фінансових операцій»

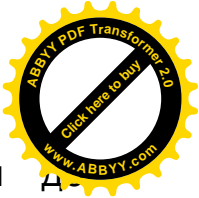
2. На суму доходу від реалізації необоротних активів (ціна реалізації об'єкта фінансового лізингу, зазначена в договорі):

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
680	712
«Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	«Дохід від реалізації інших оборотних активів»

3. На суму залишкової вартості об'єкта, що списується:

Кореспондуючі рахунки	
Дебет	Кредит
943	286
«Собівартість реалізованих виробничих запасів»	«Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Для цілей **оподаткування операцій фінансового лізингу** відповідно до п.п. 7.9.6 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» передача майна прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому лізингоодержувач збільшує відповідну групу основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування відсотків або комісій, які нараховані або будуть нараховані на вартість об'єкта фінансового лізингу відповідно до договору) за наслідками податкового періоду, у якому відбувається така передача. Якщо в майбутніх податкових періодах орендар повертає об'єкт фінансового лізингу лізингодавцю без придбання



такого об'єкта у власність, таке передання прирівнюється до зворотного продажу орендарем об'єкта орендодавцеві за звичайною ціною, але не нижче первісної вартості, зменшеної на суму амортизації. Іншими словами, надання об'єкта у фінансову оренду спричиняє перехід права власності на орендований об'єкт. Такий підхід повністю збігається з «бухгалтерським» трактуванням фінансового лізингу.

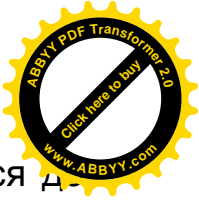
У відповідності зі ст.16 Закону «Про фінансовий лізинг» лізингові платежі включають:

- а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;
- б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно;
- в) компенсацію відсотків за кредитом;
- г) інші витрати лізингодавця, що безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Згідно п.п. 7.9.6 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» при нарахуванні лізингового платежу лізингодавець збільшує валові доходи, а орендар - валові витрати на частину лізингового платежу, рівну сумі відсотків або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за підсумками податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування.

Згідно п.п. 3.2.2 Закону «Про ПДВ» **не є об'єктом оподаткування ПДВ операції** нарахування та сплати процентів або комісій у складі лізингового платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку НБУ, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій) за відповідний проміжок часу, розраховану від вартості об'єкта лізингу. Вартість об'єкта фінансового лізингу та сума процентів в іноземній валюті з метою оподаткування перераховується в гривні по курсу НБУ на момент сплати.

При ввезенні в Україну майна за договорами міжнародного фінансового лізингу необхідною є сплата ПДВ відповідно до п.п.3.1.2



Закону «Про ПДВ», при цьому сума сплаченого ПДВ включається до складу податкового кредиту платника-резидента.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку орендаря операцій міжнародного фінансового лізингу демонструє наступний умовний приклад.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЕР» за умовами договору фінансового лізингу з іноземною компанією «LAIN» ввозить на митну територію України та використовує в господарській діяльності в процесі виробництва продукції обладнання, вартістю 200 000 євро. Строк оренди становить 2 роки, лізингові платежі нараховуються та перераховуються поквартально, комісійна винагорода орендодавця становить 1 000 євро в квартал (для спрощення припустимо, що така комісія не перевищує подвійну облікову ставку НБУ). Договором передбачено, що ТОВ «ЄГЕР» перераховує на користь орендодавця лізингові платежі, зменшені на суму податку на доходи нерезидента, згідно українського законодавства.

Обладнання отримано від лізингодавця та ввезено на митну територію України 1 жовтня. При митному оформленні нараховано та сплачено ПДВ та мито, за ставкою 5%; податковий кредит визнано підприємством на суму ПДВ, перерахованого на рахунки митного органу. Ліквідаційна вартість обладнання прийнята в сумі 72 000 грн.

Лізинговий платіж за 2 квартал користування об'єктом лізингу прострочено і фактично перераховано 10 квітня. Фінансові санкції за порушення графіку платежу не застосовувалися.

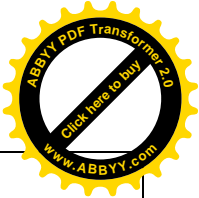
Курс НБУ склав: 1 жовтня - 11,2 грн/євро; 31 грудня - 11,15 грн/євро; 31 березня - 11,25 грн/євро; 10 квітня – 11,19 грн/євро.

Бухгалтерські записи за наведеними операціями протягом жовтня – квітня наведені у табл. 10.13.

Таблиця 10.13

Відображення в обліку операцій за договором міжнародного фінансового лізингу (українське підприємство – лізингоодержувач)

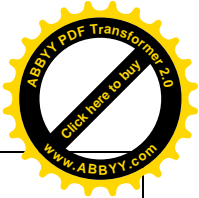
Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4



Перераховані платежі при митному оформленню ввезення обладнання	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	582 400
Отримано обладнання від іноземного лізингодавця	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	<u>200 000</u> 2 240 000
Нараховано мито	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	112 000
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	470 400

Продовження табл. 10.13

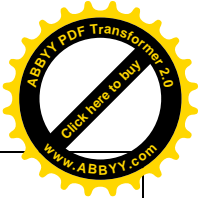
1	2	3	4
Обладнання введено в експлуатацію	104 «Машини та обладнання»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	2 352 000
Частина довгострокових зобов'язань з фінансового лізингу віднесена до поточної заборгованості	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	<u>100 000</u> 1 150 000
Нарахована комісійна винагорода іноземного лізингодавця за 1 квартал оренди	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	<u>1 000</u> 11 150
Перерахований лізинговий платіж за 1 квартал оренди в частині комісійної винагороди	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>850</u> 9 477,5
Утримано податок на доходи нерезидента	684 «Розрахунки за нарахованими	641 «Розрахунки за податками»	1672,5



	відсотками		
Перераховано податок на доходи нерезидента	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1672,5
Перерахований лізинговий платіж за 1 квартал оренди в частині вартості об'єкта лізингу	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>25 000</u> 278 750
Нарахована курсова різниця по довгостроковим зобов'язанням перед лізингодавцем	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	5 000

Продовження табл. 10.13

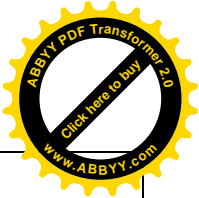
1	2	3	4
Нарахована курсова різниця по поточним зобов'язанням перед лізингодавцем	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	5 000
Нарахована амортизація за три місяці використання об'єкта лізингу	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	285 000
На фінансовий результат віднесені загальновиробничі витрати	791 «Результат операційної діяльності»	91 «Загальновиробничі витрати»	285 000
На фінансовий результат віднесені фінансові витрати	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	11 150
На фінансовий результат віднесені інші доходи	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	10 000



Нарахована комісійна винагорода іноземного лізингодавця за 2 квартал оренди	952 «Інші фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	<u>1 000</u> 11 250
Нарахована курсова різниця по довгостроковим зобов'язанням перед лізингодавцем	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»	10 000
Нарахована курсова різниця по поточним зобов'язанням перед лізингодавцем	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	7 500

Продовження табл. 10.13

1	2	3	4
Нарахована амортизація за три місяці використання об'єкта лізингу	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	285 000
На фінансовий результат віднесені загальновиробничі витрати	791 «Результат операційної діяльності»	91 «Загальновиробничі витрати»	285 000
На фінансовий результат віднесені фінансові витрати	792 «Результат фінансових операцій»	952 «Інші фінансові витрати»	11 250
На фінансовий результат віднесені інші витрати	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	17 500
Перерахований прострочений лізинговий платіж за 2 квартал оренди в частині комісійної винагороди	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>850</u> 9 511,5
Нарахована курсова	684	744	51



різниця по просроченому платежу в частині комісійної винагороди	«Розрахунки за нарахованими відсотками	«Дохід від неопераційної курсової різниці»	
Утримано податок на доходи нерезидента	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками	641 «Розрахунки за податками»	1678,5
Перераховано податок на доходи нерезидента	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1678,5
Перерахований прострочений лізинговий платіж за 2 квартал оренди в частині вартості об'єкта лізингу	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>25 000</u> 279 750

Продовження табл. 10.13

1	2	3	4
Нарахована курсова різниця по просроченому платежу в частині вартості об'єкта лізингу	612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	1 500

З метою оподаткування наведених операцій ТОВ «ЄГЄР» визнає:

1) у першому кварталі оренди:

валові витрати на суму 11 150 грн. при нарахуванні комісійної винагороди лізингодавця;

валові доходи на суму 10 000 грн., оскільки вартість об'єкта фінансового лізингу визнається заборгованістю для цілей оподаткування і підлягає перерахуванню за курсом НБУ на останню дату звітного періоду;

2) у другому кварталі оренди:

валові витрати на суму 28 750 грн. (у т.ч.: 11 250 – витрати по комісійній винагороді лізингодавця незалежно від того, що фактично перерахування відбулося у наступному кварталі, та 17 500 – витрати,



що виникли при перерахуванні балансової вартості заборгованості з об'єкт фінансового лізингу);

збільшення балансової вартості основних фондів 3 групи на 2 352 000 грн. і відповідне нарахування амортизації у порядку згідно до ст. 8 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»;

3) у третьому кварталі оренди серед іншого – валові доходи на суму 1 500 грн., оскільки балансова вартість заборгованості за об'єкт фінансового лізингу підлягає перерахуванню при її погашенні.

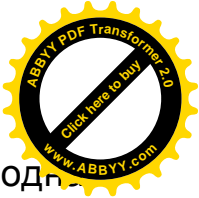
Хоча платежі за використання об'єкту фінансового лізингу у другому кварталі прострочені, для розрахунку базу оподаткування за третій квартал ця заборгованість не підлягає перерахунку, оскільки на останню дату звітного періоду (30 червня) вона погашена відповідним перерахуванням коштів на користь лізингодавця.

10.4 Облік зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії та консигнації

Торговельне посередництво – один із широко розповсюджених видів зовнішньоекономічної діяльності, що використовується у міжнародній практиці торговельного співробітництва. Переваги, види й особливості здійснення посередницьких операцій у ЗЕД докладно розглянуті в розділі 3.4 даного посібника.

Відповідно до глави 35 Цивільного кодексу України (статті 395–412), за угодою комісії, укладеною в письмовій формі, одна сторона (**комісіонер** – господарюючий суб'єкт, що приймає товар на комісію) зобов'язується з доручення іншої сторони (**комітент** – юридична особа, що здає товар на комісію) за винагороду укласти один або кілька договорів від свого імені за рахунок комітента. Одночасно за комітентом зберігається **право власності** на товар, що зданий у комісію, до моменту його продажу покупцеві. **Відповідальність** за втрату або ушкодження товару, що зданий на комісію, несе комісіонер.

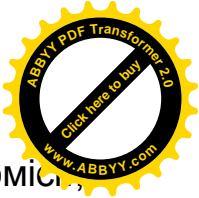
Особливим видом комісійних операцій у сфері ЗЕД є операції **консигнації**, оскільки передбачають продаж товарів через консигнаційні склади посередників (консигнаторів), право власності на товар зберігається при цьому до моменту продажу за консигнантом. Відповідно до законодавства України до договорів консигнації



відносяться договори по операціях реалізації товарів, при яких однією стороною (консигнатор) зобов'язується за дорученням іншої сторони (консигнанта) протягом певного часу (терміну дії угоди консигнації) за визначену винагороду продати з консигнаційного складу від свого імені товари, що належать консигнанту. Консигнаційна торгівля українських резидентів здійснюється з митних ліцензійних складів. Основним нормативно-правовим актом, що регулює діяльність ліцензійних митних складів, є Положення про відкриття та експлуатацію митних ліцензійних складів, затверджене наказом ДМСУ № 592 від 31.12.1996 р.

Документом, що підтверджує факт виконання робіт або надання послуг консигнатором є **акт або звіт консигнатора**, затверджений довірителем (консигнантом). Аналогічно оформляється й надання послуг із придбання товарів комісіонером за рахунок довірителя-комітента. Бухгалтерський і податковий облік витрат українського резидента по утримуванню митних ліцензійних складів ведеться в загальному порядку, передбаченому чинним законодавством.

При реалізації товарів по договорах консигнації, до **складу валового доходу консигнатора** включається тільки сума комісійної винагороди (без ПДВ), що одержує консигнатор відповідно до договору. Це витікає з п.п. 7.9.1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», яким передбачено, що у валовий дохід не включається й не підлягає оподаткуванню майно, залучене підприємством на підставі договору концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання), а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно. П(с)БО 15 «Дохід», п.6.12, передбачено, що сума надходжень по договорах комісії, агентських та інших аналогічних договорах не визнається доходом в бухгалтерському обліку, що відповідає трактуванню податкового обліку. Відповідно, не включається до **складу валових витрат** вартість майна, отриманого на підставі договору лізингу (оренди), концесії, комісії, консигнації, довірчого керування, зберігання (відповідального зберігання), а також відповідно до інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу права власності на таке майно. Згідно п. 9.1 П(с)БО 16



«Витрати», не визнаються витратами платежі по договорах комісії, агентським угодам і аналогічним договорам.

Порядок бухгалтерського та податкового обліку операцій комісії принципово різняться для комісiонера та комітента в залежності від напрямку руху матеріальних цінностей, оскільки договір комісії може бути укладеним як на придбання товарів, так і на їх реалізацію.

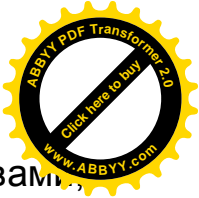
При імпорті товарів за договором комісії між українськими підприємствами комісiонер (резидент) за дорученням комітента (резидента) купує нові (не бувші у вжитку) товари у нерезидента та здійснює їх ввезення на митну територію України з метою подальшої передачі комітенту.

Комісійна винагорода за здійснення таких операцій відноситься до складу валових витрат комітента та валового доходу комісiонера на дату події, що відбулася першою: або підписання акту виконаних робіт або перерахування (отримання) оплати на рахунок комісiонера.

Кошти, отримані комісiонером для придбання товарів у іноземного постачальника, є власністю комітента до здійснення імпорту товарів, отже відповідну операцію не можна розглядати як продаж матеріальних цінностей комісiонером комітенту. Таким чином, для комітента не застосовується правило першої події і при перерахуванні коштів на поточний рахунок комісiонера валові витрати не виникають. Отримані кошти також не відносяться до складу валових доходів комісiонера.

Також правило першої події застосовується при розрахунках по ПДВ, в сумі, що відповідає комісійній винагороді за здійснення операції. У комісiонера на дату першої події (підписання акту виконаних робіт або отримання комісійної винагороди на поточний рахунок) виникають зобов'язання по ПДВ, комітент має право на податковий кредит.

При ввезенні придбаних товарів комісiонер зобов'язаний здійснити всі процедури митного оформлення в режимі «імпорт», у т.ч. нарахувати та сплатити «ввізне» ПДВ. Право на податковий кредит по ПДВ для комісiонера підтверджується ВМД, оформленою в режимі «імпорт», і виникає на дату ввезення товарів після перерахування відповідної суми на рахунки митного органу, при цьому розрахунки з



іноземним постачальником повинні бути завершені. Іншими словами, якщо комісіонер при придбанні товарів перераховує іноземному постачальнику аванс, він отримує право на податковий кредит по ПДВ при митному оформленні імпорту товарів після перерахування сум ПДВ на рахунки митного органу. В разі, якщо на дату митного оформлення імпорту і оплати «ввізного» ПДВ, комісіонер не оплатив контрактну вартість імпортованих товарів, право на податковий кредит відображається після погашення ним заборгованості перед іноземним постачальником.

Ґрунтуючись на положеннях п. 4.7 Закону «Про ПДВ» при передачі імпортного товару комітенту комісіонер нараховує на його вартість податкове зобов'язання по ПДВ за ставкою 20% і виписує відповідну податкову накладну. Її наявність підтверджує право комітента на податковий кредит у відповідній сумі.

Бухгалтерські записи операцій комісії, проведених за такою схемою, наведені у табл. 10.14, на основі даних наступного прикладу.

Українське підприємство ТОВ «ІНВІ» (комітент) уклало договір, згідно до якого українське підприємство ТОВ «ЄГЄР» (комісіонер) зобов'язується придбати за рахунок комітента, ввезти на митну територію України та передати комітенту товари іноземного виробництва. За здійснення операції передбачена комісійна винагорода в сумі 75 000 грн. (у т.ч. ПДВ). Для придбання товарів комітентом перераховано на поточний рахунок комісіонера 1 400 000 грн., після чого комісіонер придбав іноземну валюту в сумі 100 000 євро на МВРУ за курсом 11,7 грн/євро (курс НБУ – 11,2 грн/євро, комісійна винагорода банку – 0,1%) і в той же день перерахував її іноземному постачальнику; надалі отримав товари та здійснив їх митне оформлення в режимі «імпорт» (курс НБУ – 11,25 грн/євро), передав їх комітенту та повернув залишок невикористаних грошових коштів. При ввезенні товарів податковий кредит визнано в сумі ПДВ, перерахованого на рахунки митного органу. Фактична собівартість послуг комісіонера склала 30 000 грн. Згідно до робочого плану рахунків для обліку надходжень від комітента ТОВ «ЄГЄР» використовує субрахунок 681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента».



Таблиця 10.14

Відображення в обліку імпорту за договором комісії з вітчизняним комісіонером

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
У комісіонера			
Отримані кошти від комітента	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента».	1 400 000
Із поточного рахунку підприємства перераховані кошти для купівлі валюти	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	1 173 510



Продовження табл. 10.14

1	2	3	4
На поточний рахунок отримана придбана іноземна валюта	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	<u>100 000</u> 1 120 000
Нараховано збір у Пенсійний фонд	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	2 340
Відображено перерахування банком зборів у Пенсійний фонд	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	2 340
Відображено нарахування та сплату комісійної винагороди банку	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	1 170
Відображено різницю між фактичним курсом купівлі валюти й курсом НБУ	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	50 000
Перераховано аванс іноземному постачальнику	371 «Розрахунки за виданими авансами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>100 000</u> 1 120 000
Отримані товари від іноземного постачальника	025 «Матеріальні цінності довірителя»	—	1 120 000
Перераховано ПДВ при митному оформленні імпорту товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	225 000
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	225 000



Продовження табл. 10.14

1	2	3	4
Проведено взаємозалік заборгованостей	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	1 120 000
Визнані податкові зобов'язання по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	225 000
Віднесені суми ПДВ на розрахунки з комітентом	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	643 «Податкові зобов'язання»	225 000
Повернуто залишок невикористаних грошових коштів комітенту	681.1 «Розрахунки за авансами, одержаними від комітента»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 490
Визнано дохід від наданих послуг комісії	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	75 000
Визнано податкове зобов'язання по ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	12 500
Відображена собівартість наданих послуг комісії	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	30 000
Отримана комісійна винагорода	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	75 000
У комітента			
Перераховані кошти комісіонеру для придбання товарів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1 400 000

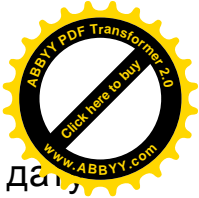


Продовження табл. 10.14

1	2	3	4
Оприбутковані імпорتنі товари, отримані від комісіонера	28 «Товари»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	1 120 000
Визнано право на податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	225 000
Визнані адміністративні витрати, здійснені комісіонером	92 «Адміністративні витрати»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	3 510
Визнані інші витрати, здійснені комісіонером	949 «Інші витрати операційної діяльності»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	50 000
Отримано залишок невикористаних коштів від комісіонера	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	1 490
Нараховані витрати по отриманим комісійним послугам	949 «Інші витрати операційної діяльності»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	62 500
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	12 500
Перерахована комісійна винагорода комісіонеру	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	75 000

За результатами проведеної операції комісіонер ТОВ «ЄГЕР» визнає валові доходи на суму 62 500 грн. на дату підписання акту виконаних робіт. Комітент ТОВ «ІНВІ» має право віднести до складу валових витрат:

вартість імпортованих товарів в сумі 1 120 000 грн. на дату оприбуткування (у т.ч. комісіонером за наявності відповідних підтверджуючих документів);



витрати по оплаті комісійної винагороди в сумі 62 500 грн. на дату підписання акту виконаних робіт;

витрати, пов'язані з діяльністю комісiонера, в сумі 53 510 грн. при наявності документів, підтверджуючих придбання валюти комісiонером на МВРУ.

При імпорті товарів за договором комісії між українським підприємством-комітентом та іноземною фірмою-комісiонером нерезидент (комісiонер) за дорученням українського підприємства (комітента) та за його рахунок купує товари за межами України та передає їх комітенту, який ввозить їх на митну територію України. При здійсненні операції за такою схемою необхідно враховувати наступні суттєві особливості обліку та оподаткування:

Валові витрати українського підприємства-комітента при здійсненні операції за такою схемою мають дві окремі складові:

витрати, пов'язані з придбанням імпортних товарів у нерезидента. Такі витрати відносять до складу валових на дату оприбуткування товарів;

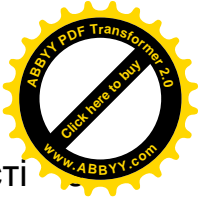
витрати, пов'язані з отриманням комісійних послуг від нерезидента. Такі витрати відносять до складу валових на дату підписання акту, що підтверджує надання комісійних послуг;

Валові витрати комітента визнаються в сумі, що дорівнює балансовій вартості іноземної валюти, перерахованої в оплату імпортованих товарів та отриманих комісійних послуг згідно п. п. 7.3.2 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

Зобов'язання по ПДВ комітент також визнає в двох частинах:

при митному оформленні ввезення товарів в режимі «імпорт» на дату подання ВМД із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті. При цьому розрахунки по ПДВ здійснюються у загальному порядку, що застосовується при імпорті товарів (детальніше див. – розділ 9.4)

при імпорті комісійних послуг на дату списання коштів в оплату послуг комісiонера або на дату оформлення акту надання послуг залежно від того, яка з подій відбулася першою. При цьому об'єктом оподаткування ПДВ є фактично отримана від нерезидента комісійна послуга (згідно п.п. 3.1.2 Закону «Про ПДВ»), база обкладання послуг, надаваних нерезидентами для споживання на митній території



України, розраховується, виходячи з їх договірної вартості урахуванням податків, зборів, обов'язкових платежів, що включаються в ціну продажу.

Бухгалтерські записи операцій комісії, проведених за такою схемою, наведені у табл. 10.15 на основі даних наступного числового прикладу.

Українське підприємство ТОВ «ІНВІ» (комітент) уклало договір, згідно до якого іноземна фірма «LAIN» (комісіонер) зобов'язується придбати за рахунок комітента товари іноземного виробництва. За здійснення операції передбачена комісійна винагорода в сумі 5 000 євро, яка сплачується після підписання акту надання послуг. Для придбання товарів комітентом перераховано на користь комісіонера 100 000 євро (курс НБУ –11,20 грн/євро). При митному оформленні ввезення товарів, митна вартість яких склала 100 000 євро, комітентом нараховано та сплачено ПДВ та мито за ставкою 10%, податковий кредит визнано в сумі ПДВ, перерахованого на рахунки митного органу. Курс НБУ склав:

на дату оприбуткування та митного оформлення ввезення товарів –11,25 грн/євро;

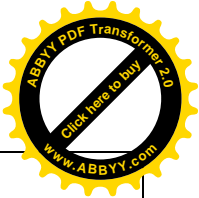
на дату підписання акту надання комісійних послуг – 11,30 грн/євро;

на дату погашення заборгованості перед комісіонером – 11,15 грн/євро.

Таблиця 10.15

Відображення в обліку комітента імпорту за договором комісії з іноземним комісіонером

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Перераховано кошти комісіонерові для придбання товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>100 000</u> 1 120 000



Перераховані платежі при митному оформленню ввезення товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	360 000
Нараховано мито	28 «Товари»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	112 500

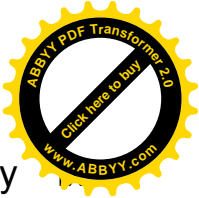


Продовження табл. 10.15

1	2	3	4
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	247 500
Оприбутковані товари, придбані комісіонером	28 «Товари»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1 120 000
Нарахована комісійна винагорода іноземного комісіонера	28 «Товари»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	<u>5 000</u> 56 500
Відображені податкові зобов'язання по ПДВ по отриманих комісійних послугах	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	11 150
Погашені податкові зобов'язання по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	11 150
Погашена заборгованість перед іноземним комісіонером	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>5 000</u> 55 750
Визнана курсова різниця	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	750
Визнано право на податковий кредит у наступному податковому періоді	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»	11 150

Якщо допустити, що іноземна валюта, перерахована ТОВ «ІНВІ» на користь іноземного комісіонера в сумі 105 000 євро, числилася як залишок на поточному рахунку з попереднього періоду за курсом 10,0 грн/євро і підприємство для цілей податкового обліку іноземної валюти використовує метод ідентифікованої вартості, валові витрати слід визнати в сумі:

нарахованого та сплаченого мита (112 500 грн.) на дату подання ВМД в режимі «імпорт»;



вартості імпортованих товарів (1 000 000 грн.) на дату оприбуткування;

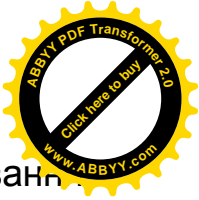
комісійної винагороди іноземного комісiонера (50 000 грн.) на дату підписання акту надання комісійних послуг.

При імпорті товарів за договором комісії між іноземною фірмою-комітентом та українським підприємством-комісiонером комісiонер (резидент) за дорученням комітента (нерезидента) здійснює ввезення товарів іноземного походження на митну територію України та реалізує його українським покупцем. При здійсненні операції за такою схемою необхідно враховувати наступні особливості обліку та оподаткування діяльності комісiонера.

Валові доходи комісiонера складаються з контрактної вартості наданих комісійних послуг за курсом НБУ, що діяв на дату визнання доходу. Дата збільшення доходу визначається у загальному порядку згідно п. п. 11.3.1. Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», тобто за датою події, яка відбулася раніше: або отримання оплати від іноземного комітента або надання йому послуг (за відповідним актом). Отримання товарів на реалізацію не збільшує валових витрат комісiонера.

Розрахунки до ПДВ здійснюються комісiонером у трьох напрямках:

1) при митному оформленні імпорту товарів на територію України комісiонер має зобов'язання по ПДВ на дату подання ВМД у загальному порядку (детальніше див – розділ 9.4). Податковий кредит відповідно до п. 4.7 Закону «Про ПДВ» збільшується на дату перерахування коштів на користь комітента або поставки останньому інших видів компенсації вартості зазначених товарів; право на податковий кредит виникає після сплати відповідних сум ПДВ на рахунки митного органу. Таким чином, якщо оплата вартості імпортованих товарів передує їх ввезенню і митному оформленню в режимі «імпорт» комісiонер отримує право на податковий кредит після перерахування сум «імпортного» ПДВ на рахунки митниці. В іншому випадку, коли ввезення товарів та їх митне оформлення передує перерахуванню комітенту грошових коштів, отриманих від їх реалізації,



комісіонер визнає право на податковий кредит на дату перерахування коштів на користь комітента.

2) при реалізації товару на митній території України українським покупцям розрахунки за ПДВ здійснюються у загальному порядку, як для операцій на внутрішньому ринку;

3) оскільки місцем поставки комісійних послуг є митна територія України (згідно п. 6.5 Закону «Про ПДВ») комісійна винагорода є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20%. Базою оподаткування є контрактна вартість комісійних послуг, податкові зобов'язання нараховуються на дату події, яка відбулася першою: або отримання оплати від іноземного комітента або надання йому послуг.

Бухгалтерські записи операцій комісії, проведених за такою схемою, наведені у табл. 10.16 на основі даних наступного прикладу.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЕР» (комісіонер) за договором з іноземною фірмою «LAIN» (комітент) зобов'язане ввезти на територію України товари виробництва фірми «LAIN» і реалізувати їх в Україні. Митна вартість імпортованих товарів склала 100 000 євро. Комісійна винагорода в сумі 25 000 євро отримана після підписання акту про надання послуг та перерахування виручки від реалізації товарів комітенту. Собівартість комісійних послуг склала 65 000 грн. Товари реалізовані українським покупцям на суму 1 404 000 грн (у т.ч. ПДВ). За умовами договору комісії комісіонер перераховує виручку від реалізації в сумі 100 000 євро, тобто зменшену на суму ПДВ, утриманого згідно українського законодавства. Іноземна валюта придбана на МВРУ на курсом 11,7 грн/євро, комісійна винагорода банку стягується за ставкою 0,1%. Курс НБУ склав:

на дату отримання та митного оформлення ввезення товарів – 11,20 грн/євро;

на дату реалізації товарів українським покупцям – 11,25 грн/євро;

на дату зарахування придбаної іноземної валюти 11,24 грн/євро;

на дату перерахування виручки комітенту – 11,15 грн/євро.

на дату підписання акту надання комісійних послуг – 11,28 грн/євро;

на дату отримання комісійної винагороди – 11,27 грн/євро.

**Таблиця 10.16**

Відображення в обліку комісiонера iмпорту за договором комісії з iноземним комітентом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отримані товари від іноземного комітента	024 «Товари, прийняті на комісію»	—	<u>100 000</u> 1 120 000
Перерахована сума ПДВ при митному оформленню імпорту товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	224 000
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	644 «Податковий кредит»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	244 000
Реалізовані товари українським покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1 404 000
Визнано податкове зобов'язання по ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	234 000
Списана вартість реалізованих товарів з позабалансового обліку	—	024 «Товари, прийняті на комісію»	1 120 000
Отримана оплата від українських покупців	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1 404 000
Визнана заборгованість перед комітентом	704 «Вирахування з доходу»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1 170 00
Із поточного рахунку підприємства перераховані кошти для купівлі валюти	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	1 173 510



Продовження табл. 10.16

1	2	3	4
На поточний рахунок отримана придбана іноземна валюта	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	<u>100 000</u> 1 124 000
Нараховано збір у Пенсійний фонд	92 «Адміністративні витрати»	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	2 340
Відображено перерахування банком зборів у Пенсійний фонд	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	2 340
Відображено нарахування та сплату комісійної винагороди банку	92 «Адміністративні витрати»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	1 170
Відображено різницю між фактичним курсом купівлі валюти й курсом НБУ	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»	46 000
Погашена заборгованість перед комітентом	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>100 000</u> 1 115 00
Визнана курсова різниця по коштам на валютному рахунку	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	9 000
Визнана курсова різниця по розрахункам з комітентом	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	9 000
Сума ПДВ, сплаченого при митному оформленні імпорту, віднесена до податкового кредиту	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	224 000



Продовження табл. 10.16

1	2	3	4
Визнано дохід від надання комісійних послуг	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	<u>25 000</u> 282 000
Визнано податкове зобов'язання по ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	47 000
Відображена собівартість наданих послуг комісії	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	65 000
Отримана комісійна винагорода	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	<u>25 000</u> 281 750
Визнана курсова різниця	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	250

Валові доходи ТОВ «ЄГЕР» будуть збільшені на дату підписання акту надання послуг в сумі 235 000 грн.; валові витрати в сумі 3 510 грн. – визнані в загальному порядку.

При експорті товарів за договором комісії між українським підприємством-комісіонером та іноземною фірмою-комітентом комісіонер (резидент) за дорученням комітента (нерезидента) та за його рахунок купує товари у українського підприємства-продавця, здійснює вивезення товарів за митну територію України і відповідне митне оформлення експорту та передає їх комітенту. При виконанні операції за такою схемою необхідно враховувати наступні особливості обліку та оподаткування діяльності комісіонера.

Отримання комісіонером грошових коштів від іноземного комітента на придбання товарів в Україні не визнається податковою подією і не призводить до необхідності збільшення валових доходів.



До складу валових доходів комісiонера вiдноситься контрактна вартiсть комiсiйних послугу загальному порядку.

Вiдповiдно до п. 1.31 Закону «Про оподаткування прибутку пiдприємств», пiд продажем товару розумiють будь-якi операцiї, здiйснюванi по договорах купiвлi-продажу, мiни, поставки та iншими цивiльно-правовими договорами, що передбачають передачу прав власностi на такi товари за певну плату або компенсацiю, незалежно вiд строкiв її надання, а також операцiї по безоплатному наданню товарiв. Таким чином, при придбаннi товарiв для передачi їхнiм iноземним комiтентам у комiсiонера також не виникають валовi витрати, оскiльки перехiд права власностi вiд продавця до комiсiонера не вiдбувається.

Розрахунки по ПДВ мають такi складовi:

1) при придбаннi товарiв на митнiй територiї України згiдно п. 4.7 Закону «Про ПДВ» комiсiонер визнає податковi зобов'язання по ПДВ на дату передання товарiв комiтентовi i податковий кредит – на дату перерахування оплати продавцю товарiв;

2) при митному оформленнi вивезення товарiв за договорами комiсiї з метою оподаткування ПДВ прирiвнюється до експорту. Отже, на основi п. 6.2 Закону «Про ПДВ» комiсiонер при здiйсненнi митних процедур визнає зобов'язання по ПДВ за ставкою 0%;

3) оподаткування 0% застосовується при експортi товарiв та супутнiх послуг, тобто послуг, вартiсть яких включається до митноi вартостi товарiв вiдповiдно до норм митного законодавства. Хоча комiсiйнi послуги надаються нерезидентовi, їх вартiсть не збiльшує митноi вартостi експортованих товарiв, отже вони не визнаються послугами, супутнiми експорту, i пiдлягають оподаткуванню за загальними правилами, встановленими п. 3.1 Закону «Про ПДВ». Оскiльки вiдповiдно до п. 6.5 Закону «Про ПДВ» мiсцем поставки послуги є мiсце, де особа, яка її надає, зареєстрована платником ПДВ, комiсiйнi послуги вважаються поставленими на митнiй територiї України i пiдлягають оподаткуванню за ставкою 20% у загальному порядку.

З позицiй бухгалтерського облiку, при виконаннi операцiї комiсiї за такою схемою заборгованiсть перед комiтентом на суму придбаного



товару згідно П(с)БО 21 не є монетарною статтею, отже, курсові різниці не нараховуються. Витрати (доходи), пов'язані зі зміною курсу між датою попереднього отримання коштів комісіонером та датою погашення заборгованості при переході права власності на товари від постачальника до комітента, відображаються в складі інших витрат (доходів) операційної діяльності комісіонера. При поверненні залишку невикористаних сум заборгованість перед комітентом є монетарною статтею балансу і потребує перерахунку з визнанням курсових різниць.

Бухгалтерські записи операцій комісії, проведених за такою схемою, наведені у табл. 10.17 на основі даних наступного прикладу.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЄР» (комісіонер) за договором з іноземною фірмою «LAIN» (комітент) зобов'язане придбати в Україні товари, провести митне оформлення їх вивозу і надати комітентові в обумовлений строк. Оскільки контрактна вартість товарів не повинна перевищувати 20 000 євро, комітент перерахував цю суму на поточний рахунок комісіонера після укладання договору. Договором також передбачено, що компенсація вартості товарів перераховується у валюту платежу за курсом НБУ на дату першої з подій: або отримання товару від продавця, або перерахування оплати на його рахунок. Комісіонер придбав товари в українського виробника за 263 250 грн., у т.ч. ПДВ, при авансовій формі розрахунків. Для доставки товарів комітентові ТОВ «ЄГЄР» понесло витрати на транспортування в межах України, яке здійснювало українське підприємство, платник ПДВ, в сумі 12 000 грн. та оплатило за митне оформлення у позаробочий час, встановлений для митного органу 1 127 грн. Комісійна винагорода отримана комісіонером до підписання акту наданих послуг на суму 2 000 євро, собівартість наданих послуг склала 5 000 грн. Згідно до робочого плану рахунків для обліку надходжень від комітента ТОВ «ЄГЄР» використовує субрахунок 685.1 «Розрахунки з комітентами». Курс НБУ склав:

на дату отримання валюти від комітента в оплату товару – 11,20 грн/євро;

на дату перерахування авансу продавцю – 11,25 грн/євро;

на дату повернення залишку невикористаної валюти – 11,17 грн/євро;

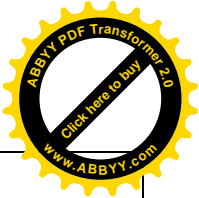


на дату отримання комісійної винагороди – 11,30 грн/євро;
на дату підписання акту надання комісійних послуг –
11,28 грн/євро.

Таблиця 10.17

Відображення в обліку комісiонера експорту за договором комісії з іноземним комітентом

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Отримані кошти від іноземного комітента	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	685.1 «Розрахунки з комітентами»	<u>20 000</u> 224 000
Перераховано аванс українському постачальнику товарів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	263 250
Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	43 875
Отримані товари від українського постачальника	025 «Матеріальні цінності довірителя»	–	<u>19500</u> 219 375
Проведено взаємозалік заборгованостей	685.1 «Розрахунки з комітентами»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	219 375
Відображено різницю по заборгованості перед комітентом	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685.1 «Розрахунки з комітентами»	975
Нараховані витрати по транспортуванню товарів на експорт	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	10 000
Визнано податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2 000
Оплачено за транспортування	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
Перерахована плата за митне оформлення	377 «Розрахунки з іншими	311 «Поточні рахунки в	1 127

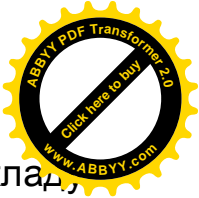


	дебіторами»	національній валюті»	
--	-------------	----------------------	--



Продовження табл. 10.17

1	2	3	4
Нараховані витрати по митному оформленню	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1 127
Передані товари іноземному комітенту	—	025 «Матеріальні цінності довірителя»	219 375
Визнано право на податковий кредит по ПДВ	644 «Податковий кредит»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	43 875
Перераховано залишок невикористаних коштів комітенту	685.1 «Розрахунки з комітентами»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	<u>500</u> 5 585
Відображено курсову різницю при поверненні залишку коштів	685.1 «Розрахунки з комітентами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	15
Отримана комісійна винагорода на поточний рахунок	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	<u>2 000</u> 22 600
Визнано податкове зобов'язання по ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	3 760
Визнано дохід від надання комісійних послуг	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	<u>2 000</u> 22 600
Зменшено дохід на суму податкового зобов'язання по ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»	3 760
Відображена собівартість наданих послуг комісії	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	5 000
Проведено взаємозалік заборгованостей	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	22 600



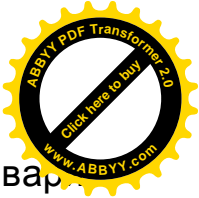
Щодо податкового обліку за умовами наведеного прикладу, ТОВ «ЄСР» збільшує валові доходи на суму 22 600 грн. на дату зарахування комісійної винагороди на поточний рахунок, оскільки використовувалася авансова форма розрахунків, та валові витрати в сумі 11 127 грн. в частині витрат по транспортуванню та митному оформленню у загальному порядку.

При експорті товарів за договором комісії між українським підприємством-комітентом та іноземною фірмою-комісіонером комітент (резидент) проводить митне оформлення вивозу товарів з території України і передає їх комісіонеру (нерезиденту) для реалізації за кордоном. При виконанні операції за такою схемою необхідно враховувати наступні особливості обліку та оподаткування діяльності комітента.

Оскільки згідно п. 1.31 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» надання товарів у рамках договору комісії, зберігання (відповідального зберігання), доручення, інших цивільно-правових договорів, що не передбачає передачі права власності на такі товари не вважається їх продажем, при вивозі товарів за межі України і передачі їх іноземному комісіонеру комітент не зобов'язаний визнавати валовий дохід. Датою виникнення валового доходу вважають дату одержання від комісіонера-нерезидента оплати за реалізований ним товар або дату підписання звіту комісіонера про реалізацію товару.

Контрактна вартість комісійних послуг відноситься до валових витрат комітента на дату підписання акту надання послуг, оскільки відповідно до п.п. 11.2.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» датою збільшення валових витрат платника податків при здійсненні операцій з особами, які є нерезидентами, є дата їхнього фактичного одержання від таких осіб, незалежно від наявності їхньої оплати.

Варто відмітити, що в договорі з іноземним комісіонером повинна бути передбачена оплата послуг збуту, а не реалізації, тобто комплекс заходів, спрямованих на просування товарів на іноземний ринок. Укладаючи договір з нерезидентом-комісіонером, доцільно чітко визначати обов'язки нерезидента й враховувати переваги й можливі негативні наслідки роботи з посередниками в сфері ЗЕД (більш



докладно див. розділ 3). Оплата за відвантажені комісіонеру товари повинна надійти на поточний рахунок резидента з урахуванням законодавчих обмежень строків розрахунків в сфері ЗЕД.

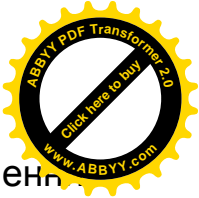
При передачі товару комісіонерові-нерезиденту податкові зобов'язання по ПДВ не виникають, оскільки така операція не є продажем товарів, а значить і не призводить до виникнення податкових зобов'язань. В разі, якщо оплата за реалізовані товари зарахована на поточний рахунок комітента до їх фактичного вивезення з митної території України, комітент при отриманні оплати не визнає податкові зобов'язання по ПДВ, оскільки відповідно до п.п. 7.3.8 Закону «Про ПДВ» авансова оплата вартості товарів, які експортуються, не змінює значення податкових зобов'язань експортера. Податкові зобов'язання резидента виникають на дату оформлення ВМД, при цьому застосовується «нульова ставка» оподаткування і розрахунки по ПДВ здійснюються в порядку, встановленому для експорту товарів (детальніше – див. розділ 8.4).

Отримання комісійних послуг від іноземного комісіонера з метою оподаткування ПДВ прирівнюється до імпорту послуг, отже на дату підписання акту, що засвідчує їх надання, комітент визнає зобов'язання по ПДВ за ставкою 20%, база оподаткування визначається з урахуванням вимог п. 4.3 Закону «Про ПДВ».

Бухгалтерські записи операцій комісії, проведених за такою схемою, наведені у табл. 10.18 на основі даних наступного прикладу.

Українське підприємство ТОВ «ЄГЄР» (комітент) виконує операції за договором комісії з іноземною фірмою «LAIN» (комісіонер) на реалізацію товарів вітчизняного виробництва за межами України. Відповідно до умов договору комітент провів митне оформлення вивозу товарів і передав їх комісіонеру. Комісіонер реалізував товари за 20 000 євро та перерахував виручку на поточний рахунок комітента за вирахуванням комісійної винагороди в сумі 2 000 євро. При митному оформленні експорту товарів нараховане мито за ставкою 5% від митної вартості товарів, що склала 18 000 євро. Собівартість реалізованих товарів становить 134 400 грн.

Курс НБУ склав:



підписання акту надання комісійних послуг і митного оформлення товару в режимі «експорт» – 11,28 грн/євро.

на дату отримання валютної виручки від комісiонера – 11,20 грн/євро;

Таблиця 10.18

Відображення в обліку комітента експорту за договором комісії з іноземним комісiонером

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Передано товари на комісію	283 «Товари на комісії»	281 «Товари на складі»	134 400
Визнано дохід від реалізації товарів на основі звіту комісiонера	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	702 «Дохід від реалізації товарів»	<u>20 000</u> 225 600
Визнано собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	283 «Товари на комісії»	134 400
Перераховано мито при митному оформленні експорту товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	10 152
Нараховано мито	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	10 152
Визнані податкові зобов'язання по ПДВ при митному оформленні експорту	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	0
Нараховані витрати по отриманим комісійним послугам	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	<u>2 000</u> 22 560
Нараховано податкові зобов'язання по імпортованих комісійних послугах	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	4 512
Перераховані суми ПДВ в бюджет	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 512



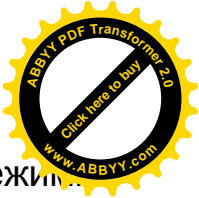
Продовження табл. 10.18

1	2	3	4
Відображено податковий кредит по ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	643 «Податкові зобов'язання»	4 512
Зроблено взаємозалік заборгованості	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	22 560
Отримано кошти від комісiонера за реалізований товар	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	<u>18 000</u> 201 600
Нараховано курсову різницю при погашенні заборгованості	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1 440
На фінансовий результат віднесений дохід	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	225 600
На фінансовий результат віднесена собівартість товарів	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	134 400
На фінансовий результат віднесені витрати на збут	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	10 152
На фінансовий результат віднесені інші витрати операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	1 440

За результатами проведених операцій комітент визнає у податковому обліку:

валові доходи на суму 225 600 грн. на дату підписання звіту комісiонера про реалізацію товару за межами України;

валові витрати на суму 32 712 грн., в т.ч. 22 560 грн. - в сумі комісійної винагороди на дату підписання акту наданих послуг, та



10 152 грн. – в сумі мита на дату оформлення ВМД в режимі «експорт».

10.5 Відрядження за кордон: оформлення, бухгалтерський та податковий облік

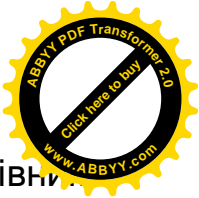
Для проведення зовнішньоторговельної операції підприємство, як правило, встановлює контакти з іноземними контрагентами, веде переговори, укладає договори, що найчастіше вимагає відрядження працівників за кордон. Отже, облік зовнішньоекономічних операцій на українських підприємствах має невід'ємною своєю складовою облік розрахунків по відрядженнях за кордон.

Службовим відрядженням називається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи, організації на певний строк в інший населений пункт для виконання службового доручення не за місцем його основної роботи.

Необхідно відзначити, що виїзд у службове відрядження - обов'язок працівника, відмову без поважних причин визнають дисциплінарною провиною. Особливості має направлення у відрядження жінок: так, тих, які мають дітей у віці від 3 до 14 років, можна направити у відрядження тільки з їхньої згоди (ст.177 КЗоП), а відрядження вагітних або жінок, що мають дітей до 3 років, взагалі заборонені (ст. 176 КЗоП).

Відповідно до діючого законодавства України термін відрядження за кордон в загальних випадках **не повинен перевищувати 60 календарних днів**. Термін відрядження працівників, які направляються за кордон для здійснення будівельних, монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових робіт, шефмонтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення функціонування національних експозицій на міжнародних виставках, не повинен перевищувати одного року.

На час відрядження за працівником на підприємстві зберігається місце роботи (посада) і середній заробіток, у тому числі й за час перебування в дорозі.



Для оформлення службового відрядження за кордон керівник структурного підрозділу подає на ім'я директора підприємства **довідну записку** із вказанням необхідності, строків, мети виїзду й умов перебування за рубежом, технічне завдання, за наявності офіційного запиту іноземного партнера – його копію та переклад на українську мову, а також попередній кошторис витрат. Після розгляду керівник підприємства ставить на доповідній записці резолюцію, на підставі якої оформляється **наказ (розпорядження) про службове відрядження** за кордон, де вказується прізвище, ім'я, по батькові відрядженого працівника, країна, умови, строк і ціль відрядження, сума авансу в іноземній валюті й у гривнях за курсом НБУ на дату затвердження кошторису, а також особи, відповідальні за оформлення виїзних документів і проведення розрахунків. Наказ керівника підприємства є підставою для видачі працівникові посвідчення про відрядження й суми авансу, зазначеної в наказі. Від'їзд працівника реєструється у спеціальному журналі, за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 59 від 13.03.1998 р.

Відповідно до Постанови КМУ «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» № 663 від 23.04.1999 р., підприємство зобов'язане видати працівникові, відрядженому за рубіж, **аванс** у національній валюті країни, у яку він виїжджає, або у вільно конвертованій валюті. Причому розмір авансу повинен бути достатнім для того, щоб забезпечити реальні потреби відрядженого. Дату видачі авансу варто зафіксувати в наказі (розпорядженні) керівника підприємства про відрядження.

При видачі іноземної валюти працівникові на відрядження за кордон для перерахунку суми у гривні використовують курс НБУ, що діє на день одержання коштів з каси банку. Отже, Якщо курси НБУ на день підписання наказу об відрядження й, таким чином, затвердження кошторису витрат, і на день одержання коштів з банку різні, з метою спрощення бухгалтерського обліку розмір авансу доцільно перерахувати за новим курсом і скласти новий кошторис, який також затверджує керівник.

Готівкову іноземну валюту на відрядження підприємство може або одержати зі свого поточного рахунку, або придбати на



міжбанківському валютному ринку. Але й у тому, і в іншому випадку, враховують існуючі обмеження на одержання її з банку й на вивіз за кордон.

Видача готівкової іноземної валюти з поточного рахунка на відрядження за рубіж здійснюється уповноваженим банком на основі таких документів:

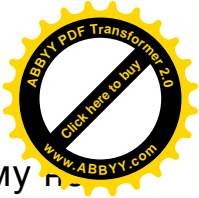
- а) заявки юридичної особи-резидента на видачу готівки;
- б) доручення повноважному представнику на отримання іноземної валюти;
- в) листа-розрахунку, який містить: прізвище, ім'я та по батькові осіб, які виїжджають за рубіж; розрахунок витрат.

Документи, які надаються для виплати іноземної валюти на відрядження за рубіж, залишаються в уповноваженому банку.

Відповідно до п.п. 2.4 Правил використання готівкової іноземної валюти на території України, затверджених Постановою Правління НБУ № 200 від 30.05.2007 р., на одного працівника уповноваженим банком може бути видано іноземну валюту готівкою та/або дорожні чеки на загальну суму, що не перевищує законодавчо встановлених норм вивезення іноземної валюти (дорожніх чеків). Постановою Правління НБУ «Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України» № 148 від 27.05.2008 р. закріплене право юридичних осіб на ввезення та вивезення готівки (як в національній, так і в іноземній валюті) через повноважного представника без обмеження суми на умовах письмового декларування відповідному митному органу в повному обсязі. При цьому вивіз та ввезення готівки на суму, що перевищує 10 000 євро чи еквівалент цієї суми потребує наявності документів, що підтверджують зняття готівки з рахунків банків (фінансових установ), виключно на суму перевищення.

Підприємство також може направити працівника у відрядження за рубіж з **корпоративною платіжною картою**. Порядок проведення розрахунків з їх використанням визначений у Положенні про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, затвердженому Постановою Правління НБУ від 19.04.2005 № 137.

У бухгалтерському обліку виданий на відрядження за кордон аванс відносять на розрахунки з підзвітними особами (субрахунок 372),



і оскільки він є немонетарною статтею згідно П(С)БО 21, його суму перераховують при зміні курсу НБУ. Якщо ж працівник повертає підприємству невитрачену частину отриманого авансу, то на цю суму курсову різницю нараховують (оскільки ця частина авансу стала «монетарною»).

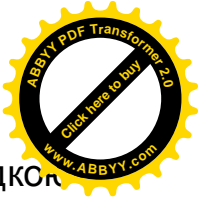
Видачу авансу в іноземній валюті демонструє наступний умовний приклад. Підприємство «ЄГЄР» направило співробітника у відрядження до Німеччини на 5 днів. Для видачі авансу з каси вповноваженого банку отримані кошти в розмірі 400 євро, курс НБУ на момент одержання валюти склав 11,2 грн/євро. Квитки на літак Харків-Берлін і у зворотному напрямку вартістю 300 доларів США були придбані по безготівковому розрахунку (оплачені в гривнях за курсом НБУ 8,14 грн./дол. США).

Відображення в бухгалтерському обліку цих операцій представлено в табл. 10.19.

Таблиця 10.19

Відображення в бухгалтерському обліку видачі авансу на відрядження за кордон

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
1. Оплачено квитки для поїздки в Німеччину	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2 442,00
2. Отримано й передані відрядженому працівникові квитки	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 442,00
3. Надійшла валюта з валютного рахунку в касу підприємства для видачі авансу на відрядження	302 «Каса в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	4 480,00
4. Видано аванс відрядженому працівникові	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	302 «Каса в іноземній валюті»	4 480,00



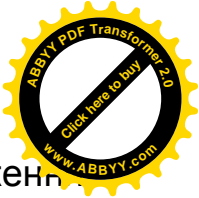
Бухгалтер також повинен ознайомити працівника з довідкою розрахунком на виданий аванс і з діючими положеннями про звіт за його використання.

Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівникові, що не відзвітувався про витрати по попередньому відрядженню.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів представити **авансовий звіт** за типовою формою про кошти, витрачені у відрядженні. Залишок невитраченої суми повинен бути повернутий у касу підприємства в грошових одиницях, у яких був виданий аванс не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження. Якщо застосовувалися корпоративні пластикові картки міжнародних платіжних систем - не пізніше 10, а з дозволу керівника (при наявності поважних причин) - 20 робочих днів. Не пізніше 5 днів від дня повернення працівника з відрядження цей звіт повинен бути затверджений керівником підприємства.

За **неповернення залишку коштів** у строк Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 06.06.1995 № 217/95-ВР передбачене стягнення із працівника суми, що **втриє** перевищує неповернений залишок, перерахований в гривні за курсом НБУ на день погашення заборгованості. Отриманими коштами, насамперед, відшкодують збитки підприємства, а залишок перераховують у Державний бюджет України. Відшкодування збитків здійснюється незалежно від притягнення винних осіб до кримінальної, адміністративної, чи дисциплінарної відповідальності.

Разом з **авансовим звітом подають документи**, які підтверджують зв'язок відрядження з господарською діяльністю підприємства та суму понесених витрат, із вказанням форми їхньої оплати (готівкою, чеком, кредитною картою, безготівковим перерахунком). Відповідно до п.п. 5.4.8 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» тільки при наявності цих документів витрати по відрядженню можуть бути віднесені до валових витрат підприємства.



Датою податкової події в цьому випадку є дата затвердження авансового звіту.

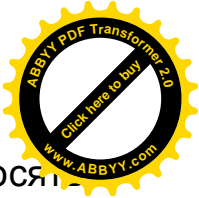
При відрядженні в країну, з якої Україна **не має прикордонного контролю або він спрощений**, працівник додає до авансового звіту посвідчення про відрядження з відмітками направляючої та приймаючої сторін. При відрядженні в країну, з якої **встановлений повний прикордонний контроль**, до звіту повинні бути прикладені копії сторінок закордонного паспорта із прізвищем працівника, відмітками органів прикордонного контролю й візою (для країн з таким режимом), завірені відділом кадрів або керівником підприємства. У цьому випадку в посвідченні про відрядження достатнім є наявність відміток тільки підприємства, що направило співробітника за кордон.

Не завжди до авансового звіту додають оригінали розрахункових, платіжних і інших документів. Так, підприємство має можливість **повернути суми ПДВ**, оплачені в складі послуг, отриманих працівником при відрядженні в країни Європейського союзу. У такому випадку оригінали документів, що підтверджують цю суму, направляють у податкові органи відповідної держави, а на час їхньої відсутності до авансового звіту додають нотаріально засвідчені копії.

За час перебування у відрядженні працівникові виплачують добові й відшкодовують витрати, наведені в табл. 10.20.

Якщо відрядженому працівникові необхідно пересуватися по країні, то керівник підприємства може визначити вид транспорту, яким він повинен користуватися (в іншому випадку вибір залишається за працівником). Витрати за користування таксі або оренду автотранспорту відшкодовують тільки з дозволу керівника підприємства.

При поїзді у відрядження **на службовому автомобілі** розробляють і затверджують маршрут. Тільки в цьому випадку відшкодовують витрати на пально-мастильні матеріали відповідно до діючих норм за кілометр пробігу. При такій поїзді відшкодовують і інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою й паркуванням службового автомобіля, а також збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами й водними переправами. Але для цілей податкового обліку витрати на стоянку й паркування не відносять



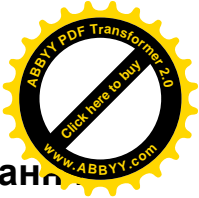
до валових витрат, а витрати на пально-мастильні матеріали відносять тільки в половинному розмірі.

Таблиця 10.20

Витрати, що підлягають відшкодуванню співробітнику підприємством при відрядженні за кордон

Вид витрат	Складові витрат
Витрати на проїзд	а) проїзд до місця відрядження й назад, у тому числі попереднє замовлення квитків; б) проїзд до вокзалу, аеропорту або пристані в місцях відправлення, призначення і пересадки, якщо вони розташовані за межами міста; в) користування постільними речами в поїздах; г) перевезення багажу; д) оплата аеропортових зборів; е) проїзд по місцю відрядження міським транспортом - автобусами, метро, тролейбусами, та ін. (крім таксі).
Витрати на проживання	а) оплата рахунків за проживання в готелях (мотелях) або по найманню інших житлових приміщень; б) харчування, включене в рахунок за проживання; в) оплата побутових послуг (прання, прасування, чистка, лагодження одягу й взуття), також включена в такий рахунок; г) плата за користування холодильником, телевізором (крім каналів, за які встановлена окрема плата), кондиціонером.
Добові витрати відповідно до розрахунку	
Інші витрати	а) на оплату телефонних рахунків; б) на оформлення закордонних паспортів і дозволів на в'їзд в) на комісійні при обміні валюти, у якій виданий аванс, на національну валюту країни відрядження; г) обов'язкове страхування; д) інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження, включаючи сплачені при цьому будь-які збори й податки.

Витрати у зв'язку із поверненням відрядженим працівником квитка на потяг, літак або інший транспортний засіб можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише з поважних причин (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження тощо) при наявності документа, що підтверджує витрати.

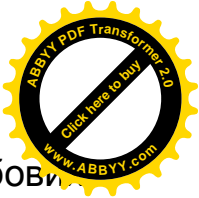


Підтверджувальними документами для відшкодування

витрат на проживання є розрахункові документи, оформлені відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції від 01.06.2000 р. № 1776-III (далі – Закон про РРО). Якщо готельні послуги надає юридична особа, то документом, що засвідчує одержання коштів за такі послуги, може бути фіскальний касовий чек для тих, хто згідно ст. 1 Закону про РРО, повинен застосовувати реєстратор розрахункових операцій, а також квитанція до прибуткового касового ордера, виписаного й завіреного печаткою у встановленому порядку (п. п. 9.1 Закону про РРО). Якщо ж готельні послуги надає суб'єкт підприємницької діяльності - фізична особа, яка знаходиться на загальній системі оподаткування, то підтверджуючим документом є тільки фіскальний касовий чек. У випадку, якщо власником готелю є фізична особа, доходи якої обкладається за спрощеною системою, оплату послуг підтверджує документ, виписаний підприємцем у довільній формі. Цей документ, однак, повинен обов'язково містити таку інформацію, як прізвище суб'єкта підприємницької діяльності, ідентифікаційний номер, серія й номер свідоцтва про сплату єдиного податку; дата й місце складання документа, найменування послуги, прізвище мешканця, кількість днів проживання, вартість проживання за одну добу, загальна вартість отриманих послуг і інші відомості (наприклад, про додаткові послуги). До авансового звіту в цьому випадку варто також прикласти копії документів про реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності й про сплату єдиного податку.

Не дозволено відшкодовувати витрати на алкогольні напої й тютюнові вироби, видовищні заходи, а також суми «чайових» (за винятком випадків, коли вони включені в рахунок відповідно до законодавства країни перебування).

Відповідно до п. 11 Постанови КМУ № 663 розмір **добових витрат**, виплачуваних працівникам, направленим у відрядження підприємствами, установами й організаціями всіх форм власності (крім тих, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів), не може бути нижче норм добових витрат, установлених



додатком до цієї постанови. Гарантовані державою норми добових витрат диференційовані по країнах і визначені в доларах США (крім відряджень по Україні).

Сума добових, яку необхідно компенсувати відрядженому працівникові, знаходиться в рамках, встановлених сумою, **гарантованої** державою, і **граничною нормою**, визначеною Постановою КМУ № 663. Граничні норми відшкодування добових витрат при відрядженні працівників по Україні й за рубіж наведені в табл. 10.21.

Таблиця 10.21

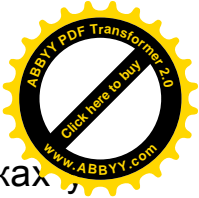
Граничні норми добових витрат

Випадки відшкодування	Сума добових витрат при відрядженні	
	по Україні	за кордоном
1. Якщо в рахунок готелю не включені витрати на харчування:	30,00 грн	50,00 дол. США
2. Якщо включено харчування:		
одноразове	24,00 грн	40,00 дол. США
дворазове	18,00 грн	27,50 дол. США
триразове	12,00 грн	17,50 дол. США

Необхідно зауважити, що граничні норми добових витрат при відрядженнях за кордон Постановою КМУ встановлені як суми гривень, еквівалентні сумам, наведеним у табл. 10.21 за курсом НБУ на дату видачі авансу.

Граничні норми відшкодування добових витрат повинні бути **зменшені**, якщо приймаюча сторона забезпечує відрядженого працівника додатковими валютними коштами у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до країни призначення й назад і по найманню житлового приміщення) або добових. Коли надана сума більше або дорівнює встановленим нормам добових витрат, то їх виплата взагалі не проводиться.

Працівникам, які направляються у відрядження за кордон для здійснення будівельних, монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових робіт, шефмонтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення

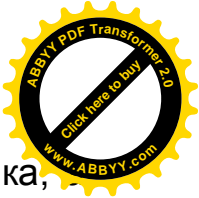


функціонування національних експозицій на міжнародних виставках, у разі їх перебування у відрядженні понад 60 календарних днів добові витрати починаючи з 61 дня виплачуються у розмірі 80 відсотків норм добових витрат. Якщо ж такі працівники направляються у відрядження у межах країни перебування та до інших країн, добові витрати відшкодовуються в іноземній валюті у сумі, що в еквіваленті за курсом НБУ на день здійснення розрахунку витрат на відрядження, в сумі, що не перевищує граничних норм добових витрат.

При затвердженні авансового звіту добові обчислюють за кожний день відрядження. **Днем вибуття** вважають день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника (якщо час відправлення до 24-х годин то днем вибуття вважають поточну доба, а з 0 годин і пізніше – наступну). Коли ж станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений, то в строк відрядження зараховують час для проїзду до них. У випадку, коли й від'їзд, і приїзд відбувається протягом однієї доби, добові витрати розраховують як за повний день відрядження.

Іноді буває, що дата від'їзду з місця постійної роботи у відрядження в країну, з якої встановлений повний прикордонний контроль (або дата повернення з неї), не збігається з відмітками в закордонному паспорті. Тоді добові витрати за час проїзду через територію нашої країни відшкодовують по нормах України. Наприклад, дата від'їзду з Харкова у відрядження в Німеччину - 23 листопада, а дата перетинання границі - 24 листопада, тоді добові за 23 число становлять 30 грн., а за 24 листопада – суму, еквівалентну 50 дол. США.

Якщо така ситуація склалася при відрядженні в країну, з якою не встановлений або спрощений прикордонний контроль, то добові відшкодовуються за кожний день відрядження (включаючи день вибуття й прибуття) за **нормами, встановленими для закордонного відрядження**. Інші правила діють, коли транзитна зупинка відбулася на території України, – за весь період проїзду через територію України від дня зупинки або пересадки добові виплачуються **за нормами для відряджень по Україні**.



Затримка у відрядженні можлива тільки з дозволу керівника, також у випадку хвороби працівника або з інших причин, що не залежать від нього (відсутність квитків, скасування авіарейсів). При цьому загальний строк відрядження, включаючи затримку не може перевищувати 60 календарних днів. За час затримки у відрядженні без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житлового приміщення та інші витрати. У випадку хвороби під час відрядження за кордон, по поверненню працівника з відрядження документи про тимчасову непрацездатність міняють на лікарняні аркуші встановленого зразка.

У **бухгалтерському обліку** витрати на відрядження за кордон включають у витрати за курсом НБУ **на дату видачі коштів**. Якщо за затвердженим авансовим звітом працівникові належить сума в іноземній валюті до одержання, то її перераховують за курсом НБУ на дату затвердження звіту, виплачуючи при цьому суму в національній валюті. Невитрачену частину авансу, повернуту працівником, відображають за курсом НБУ на дату надходження в касу підприємства.

Витрати по відрядженню за кордон відображають по кредиту субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» і дебету рахунків:

91 «Загальвиробничі витрати» - якщо відрядження пов'язане з організацією виробництва й управління цехами, ділянками та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва;

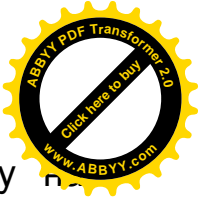
92 «Адміністративні витрати» - коли воно стосується управління підприємством;

93 «Витрати на збут» - при відряджанні працівників, зайнятих реалізацією продукції;

94 «Інші витрати операційної діяльності» - якщо відрядження пов'язане з дослідженнями та розробками.

Розгляд бухгалтерського обліку операцій по відрядженнях за кордон продовжимо на прикладі підприємства «ЄГЕР».

Отже, для здійснення поїздки в Німеччину працівникові відділу збуту був виданий аванс у розмірі 400 євро й передані квитки вартістю 300 доларів США, відображення в обліку розрахунків по авансу



наведено в табл.і 10.19. Допустимо, що підписання договору на поставку продукції підприємства «ЄГЄР» у Німеччину вимагало більше часу, і відрядження за узгодженням з керівником було продовжено на 3 дні, квиток на авіарейс був зданий й придбаний квиток на автобус «Берлін - Харків». Працівник повернувся з відрядження 17 листопада, у цей же день був підписаний наказ про продовження відрядження (з 15.11 по 17.11) і зданий авансовий звіт у бухгалтерію підприємства, до якого прикладені:

а) завірена начальником відділу кадрів підприємства «ЄГЄР» копія сторінок закордонного паспорта із прізвищем і відмітками органів прикордонного контролю про перетинання границі України 10 листопада й 16 листопада, з візою Німеччини;

б) авіаквиток на рейс «Харків - Берлін» на 10 листопада вартістю 1221,00 грн, у т.ч. ПДВ - 203,50 грн.

в) квитанція про повернення квитка на рейс «Берлін - Харків» вартістю 1221,00 грн і отримання частки попередньо сплаченої суми в розмірі 74 євро. Курс НБУ на момент одержання грошей за зданий у касу авіакомпанії квиток склав 11,23 грн / євро)

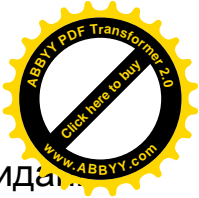
г) квиток на автобус на рейс «Берлін - Харків» вартістю 95 євро.

д) рахунок за проживання в готелі з 10.11 по 16.11 на суму 440 євро.

В авансовому звіті були розраховані добові за 10.11 - 16.11 по 50 дол. США, за 17.11 - 30 грн. (за 10.11 - 14.11 було видано 179 євро авансом за курсом на день одержання авансу 11,20 грн / євро, 8,0 грн/дол. США, за 15.11 - 17.11 - 830 грн)

Авансовий звіт затверджений 18.11 у сумі 714 євро (179+95+440) і 830 грн. Також у витрати на відрядження була включена вартість квитка на літак «Харків - Берлін» у сумі 1221,00 грн, у т.ч. ПДВ - 203,50 грн. Якщо курс НБУ на 18.11 склав 11,25 грн / євро, 8,0 грн/дол. США, враховуючи немонетарні статі балансу, сума витрат по відрядженню за кордон, визнана в бухгалтерському обліку, складе 9858,52 грн ($400 \times 11,20 + 74 \times 11,23 + 240 \times 11,25 + 830 + 1221 - 203,5$).

Співробітникові було видано 474 євро (400 євро як аванс і 74 євро як заборгованість за авіаквиток на рейс «Берлін - Харків»). Отже, належить до доплати 240 євро (714 - 474) і 830 грн.



Кошти були отримані з каси вповноваженого банку й видані співробітникові 19.11, курс НБУ в цей день склав 11,24 грн / євро. Таким чином, співробітникові було виплачено 3527,60 грн ($240 \times 11,24 + 830$).

Некомпенсовані витрати підприємства від змушеної відмови від квитка на рейс «Берлін - Харків» - 389,98 грн ($1221 - 74 \times 11,23$).

Бухгалтерський облік операцій ТОВ «ЄГЕР» представлений у табл. 10.22

Таблиця 10.22

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків по відрядженню за кордон

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Визнані витрати на збут на підставі затвердженого авансового звіту:	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	9858,52
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ по авіаквитку	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	203,50
Відображено витрати підприємства від анульованого авіаквитка	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	389,98
Відображено курсову різницю	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	2,40
Отримані в касу підприємства кошти для відшкодування витрат співробітникові	301 «Каса в національній валюті»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3527,60
Видана співробітникові сума заборгованості по відрядженню в гривнях	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	3527,60



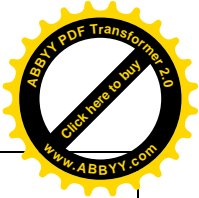
У цей час все більше поширення здобувають корпоративні банківські картки, тому що є зручними й практичними засобами платежу для користувача. Відображення в обліку особливостей розрахунків корпоративною карткою розглянемо в продовження вже наведеного приклада, припустивши, що підприємство «ЄГЕР» видало співробітникові аванс у розмірі 179 євро, а також платіжну картку, на рахунку якої перебувала сума в 400 євро. За відкриття карткового рахунку підприємство сплатило 200 грн. Працівник використав картку двічі – на суму 440 євро при оплаті послуг готелю (курс НБУ - 11,22 грн/євро) та 21 євро при придбанні квитка на автобус (курс НБУ - 11,23 грн/євро) Оскільки фактичні витрати відрядженого співробітника перевищили очікувані, він змушений був скористатися послугою банку по овердрафті на суму 61 євро, відсотки по овердрафту нараховуються в розмірі 1 % за кожний день.

Операції по відрядженню за кордон будуть відображені таким чином (табл. 10.23).

Таблиця 10.23

Відображення розрахунків відрядженню за кордон при використанні корпоративної банківської картки

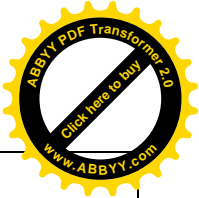
Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
09.11	Відкрито картковий рахунок у банку в іноземній валюті	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	4 480,00
09.11	Нараховано й оплачена вартість послуг з відкриття карткового рахунку	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	200,00
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	
09.11	Видано картку	05	–	4 480,00



	співробітників в підзвіт	«Гарантії та забезпечення надані»		
09.11	Отримано й передані відрядженому працівникові квитки	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2 442,00

Продовження табл. 10.23

1	2	3	4	5
09.11	Видано аванс відрядженому працівникові	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	302 «Каса в іноземній валюті»	2 004,80
14.11	Використані кошти з карткового рахунку для придбання білетів на автобус	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	235,83
14.11	Нараховано курсову різницю	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	0,63
15.11	Оплачено рахунок за проживання в готелі	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	4 936,80
15.11	Банком наданий кредит у зв'язку з овердрафтом	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	684,42
15.11	Нараховано курсову різницю	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	7,58
18.11	Визнані витрати на збут на підставі затвердженого авансового звіту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	9855,95
18.11	Відображено суму	641	372	203,50

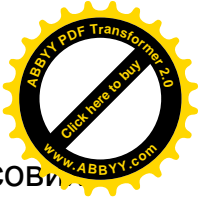


	податкового кредиту по ПДВ по авіаквитку	«Розрахунки за податками»	«Розрахунки з підзвітними особами»	
18.11	Відображено витрати підприємства від анульованого авіаквитка	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	389,98

Продовження табл. 10.23

1	2	3	4	5
18.11	Повернуто картку підзвітною особою	–	05 «Гарантії та забезпечення надані»	4 480,00
19.11	Видана співробітникові сума заборгованості по відрядженню в гривнях	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	830,00
19.11	Погашено овердрафт	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	686,25
19.11	Нараховано курсову різницю по овердрафту	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»	1,83
19.11	Перераховано відсотки за використання овердрафта	951 «Відсотки за кредит»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	27,45

Якщо працівник одержав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, він зобов'язаний протягом трьох робочих днів від дня ухвалення рішення про скасування поїздки повернути в касу підприємства отримані кошти в тій же валюті, у якій йому був виданий аванс. Оскільки валютні кошти, що надійшли таким чином в касу підприємства, є монетарною статтею балансу, їх вартість підлягає



перерахуванню з визнанням в бухгалтерському обліку курсових різниць.

Цю ситуацію демонструє умовний приклад операцій ТОВ «ЛАІН», з каси якого видано співробітнику аванс на відрядження за кордон на суму 750 грн. та 500 дол. США (курс НБУ – 8,05 грн/дол. США). Отримавши аванс співробітник придбав квиток та оформив візу, проте через зміну кон'юнктури ринку відрядження було скасоване відповідним наказом по підприємству. До авансового звіту співробітником прикладені такі документи:

копія придбаного і потім зданого квитка;

квитанція, що засвідчує повернення квитка і містить суму утриманої комісії;

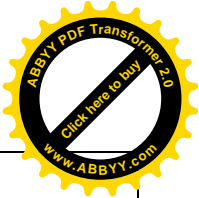
оригінал квитанції про сплату за оформлення візи.

На основі затвердженого авансового звіту визнані витрати в сумі 45 дол. США за оформлення візи та 36 грн. за повернення квитка. Курс НБУ склав: на дату затвердження авансового звіту – 8,10 грн/дол. США; на дату повернення коштів до каси підприємства – 8,0 грн/дол. США. Порядок відображення цих операцій в бухгалтерському обліку наведено у табл. 10.24.

Таблиця 10.24

Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків по скасованому відрядженню за кордон

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Видано з каси аванс на відрядження за кордон в національній валюті	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	750,00
Видано з каси аванс на відрядження за кордон в іноземній валюті	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	302 «Каса в іноземній валюті»	4 025,00
На підставі затвердженого авансового звіту визнані витрати по оформленню візи	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними	362,25



		особами»	
На підставі затвердженого авансового звіту визнані витрати по поверненню квитка	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	36,00
Отримано в касу невикористану суму авансу в національній валюті	301 «Каса в національній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	714,00



Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Отримано в касу невикористану суму авансу в іноземній валюті	302 «Каса в іноземній валюті»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	3640,00
Відображено курсову різницю	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	22,75

У податковому обліку витрати на відрядження підприємство включає до складу валових витрат тільки при виконанні двох умов.

Перша умова: наявні документи, які підтверджують зв'язок відрядження з господарською діяльністю підприємства. У п.п. 5.4.8 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» вони названі так:

запрошення приймаючої сторони, діяльність якої збігається з діяльністю підприємства;

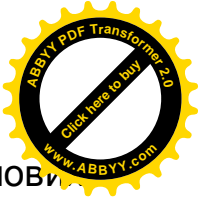
укладений договір (контракт);

інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;

документи, що засвідчують участь у переговорах, конференціях або симпозиумах, які проводяться по тематиці, що збігається з основною діяльністю підприємства.

Другою умовою є наявність на підприємстві документів, які підтверджують вартість витрат відрядженого працівника. А саме: транспортних квитків або рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів (мотелів) або від інших осіб, які надавали послуги по розміщенню й проживанню, страхових полісів і т.д. Для добових підтверджувальними документами є посвідчення про відрядження з відмітками підприємств або паспорт із відмітками органів прикордонного контролю при відрядженні до країн, з якими встановлений повний прикордонний контроль.

За запитом податкового інспектора підприємство за свій рахунок повинне перекласти всі документи з іноземної мови.



Витрати по відрядженню за рубіж включають до складу валових витрат **на дату затвердження авансового звіту**. Витрати на проїзд, проживання й інші (крім добових) відносять на валові витрати в розмірі **балансової вартості іноземної валюти**, що була витрачена. Добові витрати відносяться до складу валових витрат в рамках граничних норм (табл. 10.3) в національній валюті. Не відносять до валових витрат вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових» і плату за видовищні заходи, а також готівку, що витрачена на представницькі й рекламні цілі. Витрати, понесені в разі скасування відрядження, також не відносять до складу валових.

В ситуації підприємства «ЄГЄР», бухгалтерський облік операцій якого наведено у табл. 10.19 та 10.22, якщо іноземна валюта, видана співробітнику авансом, була раніше придбана на МВРУ за курсом 11,57 грн/євро, валові витрати підприємства складуть (табл. 10.25):

Таблиця 10.25

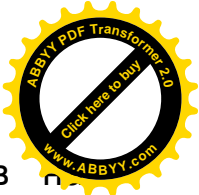
Розрахунок валових витрат ТОВ «ЄГЄР» по відрядженню за кордон

Вид витрат	Розрахунок	Сума, грн
Витрати на проїзд до Німеччини	1221,00 – 203,50	1017,50
Витрати на проживання	$400 \times 11,57 + 40 \times 11,23$	5077,20
Витрати на проїзд у зворотному напрямку	$34 \times 11,23 + 61 \times 11,25$	1068,07
Добові за 10.11 – 14.11	$5 \times 50 \times 8,0$	2000
Добові за 15.11 – 16.11	$2 \times 50 \times 8,0$	800
Добові за 17.11	30	30
Разом	-	9992,77

У зв'язку з розбіжностями сум витрат на відрядження в податковому й бухгалтерському обліку доцільно складати й додавати до авансового звіту довідку з розрахунками.

У **Декларації про прибуток підприємства** витрати на службові відрядження відображають у рядку 04.12.

Оскільки витрати по відрядженню в розмірі фактичних витрат і добові в межах норм, передбачених чинним законодавством **не включають у місячний сукупний оподатковуваний дохід**



працівника, на цю суму не проводять нарахування зборів п соціальне страхування та ін. При цьому не має значення, чи віднесені дані витрати до складу валових витрат підприємства, чи ні. Якщо ж працівникові виплачують добові понад установлені норми, то такі суми збільшують місячний сукупний оподатковуваний дохід і, відповідно, є базою для оподаткування, нарахування й утримання зборів у фонди соціального страхування.