

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту**

“ЗАТВЕРДЖУЮ”

Декан економічного факультету

_____ А.Д. Діброва
« 14 » _____ 06 _____ 2016 р.

“РОЗГЛЯНУТО І СХВАЛЕНО”

на засіданні кафедри бухгалтерського
обліку і аудиту

Протокол № 8 від 02. 06. 2016 р.
_____ Є.В.Калюга

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КОМПЛЕКС

з дисципліни « Облік зовнішньоекономічної діяльності »

галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво»

спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит»

Освітній рівень – "Магістр"

Київ - 2016

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

“ЗАТВЕРДЖУЮ”

Декан економічного факультету

_____ А.Д. Діброва
« 14 » _____ 06 _____ 2016 р.

“РОЗГЛЯНУТО І СХВАЛЕНО”

на засіданні кафедри бухгалтерського обліку і
аудиту

Протокол № 8 від 02. 06. 2016 р.
_____ С.В.Калюга
.

РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

Облік зовнішньоекономічної діяльності

(назва навчальної дисципліни)

спеціальність **8.03050901 “Облік і аудит”**

(шифр і назва спеціальності)

спеціалізація «Облік, контроль та аналіз в управлінні діяльністю

сільськогосподарських підприємств»

спеціалізація «Методика та організація бухгалтерського обліку, контролю та
аналізу в управлінні діяльністю підприємств агропромислового
виробництва

(назва спеціалізації)

факультет _____ економічний _____

(назва факультету)

Розробники: к.е.н., доцент Тивончук С.В.,

Київ – 2016 р.

1. Опис навчальної дисципліни
Облік зовнішньоекономічної діяльності

(назва)

Галузь знань, напрям підготовки, спеціальність, освітньо-кваліфікаційний рівень		
Галузь знань	0305 «Економіка та підприємництво»	
Напрямок підготовки		
Спеціальність	8.03050901 “Облік і аудит”	
Освітньо-кваліфікаційний рівень	ОКР Магістр	
Характеристика навчальної дисципліни		
Вид	вибіркова	
Загальна кількість годин	90	
Кількість кредитів ECTS	2,5	
Кількість змістових модулів	2	
Курсовий проект (робота) (якщо є в робочому навчальному плані)		
Форма контролю	залік	
Показники навчальної дисципліни для денної та заочної форм навчання		
	денна форма навчання	заочна форма навчання
Рік підготовки	1-й	1-й
Семестр	2	
Лекційні заняття	15 год.	2
Практичні, семінарські заняття	15 год.	
Лабораторні заняття		
Самостійна робота	28 год.	
Індивідуальні завдання	60год.	
Кількість тижневих годин для денної форми навчання: аудиторних самостійної роботи студента –	2 год.	

2. Мета та завдання навчальної дисципліни

Мета: формування системи теоретичних знань з обліку зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій.

Завдання: вивчення методів і технології обліку найпоширеніших фінансових та господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах суб'єктів господарювання України з іноземними контрагентами; набуття вмінь документального забезпечення та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студент повинен

знати: теоретично-правову основу зовнішньоекономічної діяльності, принципи організації бухгалтерського обліку ЗЕД, техніку ведення бухгалтерського обліку ЗЕД із застосуванням різних комп'ютерних програм, типову документацію з зовнішньоекономічної діяльності (в тому числі з обліку ЗЕД), специфіку ціноутворення при імпорتنих та експортних операціях, організацію систематичного і аналітичного обліку ЗЕД

вміти: організувати раціональну побудову обліку ЗЕД, здійснювати реєстрацію суб'єктів ЗЕД, проводити попередню підготовку для укладення зовнішньоекономічного контракту, оформити основні його положення, розраховувати курсові різниці, відображати в обліку купівлю та продаж іноземної валюти, складати документи по міжнародних розрахунках, формувати ціну експортних та імпорتنих товарів, складати вантажно-митну декларацію, інші первинні документи, відображати в бухгалтерському обліку операції з зовнішньоекономічної діяльності

3. Програма та структура навчальної дисципліни

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин											
	денна форма						Заочна форма					
	усього	у тому числі					усього	у тому числі				
		л	п	лаб	інд	с.р.		л	п	лаб	інд	с.р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Змістовий модуль 1. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності, облік валютно-фінансових операцій												
Тема 1. Теоретичні і правові основи зовнішньоекономічної діяльності та її обліку.	9	1	1			7	11	2			9	
Тема 2. Міжнародні контракти та особливості обліку договірних прав і договірних зобов'язань.	11	2	2			7	11	2			9	
Тема 3. Облік валютних операцій у зовнішньоекономічній діяльності	11	2	2			7	12	2			10	
Тема 4. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності	11	2	2			7	11		1		10	
Разом за змістовим модулем 1	42	7	7			28	45	6	1		38	

Змістовий модуль 2. Облік зовнішньоекономічних операцій												
Тема 1. Облік імпорتنих операцій.	12	2	2			8	14		1		10	
Тема 2. Облік експортних операцій.	12	2	2			8	14		1		10	
Тема 3. Особливості обліку інших зовнішньоекономічних операцій.	12	2	2			8	15		1		10	
Тема 4. Облік зустрічної торгівлі та операцій з давальницькою сировиною	12	2	2			8	16		2		10	
Разом за змістовим модулем 2	48	8	8			32	59		5		40	
Усього годин	90	15	5			60	90	6	6		78	
Курсовий проект (робота) з _____ (якщо є в робочому навчальному плані)												
Усього годин	90	14	14				90	6	6		78	

4. Теми семінарських занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1		
2		
...		

5. Теми практичних занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1	Теоретичні і правові основи зовнішньоекономічної діяльності та її обліку.	1
2	Міжнародні контракти та особливості обліку договірних прав і договірних зобов'язань.	2
3	Облік валютних операцій у зовнішньоекономічній діяльності	2
4	Загальні засади експортно-імпоротної діяльності	2
5	Облік імпорتنих операцій	2
6	Облік експортних операцій	2
7	Особливості обліку інших зовнішньоекономічних операцій	2

8	Облік зустрічної торгівлі та операцій з давальницькою сировиною	2
Усього годин		15

6. Теми лабораторних занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1		
2		

7. Контрольні питання, комплекти тестів для визначення рівня засвоєння знань студентами.

1. Предмет курсу “Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності”.
2. Об’єкти вивчення курсу “Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності”.
3. Які форми зовнішньоекономічної діяльності підприємства передбачені чинним законодавством?
4. Основні принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні.
5. Якими методами можуть здійснюватись комерційні операції у ЗЕД?
6. Яким чином здійснюється поділ посередників у зовнішньоекономічній діяльності, як проводяться з ними розрахунки?
7. Який порядок оформлення суб’єктів ЗЕД в митних органах?
8. Якими державними органами регулюється зовнішньоекономічна діяльність підприємств?
9. Методи регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
10. Які види ліцензій видаються для здійснення зовнішньоекономічної діяльності?
11. Які види квот існують у суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності?
12. Які види договорів існують у міжнародній практиці?
13. В чому полягає суть правил “Інкотермс”?
14. Як визначається сума контракту?
15. Порядок реєстрації договорів.
16. В чому полягає відмінність між операціями з валютними цінностями та операціями в іноземній валюті?
17. Класифікація валюти в залежності від ступеня конвертованості.
18. Що таке валютний курс та які його види ви знаєте?
19. Курсова різниця, порядок її відображення в бухгалтерському обліку.
20. Порядок відкриття валютного рахунку в банку.

21. Які валютні рахунки може відкривати юридична особа та які операції на них можуть проводитись?
22. З якою метою дозволено купувати іноземну валюту та що для цього необхідно?
23. В яких випадках продається іноземна валюта та який порядок її оформлення?
24. В яких облікових регістрах та яким чином відображаються операції з іноземною валютою?
25. Який механізм здійснення міжнародних розрахунків?
26. Основні форми безготівкових розрахунків в міжнародній торгівлі, особливості їх застосування.
27. Який порядок розрахунків банківським переказом?
28. Як відображають в обліку експортера і імпортера розрахунки переказом?
29. Класифікація акредитивів за ступенем забезпечення та методом виконання.
30. Порядок і облік розрахунків документарним акредитивом.
31. Порядок розрахунків у формі інкасо.
32. Переваги і недоліки розрахунків документарним акредитивом і документарним інкасо.
33. В яких випадках дозволяється використання готівкової іноземної валюти резидентами і нерезидентами України?
34. Які ціни використовуються в зовнішній торгівлі?
35. Поняття митної вартості. Для яких цілей воно використовується?
36. Методи визначення митної вартості при імпорті?
37. В чому полягає суть метода визначення митної вартості за аналогічними контрактами (товарами)?
38. Методи визначення митної вартості при експорті.
39. Порядок нарахування ПДВ при імпорті.
40. Від чого залежить ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності?
41. Що таке знижки та які існують їх види?
42. Які митні платежі та податки сплачуються при перетині товарами митного кордону?
43. Охарактеризувати первинні документи, які використовуються в зовнішньоекономічній діяльності.
44. В яких випадках складається митна декларація та яку інформацію вона містить?
45. Яким чином проводиться декларування матеріальних цінностей при їх вивезенні або ввезенні на територію України?
46. Які строки встановлено для повернення товарно-матеріальних цінностей в Україну.
47. Що відноситься до імпортних операцій?
48. З яких етапів складається процес проведення переговорів та укладання договорів?

49. В чому полягають основні завдання бухгалтерського обліку імпорتنих операцій?
50. Яким чином в бухгалтерському обліку відображається придбання товарно-матеріальних цінностей у іноземного постачальника?
51. Як ведеться аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками?
52. Які платежі необхідно сплатити при ввезенні імпорتنих товарно-матеріальних цінностей? Як вони відображаються в бухгалтерському обліку?
53. В чому полягають особливості здійснення імпорتنих операцій з країнами з якими укладено договір про вільну торгівлю?
54. В чому полягають особливості документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку імпорту робіт і послуг?
55. Яким чином відображаються в бухгалтерському обліку сплата авансу по імпорتنих операціях та наступне оприбуткування товарно-матеріальних цінностей?
56. Експортні операції. Їх види.
57. Яким чином відбувається процес укладання експортної угоди?
58. Які витрати несе продавець при експорті?
59. Відображення експортних операцій в бухгалтерському обліку.
60. Який максимальний строк по зарахуванню валютної виручки по експорту продукції на валютний рахунок?
61. Як здійснюються розрахунки між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту?
62. Митний ліцензійний склад, яке його призначення при консигнаційних операціях.
63. В чому полягає сутність комісійних операцій?
64. Які суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності приймають участь в консигнаційних операціях?
65. Як відображаються операції при експорті товару у консигнанта?
66. Бухгалтерський облік послуги консигнатора.
67. Лізинг в зовнішньоекономічній діяльності.
68. Облік відрядження за кордон.
69. Переробка товару на митній території України
70. Переробка товару за межами митної території України.

Пакет тестових завдань для визначення рівня знань студентів

Питання 1 За рахунок збільшення валютного курсу по рахунку 632 курсова різниця відображається на рахунку

(у бланку відповідей подати номер рахунка)

Питання 2. Пропозиція про укладання договору, що містить його істотні умови – це:

(у бланку відповідь подати одним словом)

	Питання 3. Перерахування коштів з поточного рахунку іноземному постачальнику (перша подія відвантаження товару) відображається в обліку:
1	К 681 Д 311
2	Д 371 К 312
3	Д 377 К 312
4	Д 632 К 312

Питання 4. Підприємству необхідно придбати валюту для розрахунків з іноземним постачальником - 1700 євро. У Заявці підприємство зазначило максимальний курс купівлі 11,2 грн./1 євро. Комісійна винагорода банку - 75 грн. Збір до пенсійного 0,5%. Сума (грн.) необхідна для придбання валюти становить

(у бланку відповідей подати відповідь дати цифрою)

	Питання 5. Незмінна дебіторська заборгованість у зовнішньоекономічній діяльності перераховується:
1	на кінець звітної місяця
2	на початок звітної місяця
3	кожного разу при зміні курсу протягом облікового місяця
4	лише один раз за підсумками року

	Питання 6. Порушення резидентами термінів розрахунків, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі:
1	0,3 % від суми неоподаткованої виручки в іноземній валюті
2	1,3 % від суми неоподаткованої виручки в іноземній валюті
3	0,5 % від суми неоподаткованої виручки в іноземній валюті
4	5,0 % від суми неоподаткованої виручки в іноземній валюті

	Питання 7. Перерахування коштів для придбання іноземної валюти в обліку відображається проводкою:
--	---

1	Д 334 К 311
2	Д 333 К 311
3	Д 312 К 333
4	Д 333 К 312

	Питання 8. Неопераційна курсова різниця, яка виникає по активах і зобов'язаннях, пов'язана з:
1	управлінською діяльністю підприємства
2	фінансовою діяльністю підприємства
3	організаційною діяльністю підприємства
4	операційною діяльністю підприємства

	Питання 9. Виручка в іноземній валюті з експорту фармакологічної продукції вітчизняного виробництва підлягає зарахуванню на валютний рахунок протягом:
1	90 днів
2	60 днів
3	180 днів
4	365 днів

	Питання 10. Сума невикористаної іноземної валюти, що залишилась після здійснення розрахунків:
1	має бути використана на будь-які цілі протягом 5 днів
2	повинна бути в повному обсязі перерахована для продажу банком
3	може залишитися в повному обсязі для здійснення інших операцій
4	може бути не більше 1000 дол. США, а решта повинна бути в повному обсязі перерахована для продажу банком

	Питання 11. Реєстрація підприємства, суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в митних органах є:
--	---

(у бланку відповідь подати одним словом)

	Питання 12. До операцій з давальницькою сировиною відносяться наступні операції
1	Ввіз давальницької сировини нерезидентом з метою її подальшої реалізації
2	Ввіз давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України з метою виготовлення готової продукції
3	Вивіз давальницької сировини резидентом з метою подальшої її реалізації
4	Вивіз українським замовником давальницької сировини за межі митної території України з метою її переробки і виготовлення нерезидентом готової продукції
5	Придбання за іноземну валюту іноземним замовником давальницької сировини на території України з метою виготовлення готової продукції;
6	Вивіз українським замовником давальницької сировини за межі митної території України з

	метою її переробки і виготовлення нерезидентом готової продукції
--	--

	Питання 13. Монетарна стаття –це:
1	нематеріальні активи
2	Іноземна валюта в касі
3	тварини на вирощуванні і відгодівлі, придбані у іноземного постачальника
4	сировина придбана у іноземного постачальника
5	кредиторська заборгованість іноземному постачальнику

(у бланку відповідей подати виразом)

Питання 14.

Яке слово пропущене в реченні? (у бланку відповідей подати одним словом)

Придбання раніше експортованого без доробки товару із ввезенням з-за кордону – це:

Питання 15. Яке слово пропущене в реченні?(у бланку відповідей подати одним словом)

... - форма кредитування експорту, за якою банк списує грошові кошти з рахунку клієнта понад залишок коштів на рахунку, наслідком чого є дебетове сальдо за розрахунками у клієнта

Питання 16. Вказати кореспонденцію рахунків по такій операції: одержано іноземну валюту від іноземного покупця

	Питання 17. При зростанні валютного курсу в момент складання фінансової звітності курсові різниці по 312 субрахунку будуть відображені з використанням субрахунку:
1	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
2	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
3	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
4	Жодної вірної відповіді

Питання 18. Вказати кореспонденцію до кожної із операцій

A. Оприбутковано імпорتنі товари	1. Д 64 К 311
B. Перерахування ПДВ при ввезенні товару на митну територію України	2. Д 28 К 632
C. Проведено розрахунок з іноземним постачальником	3. Д 632 К 312

Питання 19. Дебіторська заборгованість покупців перед підприємством становила 3500 USD по курсу 8,03 грн./USD та кредиторська заборгованість перед клієнтами на суму 1400 євро по курсу 10,15 грн./євро. На кінець звітного періоду (кварталу) курси валют становили

(у бланку відповідей вказати цифрою суму в грн.)

відповідно: USD – 8,00 грн./USD, Євро – 10,05 грн./євро.Фінансовий результат від зміни курсових різниць становить:

Питання 20. Непрямий податок, яким оподатковуються високорентабельні і монополні товари, - це:

Питання 21 Згідно плану рахунків розрахунки з іноземними кредиторами по довгостроковим кредитам враховуються на рахунку: (вказати номер рахунку)

Питання 22. За рахунок зменшення валютного курсу по рахунку 362 курсова різниця відображається на рахунку...

75	Питання 23. Зовнішньоекономічний договір виконує функції:
1	еквівалентності обміну;
2	юридичної рівності і недискримінації;
3	програмно-координаційну
4	контролю

Питання 24. При вивозі давальницької сировини, передача її виконавцю відображається записом:

Питання 25. Яке слово пропущене в реченні?

Працівник, який повернувся з відрядження, повинен відзвітувати протягом ... робочих днів

Питання 26. ПДВ при експорті готової продукції, послуг нараховується за ставкою ...%

Питання 27. Віднести вказані первинні документи до відповідної групи документації

A. коносамент	1. митна
B. ВМД	2. банківська
C. рахунок-фактура	3. транспортно-супровідна
D. заява на переказ валюти	4. розрахункова

75	Питання 28. Відображення оприбуткування імпортного товару у комісонера здійснюється записом:
1	Д-т 281 К-т 632
2	Д-т 281 К-т 685
3	Д-т 024
4	Д-т 902 К-т 281

Питання 29. Рахунок, призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах:...(вказати номер рахунку)

	Питання 30.Під час реімпорту дозволяється:
1	Змінювати стан товару;
2	Не змінювати стан товару;
3	Змінювати стан товару в межах норм природного убутку;
4	Немає вірної відповіді;

8. Методи навчання

За джерелами знань використовуються такі методи навчання: словесні – розповідь, пояснення, лекція; наочні – презентація; практичні – практична робота, наскрізна задача.

За характером логіки пізнання використовуються такі методи: аналітичний, синтетичний, аналітико-синтетичний, індуктивний, дедуктивний.

За рівнем самостійної розумової діяльності використовуються методи: проблемний, частково-пошуковий, дослідницький.

9. Форми контролю

Усний контроль у вигляді індивідуального та фронтального опитування. Письмовий контроль у вигляді модульних контрольних робіт, самостійних письмових робіт, поточного тестування.

10. Розподіл балів, які отримують студенти. Оцінювання студента відбувається згідно положення «Про екзамени та заліки у НУБіП України» від 20.02.2015 р. протокол № 6 з табл. 1.

Оцінка національна	Оцінка ЄКТС	Процент студентів, які досягають відповідної оцінки в Європейських університетах	Визначення оцінки ЄКТС	Рейтинг студента, бали
1	2	3	4	5
Відмінно	A	10	ВІДМІННО – відмінне виконання лише з незначною кількістю помилок	90 – 100
Добре	B	25	ДУЖЕ ДОБРЕ – вище середнього рівня з кількома помилками	82 – 89
	C	30	ДОБРЕ – в загальному правильна робота з певною кількістю грубих помилок	74 – 81
Задовільно	D	25	ЗАДОВІЛЬНО – непогано, але зі значною кількістю недоліків	64 – 73
	E	10	ДОСТАТНЬО – виконання задовольняє мінімальні критерії	60 – 63
Незадовільно	FX	–	НЕЗАДОВІЛЬНО – потрібно працювати перед тим, як отримати залік (позитивну оцінку)	35 – 59
	F	–	НЕЗАДОВІЛЬНО – необхідна серйозна подальша робота	01 – 34

Для визначення рейтингу студента (слухача) із засвоєння дисципліни $R_{\text{дис}}$ (до 100 балів) одержаний рейтинг з атестації (до 30 балів) додається до рейтингу студента (слухача) з навчальної роботи $R_{\text{нр}}$ (до 70 балів): $R_{\text{дис}} = R_{\text{нр}} + R_{\text{ат}}$.

13. Методичне забезпечення

Електронний навчальний курс на базі платформи дистанційного навчання Moodle (<http://business.nauu.kiev.ua>) курс «Облік ЗЕД», конспект лекцій, необхідне методичне забезпечення для проведення практичних занять (методичні рекомендації по виконанню робіт, комплекти завдань для практичних занять, варіанти завдань для самостійної та індивідуальної роботи студентів), різноманітні експрес-тести за різними темами, наочність (презентації), комплекти завдань для проведення 2 модульних контрольних робіт тощо.

14. Рекомендована література

Базова

1. Конституція України. Прийнята ВРУ 28 червня 1996 р.
2. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. №92-IV.
3. Податковий кодекс України від 2.12.2010 №2755-VI із змінами і доповненнями // www.rada.kiev.ua.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV. // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – № 80.
5. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.92 р. з наступними послідовними змінами. // www.rada.kiev.ua.
6. Закон України «Про порядок розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 №185/94-ВР зі змінами.
7. Закон України «Про внесення змін в Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 04.10.2001 №2761-III
8. Закон України “Про Єдиний митний тариф” 05.02.1992 р. №2097-XII.
9. Закон України Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності № 351-XIV від 23.12.1998 р. (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. — режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=351-14>.
10. Закон України Про єдиний митний тариф від 05.02.1992 р. № 2097-XII (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. — режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2097-12>.
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 Вплив змін валютних курсів (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. — режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
12. Декрет КМУ “Про систему валютного регулювання і валютного контролю” №15-93 від 19.02.1993 р.
13. Наказ Мінекономіки №201 від 06.09.2001 р. “Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)”.
14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-35
15. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної

16. діяльності: Практикум. Навчальний посібник. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
17. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 388с.
18. Волкова І.А., Реслер М.В., Калініна О.Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. – К.: «Центр учбової літератури», 2011. – 230с.
19. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський і податковий облік у подробицях. – Х.: Фактор, 2007. – 400 с.
20. Дупай М.М., Дончук П.Н., Питель С.В., Хомин П.Я. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин. Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит». – Тернопіль: Астон. – 2003. – 200с.
21. Дегтярева О.И., Полякова Т.Н., Саркисов С.В. Внешнеэкономическая деятельность: Учеб. Пособие. – 2-е изд. – М.: Дело, 2000. – 320 с.
22. Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О. Зовнішньоекономічні операції і контракти: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
23. Маслак О.О., Жежуха В.Й. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. – К.: «Каравелла», 2011. – 399с.
24. Сук Л.К. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посіб. для дистанційного навчання /Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Університет «Україна», 2006. – 273 с.

Допоміжна

1. Абрамцова Т., Авер'янова Є., Богданов В., Василенко В., Діброва Н. Зовнішньоекономічна діяльність: Консультації. Роз'яснення спеціалістів міністерств та відомств. Нормативна база. Первинна документація: Практ. керівництво. – Д.: Баланс-Клуб, 2006. – 175 с.
2. Авер'янова Є., Беланова І., Василенко В., Діброва Н., Єременко І. Зовнішньоекономічна діяльність: Нормативна база, консультації: Метод. посібник / А. Бабак (голов. ред.). – Д.: Баланс-Клуб, 2005. – 143 с.
3. Багрова І.В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств. Підручник для вузів. - Київ: Центр навчальної літератури, 2004, - 580 с.
4. Багрова І.В., Редіна Н.І., Власюк В.Є., Гетьман О.О. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – Д.: ДДФЕІ, 2006. – 585 с.
5. Батченко Л.В., Дроздова Г.М., Дятлова В.В., Ткаченко О.Г., Семенова Т.В. Зовнішньоекономічна діяльність: теорія і практика сучасного менеджменту / Донецький держ. ун-т управління. – Д.: Норд-Прес, 2005. – 244 с.
6. Герасимчук В. Т. Стратегічне управління підприємством. – Київ: Основи, 2003.- 254 с.
7. Дідківський М.І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 462 с.
8. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: Термінологічний словник. – К.: Кондор, 2007. – 168 с.

9. Зовнішньоекономічна діяльність / Український інформаційно-аналітичний центр економіки будівництва "Інформ-Екобуд" / В.М. Ільницький (уклад.). – 2.вид. – К., 2005. – 364 с.
10. Зовнішньоекономічна діяльність та митна справа: Зб. нормат. актів: Станом на 1 січня 2004 р. / М.І. Камлик (упоряд.) – К.: Атіка, 2005. – 680 с.
11. Кандиба А.М. Зовнішньоекономічна діяльність: Навч. посібник для студ. екон. спец. вищих аграрних закладів освіти III-IV рівнів акредитації. – К.: Аграрна наука, 2005. – 262

Інформаційні ресурси

http://business.nauu.kiev.ua	Електронний навчальний курс «Облік ЗЕД»
http://business.nauu.kiev.ua/course/view.php?id=36	
http://portal.rada.gov.ua/	Офіційний портал Верховної ради України
http://www.kmu.gov.ua/control/	Урядовий портал Кабінету міністрів України
http://www.minfin.gov.ua	Міністерство фінансів України
http://www.me.gov.ua	Міністерство економіки України
http://www.zakon.gov.ua	Законопроекти України
http://podatkovij_kodeks_ukraini.htm	Податковий кодекс України
http://kodeksy.com.ua/zakoni_ukraini	Закони України
www.elibrary.ru	Наукова електронна бібліотека
www.citforum.ru	Електронна бібліотека
www.metod.narod.ru	Освітні ресурси
Mega.km.ru	Енциклопедії та словники

9. Конспекти лекцій

Тема.1. Теоретичні і правові основи зовнішньоекономічної діяльності, та обліку.

1. Предмет, об'єкти обліку ЗЕД та основні завдання.
2. Принципи зовнішньоекономічної діяльності.
3. Суб'єкти ЗЕД та порядок їх реєстрації.
4. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах – суб'єктах ЗЕД.
5. Регулювання ЗЕД.

1. Предмет, об'єкти обліку ЗЕД та основні завдання.

Зовнішньоекономічна діяльність (англ. Foreign economic activity) – це сукупність напрямів, форм і методів торгівельно-економічного, науково-технічного співробітництва, а також кредитних і валютно-фінансових операцій з метою ефективного використання переваг міжнародного поділу праці.

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні регламентується Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та міжнародними договорами з окремими країнами. Вона пов'язана з виробництвом та обміном матеріальних і нематеріальних благ, що виступають у формі товару.

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

Відповідно до чинного законодавства ЗЕД здійснюється в різних формах: експорт, імпорт товарів, капіталів, робочої сили, надання послуг, науково-технічна, виробнича кооперація з іноземними суб'єктами, міжнародні фінансові операції, спільна підприємницька діяльність тощо.

Найбільш поширеним видом ЗЕД є торгівля. Міжнародна торгівля – це обмін товарами та послугами між суб'єктами різних держав.

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

В міжнародній торгівлі розрізняють чотири основні види зовнішньоторговельних операцій:

- 1) **Експорт** - продаж іноземному контрагенту товару з вивезенням його за кордон;
- 2) **Імпорт** – придбання в іноземного контрагента товару із ввезенням його з-за кордону;
- 3) **Реекспорт** – продаж раніше імпортованого товару (без доробки) за кордон;
- 4) **Реімпорт** – придбання раніше експортованого товару (без доробки) з-за кордону

Основне завдання бухгалтерського обліку ЗЕД – забезпечення керівництва підприємства, та інших зацікавлених осіб достатньою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, а також створення системи внутрішнього контролю з метою посилення ефективності діяльності підприємства.

Для досягнення цієї мети необхідно дотримуватись певних вимог:

- Відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій в валюті їх здійснення та паралельно та паралельно в українській валюті за курсом НБУ на дату здійснення такої операції.
- Своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про результати діяльності підприємства, в т.ч. зовнішньоекономічної.
- Забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторгівельними операціями.

2.Принципи зовнішньоекономічної діяльності.

При здійсненні ЗЕД суб'єкти і об'єкти України та іноземні суб'єкти господарської діяльності повинні керуватися наступними принципами:

(згідно закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність”)

- Суверенітету України у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, що полягає у виключному праві громадян України самостійно і незалежно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність на території України, обов'язку країни неухильно виконувати всі договори і зобов'язання у сфері міжнародних економічних відносин.
- Свободи зовнішньоекономічного підприємництва, яка полягає у праві суб'єктів і об'єктів ЗЕД добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки, здійснювати їх у будь-яких формах, які прямо не заборонені чинним законодавством України, дотримуватись при здійсненні ЗЕД законів України, бути власниками всіх одержаних результатів ЗЕД.
- Юридичної рівності і недискримінації, тобто рівність перед законом всіх суб'єктів ЗЕД незалежно від форми власності і приналежності до певної держави, заборона обмеження прав, дискримінації суб'єктів ЗЕД та іноземних господарських суб'єктів за формами власності, місцем розташування тощо (за виключенням випадків, передбачених законодавством), як з боку держави, так і з боку інших суб'єктів.
- Верховенства закону, тобто регулювання ЗЕД тільки законами України та заборона застосування підзаконних актів, що у будь-який спосіб створюють для суб'єктів ЗЕД умови менш сприятливі, ніж ті, що встановлені законами України.
- Захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, який полягає у тому, що Україна як держава забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів ЗЕД та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території згідно з законами України здійснює рівний захист всіх суб'єктів ЗЕД України за її межами згідно норм міжнародного права, здійснює захист державних інтересів України як на її території так і за її межами відповідно до законів

України та умов підписаних нею міжнародних договорів та норм міжнародного права;

- Еквівалентності обміну, неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів.

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

3. Суб'єкти ЗЕД та порядок їх реєстрації.

Суб'єктами ЗЕД України є

Фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають громадянську правоздатність та дієздатність згідно з чинним законодавством України та постійно проживають на території України.

Юридичні особи, що зареєстровані і мають постійне місцезнаходження на території України, в т.ч. юридичні особи, майно та\або капітал яких знаходиться повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Фізичні та юридичні особи, які не є юридичними особами згідно з законами України та яким цивільно-правовим законодавством не заборонено проводити господарську діяльність.

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

Спільні підприємства з участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зареєстровані на Україні та мають постійне місцезнаходження на території України;

Інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені чинним законодавством.

Для юридичних осіб умовою здійснення ЗЕД є зазначення в установчих документах (статуті, установчому договорі) положення про те, що підприємство займається ЗЕД.

Операторами валютних відносин на території України є резиденти і нерезиденти. Вони мають право бути власниками валютних цінностей, що знаходяться на території України.

Валютні операції можуть здійснюватись резидентами і нерезидентами з урахуванням обмежень, встановлених валютним законодавством України.

Підприємство, що має намір здійснювати зовнішньоекономічні операції повинно стати на облік у митному органі за місцем своєї державної реєстрації.

Для постановки на облік підприємству необхідно подати до митного органу такі документи:

- а. установчі документи;
- б. свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності;
- с. довідку органів статистики про занесення суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;

- d. довідку комерційного банку про наявність поточних рахунків в банку;
- e. наказ по підприємству про призначення відповідальних працівників за роботу з митницею; їх прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані, зразки підписів, зразок печатки, яка використовується при оформленні документів у митних органах.

Інспектор митниці, відповідальний за облік, присвоює підприємству обліковий номер за схемою:

- f. код митного органу;
- g. порядковий номер вантажного відділу;
- h. останні дві цифри року обліку в митному органі;
- i. порядковий номер облікової картки.

Після звірки копій представлених документів з оригіналами завіряє два примірники Облікової картки суб'єкта ЗЕД особистою номерною печаткою, після чого один примірник картки залишає в справах митниці разом із копіями документів, другий видає заявникові, як свідоцтво про облік у митних органах.

4.Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах – суб'єктах ЗЕД.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік зовнішньоекономічних операцій, а також статистичну звітність, яку надсилають органам державної статистики України.

Основною метою ведення обліку операцій з експорту та імпорту є встановлення контролю за наявністю, рухом та збереженням товарів, правильним оформленням відповідних документів, своєчасним виставленням претензій до постачальників і транспортних організацій у разі нестачі, браку, порушення термінів поставок.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності в питаннях обліку та звітності, а також комерційної таємниці керуються Законом України «Про підприємства в Україні».

Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України користуються Планом рахунків та інструкцією з його застосування (з відповідними змінами і доповненнями), що відбивають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок її аналітичного обліку, вводять відповідні субрахунки зі збереження номерів діючого Плану рахунків.

Облік експортних та імпортних товарів ведеться у розрізі:

- облікових партій;
- товарної номенклатури, прийнятої в міжнародних розрахунках;
- місць зберігання товарів;
- матеріально відповідальних осіб.

Обліковують товари у натуральному і грошовому (вартісному) виразі.

Підставою для бухгалтерських записів операцій із зовнішньоекономічної діяльності є належним чином оформлені документи. Їх можна поділити на такі основні групи:

- технічна документація — технічні паспорти на машини та обладнання, формуляри й описи виробів, інструкції щодо встановлення, монтажу, налагодження, управління та ремонту;

- товаросупровідна документація — сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний листок, комплектувальна відомість;
- транспортна, експедиторська, страхова документація — залізнична накладна та її копії, дублікат залізничної накладної міжнародного вантажного сполучення, квитанція залізничної накладної внутрішнього вантажного сполучення, багажна квитанція, коносамент, накладні автотранспортного, річкового і повітряного сполучення тощо, страховий поліс або сертифікат;
- складська документація — приймальний акт порту України на експортний товар, генеральний акт розвантаження судна з імпортом вантажем у порту прибуття України, докова розписка про прийняття вантажу на зберігання іноземного порту, варант-документ іноземного комерційного складу, що містить розписку складу про прийняття на зберігання і заставне свідоцтво;
- розрахункова документація — рахунок-фактура, розрахункова специфікація, переказний вексель (тратта);
- банківська документація — заявка на переказ валюти, інкасове доручення, доручення на відкриття акредитива, чек, доручення на розподіл експортної виручки; виписки операцій за розрахунковим і валютним рахунками;
- митна документація — вантажна митна декларація, сертифікат про походження товару; довідки про сплату мита, акцизів, зборів, податку на додану вартість;
- претензійно-арбітражна документація — претензійний лист, позовна заява в суд (або арбітраж), постанова суду (або арбітражу) про задоволення або відхилення позову;
- документи про нестачу і псування товару — комерційний акт на нестачу, аварійний сертифікат.

Облік зовнішньоекономічної діяльності здійснюється в національній валюті України. Для цього всі кошти в іноземних валютах перераховують в еквівалент грошової одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операції. Одночасно кошти в іноземних валютах мають відображатися в обліку у валюті розрахунків і платежів (за кожним видом іноземної валюти). Для цього запис робиться у вигляді дробу, у чисельнику якого зазначають іноземну валюту, а в знаменнику — її еквівалент у грошовій одиниці України.

У первинних документах бухгалтерського обліку записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. Під час обробки первинних документів у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом НБУ на дату, прийняту для перерахунку.

У реєстрах бухгалтерського обліку (журналах-ордерах, відомостях, книгах) усі записи операцій в іноземних валютах відображають у національній валюті. Одночасно записи зазначених операцій доцільно здійснювати в ідентичних реєстрах із зазначенням назви іноземної валюти (долари, марки тощо). Ці реєстри для відображення операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку не використовуються, а є наочним посібником для визначення фактичного стану валютних цінностей підприємства в іноземній валюті.

У бухгалтерському балансі залишки коштів на валютних статтях (іноземної валюти в касі, на рахунках у банку, грошові документи в іноземних валютах, дебіторська і кредиторська заборгованість в іноземних валютах) підлягають перерахунку в грошову одиницю України за курсом НБУ на останнє число звітного

періоду. Унаслідок зміни курсів валют у період між датою здійснення господарської операції і датою розрахунку за нею виникають курсові різниці, які можуть бути позитивними (курсовий прибуток) або негативними (курсовий збиток).

Під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності управлінському персоналу слід приділяти особливу увагу організації обліку та контролю операцій. Йдеться про виконання договорів, облік руху експортних та імпорتنих товарів, облік руху валютних коштів за експортовану та імпортовану продукцію.

Оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності відбувається за такими принципами:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки, пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;
- ставки податків встановлюються і скасовуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України;
- рівень оподаткування встановлюється відповідно до необхідності досягати і підтримувати самоокупність та самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, забезпечувати бездефіцитність платіжного балансу України;
- стабільність кількості, видів і розмірів податків гарантується державою на термін не менше як п'ять років;
- забороняється встановлювати інші податки, крім затверджених Верховною Радою України;
- ставки податків однакові для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і визначаються за товарними ознаками — для однакового товару діє єдина ставка податку;
- заохочення експорту готової продукції.

6. Регулювання ЗЕД в Україні.

Основними способами державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є протекціонізм та лібералізм.

Політика протекціонізму передбачає створення для власного виробника найсприятливіших умов формування та реалізації його інтересів на власному та зовнішньому ринках.

Лібералізм забезпечує створення рівних умов для всіх суб'єктів ринку, незалежно від їхнього місця в економічних структурах даної держави. Це значно підвищує рівень виробництва та конкурентоспроможність.

Щодо методології, то кожна держава здійснює цю політику на основі тарифів та нетарифних методів. (економічний та адміністративний)

До нетарифного регулювання належать: квотування та ліцензування товаропотоків; ускладнення митних процедур; впровадження санітарного та фітосанітарного контролю; адміністративні збори; обмеження; санкції; спеціальні режими; дозволи-заборони; субсидії; пільги; заходи у відповідь на недружні дії (ембарго).

Ліцензія – дозвіл на експорт (імпорт) товару з визначенням його загального обсягу;

Квота – граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати (імпортувати) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях

До методів тарифного регулювання відносять державні податки, до числа яких входять і митні платежі.

Тема2. Міжнародні контракти та особливості обліку і аналізу договірних прав і договірних зобов'язань.

1. Поняття та функції зовнішньоекономічного контракту.
2. Порядок укладання та виконання договорів.
3. Зміст та структура зовнішньоекономічного контракту.
4. Порядок реєстрації зовнішньоекономічного контракту.

1. Поняття і функції зовнішньоекономічного контракту.

Договір – це комплексне поняття, що включає в себе і угоду про виникнення договірної зобов'язання, і форму, яку воно приймає і саме договірне зобов'язання, аж до моменту його зникнення. У відповідності до Закону України про ЗЕД *зовнішньоекономічний договір (контракт)- це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямоване на встановлення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.*

Сутність договору проявляється через його функції, які він виконує в суспільстві. В юридичній літературі виділяють наступні функції:

- 1) ініціативна, так як договір є актом прояву ініціативи та узгодженої волі сторін;
- 2) програмно-координаційна – договір як програма поведінки сторін щодо здійснення господарських відносин і засіб узгодження, координації їх дій відповідно до економічних інтересів;
- 3) інформаційна – договір завдяки формальній визначеності його умов включає в себе інформацію про правове становище сторін у договорі, яка необхідна сторонам (юридичним органам, третім особам);
- 4) гарантійна, завдяки договору включаються в дію такі правові гарантії як неустойка, застава тощо;
- 5) правозахисна – договір є правовою формою відносин в межах якої забезпечується примусове виконання зобов'язань сторін шляхом використання майнових санкцій.

Нормативно-правові акти, що регулюють питання форми, порядку укладання і виконання зовнішньоекономічних договорів України:

Закон України „Про зовнішньоекономічну діяльність”

Закон України „про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті”

Закон України „Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності”

Закон України „Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в сфері зовнішньоекономічної діяльності”.

Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічної угоди визначаються правом країни її укладання, якщо сторони не погодили інше. Місце укладання угоди визначається законами України. Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічних договорів визначаються правом країни, обраної сторонами при укладанні договору або в результаті подальшого погодження. За відсутності цього погодження

застосовується право країни, де заснована, має місце проживання або основне місце діяльності сторона, яка є:

Сторона	Договір
продавець	Купівлі-продажу
наймодавець	Майнового найму
ліцензіар	Ліцензійний договір про використання виключних або аналогічних прав
охоронець	Зберігання
комітент (консигнант)	Комісії (консигнації)
довіритель	Договір доручення
перевізник	Перевезення
експедитор	Транспортно-експедиторного обслуговування
страхувачем	Страхування
кредитором	Кредитування
дарувальником	Дарування
поручителем	Поруки
заставником	застави

До зовнішньоекономічних договорів про виробниче співробітництво, спеціалізацію і кооперування, виконання будівельно-монтажних робіт застосовується право країни, де здійснюється така діяльність або де створюються передбачені договором результати (якщо немає інших погоджень між сторонами). До зовнішньоекономічного договору про створення спільного підприємства застосовується право країни, на території якого спільне підприємство створюється і офіційно реєструється.

2. Порядок укладання та виконання договорів.

Порядок укладання та виконання договорів купівлі-продажу регулюється Конвенцією Організації Об'єднаних націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11.04.1980 р. (Віденська конвенція). В Україні вона набула чинності з 01.02.1991 р. Згідно цієї конвенції існує дві основні стадії укладання договору:

- 1) пропозиція укласти договір – оферта;
- 2) прийняття пропозиції – акцепт;

Оферта (offertus лат. – запропонований) – пропозиція щодо укладання договору, що містить його істотні умови. Вона має задовольняти двом вимогам: 1) містити в собі всі істотні пункти майбутнього договору; 2) бути адресованою конкретній особі або невизначеному колу осіб за умови можливої індивідуалізації одного декількох з них, бажаючих прийняти пропозицію (публічна оферта).

Під акцептом розуміють згоду адресата дану у встановлений строк, укласти договір на умовах запропонованих оферентом (особою, що виступає з офертою). За змістом акцепт повинен відповідати умовам, що сформульовані в пропозиції укласти договір. Відповідь на оферту, яка має служити акцептом, але містить

доповнення, обмеження або інші зміни є відхиленням оферти та представляє зустрічну оферту.

Відлік строку для акцепту, встановленого оферентом в телеграмі чи листі розпочинається з моменту подання телеграми для відправлення, або з дати, зазначеної в листі. Відлік строку для акцепту, встановленого оферентом за допомогою телефону, факсу чи інших засобів моментального зв'язку, розпочинається з моменту одержання оферти її адресатом.

Договір вважається укладеним, якщо дві сторони (експортер і імпортер) дійшли згоди в торговій угоді за всіма її істотними умовами. Місцем укладання договору за законодавством більшості країн вважається місце одержання акцепту, але в країнах «загального права» діє так звана «теорія поштової скриньки», згідно з якою місцем укладання договору вважається та країна, з якої відправлено акцепт.

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

3. Зміст та структура зовнішньоекономічного контракту.

Зміст договору складають умови, за якими досягнута угода. Форма зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які укладаються суб'єктами ЗЕД, затверджена наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201. Цей наказ визначає умови, які мають бути передбачені в договорі, якщо сторони такого договору не погодилися про інше щодо виконання умов договору і така домовленість не позбавляє договір предмета, об'єкта, мети та інших істотних умов, без погодження яких сторонами договір може вважатися не укладений, або його може бути визнано недійсним згідно законодавства України. Крім зазначених обов'язкових умов контракти можуть містити і додаткові умови, що не суперечать чинному законодавству.

Основні розділи зовнішньоекономічного контракту:

1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення.

2. Преамбула. У преамбулі зазначається повне найменування сторін – учасників зовнішньоекономічної операції, під якими вони офіційно зареєстровані, із зазначенням країни, скорочене визначення сторін, особа від якої укладається зовнішньоекономічний договір та найменування документів, якими керуються контрагенти при укладанні договору.

3. Предмет договору. У цьому розділі визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити іншому із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату роботи, що виконується. Якщо необхідна більш детальна характеристика предмету договору або номенклатура товарів, робіт і послуг велика, то все це зазначається у додатку (специфікації), який має бути невід'ємною частиною договору.

4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг). У цьому розділі зазначається одиниця виміру товару, його загальна кількість та якісні характеристики.

5. Строк і дата поставки. **Строк поставки** – це момент, коли продавець зобов'язаний передати товар у власність покупцю чи за його дорученням особі, що діє від його імені. В договорі це фіксується наступним чином: визначенням календарного дня поставки, визначенням періоду, протягом якого має бути здійснена поставка; застосуванням прийнятих у торгівлі термінів, таких як «негайна поставка», «без затримки» тощо; без зазначення точного строку: «після збирання врожаю», «протягом літа» тощо. **Дата поставки** – це дата передачі товару у розпорядження покупця. Нею може вважатись: дата підпису транспортно-експедиційної фірми, що прийняла товар для перевезення, дата складання акту здачі-приймання тощо.

6. Базисні умови поставки товарів. У цьому розділі зазначається вид транспорту та базисні умови поставки відповідно до Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів, які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товарів і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої. Уніфікація цих правил здійснено у збірці правил трактування міжнародних термінів «Інкотермс». У редакції їх 2000 року основні терміни (їх 13) об'єднані у 4 групи: 1) E – коли покупець отримує товар на складі продавця; 2) F – коли продавець зобов'язаний у пункт, що призначений покупцем для перевезення; 3) C – коли продавець зобов'язаний доставити вантаж але не несе ризику випадкової втрати чи пошкодження товару після завантаження його на судно; 4) D – коли продавець несе всі витрати і ризики з доставки товару до місця призначення;

7. Ціна та загальна вартість договору. У цьому розділі зазначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість виконаних робіт (наданих послуг), що поставляються згідно з договором, крім випадків, коли ціна розраховується за формулою. Якщо поставляються товари різного асортименту, то ціна вказується окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору зазначається його загальна вартість. У цьому розділі контракту визначаються: одиниця виміру за яку встановлюється ціна; базис ціни; валюта ціни; спосіб фіксації ціни; рівень ціни.

8. Умови платежів. Цей розділ визначає валюту платежу, строк платежу, спосіб платежу, форми розрахунків, валютні застереження та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. Залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) зазначаються: умови банківського переказу до та/або після відвантаження товару або умови документарного акредитива або інкасо, визначені відповідно до постанови КМУ і НБУ «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті.»; умови за гарантією, якщо вона є, або коли вона необхідна (вид гарантії: на вимогу, умовна), умови та термін дії гарантії.

9. Умови приймання-завання товару (робіт, послуг). У цьому розділі визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів. Фіксується порядок здачі-приймання; вид здачі-приймання (попередня, остаточна); спосіб перевірки кількості товару; спосіб приймання товару за якістю; метод визначення кількості та якості товару; ким здійснюється здача-приймання.

10. Упаковка та маркування. Цей розділ містить відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на неї відповідне маркування,

місце призначення, спеціальні умови складування і транспортування тощо. Також цей розділ містить відомості про вид і характер упаковки, її якість, розміри, спосіб платежу за упаковку, маркування.

11. Форс-мажорні обставини. Цей розділ містить відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами. Форс-мажор буває довгостроковий (заборона експорту, імпорту, війна, блокада, валютні обмеження) і короткостроковий (пожежі, повені, замерзання проток тощо). Сторони зобов'язані інформувати про ці обставини і надавати відповідні документи.

12. Санкції і рекламації. Цей розділ визначає порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань.

13. Урегулювання спорів у судовому порядку. Визначаються умови та порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви суду (країни експортера, країни імпортера або іншої країни), а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права.

14. Місцезнаходження, поштові та платіжні реквізити.

15. Доповнення і додатки до контракту.

4. Порядок реєстрації зовнішньоекономічного контракту.

Переважно, зовнішньоекономічні контракти, укладені підприємством, не потребують реєстрації в органах державної влади.

Однак, для окремих видів зовнішньоекономічних договорів така реєстрація є обов'язковою. Згідно з чинним законодавством потребують обов'язкової реєстрації зовнішньоекономічні договори, предметом яких є:

- . товари, відносини з реекспорту яких регулюються чинним законодавством України та міжнародними договорами України;
 - a. товари, походженням з України, щодо яких міжнародними договорами України передбачено добровільні обмеження експорту з метою запобігання демпінгу;
 - b. товари, походженням з України, щодо яких здійснюються антидемпінгові процедури;
 - c. товари, походженням з України, імпорт яких до інших держав квотується, ліцензується відповідно до законодавства цих держав або нормативних актів економічних угруповань, митних союзів;
 - d. товари, походженням з України, експорт яких здійснюється у рамках бартерних (товарообмінних) операцій чи операцій із зустрічною торгівлею.

Перелік цих товарів визначається Міністерством економіки України і документи на реєстрацію контрактів подаються до даного міністерства. Необхідно подати наступні документи:

- e. заява в довільній формі на офіційному бланку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності – заявника за підписом його керівника;
- f. інформаційна картка зовнішньоекономічного контракту установленної форми;
- g. оригінал зовнішньоекономічного договору з усіма чинними на дату подання додатками та його копія, завірена в установленому порядку керівником суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;
- h. копія свідоцтва про державну реєстрацію;

- i. копія витягу з торговельного, банківського чи судового реєстру або реєстраційного посвідчення місцевого органу влади іноземної держави про реєстрацію іноземного суб'єкта господарської діяльності, завірена керівником суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності України (подається тільки в разі попередньої поставки товару);
- j. документ про оплату послуг за реєстрацію зовнішньоекономічного договору (контракту);
- k. лист-погодження Міністерства промислової політики України (у разі експорту металобрухту).

Документом, що підтверджує реєстрацію зовнішньоекономічного договору є картка реєстрації-обліку зовнішньоекономічного договору, строк дії якої – 12 місяців з дати її оформлення або термін здійснення у цей строк митного оформлення товарів, що експортуються у повному обсязі, передбаченому контрактом.

Тема3. Облік валютних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.

1. Поняття валютних цінностей і валютних операцій.
2. Порядок відкриття рахунків в банках в іноземній валюті.
3. Курсові різниці, порядок визначення та відображення в обліку.
4. Облік купівлі і продажу іноземної валюти.

1. Поняття валютних цінностей та операцій з ними.

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

Операції в іноземній валюті - це господарські операції вартість яких виражена в іноземній валюті або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті.

Валютні цінності включають:

- іноземну валюту (іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу, кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях, що знаходяться на рахунках або вносяться до банківських та інших кредитно-фінансових установ за межами України.
- Платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі (тратти), боргові розписки, акредитиви, чеки, банківські накази, депозитні сертифікати, інші фінансові та банківські документи), виражені в іноземній валюті або банківських металах.
- Банківські метали – золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені (афіновані) до найвищих проб відповідно до світових стандартів у зливках і порошках, що мають сертифікат якості, а також монети, вироблені з дорогоцінних металів.

Згідно П(С)БО 21 „Вплив змін валютних курсів” – іноземна валюта – валюта інша ніж валюта звітності; валюта звітності – грошова одиниця України.

Кожна країна світу має національну грошову одиницю, якій присвоєно цифровий та літерний код (гривня – 936 UAH, 001USD, 858 RUR)

Відповідно до класифікатора іноземних валют України валюти поділено на три групи:

- 1) вільноконвертовані валюти держав, які без обмежень обмінюють на інші види валют і широко використовуються для здійснення платежів на міжнародних ринках. Курси цих валют встановлюються Національним банком України;
- 2) вільноконвертовані валюти держав, які не використовуються широко для здійснення платежів при міжнародних операціях і не продаються на головних ринках світу (курси цих валют встановлюються НБУ, це валюти країн ближнього зарубіжжя, СНД – 35 найменувань);
- 3) неконвертовані валюти (курси встановлюються НБУ тільки по окремих валютах)

2. Порядок відкриття валютного рахунку

Для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті підприємство-резидент представляє уповноваженому банку ті ж документи, що й для відкриття поточного рахунку в національній валюті:

1. Заява на відкриття рахунку встановленого зразка.

Заява підписується керівником та головним бухгалтером підприємства. Якщо в штаті немає посади головного бухгалтера чи іншої посадової особи, на яку покладена функція ведення бухгалтерського обліку і звітності, то заяву підписує тільки керівник.

2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію в органі державної виконавчої влади, іншому органу, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, завірена нотаріально чи органом, що видав свідчення про державну реєстрацію.

3. Копія належним чином зареєстрованого статуту (положення), завірена нотаріально чи органом, що реєструє. При цьому на копії статуту повинні бути зведення про реєстрацію (дата, номер, назва організації, що реєструє). Тому копія статуту повинна бути нотаріально завірена після реєстрації підприємства, а не в момент підписання установчого договору. Підприємства, що діють на підставі лише установчого договору, замість статуту надають нотаріально завіреним копію установчого договору.

4. Копія документа, що підтверджує про взяття підприємства на податковий облік, завірена податковим органом, нотаріально чи уповноваженим працівником банку.

5. Два екземпляри картки із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчими документами підприємства надане право розпорядження рахунком і підписання розрахункових документів, завірені нотаріально чи вищестоящою організацією у встановленому порядку. У картку включається також зразок відбитка печатки підприємства.

6. Довідка про реєстрацію в органах соціального страхування України.

7. Копія довідки територіального органу Міністерства статистики України про внесення підприємства в Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України (із привласненим ідентифікаційним номером).

8. Накази (протоколи зборів) про призначення всіх посадових осіб, що мають право першого й другого підписів.

Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тім же банку, де відкритий поточний рахунок у національній валюті, то подаються тільки заява про відкриття рахунку і картка із зразками підписів і відбитком печатки, причому картки можна нотаріально не завіряти.

3. Курсові різниці, порядок визначення та відображення в обліку.

Підприємства в установах банків відкривають валютні рахунки, при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, операцій на міжбанківському валютному ринку України тощо. Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться в національній валюті України (гривнях) з виділенням в аналітичному обліку операцій в іноземній валюті, по кожній валюті окремо. Підставою для відображення цих операцій в бухгалтерському обліку є виписки банку. Для обліку іноземної валюти на рахунках в банку є доцільним відкрити до рахунку 312 „Поточний рахунок в іноземній валюті” наступні аналітичні рахунки:

3121 „Валютний рахунок у країні”

3122 „Валютний рахунок за кордоном”

Методологічні засади обліку операцій в іноземній валюті визначені П(С)БО 21 „Вплив змін валютних курсів”, згідно якого операції в іноземній валюті відображаються при їх первісному визнанні у грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Датами, на які здійснюються вищезазначений перерахунок є:

№ п/п	Зміст операцій в іноземній валюті	Дата, яка вважається датою здійснення господарської операції і датою, на яку здійснюється перерахунок
1	2	3
1.	Реалізація продукції, товарів, робіт і послуг та інших цінностей за іноземну валюту:	Дата митного оформлення продукції, товарів та інших цінностей, що експортуються
	а)при визначенні виручки від реалізації за продажною вартістю відвантаженої продукції і товарів, виконаних робіт і послуг (метод нарахування)	Дата підписання документів про фактичне виконання робіт і послуг
	Підпункт «б» виключено (наказ Мінфіну №286)	
2	Імпорт сировини, матеріалів, обладнання, товарів, робіт і послуг та інших цінностей	Дата митного оформлення сировини, матеріалів, обладнання та інших цінностей, які імпортуються. Дата підписання документів про фактичне виконання робіт і послуг.
3	Банківські операції на валютних рахунках	Дата зарахування або списування валютних коштів по виписці установ банків
4	Касові операції з іноземною валютою	Дата оприбуткування або видачі іноземної валюти за касовими ордерами, квитанціями обмінних пунктів
5	Погашення заборгованості в іноземній валюті, виданої працівникам підприємства під звіт для здійснення передбачених витрат	Дата затвердження авансового звіту працівника
6.	Формування розміру Статутного капіталу за участю іноземних інвесторів	За курсом, зафіксованим в установчому договорі, але не вище курсу Національного банку України на дату його підписання
7	Утворення заборгованості іноземних інвесторів, які є засновниками підприємства, по внесках до Статутного капіталу	Дата підписання установчого договору

8	Складання бухгалтерської звітності	За останнім курсом котирування у звітному періоді
---	------------------------------------	---

Статті балансу перераховуються у грошову одиницю України залежно від того чи є ці статті монетарними або немонетарними.

Монетарні статті – це статті грошових коштів, а також інших активів та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Отже, до монетарних статей звичайно належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська і кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами (або їх еквівалентами), фінансові інвестиції.

Усі статті Балансу, що не відповідають визначенню монетарних статей, є немонетарними статтями. (Основні засоби, запаси, дебіторська і кредиторська заборгованість, за бартерними операціями або по яких здійснюється взаємозарахування, сплачені та отримані аванси за матеріальні цінності, статті власного капіталу тощо).

На кожну дату балансу:

1. Монетарні статті необхідно відображати з використанням валютного курсу на дату балансу.
2. Немонетарні статті, які відображаються за історичною собівартістю, визначеною в іноземній валюті, необхідно визнавати за валютним курсом на дату здійснення операцій (первісного відображення статті)
3. Немонетарні статті, які відображуються за справедливою вартістю, визначеною в іноземній валюті, слід відображати за валютним курсом, який був на момент визначення цієї справедливої вартості.

Унаслідок змін курсів виникає курсова різниця.

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

У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці при збільшенні валютного курсу відображається проводками:

1. По рахунках активів:

Дебет рахунків 16, 302,312, 362 тощо Кредит 714 „Дохід від операційної курсової різниці” або 744 „Дохід від неопераційної курсової різниці”

1. По рахунках зобов'язань:

Дебет 945 „Втрати від операційної курсової різниці” або 974 „Втрати від неопераційних курсових різниць” Кредит рахунків 502, 55,602,632 тощо.

Зменшення курсу валют відображується зворотними проводками: для рахунків активів з використанням 945 субрахунку, а для рахунків зобов'язань з використанням 714 субрахунку.

При журнально-ордерній формі обліку операцій в іноземній валюті ведеться в журналах-ордерах №1,2 і відповідних відомостях до них.

4.Облік купівлі і продажу іноземної валюти.

При відсутності достатньої кількості іноземної валюти, що знаходиться на рахунках підприємства, для розрахунків із постачальниками-нерезидентами,

підприємство може дати доручення банку здійснити придбання необхідної кількості валюти на міжбанківському валютному ринку.

Грошові кошти, перераховані банку на придбання іноземної валюти, відображаються на субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

На підставі виписки банку і платіжного доручення, на суму коштів, перерахованих на придбання іноземної валюти здійснюється запис: дебет субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», кредит субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Крім вартості іноземної валюти перерахована сума включає комісійну винагороду банку та внесок до Пенсійного фонду України.

Утримання комісійної винагороди банком відображується записом Дебет субрахунку 377 Кредит субрахунку 333. Нарахування комісійної винагороди здійснюється записом: Дебет рахунку 92 Кредит рахунку 377.

Внесок до Пенсійного фонду України становить 0,5% від суми операції. Стягнення суми внеску і перерахування на рахунки Пенсійного фонду України здійснюється банком, який виконує доручення підприємства на придбання іноземної валюти. Нарахована сума внесків відносить на адміністративні витрати підприємства (Дебет 92 Кредит 651; Дебет 651 Кредит 333).

Після виконання банком доручення на придбання іноземної валюти, на підставі виписки банку з поточного рахунку в іноземній валюті дана операція відображається в бухгалтерському обліку за курсом НБУ (Дебет 312 Кредит 333).

Придбання валюти здійснюється за комерційним курсом, що склався на міжбанківському валютному ринку. Вартість іноземної валюти за комерційним курсом, як правило, вища вартості іноземної валюти за курсом НБУ, тому суму перевищення списується підприємством на витрати операційної діяльності (Дебет 949 Кредит 333).

Підприємство з метою поповнення обігових коштів в національній валюті може реалізувати іноземну валюту. Продаж іноземної валюти здійснюється банком на підставі відповідного доручення підприємства.

В бухгалтерському обліку перерахування валюти для продажу здійснюється на підставі виписки банку і платіжного доручення записом Дебет рахунку 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті» Кредит рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» на суму перерахованої валюти за курсом НБУ.

Правила купівлі і продажу іноземної валюти визначені постановою НБУ від 18.03.99 р. зі змінами і доповненнями.

Проводяться ці операції винятково на міжбанківському валютному ринку України, на аукціонах НБУ й уповноважених банках із продажу валютних засобів.

Інвалюта може здобуватися з ініціативи підприємства на різні цілі, для здійснення як торгівельних так і неторгівельних операцій. В кожному випадку необхідно пред'явити в банк документи, що є підставою для придбання валюти.

При торгових операціях підставою для придбання валюти є:

- договір з нерезидентом чи інший документ, що відповідно до діючого законодавства України, має силу договору;

- вантажна митна декларація, якщо товар завезений на

територію України;

- акт про приймання, акт виконаних робіт (наданих послуг) чи інший документ, що свідчить про надання послуг виконання робіт;

- документи, передбачені при акредитивною (інкасо) формою розрахунків;

- довідка ДПА, у якій резидент зареєстрований як платник податків, із вказівкою інформації про основний поточний рахунок резидента в гривнях і поточний рахунок в іновалюті, визначений резидентом як рахунок, з якого здійснюються всі перерахування з метою виконання зобов'язань резидента перед нерезидентами в валюті (термін дії довідки - 90 днів).

При інших (не торгових) операціях:

- заявки з розрахунком витрат на відрядження, затрати на експлуатацію транспортних засобів, що виконують рейси за кордон.

- Документи, котрі використовуються нерезидентами в міжнародній практиці для оплати участі у конференціях, виставках, міжнародних зустрічах), вартості навчання, митних витрат нерезидентів, тощо.

В усіх випадках придбання валюти підприємству необхідно подати в банк заявку типової форми.

До заявки додається копія контракту. Після передачі заявки підприємство перераховує гривневий еквівалент у банк за аукціонним курсом попередніх торгів плюс комісійна винагорода. Крім комісійної винагороди уповноваженому банку покупець робить сплату комісії УМВБ у розмірі 0,2 % від суми угоди в іновалюті.

Придбана валюта повинна бути використана резидентом протягом 5 робочих днів на цілі, вказані у заявці (за виключенням виконання кредитних операцій по міжурядовим угодам) з моменту зарахування її на поточний рахунок.

Якщо ця умова не дотримана, то іновалюта продається уповноваженим банком протягом 5 наступних робочих днів на міжбанківському валютному ринку. При цьому позитивна курсова різниця направляється в бюджет, негативна – відноситься на результати господарської діяльності на субрахунок 949 „Інші витрати від операційної діяльності”, без віднесення даної суми на валові витрати у податковому обліку, а не на 945 „Втрати від операційної курсової різниці”. Для податкового обліку негативні курсові різниці в даному випадку розглядаються не як курсові різниці, а як санкції за порушення строків проведення операцій із придбання іноземної валюти підприємства.

Якщо після виконання свої зобов'язань перед нерезидентом у підприємства залишилась безготівкова валюта у сумі до 1000 дол. США, або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті, вона може бути зарахована на поточний рахунок.

У випадку, коли придбана іновалюта була перерахована нерезиденту як аванс згідно контракту, а потім частково або повністю повернута, її не можна використати на інші цілі і необхідно обов'язково продати.

При придбанні іноземної валюти необхідно сплатити в Пенсійний фонд збір у розмірі 0,5% від суми у гривнях без врахування комісійної винагороди.

В бухгалтерському обліку суми комісійної винагороди банку та біржі відносяться на інші витрати адміністративної діяльності, тобто на рахунок 92 „Адміністративні витрати”, в податковому обліку ці суми відносяться на валові витрати підприємств.

При придбанні валюти виникає різниця між біржовим курсом і курсом НБУ на дату зарахування валюти. Ця різниця називається сумовою і відноситься на субрахунок 949 „Інші витрати операційної діяльності”

Продаж іноземної валюти може бути як за бажанням власника з метою придбання іншої іноземної, національної валюти для різних розрахунків, так і обов’язковим.

Продаж іноземної валюти на території України повинен відбуватися тільки через уповноважені банки, які мають ліцензію НБУ на продаж іноземної, виключно на міжбанківському валютному ринку України.

Для реалізації валюти з поточного рахунку власник грошових засобів повинен подати в банк заявку типової форми. Еквівалент реалізованої валюти в гривнях повинен бути зарахований на поточний рахунок власника протягом двох банківських днів з моменту поступлення такої суми на кореспондентський рахунок банку. Банк і біржа можуть знімати з клієнтів за безготівкові операції по купівлі – продажу валюти комісійну винагороду у гривнях.

При відображенні реалізації іноземної валюти в бухгалтерському обліку визнаються доходи і витрати від цієї операції, для чого використовуються рахунки:

- 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти», на якому узагальнюється інформація про дохід від реалізації іноземної валюти (сума доходу має включати в себе утриману комісійну винагороду банку за здійснення цієї операції);
- 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» для відображення балансової вартості реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» на цей рахунок також відносяться інші витрати пов’язані з реалізацією іноземної валюти, в тому числі комісійна винагорода.

Лекція 4. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності

1. Види цін у зовнішньоекономічній діяльності.
2. Порядок формування цін.
3. Види мита та митних платежів.
4. Документальне забезпечення експортно-імпортних операцій.

1. Види цін у зовнішньоекономічній діяльності.

Для сучасного світового ринку характерно багато цін, викликаних відповідною економічною політикою компанії, зовнішньоторговими операціями держав (поставки в рахунок допомоги), торгово-політичними і валютними факторами.

Багато чисельність цін означає наявність кількох цін на один і той же товар або товар однакової якості в одній і тій же сфері обігу, на однаковій транспортній або фрахтовій базі.

В сучасних умовах існують рівні цін:

- Ціни по звичайних комерційних угодах з платежем в ВКВ, в неконвертованій або обмежено конвертованій валюті;
- Ціни по клірингових угодах;
- Ціни за програмами допомоги.

Для вивчення динаміки і рівня світових цін необхідно знати основні дані про ці ціни.

1. Довідкові ціни. Ціни оптової чи зовнішньої торгівлі, що публікуються в газетах, журналах, спеціальних бюлетенях, експортних прейскурантах. Це не ціни конкретних угод, а ціни, що цікавлять продавців. Ці ціни виражають загальний напрям їх динаміки за попередній період, які можна використати при укладанні контрактів на термінову поставку невеликих партій товарів.

2. Ціни статистики зовнішньої торгівлі. Вони виражають ціни реальних скидок в міжнародній торгівлі. Визначаються шляхом ділення вартості експорту або імпорту на їх кількість. Особливість цін в тому, що вони показують вартість не конкретних товарів, а однорідних з різними технічними характеристиками і якістю (наприклад, легкові автомобілі різних марок, паливо). Ці ціни достатньо правильно характеризують динаміку зовнішньоторгових цін окремих країн і світових цін.

3. Біржові котирування (встановлення курсу валюти). Вони визначають реальні ціни угод на біржі. З врахування наявності спекулятивних операцій, зміна біржових котирувань може не відображати дійсних тенденцій в русі цін.

4. Ціни аукціонів, які показують реальні ціни заключних угод.

5. Ціни фактичних угод і контрактів

2. Порядок формування цін.

Важливий вплив на організацію обліку зовнішньоекономічної діяльності має порядок формування цін експортних та імпортних товарів. Економічне регулювання питання формування цін здійснюється діючим податковим законодавством та шляхом встановленого мита.

Нормативні документи:

Закон України від 15.02.92 р. № 2097-ХІІ “Про єдиний митний тариф”, зі змінами; Закон України від 05.04.2001р. № 2371-ІІІ “Про митний тариф України” зі змінами; Закон України від 03.04.97р. № 168/97 -ВР “Про податок на додану вартість”, зі змінами; Інструкція про порядок утримання акцизного збору в випадку ввозу товарів суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності на митну територію України, затверджена наказом Держмитслужби України від 21.01.2000 р. № 33, в редакції приказу ДМСУ від 13.10.2000 р. № 568 зі змінами.

Порядок обкладення податком експортних та імпортних товарів залежить від виду експортно-імпортної операції, ліквідності експортованої сировини, критичності імпорту. Експортно-імпортні поставки в рахунок міжвідомчих угод, в рахунок державних кредитів не обкладаються митом та митним збором. Імпортні сировина, матеріально-технічні ресурси, комплектуючі вироби, обладнання, матеріали, техніка, що ввозяться для виробничих і власних потреб, в тому числі посередниками (прямими постачальниками), поставки за програмами технічної

допомоги (TACIS), за рахунок коштів МВФ, товари походженням з Росії звільнено від сплати ПДВ під час перетину митного кордону України. На решту імпортованих товарів нараховується 20% ПДВ. Експорт товарів в більшості випадків обкладається ПДВ за “нульовою” ставкою. На експортні та імпортовані товари нарахування акцизного збору проводиться згідно Декрету “Про акцизний збір”.

Експортні та імпортовані товари характеризуються такими видами вартості: контрактна вартість, митна і облікова вартість.

В основі облікової вартості імпортованих товарів лежить контрактна вартість відповідно до базисних умов поставки, виражена у валюті, обумовленій контрактом. При перетині митного кордону України подається вантажна митна декларація, в якій вказується вартість в іноземній валюті. В митну вартість товару крім контрактної вартості включаються також всі витрати і вартість ризику покупця, проведені за межами митного кордону України і підтверджені відповідними документами.

Митна вартість є суто умовною величиною, яка використовується виключно у митних цілях. Таких цілей усього дві:

- митне оподаткування (використовується як база оподаткування);
- ведення митної статистики (статистика зовнішньої торгівлі товарами)

Перерахунок іноземної вартості в національну валюту України здійснюється по курсу НБУ на дату подання вантажної митної декларації в митний орган.

- шість методів визначення митної вартості товарів, які імпортуються, та один метод визначення митної вартості при експорті.

Для імпорту:

- метод 1 "За ціною угоди щодо товарів, які імпортуються";
- метод 2 "За ціною угоди щодо ідентичних товарів";
- метод 3 "За ціною угоди щодо подібних (аналогічних) товарів";
- метод 4 "На основі віднімання вартості";
- метод 5 "На основі додавання вартості";
- метод 6 "Резервний".

Для експорту:

- на основі ціни, яку було фактично сплачено або яка підлягає сплаті за ці товари на момент перетинання митного кордону України.

Основним методом визначення митної вартості товарів є метод за ціною угоди щодо товарів, які імпортуються.

Якщо основний метод не може бути використаний, застосовується послідовно кожен з перелічених у частині першій цієї статті методів. При цьому кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу.

Методи віднімання та додавання вартості (методи 4, 5) можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на розсуд декларанта.

З методами 1 - 3 більшість підприємств уже знайомі, оскільки вони були описані в статті 16 Закону України "Про Єдиний митний тариф". Однак змінився порядок вибору методу для визначення митної вартості¹ та порядок їх застосування.

Метод 1 за ціною угоди щодо товарів, які імпортуються (ст. 267 МКУ) зводиться до приведення фактурної вартості до митної, шляхом коригування умов

поставки до умов поставки на кордон України (DAF/FOB/CIP/CIF - пункт пропуску на кордоні України).

До безспірних переваг нового МКУ належить повний перелік витрат, які треба враховувати - віднімати або додавати до фактурної вартості при визначенні митної вартості (пп. 1 - 5 част. 2 ст. 267 МКУ).

Також чітко визначено, за яких обставин може бути застосований перший метод (пп. 1 - 7 част. 3 ст. 267 МКУ).

Стисло про такі обставини - імпортер має повне, не обмежене нічим право власності на товар (крім обмежень на реалізацію товару на певній географічній території або обмежень встановлених законодавчо);

- використані декларантом відомості підтверджені документально та є кількісно вираженими й достовірними (повний пакет документів для митниці тощо).

Подальші умови виключають застосування методу 1 для угод, які роблять взаємопов'язаними відносини між продавцем та покупцем:

- жодна частина прибутку від будь-якого використання товарів покупцем не буде надходити прямо чи побічно на користь продавця;

- учасники угоди (експортер та імпортер) не є взаємозалежними особами (крім випадків, коли митний орган вважає таку ціну за прийнятну).

Питання взаємозалежності сторін угоди визначаються положеннями пп. "а" - "є" п. 5 част. 3 ст. 267 МКУ.

Тобто якщо є взаємозв'язок між учасниками угоди, а саме:

- діловий, коли покупець або продавець є засновником або прямо чи непрямо контролює іншого учасника угоди, чи їх обох контролює третя особа;

- родинний,

то метод визначення митної вартості товарів за ціною угоди не може бути застосований.

Застосування цього методу для виключних агентів, дистриб'юторів або єдиних концесіонерів можливе за умови дотримання наведених вище вимог.

Не спиняючись детально на **методах 2, 3**, звертаємо увагу на нові положення для визначення митної вартості **за ціною на ідентичні та аналогічні товари**:

- цінова база береться не більш ніж за 90 днів до моменту поставки (пп. "б" част. 3 ст. 268, част. 3 ст. 269 МКУ) - раніше митники оперували базою товарів за період з 1998 року;

- у разі ввезення ідентичних (аналогічних) товарів на інших комерційних умовах або в іншій кількості, при визначенні митної вартості слід враховувати ці умови (пп. "в" част. 3 ст. 268, част. 3 ст. 269 МКУ) - раніше така різниця в розмірі партії взагалі не враховувалася;

- товари не вважаються ідентичними чи подібними (аналогічними) оцінюваним, якщо вони не були вироблені в тій же країні, що й товари, які оцінюються (част. 1 ст. 270 МКУ);

- товари, виготовлені не виробником оцінюваних товарів, а іншою особою, беруться до уваги лише у разі, якщо немає ні ідентичних, ні подібних (аналогічних) товарів, виготовлених особою - виробником товарів, які оцінюються (част. 2 ст. 270 МКУ);

- як ідентичні (аналогічні) товари не можуть використовуватися українські товари (част. 3 ст. 270 МКУ).

Методи віднімання (додавання) вартості зводяться до коригування вартості до митної.

За методом оцінки на підставі віднімання вартості митна вартість товарів визначається у разі якщо оцінювані, ідентичні чи подібні (аналогічні) товари продаватимуться (відчужуватимуться) на митній території України у незмінному стані.

У разі застосування методу віднімання вартості береться реалізаційна ціна на ідентичні (аналогічні) товари, яка склалася на внутрішньому ринку, після чого віднімаються витрати до моменту перетину кордону.

У разі додавання вартості проводиться калькуляція вартості товару, що імпортується (вартість матеріалів та витрат, витрат на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування до місця перетинання митного кордону України, прибутку тощо).

Резервний метод застосовується, коли неможливо застосувати перелічені вище методи.

За резервним методом митна вартість оцінюваних товарів визначається на основі законів України і має відповідати принципам та положенням статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ) та Угоди про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ) 1994 року.

Для визначення митної вартості за резервним методом **митний орган надає декларанту цінову інформацію, що є у його розпорядженні** (що дуже сумнівно, знаючи українську митницю).

Як застосовувати цей метод в Україні, невідомо, тому до накопичення цієї практики радимо не доводити справу до використання методу 6.

Митна вартість товарів, що вивозяться (експортуються) з України на підставі договору купівлі-продажу або міни, визначається на основі ціни, яку було фактично сплачено або яка підлягає сплаті за ці товари на момент перетину митного кордону України. При розмитненні імпортованих товарів проводиться сплата мита, митних зборів. Сплата мита і митних зборів проводиться до або на момент митного оформлення.

В основі облікової ціни лежить митна вартість товару включаючи сплачені митний збір, мито і акцизний збір. На імпортовані товари, що реалізуються за готівку, до облікової вартості включається товарна націнка в сумі торгової надбавки підприємства-імпортера.

Експортні товари – це товари, вивезені для реалізації за межі митного кордону України незалежно від валюти розрахунків. В основі облікової вартості експортних товарів лежить їх фактична собівартість. Вона залежить від виду експортної операції.

3. Види мита та митних платежів.

Митне оформлення товарів, їх пропуск через митний кордон України, може здійснюватись після сплати відповідних митних платежів, до яких відносяться:

- a. Митний збір;
- b. Мито;
- c. Акцизний збір;
- d. ПДВ.

Митний збір стягують за митне оформлення товарів, які переміщуються через митний кордон України та/або знаходяться під митним контролем.

Мито – обов'язковий внесок, який стягується митними органами України при ввезенні товарів на митну територію країни або вивезенні з цієї території та який є невід'ємною угодою такого ввезення та вивезення.

Митна територія – територія на яку розповсюджується юрисдикція митних органів у сфері регулювання митної справи.

Митний тариф – це зведення ставок мита, що застосовуються до товарів, які переміщуються через митний кордон та систематизація відповідно до Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності.

Залежно від способу стягнення в Україні застосовують такі види мита:

- e. адвалорне, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- f. специфічне, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- g. комбіноване, що поєднує обидва ці мита;

Залежно від об'єкта обкладення мито буває: ввізне, вивізне, сезонне і особливі види мита (спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне); Об'єктом оподаткування митом є митна вартість;

Акцизний збір – непрямий податок на деякі види товарів, об'єктом нарахування є митна вартість і сума мита;

Нараховані по ВМД митні збори стягуються при кожному митному оформленні. Базою для нарахування митних зборів є митна вартість ввезеного товару.

У випадку здійснення митного оформлення ввезеної партії товарів, що підлягають обкладанню митними зборами з різних ставок, обчислення таких зборів здійснюється окремо за основними і додатковими аркушами ВМД.

Якщо сума митних зборів визначена в доларах США, то така сума перераховується в гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на день представлення ВМД для митного оформлення.

За умови відстрочки чи розстрочки сплати митних зборів вказується дата, до якої-надана відстрочка. При умовному нарахуванні митних зборів вказуються документи, на підставі яких такі збори не підлягають сплаті. Митні збори підлягають сплаті до чи під час здійснення митного оформлення.

Митні збори сплачуються як у гривнях, так і в іноземній валюті, що належить до першої групи відповідно до Класифікатора валют НБУ.

В іноземній валюті митні збори можуть бути сплачені:

- суб'єктами підприємницької діяльності, що знаходяться за межами України, які створені і діють відповідно до законодавства іноземної держави;
- іноземними дипломатичними, консульськими, торговими представництвами, а також іншими організаціями, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями;
- представництвами, що не здійснюють підприємницьку діяльність на підставі законів України.

Митні збори можуть вноситись й авансовими платежами.

При сплаті митних зборів за перебування товарів під митним контролем при ввозі товарів варто знати про деякі особливості нарахування таких зборів, а саме з якої дати товар знаходиться під митним контролем.

Отже, при ввозі автомобільним транспортом вони вважаються під митним контролем з дати, зазначеної в провізній відомості, а у випадку дострокової доставки - з дати фактичної доставки товару на митницю.

При ввозі товару залізничним транспортом датою початку митного контролю вважається дата одержання митницею інформації про надходження вантажу і відбитка штампу «Під митним контролем» на супровідних документах.

При ввозі товару водяним транспортом датою початку перебування товару під митним контролем вважається:

а) при здійсненні митного оформлення митницею, у зоні діяльності якої знаходиться порт:

- дата одержання митницею інформації про надходження вантажу, якщо одержувач такого вантажу знаходиться в зоні дії цієї митниці;

- дата одержання дозволу на митне оформлення вантажу митницею, у зоні дії якої знаходиться порт (чи дата останнього відмовлення у видачі такого дозволу), якщо одержувач вантажу знаходиться в зоні дії іншої митниці;

б) при здійсненні митного оформлення вантажу митницею, не в зоні дії якої знаходиться порт, - дата, зазначена в провізній відомості як термін доставки товарів на митницю. Якщо товар (вантаж) доставлений на митницю достроково - дата фактичної доставки такого товару на митницю.

При ввозі товару повітряним транспортом датою початку митного контролю вважається:

а) дата одержання митницею інформації складу аеропорту і відбитка штампу «Під митним контролем» на супровідних документах у випадку якщо митне оформлення здійснює митниця, у зоні дії якої розташований аеропорт;

б) у випадку, якщо митне оформлення вантажів здійснює інша митниця, - дата, зазначена в провізній відомості доставки товару. У випадку, якщо товар прибув на митницю достроково, - дата фактичного прибуття на митницю такого товару.

Також імпортерам необхідно знати про те, що при обчисленні митних зборів за перебування товару під митним контролем до часу такого перебування не відноситься:

- час для навантаження товару на транспортний засіб;
- період, наданий у зв'язку з відстрочкою сплати митних зборів за митне оформлення;

- час з моменту складання протоколу про порушення митних правил до моменту ухвалення остаточного рішення судовими органами, у випадку якщо таким рішенням припинена дія цього протоколу;

- час проведення митними органами експертизи для встановлення коду товару і митної вартості;

- час, витрачений на одержання інформації, необхідної митниці для митного оформлення;

- час, необхідний імпортеру для одержання дозволу державних органів на ввіз продукції, якщо надання таких дозволів при проведенні експертизи можливо;

- час затримки з вини митних органів, що повинна бути визнана службовим розслідуванням з подальшим підписанням начальником митниці відповідного наказу;

- час дії обставин нездоланної сили.

У випадку якщо митними органами здійснюється експертиза товару, одержання інформації для митного оформлення, а також у разі потреби одержання імпортером

державного дозволу на ввіз товарів, митний збір за перебування товару під митним контролем нараховується, починаючи з четвертого дня від дати здійснення зазначених заходів.

Крім митних зборів, при здійсненні митного оформлення ввезених товарів стягується мито, що являє собою податок на товари, ввезені на митну територію України.

При розрахунку витрат на транспортування до кордону України, якщо вони відповідно до умови постачання не були включені у вартість товару при доставці на безоплатній основі чи за допомогою транспортних засобів покупця, повинні використовуватися дані бухгалтерського обліку за калькуляцією транспортних витрат із включенням усіх необхідних статей чи елементів витрат. Якщо декларація заповнюється на товари декількох видів, то витрати на транспортування розподіляються між товарами різних найменувань пропорційно їхній вазі.

У тому випадку, якщо витрати на перевезення даним видом транспорту відсутні у митну вартість включається сума, розрахована виходячи з діючих на момент транспортування вантажу тарифів на перевезення вантажів відповідним видом транспорту.

4. Документальне забезпечення експортно-імпортних операцій.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факти здійснення цих операцій.

Первинну документацію ЗЕД можна класифікувати за різними ознаками:

1. Технічна - технічні паспорти машин та обладнання, формуляри й описи виробів, креслення, інструкції по встановленню, монтажу, налагодженню, управлінню і ремонту.

2. Супроводжувальна - сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість.

3. Транспортна, експедиторська і страхова - залізнична накладна та її копії, дублікат залізничної накладної, міжнародного вантажного сполучення, квитанція залізничної накладної внутрішнього вантажного сполучення, багажна квитанція, коносамент, накладні автотранспортного, річкового та повітряного сполучення тощо, страховий поліс або сертифікат.

4. Складська - акт приймання експортного товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з імпортними вантажами в порту прибуття, докова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа

іноземного комерційного складу, що складається з двох частин: одна частина - розписка складу про прийняття товару на зберігання, інша частина - свідоцтво про заставу, яке може бути використане для одержання займу під заставу товару Л

5. Розрахункова - рахунок-фактура, розрахункова специфікація (коли товар є комплектом з різних частин і кожна частина має ціну), переказний вексель (тратта).

6. Банківська - заява на переказ валюти, інкасове доручення, доручення про відкриття акредитиву, чек, доручення про переказ коштів на депозит митниці, заява на розподіл експортної виручки (в т.ч. про обов'язковий продаж частини валютної виручки), виписки банку з поточкових і валютних рахунків.

7. Митна - вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про походження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів.

8. Претензійно-арбітражна - претензійний лист, позовна заява до суду, або арбітражу, постанова суду або арбітражу про задоволення або відхилення претензії.

9. Про нестачу і псування товару - комерційний акт на нестачу, аварійний сертифікат, акт рекламації тощо. Комерційні документи продавця, необхідні для оформлення:

1. Комерційний лист.
2. Пакувальний аркуш.
3. Сертифікат про походження товару.
4. Транспортні документи.
5. Страховий поліс.
6. Проспекти товарів.

У додатку до основних транспортних документів покупці й вантажоодержувачі можуть зажадати додаткові документи:

1) рахунки-фактури й пакувальні аркуші, необхідні для проходження вантажу через митницю та для перевірки отриманого вантажу;

2) квитанцію експедитора для заповнення рахунка-фактури постачальника товару й здійснення оплати;

3) документи, які може зажадати митниця в країні призначення: легалізовані рахунки-фактури, консульські фактури, декларація про характер вантажу з обмеженнями, необхідна перевізником до того, як вони приймуть даний вантаж для транспортування; ветеринарні сертифікати;

4) технічна документація, технічні паспорти машин і устаткувань, формуляри й опис виробів, креслення, інструкції з установки, монтажу, налагодження, управління й ремонту;

5) товарно-супровідна документація, сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний аркуш, комплектувальна відомість;

6) транспортна, експедиторська й страхова документація, залізнична накладна та її копії, дублікат залізничної накладної міжнародного вантажного повідомлення, квитанція залізничної накладної внутрішнього вантажного повідомлення, багажна квитанція, коносамент, накладні автотранспортного, річкового й повітряного сполучення й ін., страховий поліс чи сертифікат;

7) складська документація, прийомний акт порту на експортний товар, генеральний акт розвантаження пароплава з імпортованими вантажами в порту прибуття, докова розписка про прийняття вантажу на збереження в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу, що складається з двох частин. Одна частина - розписка складу про прийняття товару на збереження; інша частина - заставне свідчення, що може бути використане для одержання позики під заставу товару;

8) розрахункова документація: рахунок-фактура, розрахункова специфікація (коли товар являє собою комплект із різних частин, і кожна частина має ціну), переказний вексель (тратта);

9) банківська документація: заява на перевод валюти, інкасові доручення; про відкриття акредитива; чек, доручення про перевод засобів на депозит митниці, заява на розподіл експортної виручки (у т.ч. про обов'язковий продаж частини валютного виторгу), виписки з операцій за розрахунковим й валютним рахунками;

10) митна документація: вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про походження товару, довідки про оплату мита, акцизів і зборів;

11) претензійно - арбітражна документація: претензійний лист, позовна заява в суд чи арбітраж, постанову суду чи арбітражу про задоволення чи відхилення позову;

12) документи про нестачі чи псування товару, комерційний акт на нестачу, аварійний сертифікат й ін.

Крім цього, обов'язковими документами є: контракт чи копія контракту; ліцензія при експорті товару, якщо товар є ліцензійним; довідка банку про надходження 100 % передоплати (при експорті товарів за валюту країн СНД чи за гривні)

Якщо контракт з іноземним контрагентом складений іноземною мовою, то до нього обов'язково повинен бути нотаріально завірений переклад.

Приведений перелік документів, необхідних для заповнення ВМД, не є постійним та остаточним і може бути змінений і доповнений митними органами.

ВМД є бланком строгої звітності і складається з уніфікованого адміністративного документа форми МД-2 на п'ятьох зброшурованих основних аркушах і відповідного кількості додаткових аркушів уніфікованого адміністративного документа форми МД-3.

ВМД оформляється на єдиних стандартних бланках, що самокопіюються.

Оформлені належним чином митною службою аркуші ВМД розподіляються в наступному порядку:

- перший основний лист зберігається разом з іншими документами в митному підрозділі, що здійснював митне

- оформлення, протягом 12 місяців (з подальшою передачею в архів митниці);

- другий основний лист передається в підрозділ митної статистики;

- третій основний лист передається в підрозділ митних доходів і платежів митної служби;

- при здійсненні імпорتنих операцій четвертий і п'ятий основні аркуші передаються декларанту, які використовуються залежно від виду зовнішньоекономічної діяльності (при оформленні товарів, що вивозяться за межі митної території України, він передається декларанту для доставки разом із товарами до митного органу - пункту пропуску на митному кордоні України. Після проведення процедури пропуску цей аркуш залишається в архіві митниці, яка здійснила пропуск товарів через митний кордон. При оформленні товару, що ввозиться на митну територію України, він передається декларанту). Якщо декларування товару виробляється митним брокером, то четвертий основний лист передається власнику товару, а п'ятий брокеру.

Додаткові аркуші ВМД розподіляються в аналогічному порядку.

Перетинаючи митний кордон України, завезені товари попадають під митний контроль. Перебування під митним контролем означає, що товар, який фізично перетнув митний кордон України і знаходиться на митниці, юридичне ще не вважається завезеним до надання відповідного дозволу митних органів на ввіз такого товару. Митний контроль здійснюється митними органами шляхом перевірки супровідних документів, огляду товарів. Під митним контролем завезені товари знаходяться з моменту ввозу і до пропуску через митний кордон.

У випадку відмовлення пропуску товару на митну територію України митниця зобов'язана давати вичерпні роз'яснення причини неможливості такого пропуску.

Причинами заборони ввозу можуть бути:

- ввіз заборонених законодавством України товарів;
- невідповідність ввезеного товару супровідним документам;
- відсутність сертифіката якості чи документа, у якому дається опис походження товару.

Інформація про те, що ввезений товар знаходиться під митним контролем, відбивається в ВМД у виді напису: «Під митним контролем з «___» _____ р.», проставляється штамп, підпис і прізвище інспектора митниці, що прийняв ВМД до оформлення.

При дотриманні всіх необхідних умов митних процедур митниця дозволяє ввіз товару в Україну. І саме з цього моменту юри-дично вважається, що товар завезений на митну територію України. У ВМД робиться позначка «Пропуск дозволений», ставиться особиста номерна печатка, вказується дата, підпис і прізвище інспектора митниці, що закінчив митне оформлення.

За митне оформлення товарів, імпортованих в Україну (так само як і експортованих), стягуються митні збори.

Крім того, митні збори стягуються за митне оформлення товарів у випадку ввозу на митний ліцензійний склад, за перебування завезених товарів під митним контролем, за митне оформлення товарів у зонах митного контролю на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігають такий товар поза робочим часом, установленого для митниці.

Знаходячись на митному ліцензійному складі, товар вважається завезеним, але не допущеним у вільне звертання. Це зв'язано із сплатою митних податків, тобто у випадку відстрочки, розстрочки таких платежів, неможливості розрахунку в даний період часу. Також ліцензійні склади можуть служити базою для підготовки імпортних товарів і використанню їх на території України.

Товари зберігаються під митним контролем протягом шести місяців, крім товарів з обмеженим терміном збереження.

На митному складі доти, поки сума складських митних зборів не досягне їхньої вартості, можуть зберігатися наступні товари:

- оподатковані митом і митними зборами при ввозі у випадку несплати, таких платежів;
- не пропущені при ввозі на митну територію України.

За кожний день збереження стягується митний збір, розмір якого встановлюється КМУ.

Товари, що зберігаються на митних складах, можуть бути видані у вільне звертання після сплати всіх митних платежів при наявності дозволу митниці.

Для деяких ввезених товарів існує особливе правило митного оформлення, тобто представлення попередньої ВМД і попередньої акцизної ВМД, заздалегідь оформленої на митниці за місцем реєстрації з оплатою митних зборів, мита акцизного збору, ПДВ.

Тема 5. Облік імпортних операцій

1. Загальні поняття імпортних операцій.
2. Синтетичний і аналітичний облік імпортних операцій.
3. Оподаткування імпортних операцій.
4. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.

і. Загальні поняття імпорتنих операцій

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

Імпорт - митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватись без будь-яких обмежень. (Митний кодекс України. ст. 188)

Ввезення товарів на митну територію України в режимі імпорту передбачає:

- 1) подання митному органу документів, що засвідчують підстави та умови ввезення товарів на митну територію України;
- 2) сплату податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввезення на митну територію України;
- 3) дотримання вимог, передбачених законом, щодо заходів нетарифного регулювання та інших обмежень;

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

До імпорتنих операцій відносяться:

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

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

2. Синтетичний і аналітичний облік імпорتنих операцій.

Згідно чинного законодавства українські підприємства в режимі імпорту можуть ввозити із-за кордону основні засоби, сировину і матеріали, товари та інші товарно-матеріальні цінності щодо яких немає обмежень чинного законодавства. Тому відповідно синтетичний облік імпорتنих операцій ведеться на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», проте найбільш поширенішими імпортними операціями є придбання товарів, відповідно синтетичний облік придбаних товарів ведеться на рахунку 28 «Товари».

Оприбутковуються товарно-матеріальні цінності за обліковими цінами. На порядок формування облікової ціни впливає митна вартість і умови поставки, тобто момент переходу права власності на ТМЦ від продавця до покупця. В бухгалтерському обліку оцінка запасів регулюються П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 7 «Основні засоби».

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» оцінка відбувається за первісною вартістю, що в себе включає:

- 1) вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника;
- 2) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування;
- 3) суми ввізного мита та митних зборів;
- 4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством;
- 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів.

До суми первісної вартості необоротних активів згідно П(С)БО 7 включаються такі витрати:

- суми (без непрямих податків), що сплачують постачальникам активів;
- суми, що сплачують підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з доставкою основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Митна вартість товару, зазначена у вантажно-митній декларації перераховується за курсом НБУ на дату розмитнення товару. Однак, якщо за імпорتنі товари сплачено аванс в іноземній валюті, то облікова ціна товарно-матеріальних цінностей буде визначатись шляхом перерахунку контрактної вартості за курсом НБУ на дату сплати авансу. Так як згідно П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» дебіторська заборгованість, яка буде погашатися не грошовими коштами є немонетарною статтею Балансу і перерахунку не підлягає.

При придбанні товарно-матеріальних цінностей виникає кредиторська заборгованість перед постачальниками. Облік якої ведеться паралельно в національній та іноземній валюті на рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Кредиторська заборгованість, що буде погашатися грошовими коштами – монетарна стаття балансу. В зв'язку з цим необхідно робити перерахунок цієї статті за курсом НБУ на дату балансу і на дату здійснення операції і відображати курсову різницю. За умови зростання курсу іноземної валюти ця різниця відображається записом Дебет рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кредит рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». При зниженні курсу іноземної валюти курсова різниця відображається записом Дебет рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» Кредит рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». З подальшим відображенням у складі фінансового результату на рахунку 791 «Результат основної діяльності».

При придбанні необоротних активів розрахунки з контрагентами відображаються на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Цей рахунок за умови погашення грошовими коштами в іноземній валюті також відноситься до монетарної статті балансу. Але нарахування курсової різниці буде відбуватися на рахунках 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці» та 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Розрахунки за транспортні, експедиторські страхові послуги, пов'язані з доставкою товарів ведуться на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Якщо ці послуги оплачуються в іноземній валюті, то дану заборгованість необхідно відображати у відповідності до вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Аналітичний облік розрахунків по імпорتنих операціях ведеться в розрізі країн, постачальників, номерів контрактів та рахунків до сплати.

3. Оподаткування імпорتنих операцій.

Митне оформлення товарно-матеріальних цінностей і пропуск їх через митний кордон України здійснюється після сплати митних зборів, мита, акцизного збору і ПДВ. Їх суми зазначаються в вантажно-митній декларації. Сума мита визначена Законом України «Про Єдиний митний тариф» у відсотках до митної вартості імпорتنих товарів. Митний збір, згідно Постанови КМУ «Про ставки митних зборів», справляється в розмірі 5 доларів США в разі, якщо вартість товару буде в межах 100-1000 доларів США, при вартості імпортуємого товару більше за 1000 доларів митний збір справляється в розмірі 0,2% від суми ввезених товарів та інших предметів, але не більше 1000 доларів США. Суми мита і митної вартості сплачуються шляхом надання в банк платіжного доручення і в бухгалтерському обліку дана операція відображається записом Дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», Кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті». При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей на основі вантажно-митної декларації суми мита та митних зборів відображаються проводкою Дебет рахунків 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 28 «Товари» Кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

При митному оформленні необхідно сплатити податок на додану вартість або оформити вексель на його оплату.

Сума податку на додану вартість визначається за формулою:

$$\text{Спдв} = (B + M + C_A) * 20\%,$$

де:

Спдв – сума податку на додану вартість;

B – митна вартість імпортованих товарів;

M – сума ввізного мита;

C_A - сума акцизного збору;

Сплату ПДВ можна відобразити бухгалтерським записом Дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Відображення податкового кредиту здійснюється записом Дебет рахунку 641 «Розрахунки за податками» Кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Для відстрочки платежу з ПДВ згідно Закону України «Про податок на додану вартість» використовувався податковий вексель, проте Законом України

«Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» внесено зміни до п.11.5 ст. 11 Закону про ПДВ в частині обмеження на видачу податкових векселів. Зокрема, заборонено видавати податкові векселі при імпорті: нафти і нафтопродуктів (товарна підпозиція в УКТЗЕД 270900 і товарна позиція 2710); газу та інших вуглеводних у газоподібному стані (товарна позиція 2711).

У той же час новозареєстрованим платникам ПДВ (зареєстрованим протягом менше ніж 12 календарних місяців) тепер дозволено видавати податкові векселі при імпорті товарів, які будуть включені до складу їх основних фондів за рішенням КМУ.

Податковий вексель (далі — вексель) — це письмове безумовне грошове зобов'язання платника ПДВ (підтверджене комерційним банком методом авалю¹) сплатити до бюджету відповідну суму ПДВ у порядку і в строки, визначені Законом № 168.

За умови оформлення ВМД (крім тимчасової або неповної, періодичної або попередньої ВМД) платником ПДВ, він може видати органу митного контролю вексель (копія якого подається ДПІ за місцем реєстрації платника ПДВ) з метою відстрочення сплати суми податкового зобов'язання з ПДВ, що повинна нараховуватися і сплачуватися при імпорті товарів на митну територію України. Податковий вексель не підлягає передачі методом індосаменту, а за його користування відсотки не нараховуються. Крім того, сума ПДВ, зазначена в непогашеному податковому векселі, розглядається як податкова заборгованість.

Сума, зазначена в податковому векселі, включається до суми податкових зобов'язань платника податку в податковому періоді, на який припадає тридцятий день календаря з дня надання векселя органу митного контролю. Сума податку, визначеного у векселі окремо до бюджету не платиться, а враховується в розрахунках податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, вексель вважається погашеним. В наступному періоді, сума вказана в податковому векселі враховується в податковому кредиті. Видача векселя відображається проводкою: Дебет рахунку 644 Кредит рахунку 621; Врахування в склад податкових зобов'язань : Дебет рахунку 621 Кредит рахунку 641; Відображення податкового кредиту Дебет рахунку 641 Кредит рахунку 644.

4. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.

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

- документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг), є акт виконання робіт (послуг), оформлений належним чином;
- при імпорті робіт (послуг) датою виникнення податкових зобов'язань є дата події, яка відбулася першою, а саме:
 - або дата списання коштів з потокового рахунку платника податків в оплату собівартості робіт;
 - або дата оформлення документу, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом;
- не дозволяється відносити до податкового кредиту з сплати податку суми, які не підтверджені актом приймання робіт (послуг);

- надані (виконані) суб'єктами підприємницької діяльності Росії роботи (послуги), які використовуються або споживаються на митній території України, пільговому оподаткуванню не підлягають. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, передана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів) і отримання робіт і послуг при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності з застосуванням валютного курсу на дату виплати авансу.

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

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

2) собівартість товарів визначається, виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу;

3) первісна вартість товарів бере участь в обліку приросту (убутку) ТМЦ після їх оприбуткування на баланс. Це може мати позитивні наслідки, оскільки за дозволені для поставки товарів за імпортом 90 днів курс валюти може зростати;

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

дату балансу відображається за курсом, що діяв на момент перерахування авансу;

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

Тема 6. Облік експортних операцій.

1. Загальні поняття обліку експортних операцій.

2. Синтетичний і аналітичний облік експортних операцій.

3. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців.

1. Загальні поняття обліку експортних операцій.

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

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

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

Вивезення товарів за межі митної території України в режимі експорту передбачає:

- 1) подання митному органу документів, що засвідчують підстави та умови вивезення товарів за межі митної території України;
- 2) сплату податків і зборів, встановлених на експорт товарів;
- 3) дотримання експортером вимог, передбачених законом.

Під час декларування товари, що вивозяться з України приймаються під митний контроль і проходження їх через митний кордон від митниці відправлення до митниці призначення відбувається під митним контролем.

При укладенні експортних угод слід пам'ятати, що деякі види експорту в Україні заборонені, зокрема:

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

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

На експорт окремих товарів видаються ліцензії і встановлюються квоти.

Для отримання ліцензії необхідно подати в Міністерство економіки України: заявку на ліцензію, лист-звернення про видачу ліцензії з гарантією оплати державного збору за її оформлення; копію свідоцтва про державну реєстрацію, завірену керівником суб'єкта підприємницької діяльності; копію зовнішньоекономічного договору, усі додатки й специфікації до нього, завірені керівником суб'єкта підприємницької діяльності, сертифікат про походження товару, виданий Торгово-промисловою палатою України чи регіональною торгово-промисловою палатою. Після сплати державного збору видаються ліцензії за довіреностями.

Виручка експортерів повинна зараховуватися на валютні рахунки в уповноважених банках у термін виплати, що зазначена в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення продукції, що експортується, у випадках експорту робіт, послуг, прав інтелектуальної власності - з моменту підписання акту про виконання робіт, надання послуг.

2. Синтетичний і аналітичний облік експортних операцій.

Методологічні основи обліку експортних операцій визначаються П(С)БО 15 «Дохід», згідно якого дохід - збільшення економічних вигід у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу

(крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Відображення доходу в бухгалтерському обліку відбувається одночасно з відображенням дебіторської заборгованості іноземного контрагента. Проте, виникає питання: в який момент необхідно відображати дохід в експортній операції. Відповідь необхідно шукати в контракті, зокрема в умовах поставки (правила Інкотермс). Основна особливість визнання доходу від реалізації товарів на експорт є те, що експортер передав ризики володіння товаром, впевнений в економічній вигоді угоди, може достовірно визначити суму доходу, а також може реально оцінити фактичні витрати. Зазвичай дохід при експорті товарів відображають (крім договору на умовах поставки групи Е) – на момент митного оформлення. Якщо це умови поставки групи Е – в момент відвантаження товарів, продукції зі складу продавця. Не визнаються доходом суми попередньої оплати (авансу). При експорті послуг основним документом, що є підставою для відображення даної операції в бухгалтерському обліку – є акт виконаних робі (наданих послуг), оформлений належним чином.

Реалізацію, товарів, продукції на експорт відображають бухгалтерською проводкою: дебет рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації», одночасно дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» кредит рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

При відвантаженні товарів на експорт у підприємство виникають витрати на їх доставку, навантаження-розвантаження, страхування, зберігання вантажів у дорозі, оплату зборів на митне оформлення. Ці витрати накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з наступним закриттям цього рахунку на рахунок 79 «Фінансові результати». Заборгованість, відображена на рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» - це монетарна стаття Балансу, тому необхідно на дату розрахунку або при складанні звітності нараховувати курсову різницю. При збільшенні курсу НБУ записом Дебет рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кредит рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; при зменшенні - відповідно Дебет рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кредит рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Операції з продажу на умовах експорту оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою. Підтвердженням нульової ставки ПДВ є належним чином оформлена вантажна митна декларація. Застосування нульової ставки ПДВ до операцій підприємства-експортера з продажу товарів, що були вивезені за межі митної території України, надає підприємству право на відшкодування з державного бюджету сум ПДВ, сплаченого постачальникам при придбанні експортованих товарів (експортне відшкодування).

Аналітичний облік експортних операцій необхідно вести в розрізі країн, покупців і договорів.

3. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців.

Якщо в зовнішньоекономічному контракті обумовлено, що продаж товарів, продукції покупцю-нерезиденту здійснюється на умовах попередньої оплати, то надходження коштів на рахунок продавця відображається записом Дебет рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кредит рахунку 681 «Розрахунки по авансах одержаних».

Наявність кредитового залишку на рахунку 681 «Розрахунки по авансах одержаних» означає, що підприємство експортер має заборгованість перед покупцем-нерезидентом, яку буде погашати товарами, продукцією, або роботами і послугами. У відповідності до положень П(С)БО 21 така заборгованість не відноситься до монетарних статей Балансу, тому перерахунку в зв'язку із зміною курсу НБУ не підлягає. Дохід по такій операції визначається на дату відвантаження, але по курсу на дату отримання оплати (авансу).

Якщо вартість товарів, продукції, перевищує суму одержаного авансу, то різниця вважається дебіторською заборгованістю, що буде погашатися грошовими коштами, тобто підлягає перерахунку за курсом НБУ (монетарна стаття Балансу). Також, якщо поставка не відбулася і необхідно повертати аванс контрагенту, Заборгованість на рахунку 681 «Розрахунки по авансах одержаних» набуває ознаки монетарної статті і відповідно на дату складання звітності і в момент погашення підлягає перерахунку валюти щодо діючого курсу НБУ.

Тема7. Особливості обліку і аналізу інших зовнішньоекономічних операцій

1. Поняття комісійних і консигнаційних операцій, їх митне оформлення.
2. Облік імпорту та експорту по комісійних та консигнаційних операціях.
3. Лізингові зовнішньоекономічні операції.
4. Облік розрахунків з підзвітними особами.
5. Облік реекспорту і реімпорту.
6. Облік іноземних інвестицій.

1. Поняття комісійних і консигнаційних операцій, їх митне оформлення.

Комісія (лат. commission - доручення) – здійснення угоди особою (комісіонером) від свого імені, проте за дорученням і за рахунок іншої особи (комітента).

Консигнація (лат consignment – письмовий доказ) – різновид агентської комісійної угоди, у відповідності до якої товари, що поставляються на експорт, після перетину кордону країни експортера поміщаються на склад тимчасового зберігання (консигнаційний склад) та поступово, в міру реалізації чергової партії розмитнюються агентом-комісіонером та реалізуються на внутрішньому ринку країни-експортера.

Учасниками консигнаційних операцій є консигнант та консигнатор.

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

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

Консигнатор може бути оптовим покупцем або промисловим агентом.

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

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

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

На території України не існує консигнаційних складів, а розміщення ввезених на її територію консигнаційних товарів проводиться в режимі митного складу на спеціальних митних ліцензійних складах.

Митний склад – це митний режим, відповідно до якого ввезені з-за меж митної території України товари зберігаються під митним контролем без справляння податків і зборів податків і без застосування заходів нетарифного регулювання та інших обмежень в період зберігання, а товари, які 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. (Митний кодекс, ст.212). Ліцензування діяльності, пов'язаної з відкриттям та експлуатацією митних ліцензійних складів здійснюється відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» та ліцензійних умов.

В договорі комісії обов'язково необхідно визначити розмір винагороди комісіонера. Вагомою умовою договору комісії, за яким комісіонер має придбати або продати матеріальні цінності, є обумовлена ціна цих цінностей. Якщо комісіонер заключив угоду на більш вигідних умовах, ніж були визначені комітентом, то додатково одержана вигода буде належати комітенту.

Предметом договору може бути як продаж товару (договір комісії на продаж), так і придбання товару (договір комісії на купівлю).

Особливість договору комісії полягає в тому, що майно, що надійшло комісіонеру від комітента, або придбане комісіонером за рахунок комітента є власністю останнього.

2. Облік імпорту та експорту по комісійних та консигнаційних операціях.

При імпорті товарів для продажу на умовах комісії підприємство України є комітентом, а іноземний партнер – комісіонером. Тому, товари, що надходять від комісіонера–нерезидента не є власністю підприємства, а тому оприбутковуються на позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунок 024 «Товари на комісію».

Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів і комітентами.

Згідно П(С)БО 15 суми, що надійшли комісіонеру за договором комісії на користь комітента не визнаються доходом комісіонера. Проте згідно норм П(С)БО3 такі суми входять в загальний дохід комісіонера, але виключаються при підрахунку чистого доходу. Для дотримання цих вимог комісіонер відображує вартість реалізованого товару в складі доходу від реалізації товарів по кредиту субрахунку

702 «Дохід від реалізації товарів», а потім зменшується дохід на суму, що необхідно перерахувати комітенту (дебет субрахунку 704 «Вирахування з доходу»).

Комітент облік товарів, що передані комісіонеру на продаж веде на субрахунку 283 «Товари на комісії», витрати на комісійну винагороду комісіонеру за угодою комісії на продаж відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут».

При придбанні комісіонером для комітента за договором купівлі товари обліковуються на позабалансовому субрахунку 025 «Майно в довірчому управлінні» рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Аналітичний облік по даному субрахунку ведеться за об'єктами, видами товарно-матеріальних цінностей та їх власникам.

Витрати комітента на оплату комісіонеру винагороди за договором на купівлю відносяться на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» (не входять в первісну вартість запасів).

Комісіонер може вивозити товар за межі митної території України по договору комісії на продаж так і придбання. В першому випадку комітентом буде резидент (продаж), в другому - нерезидент.

Для виконання доручення комітента – нерезидента комісіонер заключає від свого імені договір купівлі-продажу з продавцем товару (резидентом). За умовою якого він купує товар (новий) на території України і здійснює його вивезення за межі митної території України. Одержання комісіонером коштів в іноземній валюті, перерахованих комітентом-нерезидентом на покупку товару не має податкових наслідків з ПДВ. Податкові зобов'язання виникають в комісіонера в момент передачі товарів комітенту. Проте, в момент перерахування грошових засобів продавцю, комісіонер має право на податковий кредит з ПДВ. Послуга посередника по придбанню товару для комітента-нерезидента вважається наданою на території України і підлягає оподаткуванню в розмірі 20%. Момент виникнення податкових зобов'язань у комісіонера визначається за датою першої події.

Якщо експорт здійснюється за договором комісії на продаж, то комісіонер за дорученням комітенту (резидента) здійснює поставку нового товару нерезиденту за межі митної території України.

Підтвердженням експорту за договором комісії є належним чином оформлена вантажна митна декларація. Митне оформлення здійснює комісіонер, проте у ВМД мають бути відомості про комітента, що надає право комітента на використання нульової ставки ПДВ і одержання бюджетного відшкодування.

Комісійна винагорода підлягає оподаткуванню ПДВ за ставкою 20%. Витрати комісіонера на виконання угоди (суми, що сплачуються при митному оформленні товару) відшкодовуються комітентом і відносяться до його валових витрат.

Приклад:

Комітентом передано комісіонеру товар вартістю 10 000 грн. для продажу на експорт. Комісіонер здійснює митне оформлення вивозу товару. Сума митних витрат склала 1000 грн. Товар був реалізований нерезиденту за 1500 євро. Курс НБУ склав: на дату митного оформлення товару 10,0 грн. за 1 євро, на дату надходження валюти – 10,2 грн. Комісійна винагорода комісіонеру 1200 грн., в тому числі ПДВ.

№	Зміст операції	Кореспонденція	Сума
---	----------------	----------------	------

		рахунків		€/грн.
Облік у комісiонера				
1	Отримано товари вiд комiтента.	024	—	10000
2	Сплачено митнi збори та мито.	377	311	1000
3	Вiдвантажено товар нерезиденту	362	702	1500/15000
4	Списано товар з позабалансового рахунку	-	024	10000
5	Вiдображено суму доходу комiтента	704	685	1500/15000
6	Сума курсової рiзниці (розрахунки з покупцями)	362	714	300
7	Сума курсової рiзниці (розрахунки з iншими кредиторами)	945	685	300
8	Одержано оплату вiд покупця-нерезидента	312	362	1500/15300
9	Перераховано валютну виручку комiтенту	685	312	1500/15300
10	Вiдображено дохiд в сумi комiсiйної винагороди	361	703	1200
11	Нараховано ПДВ на вартiсть послуг	703	641	200
12	Одержано комiсiйну винагороду	311	361	1200
13	Надiйшла вiд комiсiонера оплата за митне декларування	311	377	1000
Облік у комiтента				
1	Передано товар комiсiонеру	283	281	10000
2	Одержано кошти вiд реалiзацiї	312	685	1500/15300
3	Вiдображено собiвартiсть реалiзованого товару	902	283	10000
	Вiдображено дохiд вiд реалiзацiї товару	685	702	1500/15300
	Нараховано комiсiйну винагороду комiсiонеру	93	685	1200
	Вiдображено ПДВ	641	685	200
	Вiдображено витрати на митне оформлення	93	685	1000
	Перераховано суму комiсiйної винагороди i митних платежiв	685	311	2200

3.Лiзинговi зовнiшньоекономiчнi операцiї.

В зовнiшньоекономiчнiй дiяльностi нерiдко здiйснюється передача основних засобiв вiд одного пiдприємства-нерезидента iншому пiдприємству-резиденту, або, навпаки, для використання на умовах оренди (лiзингу). Для цього укладають договiр лiзингу, в якому серед iнших реквiзитiв вказують умови за яким буде орендуватись визначений об'єкт основних засобiв – на умовах фiнансового чи оперативного лiзингу.

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

Об'єктом лізингу є будь-яке рухоме і нерухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів (машини, устаткування, транспортні засоби, обчислювальна та інша техніка, системи телекомунікації тощо), не заборонене до вільного обігу на ринку.

Фінансовий лізинг (фінансова оренда) - договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків від вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору. Після закінчення строку договору фінансового лізингу орендований об'єкт переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю.

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

Після закінчення терміну дії договору об'єкт лізингу повертається власнику, але може бути повторно передану користування лізингоодержувачу за договором.

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

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

У випадку, якщо лізингова компанія купує обладнання вітчизняної фірми, а потім надає його лізингоодержувачу за кордон, ми маємо справу з експортним лізингом. Митне оформлення об'єктів лізингу здійснюється на підставі вантажно митної декларації відповідно до митного режиму «експорт». Лізингодавець-резидент за умов оперативного лізингу обліковує переданий в оренду об'єкт на рахунку 10 «Основні засоби» і продовжує нарахування амортизації (дебет рахунку 23 «Виробництво» кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»). Митні платежі, ввізне і вивізне мито відносяться на витрати звітного періоду. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду. На суму орендної плати дебетують субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитують субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів». Податок на додану вартість нараховується у встановленому порядку.

Коли відбувається купівля обладнання у іноземної фірми і надається після цього вітчизняному лізингоодержувачу, то в цьому випадку мова йде про імпорتنний лізинг. Митне оформлення об'єктів лізингу під час ввезення її на митну територію України здійснюється відповідно до митного режиму «імпорт». Зі сплатою всіх належних платежів. Лізингоодержувач-резидент (орендар) відображає отриманий об'єкт за дебетом позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», за вартістю зазначену в контракті, орендну плату – у складі витрат звітного періоду за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Ввізне мито, митні збори та інші обов'язкові платежі, пов'язані з

митним оформленням належать до інших витрат звітного періоду і відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» або субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». При поверненні об'єкта оренди він списується з кредиту позабалансового рахунку 01.

Митне оформлення об'єктів оперативного лізингу, які ввозяться на Україну і підлягають обов'язковому зворотному вивезенню за її межі протягом одного року, за заявою лізингоодержувача може здійснюватись відповідно до митного режиму тимчасового ввезення, відповідно до якого при ввезенні майна на Україну ввізне мито не справляється.

При фінансовому лізингу лізингоодержувач-резидент відображає одержаний об'єкт у складі основних засобів і нараховує по них амортизацію. На суму сплачених мита і митних зборів збільшується балансова вартість об'єкта фінансового лізингу. Вартість об'єкта фінансового лізингу при одержанні відображається за дебетом рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» та кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Суми сплачених митних зборів, ввізного мита, ПДВ відображають записом: дебет рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», кредит рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті». До вартості об'єкта оренди включаються мито і митний збір (дебет рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», кредит рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»). Суму сплаченого ПДВ відображають у складі податкового кредиту записом: дебет рахунку 641 «Розрахунки за податками», кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Зарахування об'єкту до складу основних засобів здійснюється за дебетом рахунку 10 «Основні засоби», кредитом рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта лізингу становить фінансові витрати і відноситься до звітного періоду на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати». Заборгованість перед лізингодавцем, що буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу, переоформляється на поточну: дебет субрахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди», кредит 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

Якщо лізингодавець є резидент, то наданий у фінансову оренду об'єкт списується за собівартістю в дебет рахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» з кредиту рахунку 10 «Основні засоби». Одночасно відображається дебіторська заборгованість орендаря та дохід від реалізації необоротних активів за дебетом рахунку 181 «Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду» і кредит субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів». Фінансовий дохід лізингодавця в сумі орендних платежів відображається за кредитом рахунку 732 «Відсотки» одержані в кореспонденції рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

4. Облік розрахунків з підзвітними особами.

Розрахунки з підзвітними особами в зовнішньоекономічній діяльності в першу чергу пов'язані із закордонними відрядженнями, тому виникає необхідність оформлення відряджень, видачі підзвітних сум іноземною валютою, відображення розрахунків із підзвітними особами на рахунках бухгалтерського обліку. Відрядження за кордон здійснюється на підставі наказу керівника підприємства, після затвердження завдання і кошторису витрат. Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних діб. Кошторис витрат на відрядження повинен включати вартість проїзду в обидві сторони, добові в

іноземній валюті в розрахунку за нормами і терміном перебування за кордоном і в національній валюті за нормами і терміном до моменту перетину кордону, а також вартість проживання в готелі.

Використання готівкової іноземної валюти дозволяється для забезпечення витрат на відрядження за кордон працівників юридичних осіб-резидентів чи представництв юридичних осіб-нерезидентів, які повністю або частково здійснюють підприємницьку діяльність нерезидента на території України.

Видача готівкової іноземної валюти з поточного рахунку та/або продаж дорожніх чеків міжнародних платіжних систем у вільно конвертованій валюті на відрядження за кордон здійснюється уповноваженим банком:

а) за наявності заявки юридичної особи – резидента або постійного представництва юридичної особи – нерезидента, що містить наступні дані:

- номер і дату наказу (розпорядження);
- прізвище, ім'я та по-батькові осіб, які виїжджають за кордон;
- строк перебування за кордоном;
- розрахунок витрат;

Також подається доручення на отримання коштів на відрядження у касі уповноваженого банку;

б) відповідно до наданого розрахунку витрат юридичної особи резидента або постійного представництва юридичної особи-нерезидента, але в сумі, що не перевищує на одного працівника 300 доларів США готівкою на добу чи в еквіваленті цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на день видачі коштів з каси уповноваженого банку, для оплати добових та витрат на наймання житлового приміщення за кордоном.

Для забезпечення транспортних витрат працівника за кордоном під час відрядження видається готівка у сумі до 1000 доларів США на одного працівника чи в еквіваленті цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України.

Виплата коштів на представницькі витрати (організацію прийомів та інших офіційних заходів за кордоном) юридичним особам – резидентам та постійним представництвам юридичних осіб – нерезидентів для від'їжджаючих за кордон працівників здійснюється уповноваженим банком відповідно до чинного законодавства України за поданою заявкою.

Уповноважений банк при видачі іноземної валюти та/або дорожніх чеків міжнародних платіжних систем у вільно конвертованій валюті надає юридичній особі-резиденту або постійному представництву юридичної особи-нерезидента дозволу на вивезення її за кордон їх працівниками іноземної валюти готівкою та/або дорожніх чеків міжнародних платіжних систем у вільноконвертованій валюті.

Відшкодування працівнику витрат власних коштів в іноземній валюті у відрядженні за кордоном здійснюється відповідно до чинного законодавства України у грошовій одиниці України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, встановленим НБУ на день виплати зазначених коштів.

Якщо працівник одержав аванс на відрядження за кордон, а відрядження скасували, то він повинен протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про скасування поїздки повернути раніше виданий аванс до каси підприємства в

одержаних грошових одиницях. Протягом п'яти робочих днів підприємство ці кошти повинно повернути в банк.

При поверненні після відрядження невикористаної іноземної валюти до каси підприємства визначається курсова різниця і відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Якщо у відрядження за кордон відбуваються на службовому автомобілі, то витрати на паливо-мастильні матеріали відшкодовують за кілометр пробігу по затвердженому маршруту відповідно чинних норм, а також підлягають відшкодуванню витрати пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з пов'язаних з одержанням коштів під звіт (придбання іноземної валюти) розглядалось в **темі 3. Облік валютних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**. Віднесення суми валюти на витрати на підставі звіту про використання коштів, наданих на відрядження відображається записом: Дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» Кредит рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

5. Облік реекспорту і реімпорту.

Реекспорт – митний режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк з моменту їх ввезення на митну територію України вивозять з цієї території, в режимі експорту.

Згідно Митного Кодексу України товари, що походять з інших країн можуть вивозитися за межі митної території у режимі реекспорту, якщо:

1) митному органу подано дозвіл уповноваженого Кабінетом Міністрів України органу, чи органу, визначеного міжнародним договором України, укладеним в установленому порядку, на реекспорт товарів;

2) товари, що реекспортуються, перебувають у тому ж стані, в якому вони перебували на момент ввезення на митну територію України крім змін внаслідок природного зношення або втрат за нормальних умов транспортування та зберігання;

3) товари, що експортуються не використовувалися на Україні з метою одержання прибутку;

4) товари, що реекспортуються вивозяться не пізніше ніж через один рік з дня їх ввезення на територію України.

Звільнення від оподаткування товарів, що реекспортуються, регулюються виключно податковими законами України. До товарів, що реекспортуються не застосовуються заходи нетарифного регулювання, крім випадків, визначених законом.

Об'єктом реекспорту найчастіше є товари, що продаються на міжнародних аукціонах та товарних біржах. Митною статистикою реекспортними вважаються також операції, при яких товари, що передаються, відправляються новому покупцю без завезення в реекспортуючи країну. Реекспорт передбачає укладання двох зовнішньоекономічних контрактів реекспортером: за першим він купує товар, а за другим – продає його. В бухгалтерському обліку придбання товару відображається проведенням Дебет рахунку 281 «Товари на складі» Кредит 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», передання товару на реекспорт: Дебет рахунку 282 «Товари в торгівлі» Кредит рахунку 281 «Товари на складі». Реалізація товару відображається записом: Дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» Кредит рахунку 282 «Товари в торгівлі» і одночасно Дебет рахунків 362

«Розрахунки з іноземними покупцями», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» Кредит рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

Реекспортні операції можуть здійснюватись на замовлення кінцевого імпортера, який не має вихід на ринок експортера, або є торгово-політичні умови, що обмежують імпорт або експорт до деяких країн.

Значна частина експортних операцій здійснюється на території вільних зон, наприклад, територія порту. Товари, які ввозять на територію таких зон не обкладаються митом і звільняються на весь час зберігання від податків.

Реімпорт – митний режим, відповідно до якого товари, що походять з України та вивезені за межі митної території України згідно з митним режимом експорту, не пізніше, ніж у встановлений законодавством строк ввозяться на митну територію України для вільного обігу на цій території.

Товари можуть переміщуватися через митний кордон України в митному режимі реімпорту, якщо вони:

- 1) походять з митної території України;
- 2) ввозяться на митну територію України не пізніше ніж через один рік після їх вивезення (експорту) за межі митної території України;
- 3) не використовувались за межами України з метою одержання прибутку;
- 4) ввозяться у тому ж стані, в якому вони перебували на момент вивезення (експорту) крім змін внаслідок природного зношення або втрат за нормальних умов транспортування та зберігання, а також інших випадків, що визначаються Кабінетом Міністрів України. У разі реімпорту товарів протягом одного року з дати їх експорту суми вивізного (експортного) мита, сплачені при їх експорті повертаються власникам цих товарів або уповноваженим ними особам на підставі їх заяв. Повернення зазначених сум здійснюється за рахунок Державного бюджету України органами Державного казначейства України за поданням відповідних митних органів.

Особа, що переміщує товари в режимі реімпорту, сплачує суми одержані експортером як виплати або за рахунок інших пільг, наданих під час вивезення (експорту) цих товарів, а також проценти з цих сум, нараховані за обліковою ставкою НБУ.

В бухгалтерському обліку повернення товару відображається методом червоного сторно операції реалізації товару. Витрати на транспортування в цій ситуації відносяться у відповідності до П(С)БО 9 на собівартість поверненого товару.

6. Облік іноземних інвестицій.

Іноземні інвестиції – цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою одержання прибутку або досягнення соціального ефекту (Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. зі змінами та доповненнями). Підприємство з іноземними інвестиціями в статутному капіталі повинно мати не менше ніж 10 відсотків іноземних інвестицій. Іноземна інвестиція може бути у вигляді іноземної валюти, валюти України; валюти України - при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування чи в будь-які інші об'єкти інвестування відповідно до законодавства України за умови сплати податку на прибуток (доходи); будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на

частку (пай) у статутному фонді юридичної особи, створеної відповідно до законодавства України або законодавства інших країн), виражених у конвертовані, та інше.

Підприємство одержує статус підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс. Оцінка іноземної інвестиції здійснюється за домовленістю сторін на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. Перерахунок іноземної інвестиції в іноземній валюті у валюту України здійснюється за офіційним валютним курсом НБУ на дату підписання установчого договору. Протягом трьох робочих днів після внесення іноземної інвестиції її необхідно зареєструвати в органах держадміністрації (міських, обласних). Для цього необхідно подати в органи держадміністрації наступні документи: інформаційне повідомлення про внесення інвестиції з відміткою ДПА; документи, що підтверджують форму здійснення іноземної інвестиції, вартість інвестиції, оплату реєстрації.

При ввезенні іноземними інвесторами майна як іноземних інвестицій на територію України підприємство не сплачує ввізного мита, а виписує простий вексель терміном 30 днів з дати оформлення ВМД. Цей вексель не підлягає передаванню шляхом індосаменту. При зарахуванні майна на баланс підприємства як іноземної інвестиції у зазначений термін податкова інспекція ставить відмітку на вексель про погашення і мито не сплачується. Проте, якщо вексельне погашається у вказаний термін, то протягом наступних п'яти календарних днів необхідно сплатити суму по векселю по курсу НБУ на день сплати. Якщо протягом трьох років майно вилучається із статутного капіталу підприємства (в тому числі при ліквідації підприємства) необхідно сплатити ввізне мито. Нарахування здійснюється на митну вартість по курсу НБУ на дату вилучення майна. При перетині кордону майна, як іноземних інвестицій, сплачується митний збір.

В бухгалтерському обліку формування статутного капіталу з іноземними інвестиціями відображається на рахунку 40 «Статутний капітал». На підставі установчих документів - статуту підприємства, договору засновників відображають належну до внесення іноземним інвестором інвестиції записом: Дебет рахунку 46 «Неоплачений капітал» Кредит рахунку 40 «Статутний капітал» виходячи із перерахунку частки інвестора за вартістю в іноземній валюті в національну грошову одиницю за курсом НБУ, що діяв на дату підписання установчого договору. Якщо внески іноземний інвестор буде робити в грошовій формі, то заборгованість іноземного інвестора буде монетарною статтею балансу і відповідно необхідно нараховувати курсову різницю на кожен дату балансу та на момент її погашення. Якщо внески здійснюватимуться в майновій формі, то відповідно курсова різниця не нараховується. При нарахуванні дивідендів необхідно утримати податок на репатріацію доходів у розмірі 15 відсотків

Тема 8. Облік зустрічної торгівлі та операцій з давальницькою сировиною

1. Визначення зовнішньоекономічного бартеру й основні вимоги до його здійснення.
2. Бухгалтерський облік бартерних операцій.
3. Порядок обліку операцій з давальницькою сировиною.

1.Визначення зовнішньоекономічного бартеру й основні вимоги до його здійснення.

Бартерні операції в зовнішньоекономічній діяльності (ЗЕД) регламентуються основним законодавчим документом - Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД» № 351 від 23.12.98 р.

Відповідно до цього Закону товарообмінна (бартерна) операція в області ЗЕД кваліфікується як один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором зі змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом ЗЕД України й іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами в будь-якому сполученні, не опосередкованих рухом засобів у наявній і безготівковій формі.

Таке визначення бартерної операції не суперечить Закону про податок на прибуток.

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввозу на митну територію України в строки, зазначені в договорі, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення товарів, фактично експортованих за таким контрактом, а у випадку експортних робіт чи послуг - з дати підписання акта, що засвідчує надання послуг, чи виконання робіт.

При експорті високоліквідних товарів (їх перелік встановлений постановою КМУ). «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД » № 765 від 29.04.99 р. (постанова) терміни ввезення на митну територію імпортних товарів більш стиснуті і складають 60 днів з дати оформлення вивізний ВМД.

Виключенням є лише товари (роботи, послуги), що імпортуються за бартерними договорами, консигнації, комплексному будівництву, поставання складних технічних виробів, товарів спеціального призначення.

Для таких товарів перевищення терміну допускається при наявності у суб'єкта ЗЕД України, що є стороною такого бартерного договору, разового індивідуального дозволу, що видається Міністерством зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України в порядку затвердженому КМУ «Про порядок видачі разового індивідуального дозволу на перевищення встановлених термінів ввозу товарів (виконання робіт надання послуг), імпортованих за бартерними договорами» № 1489 від 13.08.99 р.

За порушення термінів проведення бартерних операцій встановлена відповідальність у виді нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % вартості недоотриманих товарів (робіт, послуг). При цьому новий розмір пені не може перевищувати загальну суму заборгованості.

Крім того, постанова № 756 встановлена перелік товарів (робіт, послуг), експорт і імпорт яких по бартерних операціях заборонені.

При цьому дія заборони не поширюється на:

- товарообмінні (бартерні) операції, здійснювані суб'єктами господарської діяльності відповідно до договорів, що полягають для міжнародних договорів України і предметом імпортової частини яких є: електроенергія, нафта сира, газ, ядерне паливо;

- товарообмінні (бартерні) операції, сторонами яких є суб'єкти ЗЕД, іноземні суб'єкти господарської діяльності

зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності в країнах - учасниках СНД відповідно до законодавства цих країн, за умови, що в процесі проведення

товарообмінних операцій між цими суб'єктами буде дотримуватися правило прямого відвантаження у випадку здійснення експорту з території України.

Перелік заборонених і високоліквідних товарів уточнюється щокварталу КМУ не пізніше 25 числа місяця, що впливає за кварталом.

Існують вимоги, відповідно до яких підприємства, що здійснюють експорт і імпорту робіт і послуг, зобов'язані протягом 5 робочих днів з дати підписання акта чи іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг, повідомити органи державної митної служби України (якщо експортується чи імпортується за даним договором товар) чи органами ДП служби України (якщо імпортується чи експортується за даним договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг). Ця інформація надається органам ДП служби за формою, установлену листом ДПАУ № 5871 від 22.04.99 р. у якому сказано, що «наданням інформації в митні органи вважається дата оформлення ВМД».

Ненадана чи несвоєчасно надана така інформація спричиняє нарахування в розмірі - 1 % вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення її надання.

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг).

На практиці можливі зміни первісних умов договору, у результаті яких бартерний договір стає договором купівлі продажу і навпаки. У зв'язку з цим змінюється порядок оподаткування і не тільки.

Так, термін «90 днів» у випадку переоформлення бартерного договору на інші види зовнішньоекономічного договору не переривається і не відновляється. Виключенням з цих правил

є експорт бартеру високоліквідних товарів, оскільки терміни проведення розрахунків за них при переоформленні товарообмінного договору на договір закупівлі-продажу продовжуються до 90 днів (ст.2 Закон про бартер).

Для здійснення зовнішньоекономічної бартерної операції укладається договір.

При укладенні бартерного договору (контракту) слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартістю експортну та імпорتنу частини угоди.

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

Експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою, тому визначення податкових зобов'язань при зовнішньоекономічному бартері є суто формальним.

2. Бухгалтерський облік бартерних операцій.

В бухгалтерському обліку бартерні угоди відображаються як за експортними, так і за імпортними операціями. Після здійснення бартерної угоди здійснюється залік взаємних вимог суб'єктів бартерного контракту.

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в тому, що:

- 1) відсутні грошові розрахунки з іноземним партнером;

2) момент відвантаження продукції на експорт вважається моментом її реалізації;

3) облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на двох субрахунках:

-632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;

-362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

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

Для правильності відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій необхідно враховувати, що згідно до П(с)БУ існують ще й справедливі ціни. В залежності від величини цих цін підприємством визначається первісна вартість отриманої за бартерним контрактом продукції, а також доход від такої операції.

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

Справедлива вартість відвантажених товарів дорівнює їхній звичайній ціні, а значить і індикативній.

2. 3. Порядок обліку операцій з давальницькою сировиною.

Порядок обліку операцій митному режимі: переробка на митній території.

Переробка на митній території України – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них засобів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.(ст..147)

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється **з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами (ст..148)**

У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлюється вивізне мито.(ст149)..
Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані в процесі переробки в митному режимі експорту. (ст154)

Операції з переробки товарів можуть включати (ст..150):

- 1) Власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;
- 2) Ремонт товарів, в тому числі модернізацію, відновлення, регулювання, калібрування.

Критерії достатньої переробки товару визначені у ст.40 розділу II Митного кодексу: Країна походження товару.

Критеріями достатньої пробки є:

- 1) Виконання виробничих або технологічних операцій, за результатами яких змінюється класифікаційний код товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;
- 2) Зміна вартості товару в результаті його пробки, коли відсоткова частка вартості використаних матеріалів або доданої вартості сягає фіксованої частки у вартості кінцевого результату (правило двалорної частки);

- 3) Виконання виробничих або технологічних операцій, які в результаті переробки товару не ведуть до зміни класифікаційного коду товару згідно з УКТ ЗЕД або вартості згідно з правилом адвалорної частки, але з дотриманням певних умов вважаються достатніми для визнання товару з тієї країни, де такі операції мали місце.

Порядок визначення адвалорної частки для конкретних товарів та критерії достатньої переробки, визначені п.2 із ст.40 визначаються КМУ.

Вартість товарів, при застосування правила адвалорної частки, визначається на базі ціни франко-заводвиробника товару. Вартість складових цього товару, що походять з інших країн визначається за їх митною вартістю, а тих складових, походження яких не визначено – за встановленою ціною першого їх продажу в цій країні.

Не відповідають критеріям переробки:

- 1) Операції, пов'язані із забезпечення збереження товарів під час зберігання чи транспортування;
- 2) Операції, щодо підготовки товарів до продажу чи транспортування (роздрібнення партії, формування відправлень, сортування, перепакування);
- 3) Прості складальні операції – операції, які здійснюються шляхом складання виробів за допомогою простого кріпильного матеріалу (гвинтів, гайок, болтів тощо) чи клепаання, склеювання або монтажу, зварювання (за винятком складних виробів), а також інші операції, необхідні у процесі складання і не пов'язанні з переробкою;
- 4) Змішування товарів, які проходять з різних країн, якщо характеристики кінцевої продукції суттєво не відрізняються від характеристик товарів, що змішуються;
- 5) Забій тварин;
- 6) Комбінація вищезазначених операцій.

Обмеження або заборони щодо ввезення окремих товарів на митну територію України на митну територію України з метою переробки встановлюються законом.

КМУ має право визначати, товари, до яких застосовуються фінансові гарантії при поміщенні їх у митний режим переробки; продукти переробки, які підлягають обов'язковому реекспорту, мінімальне співвідношення вартості іноземних та українських товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям переробки; перелік товарів, які не можуть бути допущені до переробки для вільного обігу на митній території України; товари, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється.

Товари поміщають у митний режим переробки на митній території з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. Разом із заявою необхідно подати до митного органу:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких буде здійснюватись переробка товарів, в яких вказано обсяг виходу продуктів переробки, обсяг робіт і строк їх виконання, якщо в договорі ці відомості відсутні, вони подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки, в яких вказуються етапи переробки та процеси перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням витрат на кожному етапі, а також найменування та кількість відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться іншими підприємствами;

4) інші документи за бажанням власника або уповноваженої ним особи – висновки державних органів, експертних установ, державні стандарти тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України дається митними органами безоплатно протягом 5 днів.

Якщо згідно договору товари на переробку будуть ввозитися окремими партіями протягом певного періоду часу на однакових умовах, дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначений контрактом, але не більше року.

Строк переробки встановлюється митним органом у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється з моменту митного оформлення товарів. За заявою підприємства, з причин підтверджених документально, термін переробки продовжується, але не може перевищувати 365 днів.

Законами України може визначатися більший строк переробки товарів.

Товари, поміщені в митний режим переробки на митній території, а також продукти їх переробки протягом всього строку перебування в цьому режимі знаходяться під митним контролем.

Під час реекспорту продукти переробки підлягають декларуванню з поданням переліку українських товарів, витрачених в процесі переробки із зазначенням їх кількості і вартості. Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані в процесі переробки в митному режимі експорту.

Умовами переробки може бути передбачено розрахунок продуктами переробки, а також можлива реалізація продуктів переробки представництвом власника-нерезидента. В цьому випадку продукти підлягають декларуванню в митному режимі імпорту з оподаткуванням митними платежами. Залишки і відходи, одержані в процесі переробки, які мають цінність та-або можуть бути утилізовані поміщають у відповідний митний режим. За бажанням їх можна декларувати за одним кодом УКТ ЗЕД, з найбільшою ставкою мита.

Нерезидент може використати еквівалентні товари (українські та іноземні, які мають ідентичні характеристики іноземним товарам, які вони замінюють) в процесі переробки на митній території України. Митний режим переробки завершується шляхом реекспорту продуктів переробки, або поміщення їх в інший митний режим.

Переробка за межами митної території України – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порідку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту.

Товари, поміщені у митний режим переробки перебувають під митним контролем. У встановлених законом випадках, поміщення товарів в цей митний режим здійснюється зі сплатою вивізного мита. Не підлягають поміщенню у вказаний режим товари, які були імпортовані і при цьому були звільнені від оподаткування митними платежами.

КМУ має право визначати які продукти переробки, залишки переробки, а також товари, продукти переробки чи залишки переробки підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг, а також мінімальне співвідношення

вартості українських та іноземних товарів для окремих категорій товарів, що піддаються переробці за межами митної території України.

Якщо умовами переробки передбачено розрахунок за переробку частиною товарів, передбачених для переробки, така частина товарів при вивезенні декларується у митному режимі експорту.

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території допускається з письмового дозволу митного органу за заявою власника в такому ж порядку, що і поміщення товарів у митний режим переробки на митній території.

Строк переробки встановлюється митним органом у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється з моменту митного оформлення товарів. За заявою підприємства, з причин підтверджених документально, термін переробки продовжується, але не може перевищувати 365 днів.

Митні органи здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки, вони можуть встановлювати обов'язкові норми виходу продуктів переробки згідно технічних умов.

Під час ввезення продуктів переробки іноземні товари, які були витрачені в процесі переробки декларуванню не підлягають. Звільняються від сплати митних платежів товари, якщо вони повернені у тому самому стані, що були вивезені та у відремонтованому вигляді згідно гарантійного ремонту.

До продуктів переробки застосовується часткове звільнення від оподаткування митними платежами, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території для переробки.

Товари поміщені у митний режим переробки за межами митної території, та – або продукти їх переробки можуть бути реалізовані за межами митної території України за умови митного оформлення товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, у митний режим експорту.

Залишки і відходи, що утворилися в результаті переробки українських товарів за межами митної території і залишаються за межами – митному контролю і митному оформленню не підлягають.

Митний режим переробки за межами митної території завершується:

- 1) шляхом імпорту продуктів переробки; або
- 2) шляхом реімпорту товарів, що вивозилися; або
- 3) шляхом експорту продуктів переробки чи товарів, що вивозилися в режимі митної переробки за межами митної території; або
- 4) припинення вказаного митного режиму у разі конфіскації товарів чи форс-мажорних обставин.

Право власності на цінності (давальницьку сировину), передані в переробку на сторону, належить замовнику, а тому така сировина в замовника обліковується на балансовому синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси». Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформлюється записом: Д-т 206 «Матеріали, передані в переробку», К-т 201 «Сировина й матеріали».

Витрати з оплати послуг сторонніх організацій по переробці давальницької сировини у замовника відображаються: Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

При отриманні продукції, виготовленої з давальницької сировини, замовник списує вартість давальницької сировини: Д-т 28 «Товари», К-т 206 «Матеріали, передані в переробку».

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

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним власником матеріалів, за найменуванням та цінами матеріалів, вказаними в договорі (у супровідних документах), а при відсутності цін - за цінами підприємства на аналогічні товари.

При ввезенні на територію України давальницької сировини оформлюється вантажно-митна декларація, сплачується митний збір і видається податковому органу простий вексель на суму мита і ПДВ на термін, що не перевищує 90 календарних днів з моменту оформлення ВМД. Інші терміни може встановлювати КМУ. Вексель погашається при умові подання документів, що підтверджують вивіз готової продукції в повному обсязі. Якщо готова продукція не була вивезена – український виконавець зобов'язаний оплатити вексель. При простроченні платежу з нього стягується 0,3% вартості неповерненої готової продукції за кожен день прострочення, але не більше вартості невивезеної готової продукції.