Волинський національний університет імені Лесі Українки
Факультет економіки та управління
Кафедра обліку і оподаткування

Алла Фатенок-Ткачук

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Конспект лекцій

Луцьк – 2021

УДК 657:339.97(042.3)
Ф 27

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного університету імені Лесі Українки (протокол № 1 від «15» вересня 2021 р.)

Рецензенти: **Зеленко С**., к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету;
Ющишина Л., к. е. н., доцент кафедри менеджменту та адміністрування Волинського національного університету імені Лесі Українки

Фатенок-Ткачук А. О.
Ф-27 Облік і оподаткування міжнародних операцій : конспект лекцій / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук. Луцьк : В-во «Вежа-Друк», 2021. 126 с.

Анотація: Конспект лекцій з курсу «Облік і оподаткування міжнародних операцій» містить теоретичний виклад всіх тем курсу згідно силабусу, що допоможуть набути теоретичних знань та удосконалити практичні навички та компетентності.

Рекомендовано для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньої програми «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання з метою набуття теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку та оподаткування міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності підприємства.

УДК 657:339.97(042.3)
© Фатенок-Ткачук А. О., 2021
© Волинський національний
університет імені Лесі Українки, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП ……..…… 4

1. Сутність, види та суб'єкти міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності ……..…..… 7

2. Правила ІНКОТЕРМС у процесі прийняття управлінських рішень ……. 24

3. Особливості відображення в обліку операцій з іноземною валютою ….. 29

4. Облік та оподаткування імпортних операцій ……...… 43

5. Облік та оподаткування експортних операцій ……..…….. 51

6. Облік і оподаткування з тимчасового ввезення (вивезення) товарів ….. 66

7. Облік і оподаткування міжнародних перевезень …….…… 74

8. Облік міжнародних операцій із переробки давальницької сировини … 86

9. Облік міжнародних інвестицій ……. 95

10. Облік міжнародних кредитних (фінансових) операцій …….. 101

11. Облік та оподаткування операцій міжнародного лізингу ……. 106

12. Відображення міжнародних операцій у звітності підприємства …… 114

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ……. 123

ВСТУП

Дисципліна «Облік і оподаткування міжнародних операцій» спрямована на засвоєння магістрантами облікових процедур та особливостей оподаткування різного роду міжнародних операцій максимально наближаючи запропоновані ситуації до дійсності. Отримані компетенції дадуть змогу використовувати теорію бухгалтерського обліку та оподаткування у напрямку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, сформують практичні навички обробки і використання облікової інформації в управлінні підприємством та у визначенні правомірності та оптимізування зовнішньоекономічної діяльності підприємства згідно чинного законодавства.

Передумовами вивчення даної дисципліни є прослухані навчальні дисципліни освітньо-професійних програм першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. Крім того дисципліна є логічним продовженням таких навчальних дисциплін магістратури, як: Адміністрування податків (вітчизняний та міжнародний контексти), Бухгалтерський облік в управлінні підприємствами, Ділова комунікація іноземною мовою та Організація обліку, аналізу, контролю та оподаткування, Консалтинг у сфері обліку, аналізу та оподаткування, що будуть викладатись паралельно із зазначеною дисципліною.

Вивчення дисципліни сприятиме систематизуванню знань у напрямку бухгалтерського обліку та оподаткування з іноземними контрагентами на різних рівнях управління. Дисципліна є передумовою вивчення такого курсу, як: Організація і методика аудиту та забезпечує унікальність магістерської освітньої програми у контексті набуття компетенцій випускників задля підвищення якості виконання їх функціональних обов’язків за умови їх працевлаштування на підприємствах зі спільним іноземним капіталом та експортоорієнтованих підприємствах, наявність яких є особливістю регіональних територіальних громад.

Мета навчальної дисципліни: формування у майбутніх фахівців знань про різновиди міжнародних операцій, особливості процесу документування експорту та імпорту та їх оподаткування. Набуття навиків аналізування інформації щодо зовнішнього середовища підприємства з метою використання його результатів для потреб менеджменту.

Основними завданнями вивчення Облік і оподаткування міжнародних операцій полягає у систематизації знань та набуття практичних навичок формування інформації з первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової, статистичної звітності, аналізування національних статистичних даних, звітів міністерств та відомств у процесі обліку та аналізу міжнародних операцій. А саме:

Здобувач освіти повинен знати: теоретично-правову основу здійснення міжнародних операцій, особливості національних стереотипів ведення бізнесу з метою формування поваги то різноманітності та мультикультурності, принципи організації бухгалтерського обліку міжнародних операцій, техніку ведення бухгалтерського обліку міжнародних операцій із застосуванням різних комп’ютерних програм, типову документацію з зовнішньоекономічної діяльності (в тому числі з обліку міжнародних операцій), специфіку ціноутворення при імпортних та експортних операціях, організацію систематичного і аналітичного обліку міжнародних операцій.

Здобувач освіти повинен вміти: організовувати раціональну побудову обліку, контролю, планування та оптимізації податкових розрахунків міжнародних операцій, здійснення реєстрацію суб'єктів ЗЕД, проводити попередню підготовку для укладення зовнішньоекономічного контракту, оформляти основні його положення, розраховувати курсові різниці, відображати в обліку купівлю та продаж іноземної валюти, володіти методикою документування міжнародних розрахунках, формувати ціну експортних та імпортних товарів, складати вантажно-митну декларацію, інші первинні документи, формувати пакет документів з метою відшкодування експортного ПДВ; формувати положення угод міжнародного лізингу та іноземного інвестування, систематизування необхідної інформації для потреб менеджменту суб'єктів господарювання, використовувати міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг з дотриманням вимог професійної етики в процесі практичної діяльності.

У результаті вивчення дисципліни «Облік і оподаткування міжнародних операцій» відповідно до освітньо-професійної програми здобувач освіти набуває таких компетентностей.

Загальні компетентності (ЗК).

ЗК03. Навички використання інформаційних і комунікаційних технологій (Тема 1–12).

ЗК07. Здатність працювати в міжнародному контексті (Тема 1, 2, 7–12).

ЗК09. Цінування та повага різноманітності та мультикультурності (Тема 1, 2, 6–11).

Спеціальні (фахові) компетентності (СК).

СК01. Здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством в цілях підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу (Тема 1–12).

СК03. Здатність застосовувати теоретичні, методичні і практичні підходи щодо організації обліку, контролю, планування та оптимізації податкових розрахунків (Теми 4–12).

СК06. Використовувати міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг з дотриманням вимог професійної етики в процесі практичної діяльності (Теми 1–12).

СК09. Здатність здійснювати діяльність з консультування власників, менеджменту підприємства та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування (Теми 1,2, 5–12).

Програмні результати навчання (ПРН).

ПР02. Знати теорію, методику і практику формування облікової інформації за стадіями облікового процесу і контролю для сучасних і потенційних потреб управління суб'єктами господарювання з урахуванням професійного судження (Теми 3–11).

ПР04. Організовувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб'єктів господарювання (Теми 2, 6, 8, 11, 12).

ПР09. Формувати фінансову звітність за національними та міжнародними стандартами для суб'єктів господарювання на корпоративному рівні, оприлюднювати й використовувати відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень (Тема 12).

ПР10. Збирати, оцінювати та аналізувати фінансові та нефінансові дані для формування релевантної інформації в цілях прийняття управлінських рішень

(Тема 1, 2, 9, 11, 12).

ПР13. Знати міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутні послуги з дотриманням вимог професійної етики (Тема 1, 5, 6-11).

ПР17. Готувати й обґрунтовувати висновки задля консультування власників, менеджменту суб'єкта господарювання та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування (Тема 1, 2, 7–11).

ПР 18. Дотримуватися норм професійної та академічної етики, підтримувати врівноважені стосунки з членами колективу (команди), споживачами, контрагентами, контактними аудиторіями. (Тема 1, 2, 6–11).

Змістовий модуль 1
Теоретико-методичні підходи щодо організації обліку та оподаткування міжнародних операцій

Тема 1. Сутність, види та суб'єкти міжнародних операцій у зовнішньоекономічної діяльності

1. Сутність міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.
2. Види та суб'єкти міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.
3. Режим ліцензування і квотування для окремих видів товарів.
4. Тарифне регулювання міжнародних операцій та нетарифні бар'єри виходу продукції на зовнішні ринки.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.

1. Сутність міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.

Міжнародна комерційна операція – це комплекс дій контрагентів різних країн, спрямований на організацію, регулювання різних видів діяльності людей в цілях здійснення торгового обміну матеріальними цінностями та послугами.

Основним законодавчим актом, який визначає правові засади здійснення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними суб'єктами господарювання, є Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність". Цей Закон визначає основні правові та організаційні засади здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) в Україні і спрямований на удосконалення правового регулювання усіх видів ЗЕД, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, надання послуг відповідно до загальновизнаних засад, принципів, норм і правил міжнародної торгівлі та зобов'язань, взятих Україною в рамках міжнародних угод.

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

Законодавством встановлене наступне визначення зовнішньоекономічної діяльності:

Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована

на взаємостосунках між ними, як на території України, так і за її межами.

Необхідно виділити наступні ознаки зовнішньоекономічної діяльності:

- за своєю сутністю вона є господарською діяльністю, тобто діяльністю суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямованою на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність ;
- ця діяльність побудована на відносинах між суб'єктами господарювання, що перебувають під юрисдикцією різних держав;
- вона може здійснюватися як на території України, так і за її межами, як з перетином митного кордону України, так і без такого перетину.

Однак останньому суперечить визначення зовнішньоекономічної діяльності у Господарському кодексу, згідно до якого кваліфікуючою ознакою зовнішньоекономічної діяльності є перетин митного кордону.

Зовнішньоекономічна діяльність - поняття багатогранне. Воно включає такі види діяльності:

- зовнішню торгівлю;
- міжнародне виробниче кооперування;
- міжнародне науково-технічне співробітництво;
- міжнародне інвестиційне співробітництво;
- валютно-фінансові й кредитні операції.

Кожен з видів зовнішньоекономічної діяльності проводиться у певних формах. Умовами успішного розвитку зовнішньоекономічної діяльності є:

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

2. *Види й суб'єкти міжнародних операцій у зовнішньоекономічній діяльності*

Суб'єктами міжнародних комерційних операцій виступають комерційні фірми, підприємства та інші господарські організації, що мають право міжнародної комерційної діяльності. В якості суб'єктів виступають також союзи підприємців, державні організації, що одержали право виходу на зовнішні ринки. В сучасних умовах лідируюче положення за обсягом укладених зовнішньоторговельних угод займають найбільші промислові концерни, сільськогосподарські асоціації, зовнішньоторговельні об'єднання, міжнародні торгові доми і транснаціональні корпорації, що визначають характер і принципи цієї діяльності на світовому ринку в цілому.

Об'єктами міжнародних комерційних операцій є матеріально-речова продукція, послуги, науково-технічне співробітництво і кооперація, які

визначають у кінцевому рахунку основні види і зміст комерційних операцій на світовому ринку.

Міжнародні комерційно-посередницькі операції поділяються: на основні, які здійснюються на оплатній основі між безпосередніми учасниками цих операцій, що забезпечують, пов'язані з просуванням товару від продавців до покупців.

До основним міжнародним комерційним торгово-посередницькими операціями (МКТПО) відносяться наступні:

- по обміну товарами в матеріально-речовій формі;
- по обміну науково-технічними знаннями в формі торгівлі патентами, ліцензіями, ноу-хау;
- по обміну технічними послугами в вигляді надання консультаційних та інжинірингових послуг;
- орендні;
- по міжнародному туризму;
- по наданню послуг в галузі інформації та удосконалення процесу управління;
- по обміну кінофільмами і телевещательными програмами.

За своїм складом види зовнішньоекономічної діяльності значно різняться між собою. Перелік видів зовнішньоекономічної діяльності визначається Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність".

Виділяють наступні види зовнішньоекономічної діяльності:

- експорт і імпорт товарів, капіталу і робочої сили;
- надання послуг, зокрема виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших послуг;
- наукова, науково міжнародне виробниче кооперування;
- технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання і підготовка фахівців на комерційній основі;
- міжнародні фінансові операції і операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
- кредитні й розрахункові операції, створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності відмічених установ на території України;
- спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення загальних господарських операцій і загальне володіння майном як на території України, так і за її межами;
- підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності;

- організація і здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів;
- товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- орендні операції;
- операції з придбання, продажу і обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на міжбанківському валютному ринку;
- інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у винятковій формі законами України.

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

Вимоги, які ставляться до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності:
- фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, якщо вони зареєстровані як підприємці;
- юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність в тому випадку, якщо це передбачено їх статутними документами.

Тобто не закріплено спеціальних вимог, які б дозволяли надалі здійснювати зовнішньоекономічну діяльність.

Склад суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності наведений на рисунку 1.1.

Рис. 1. Суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності

3. *Режим ліцензування і квотування для окремих видів товарів*

Для окремих видів товарів встановлені кількісні й вартісні обмеження

щодо їх переміщення через митний кордон України – режим ліцензування і квотування.

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

Ліцензування зовнішньоекономічних операцій – комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

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

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

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

Ліцензування експорту/імпорту товарів запроваджується в Україні у разі:

- значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагоме значення для життєдіяльності в Україні, особливо сільськогосподарської продукції, продуктів рибальства, продукції харчової промисловості та промислових товарів широкого вжитку першої необхідності або інших товарів. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується до моменту відновлення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку;
- різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);
- різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;
- необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;
- експорту /імпорту золота та срібла, крім банківських металів;

необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника в разі обмеження експорту вітчизняних матеріалів, необхідних

для забезпечення достатньою кількістю таких матеріалів вітчизняної переробної промисловості протягом періодів, коли внутрішня ціна на такі матеріали тримається на рівні, нижчому за світову ціну, за умови впровадження Кабінетом Міністрів України плану стабілізації та за умови, що такі обмеження не повинні призводити до зростання експорту товарів такої галузі вітчизняної промисловості;

- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;
- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України. Рішення про застосування режиму ліцензування експорту (імпорту) товарів, у тому числі встановлення квот (кількісних або інших обмежень), приймається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики з визначенням списку конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підпадає під режим ліцензування, періоду дії цього режиму та кількісних або інших обмежень щодо кожного товару.

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

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

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

4. Тарифне регулювання та нетарифні бар'єри виходу продукції на зовнішні ринки.

Найважливішим інструментом митно-тарифного регулювання експортно-імпортних операцій є митний тариф. Мито збільшує ціну конкретного імпортного товару при його надходженні на внутрішній ринок, дає змогу національним товаровиробникам підвищувати загальний рівень цін вітчизняних товарів і одержувати додатковий прибуток.

Митне регулювання – регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України (ст. 1 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність 16 квітня 1991 року № 959-XII").

Методи митно-тарифного регулювання зовнішньої торгівлі можна розділити на такі: тарифні (митні), що ґрунтуються на використанні митних тарифів; нетарифні - квоти, ліцензії, субсидії, демпінг та ін.

Тарифні методи за суттю є економічними і діють через ринковий механізм, вони спрямовані на здешевлення експорту, подорожчання імпорту і впливають на фінансові результати діяльності учасників ЗЕД.

Нетарифне регулювання – це комплекс заходів обмежено-заборонного порядку, що перешкоджають проникненню іноземних товарів на внутрішній ринок країни.

Мета тарифного регулювання полягає:

По перше - в покращенні конкурентних умов в імпортуючій країні;

По друге - в захисті національної промисловості, здоров'я населення, охороні навколишнього середовища, моралі, релігії і національній безпеці.

Характеристика системи митного регулювання в Україні.

Регулювання митною справою здійснюють найвищі органи влади та управління України. Спеціально уповноваженим органом державного управління в галузі митної справи є Міністерство доходів і зборів України, яке приймає нормативні акти, що регулюють дану сферу діяльності.

Функції, які виконують органи доходів і зборів, можна класифікувати таким чином: фіскальна; регулятивна; правова; статистична; контролююча у сфері митних відносин; законодавча; контролююча у сфері валютних відносин.

Фіскальна функція реалізується в тому, що митниця фактично виконує функції податкової служби, нараховує та справляє в зоні своєї діяльності митні платежі і збори, утримання яких відповідно до законодавства покладено на органи доходів і зборів (мито, митні збори, акциз, податок на додану вартість при імпорті товарів), і несе відповідальність за своєчасність перерахувань отриманих коштів до Державного бюджету.

Функція регулятора товарообміну проявляється у виконанні митницею ролі економічного інструменту зовнішньоторговельної політики держави, яка полягає у створенні обмежень або стимулів щодо виходу на національний ринок чи експорту товарів на зовнішній ринок.

Правова функція реалізується в таких напрямках:

вживаються спільно з іншими правоохоронними органами заходи, спрямовані на попередження незаконного вивезення за межі території предметів, які є національним, історичним і культурним багатством країни; забезпечується контроль за доставкою митних вантажів в інші органи доходів і зборів, а у випадках їх зникнення проводиться розшук; слідство у справах контрабанди.

Статистична функція полягає у зборі та обробці митної статистики зовнішньоторговельних операцій, на підставі якої готуються загальні статистичні матеріали.

За умов трансформації економічної системи, коли тільки відпрацьовуються основні функціональні завдання органів виконавчої влади, а отже, існують проблеми інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень, митна статистика стає основним інформаційним джерелом, яке характеризує стан у сфері зовнішньоекономічних зв'язків.

Законодавча функція реалізується в тому, що органи доходів і зборів приймають нормативно-правові акти з питань безпосереднього здійснення митної

справи, організації та регулювання митного контролю, боротьби з контрабандою і порушеннями митних правил, які ґрунтуються на чинному законодавстві, призначені до виконання у межах компетенції органів доходів і зборів і є обов'язковими для усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Функція валютного регулювання. Валютна безпека — одна із важливих складових економічної безпеки країни. Органи доходів і зборів відіграють значну роль у системі валютного регулювання: на Міністерство доходів і зборів України покладено функції валютного контролю, а на митницю – агента валютного контролю.

Існує митно-банківський контроль за строками повернення в Україну валютної виручки від експортних контрактів та імпортної частини бартерних угод.

УВАГА! Питання Митний тариф України виноситься на самостійне опрацювання.

До поняття нетарифні обмеження включають цілу групу адміністративних, фінансових, кредитних, технічних та інших заходів, які обмежують імпорт та експорт товарів і послуг.

Це може бути система ліцензування, квотування, створення невиправданих стандартів якості продукції, бюрократичні перешкоди в митних процедурах і под. Особливістю використання нетарифних заходів регулювання є те, що вони застосовуються, як правило, органами державної влади країни і мають автономний характер, тобто не пов'язані з міжнародними зобов'язаннями країни. Тому їхні обсяги і методика застосування повністю регулюються національними органами і національними правилами.

На сьогоднішній день не існує єдиної класифікації нетарифних обмежень, але найбільш поширеною є класифікація нетарифних обмежень, яку розроблено Секретаріатом ГАТТ. Вона включає п'ять груп регуляторів:

1) участь держави в зовнішньоторговельних заходах (субсидування виробництва і експорту товарів, система державних закупівель товарів, державна торгівля в країнах з ринковою економікою);

2) митні, адміністративні імпортні формальності (антидемпінгове мито, методи оцінки митної вартості товарів, митні і консульські формальності, товаросупровідні документи, товарна номенклатура зовнішньоекономічної діяльності);

3) стандарти і вимоги, пов'язані з охороною здоров'я, промисловістю та технікою безпеки (в тому числі промислові стандарти, вимоги до упаковки і маркування товарів, санітарно-ветеринарні норми);

4) обмеження, які закладаються в механізм платежу (імпортні депозити, прикордонний податковий режим, ковзні збори);

5) кількісні обмеження імпорту і експорту.

Показниками ефективного використання нетарифних засобів регулювання зазвичай використовується один із таких індексів: індекс частоти, індекс покриття торгівлі, індекс впливу на ціни.

Індекс частоти показує частку тарифних позицій, які покриті нетарифними обмеженнями. Як правило, використовується для визначення рівня нетарифних обмежень, але не показує відносну важливість обмеження окремих статей імпорту та їх ефективність для економіки.

Індекс покриття торгівлі показує вартісну частку експорту та імпорту, що покриваються нетарифними обмеженнями.

Недоліком даного індексу є те, що він недооцінює впливу найбільш інтенсивних нетарифних бар'єрів.

Індекс впливу на ціни — це співвідношення ціни світового ринку та ціни на товар, імпорт або експорт якого підпав під нетарифне регулювання.

Недоліком даного індексу є те, що не вся різниця між національною і світовою ціною на товар залежить від нетарифних обмежень.

Отже до нетарифних заходів регулювання слід віднести:

1. Заборони експорту та імпорту. Це вимушені заходи, визнані міжнародною практикою. Заборони можуть виступати у відкритій і закритій формі. Різновидом заборони відкритої форми являються часткові заборони, які, в свою чергу, можуть мати безумовний і умовний характер. Заборони безумовного характеру встановлюються на імпорт товарів, здатних заподіяти шкоду різним сферам життєдіяльності держави. Умовні заборони використовують тоді, коли постачальник імпортної продукції не дотримується встановлених правил і норм. Крім постійно діючих заборон, використовуються також сезонні і тимчасові заборони на ввіз.

2. Кількісні обмеження експорту та імпорту. Вони являються традиційними методами кількісного обмеження в міжнародній торгівлі. До них відносяться квотування і ліцензування.

Квотування являє собою лімітування розміру імпорту (експорту) з допомогою квот (контингентів). Квота - це встановлення у вартісному чи фізичному вираженні певного об'єму експорту (імпорту) на визначений період (рік, квартал, і т.ін.). Квотування здійснюється з метою ліквідації торгового і платіжного дисбалансу з окремими країнами; регулювання попиту і пропозиції на внутрішньому ринку; виконання міжнародних зобов'язань і досягнення взаємовигідних домовленостей.

В Україні використовують такі види квот:

- глобальні - встановлюються для товарів без визначення конкретних країн, куди вони експортуються чи з яких вони імпортуються;
- групові - для товарів з визначенням групи країн, куди вони експортуються чи з яких вони імпортуються;
- індивідуальні - для товарів з визначенням конкретної країни, куди вони можуть експортуватися чи з якої вони можуть імпортуватися.

Ліцензування - це обмеження у вигляді одержання права чи дозволу(ліцензії) від уповноважених державних органів на ввіз (вивіз) певного об'єму товарів.

В Україні використовуються такі види ліцензій:

• генеральна - відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по окремому товару чи окремій країні (групі країн) на протязі періоду дії режиму ліцензування по даному товару;

• разова (індивідуальна) - одноразовий дозвіл, який має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом ЗЕД на період, необхідний для її здійснення;

• відкрита (індивідуальна) - дозвіл на експорт (імпорт) товару на протязі конкретного періоду (але не менше одного місяця) з визначенням його загального об'єму.

•

3. "Добровільні" обмеження експорту. Їх відносять в особливу групу кількісних обмежень. Вони являють собою неофіційну домовленість між експортером та імпортером про обмеження ввозу певних товарів на ринок імпортера. Ще в кінці 50-х рр. США почали нав'язувати азіатським країнам угоду про добровільне обмеження в односторонньому порядку в США текстилю, а пізніше - стального прокату і ряду інших товарів. З 1969 р. система "добровільних" квот почала діяти на світовому ринку чорних металів, охопивши майже 2/3 світового ринку цих товарів. І таких прикладів можна навести багато. В даний час в світі країнами досягнуто більше 100 угод про "добровільне" обмеження експорту і про встановлення мінімальних імпортних цін.

4. Антидемпінгові заходи - специфічні заходи нетарифного регулювання являють собою судові та адміністративні тяжби, претензії, які пред'являють національні підприємці іноземним постачальникам, звинувачуючи їх у продажу товарів по занижених цінах (нижче "нормальних" цін), що може нанести шкоду місцевим виробникам.

Антидемпінгові заходи часто використовуються країною-імпортером для здійснення тиску на експортерів з метою захисту свого ринку. Демпінгові санкції можуть бути різними: чи демпінговий товар обкладається антидемпінговим митом, чи експортеру знижується квота доставки товару.

5. Технічні бар'єри. Це перешкоди для імпорту іноземних товарів, що виникають в зв'язку з їх невідповідністю до національних стандартів систем виміру та інспекції якості, вимог техніки безпеки, санітарно-ветеринарних норм, правил упаковки, маркерування та інших вимог. Перевірка відповідності ввезеного в країну товару всім цим вимогам обумовлюється об'єктивними вимогами виробництва і споживання продукції. В той же час вони можуть виконувати протекціоністську роль.

6. Заходи, пов'язані з виконанням митних формальностей. До них відносяться:

• прикордонний податок, який накладається на товари за факт перетину кордону;

• платежі, пов'язані з оформленням документів на митниці, митним оглядом товарів, перевіркою їх якості;

• інші платежі (портові, статистичні, фітосанітарні і т.д.). Наприклад, в Україні за митне оформлення товарів в залежності від митної вартості при

перевищенні 1000 дол. США береться митний збір в розмірі 0,2% від митної вартості.

7. Імпортний депозит. Це попередня застава, яку імпортер повинен внести в свій банк перед закупівлею іноземного товару. Розмір застави залежить від вартості угоди. Імпортер не одержує по депозиту проценти, і через кілька місяців сума застави повертається. Протекціоністське значення імпортних депозитів полягає в тому, що вони збільшують витрати імпортера під час даної операції і підвищують ціну імпортного товару.

Крім того, пунктом 14.1.61. Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI, визначено наступні заходи нетарифного регулювання:

1) ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій;

2) застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну;

3) процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів;

4) процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту - спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

5) дозвільна система служби експортного контролю;

6) сертифікація товарів, що ввозяться в Україну;

7) дозвільна система органів державної влади, що здійснюють санітарно-епідеміологічний, ветеринарний, фітосанітарний, екологічний та інші види контролю;

8) реєстрація лікарських засобів, виробів медичного призначення, імунобіологічних препаратів, харчових добавок;

9) застосування державного пробірного контролю;

Порядок Ліцензування зовнішньоекономічних операцій визначено статтею 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 6 квітня 1991 року № 959-XII, із змінами і доповненнями.

Так ліцензування зовнішньоекономічних операцій визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

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

Автоматичне ліцензування визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії не справляє обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

Автоматичне ліцензування імпорту має бути скасовано в разі припинення обставин, що були підставою для його запровадження, а також у разі існування інших процедур, за допомогою яких можна розв'язати завдання, для вирішення яких запроваджується автоматичне ліцензування.

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

Кількісні обмеження застосовуються виключно на недискримінаційній основі, тобто ніякі заборони чи обмеження не застосовуються Україною щодо імпорту будь-якого товару на територію України чи щодо експорту будь-якого товару, призначеного для території будь-якої держави, якщо тільки імпорт аналогічного товару з усіх третіх держав в Україну або експорт до всіх третіх держав є аналогічним чином забороненим чи обмеженим, якщо інше не передбачено міжнародними договорами та законодавством України.

Ліцензування експорту товарів запроваджується в Україні в разі:

- значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагоме значення для життєдіяльності в Україні, особливо сільськогосподарської продукції, продуктів рибальства, продукції харчової промисловості та промислових товарів широкого вжитку першої необхідності або інших товарів. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується до моменту відновлення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку;
- необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;
- експорту золота та срібла, крім банківських металів;
- необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника в разі обмеження експорту вітчизняних матеріалів, необхідних для забезпечення достатньою кількістю таких матеріалів вітчизняної переробної промисловості протягом періодів, коли внутрішня ціна на такі матеріали тримається на рівні, нижчому за світову ціну, за умови впровадження Кабінетом Міністрів України плану стабілізації та за умови, що такі обмеження не повинні призводити до зростання експорту товарів такої галузі вітчизняної промисловості. Такі заходи застосовуються виключно на недискримінаційній основі;
- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;
- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Ліцензування імпорту товарів запроваджується в Україні в разі:

- різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);
- різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;

- необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;
- імпорту золота та срібла, крім банківських металів;
- необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника у випадках зростання імпорту в Україну, що завдає значної шкоди або загрожує завданням значної шкоди національному товаровиробнику подібного або безпосередньо конкуруючого товару. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується на строк, який дає змогу не допустити завдання значної шкоди або компенсувати завдану значну шкоду національному товаровиробнику і дає йому можливість відновити його прибутковість;
- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;
- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України;
- необхідності застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань.

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

У разі застосування захисних заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника рішення про запровадження режиму ліцензування приймається Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі згідно із законодавством.

Стосовно кожного виду товару може встановлюватися лише один вид ліцензії.

Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, а також у межах наданих ним повноважень - відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурним підрозділом обласної, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій.

Перелік товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, інформація про строк дії ліцензій та внесення будь-яких змін до них, порядок подання та розгляду заявок опубліковуються в офіційних друкованих виданнях України з повідомленням відповідного комітету СОТ протягом 60 днів з дня опублікування та наданням копій цих публікацій.

Публікація повинна включати таку інформацію:
- перелік товарів, що підлягають процедурам ліцензування;
- контактний пункт для надання інформації про право на одержання ліцензії;
- адміністративний орган (органи) для подання заявок на ліцензію;
- дату і назву публікації, в якій викладено процедури ліцензування;

- зазначення того, чи є ліцензування автоматичним або неавтоматичним;
- адміністративні цілі - у випадку процедур автоматичного ліцензування імпорту;
- зазначення заходів, що застосовуються через процедури ліцензування, у випадку процедур неавтоматичного ліцензування імпорту;
- очікуваний термін тривалості процедури ліцензування, якщо його може бути встановлено з певною мірою ймовірності, а якщо ні - то причину, чому цю інформацію не може бути надано.

У разі якщо квота розподіляється серед держав-постачальників, інформація про розподіл квоти підлягає опублікуванню з повідомленням про це інших держав, заінтересованих у постачанні в Україну певних товарів.

Офіційне опублікування здійснюється за 21 день до дати запровадження режиму ліцензування, але не пізніше зазначеної дати.

На запит заінтересованої держави - члена СОТ повинна надаватися відповідна інформація щодо:

- порядку застосування обмежень;
- кількості виданих за певний період ліцензій із зазначенням у разі необхідності обсягу та/або вартості товарів;
- розподілу ліцензій серед держав-постачальників;
- статистичних даних про обсяги та/або вартість товарів.

Здійснення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоекономічних операцій без відповідних ліцензій тягне за собою накладення штрафу згідно зі статтею 37 зазначеного Закону у сумі 10 відсотків вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день здійснення такої операції.

Штрафи стягуються органами державної податкової служби на підставі відповідних рішень центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики у порядку, визначеному Податковим кодексом України.

Застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну

Порядок застосування даних заходів регламентовано Законом «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» від 22 грудня 1998 року № 332-XIV, зі змінами та доповненнями.

Вказаним Законом, з метою запровадження механізмів захисту інтересів національного товаровиробника регулюються засади і порядок порушення та проведення спеціальних розслідувань фактів зростання імпорту в Україну незалежно від країни походження та експорту товару, що заподіює значну шкоду або загрожує заподіянням значної шкоди національному товаровиробнику, за результатами яких можуть застосовуватися спеціальні заходи.

Процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів

Відповідно до Закону України від 16.04.91 № 959-XII "Про зовнішньоекономічну діяльність" та з метою впорядкування роботи з приймання та опрацювання матеріалів, які подаються до Міністерства економіки України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на отримання документів

дозвільного характеру, їх видачі, а також відповідно до Положення «Про порядок роботи в Міністерстві економіки України з матеріалами, що подані суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності для отримання документів дозвільного характеру», затвердженого наказом Міністерства економіки України від 27 січня 2007 р. № 14 (у редакції наказу Мінекономіки України від 28 жовтня 2009 р. № 1194), відділом забезпечення нетарифного регулювання департаменту державного контролю та регулювання зовнішньоекономічної діяльності Міністерства економіки України здійснюється приймання матеріалів, які подають суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності для отримання документів дозвільного характеру, та видачу дозвільних документів у встановлений час згідно з графіком приймання матеріалів від заявників.

Під час приймання матеріалів здійснюється їх перевірка на комплектність і на кожному аркуші прийнятих матеріалів (якщо копія контракту прошита - на її звороті) ставиться дата приймання і вхідний номер, які засвідчуються особистим номерним штампом відповідальної особи.

Реєстрація прийнятих матеріалів здійснюється відповідальними особами у спеціальних журналах обліку вхідних документів. В тому числі ведеться окремий журнал для прийому документів дозвільного характеру - обліку заяв суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на оформлення карток реєстрації-обліку зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

Процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту - спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів

Основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібної торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України визначено Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР, зі змінами та доповненнями.

Дозвільна система служби експортного контролю

Відповідно до Положення про Державну службу експортного контролю України, затвердженого Указом Президента України від 08.04.2011 року № 448, Державна служба експортного контролю України (Держекспортконтроль України) є центральним органом виконавчої влади із спеціальним статусом, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра економічного розвитку і торгівлі України.

Держекспортконтроль України узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення цього законодавства та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентові України і Кабінету Міністрів України.

Сертифікація товарів, що ввозяться в Україну

Механізм митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України та підлягають обов'язковій сертифікації в Україні відповідно до переліку, визначеного Держспоживстандартом, здійснюється відповідно до Порядку митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України та підлягають обов'язковій сертифікації в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14 травня 2008 р. № 446.

Дозвільна система органів державної влади, що здійснюють санітарно-епідеміологічний, ветеринарний, фітосанітарний, екологічний та інші види контролю

Стаття 39 Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» 24 лютого 1994 року, № 4004-XII, зі змінами та доповненнями, зазначає, що державний санітарно-епідеміологічний нагляд - це діяльність органів, установ та закладів державної санітарно-епідеміологічної служби по контролю за дотриманням юридичними та фізичними особами санітарного законодавства з метою попередження, виявлення, зменшення або усунення шкідливого впливу небезпечних факторів на здоров'я людей та по застосуванню заходів правового характеру щодо порушників.

Основними завданнями цієї діяльності є:

- нагляд за організацією і проведенням органами виконавчої влади, місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями та громадянами санітарних і протиепідемічних заходів;
- нагляд за реалізацією державної політики з питань профілактики захворювань населення, участь у розробці та контроль за виконанням програм, що стосуються запобігання шкідливому впливу факторів навколишнього середовища на здоров'я населення;
- нагляд за дотриманням санітарного законодавства;
- проведення державної санітарно-епідеміологічної експертизи, гігієнічної регламентації небезпечних факторів і видача дозволів на їх використання.

Реєстрація лікарських засобів, виробів медичного призначення, імунобіологічних препаратів, харчових добавок

Стаття 9 Закону України «Про лікарські засоби» від 4 квітня 1996 року № 123/96-ВР, зі змінами і доповненнями, зазначає, що лікарські засоби допускаються до застосування в Україні після їх державної реєстрації, крім випадків, передбачених цим Законом.

Державна реєстрація лікарських засобів проводиться на підставі заяви, поданої до Міністерства охорони здоров'я України або уповноваженого ним органу.

У заяві про державну реєстрацію лікарського засобу зазначаються: назва та адреса виробника; назва лікарського засобу і його торговельна назва; назва діючої речовини (латинською мовою); синоніми; форма випуску; повний склад лікарського засобу; показання та протипоказання; дозування; умови відпуску; способи застосування; термін та умови зберігання; інформація про упаковку; дані щодо реєстрації лікарського засобу в інших країнах.

До заяви додаються: матеріали доклінічного вивчення, клінічного випробування та їх експертиз; фармакопейна стаття або матеріали щодо методів контролю якості лікарського засобу, проект технологічного регламенту або відомості про технологію виробництва; зразки лікарського засобу; його упаковка; документ, що підтверджує сплату реєстраційного збору.

За результатами розгляду зазначених матеріалів Міністерство охорони здоров'я України або уповноважений ним орган у місячний термін приймає рішення про реєстрацію або відмову в реєстрації лікарського засобу.

На зареєстрований лікарський засіб заявнику видається посвідчення, в якому зазначається строк дії, протягом якого лікарський засіб дозволяється до застосування в Україні.

Застосування державного пробірного контролю

Державний пробірний контроль здійснюється Державною пробірною службою України, яка, відповідно до Положення «Про Державну пробірну службу України», затвердженого Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 461/2011, є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, і у свою входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері державного пробірного контролю.

УВАГА! Питання Митний тариф України виноситься на самостійне опрацювання.

Питання для самоконтролю

1. *Які суб'єкти відносяться до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності?*
2. *Які види зовнішньоекономічної діяльності існують?*
3. *В якому разі запроваджується процедура квотування?*
4. *Що таке автоматичне ліцензування?*
5. *Що таке неавтоматичне ліцензування?*
6. *За яких умов запроваджується ліцензування імпорту?*
7. *За яких умов запроваджується ліцензування експорту?*
8. *З якою метою застосовується тарифне регулювання?*
9. *Який орган здійснює координацію митно-тарифного регулювання?*
10. *Хто встановлює ставки митного тарифу?*
11. *Які завдання Митно-тарифної ради?*
12. *Хто затверджує склад Митно-тарифної ради?*
13. *Хто здійснює функції робочого апарату Митно-тарифної ради?*
14. *Що таке митний тариф України?*
15. *Які види мита застосовуються в Україні?*
16. *Які функції виконує імпортний митний тариф?*
17. *Коли можуть застосовуватися спеціальні види мит?*
18. *Що таке демпінг?*
19. *Кому надаються митні пільги?*

20. Кому надаються тарифні пільги?
21. З якою метою застосовується нетарифне регулювання?
22. Що таке нетарифні засоби регулювання?
23. У чому відмінність економічних та адміністративних нетарифних інструментів?
24. Що таке ембарго?

Тема 2. Правила ІНКОТЕРМС у процесі прийняття управлінських рішень

1. Договори (контракти) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності
2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС-2020.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Правила від 01.01.2020. Інкотермс 2020. Міжнародні правила торгових термінів. Міжнародна торгова палата. URL: https://iccwbo.org.
2. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції від 06.09.2001 р. № 201. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text

1. Договори (контракти) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) – це угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Сторони зовнішньоекономічного контракту є суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності в Україні. Суб'єкти, які є сторонами зовнішньоекономічного договору (контракту), мають бути здатними до укладання договору (контракту) відповідно до законів України або закону місця укладання договору (контракту).

Зовнішньоекономічний договір (контракт) складається відповідно до законів України з урахуванням міжнародних договорів України. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності при складанні тексту зовнішньоекономічного договору (контракту) мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації, правила міжнародних органів та організацій, якщо це не заборонено прямо та у виключній формі цим та іншими законами України.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій чи в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України або законом. У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатись шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або іншим способом, в тому числі шляхом виставлення рахунку (інвойсу), в тому числі в електронному вигляді, за надані послуги. Повноваження представника на укладення зовнішньоекономічного договору (контракту) може бути наслідком доручення (довіреності), установчих документів, договорів та інших підстав, які не суперечать Закону. Дії, які здійснюються від імені іноземного суб'єкта

зовнішньоекономічної діяльності суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України, уповноваженим на це належним чином, вважаються діями цього іноземного суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Для підписання зовнішньоекономічного договору (контракту) суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності не потрібен дозвіл будь-якого органу державної влади, управління або вищестоящої організації, за винятком випадків, передбачених законами України.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право укладати будь-які види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), крім тих, які прямо та у виключній формі заборонені законами України.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України.

Форма і порядок укладення зовнішньоекономічного договору (контракту), права та обов'язки його сторін регулюються Законом України "Про міжнародне приватне право" та іншими законами.

Законом може бути встановлений особливий порядок укладення, виконання та розірвання окремих видів зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

Право, яке застосовується до зовнішньоекономічного контракту

Сторони договору відповідно до статей 5 і 10 Закону «Про міжнародне приватне право» можуть обрати право, що застосовується до договору, крім випадків, коли вибір права прямо заборонено законами України.

У разі відсутності згоди сторін договору про вибір права, що підлягає застосуванню до цього договору, застосовується право сторони, яка повинна здійснити виконання, яке має вирішальне значення для змісту договору:

1) продавець – за договором купівлі-продажу;
2) дарувальник – за договором дарування;
3) одержувач ренти – за договором ренти;
4) відчужувач – за договором довічного утримання (догляду);
5) наймодавець – за договорами найму (оренди);
6) кредитор – за договором позики;

7) підрядник – за договором підряду;
8) виконавець – за договорами про надання послуг;
9) перевізник – за договором перевезення;
10) експедитор – за договором транспортного експедирування;
11) зберігач – за договором зберігання;
12) страховик – за договором страхування;
13) повірений – за договором доручення;
14) комісіонер – за договором комісії;
15) керуючий – за договором управління майном;
16) позикодавець – за договором позики;
17) кредитор – за кредитним договором;
18) банк – за договором банківського вкладу (депозиту), за договором

банківського рахунку;

19) фактор – за договором факторингу;

20) ліцензіар – за ліцензійним договором;

21) продавець – за договором комерційної концесії;

22) заставодавець – за договором застави;

23) поручитель – за договором поруки.

Однак правом, з яким договір найбільш тісно пов'язаний, вважається:

1) за договором про нерухоме майно – право держави, в якій це майно знаходиться, а якщо таке майно підлягає реєстрації, - право держави, де здійснена реєстрація;

2) за договорами про спільну діяльність або виконання робіт – право держави, в якому проводиться така діяльність або створюються передбачені договором результати;

3) за договором, укладеним на аукціоні, за конкурсом або на біржі, – право держави, в якій проводяться аукціон, конкурс або знаходиться біржа.

Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) затверджене Наказом Міністерства економіки та європейської інтеграції.

До умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті), якщо сторони такого договору (контракту) не погодилися про інше щодо викладення умов договору і така домовленість не позбавляє договір предмета, об'єкта, мети та інших істотних умов, без погодження яких сторонами договір може вважатися неукладеним, або він може бути визнаний недійсним внаслідок недотримання форми згідно з чинним законодавством України, відносяться:

1.1. Назва, номер договору (контракту), дата і місце його укладення.

1.2. Преамбула.

1.3.Предмет

1.4. Кількість і якість товару (обсяг робіт або послуг)

1.5. Базові умови поставки відповідно до правил ІНКОТЕРМС.

1.6. Ціна і загальна вартість договору

1.7.Умови платежів

1.8.Умови прийому-передачі товару (робіт, послуг)

1.9.Упаковка та маркування.

1.10 Форс-мажор

1.11 Санкції і рекламації

1.12 Врегулювання суперечок

1.13 Місцезнаходження та реквізити сторін.

2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС

Купівля та продаж товарів у міжнародній системі торгівлі часто ускладнюється необхідністю визначити обов'язки, витрати та ризики кожної із сторін.

Базисні умови постачання – це сукупність спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження

товару від продавця до покупця, особу яка організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, виконує його митне оформлення.

В Україні застосування Правил ІНКОТЕРМС є обов'язковим. Терміни ІНКОТЕРМС об'єднані в чотири групи: E, F, C, D. Умови, що містяться в групах, наступні:

E – обов'язки продавця вважаються виконаними у момент відвантаження товару покупцю на своєму підприємстві;

F – обов'язки продавця вважаються виконаними після того, як він передав товар перевізнику. При цьому договір з перевізником укладає покупець. Тобто терміни передбачають, щоб продавець доставив товар для перевезення відповідно до інструкцій покупця ;

C – продавець зобов'язаний сплатити транспортні витрати, пов'язані з доставкою товару, але ризик доставки товару несе покупець. Тобто це покладає на продавця обов'язок укласти договір перевезення на звичайних умовах за свій власний рахунок ;

D – в обов'язки продавця входить доставка товару покупцю . Тобто продавець відповідає за прибуття товару в погоджене місце або пункт призначення на границі або в країні імпорту. Продавець зобов'язаний нести всі ризики і витрати по доставці товарів до цього місця.

Для полегшення імпортної та експортної торгівлі Міжнародна торговельна палата (МТП) впровадила Міжнародні комерційні умови (Інкотермс®), які відіграють роль обов'язкових світових умов торгівлі для продажу товарів. Незалежно від того, чим ви займаєтеся – оформляєте замовлення на закупівлю, упаковуєте та маркуєте відправлення, або складаєте свідоцтво про походження, – ці норми увійшли до складу вашого повсякденного торгового словника і слугують для вас путівником.

Ці правила були вперше опубліковані у 1936 році, і з того часу Міжнародна торговельна палата підтримує їх чинність і удосконалює далі. Щоб підприємствам було легше підготуватися до наступного сторіччя глобальної торгівлі, 1 січня 2020 року набула чинності найновіша редакція цих правил, Інкотермс® 2020, на яку у подальшому слід посилатися.

Правила Інкотермс® встановлюють ряд торгових термінів з трьох літер для продажу товарів по всьому світу. Усі ці терміни мають дуже точні значення.

Правила для будь-якого виду чи видів транспорту:

EXW – франко-завод (з зазначенням пункту доставки)

Цей термін часто використовується у початкових цінових пропозиціях на продаж товарів без урахування будь-яких витрат. EXW означає, що продавець надає товари на його території або в іншому зазначеному місці (завод, фабрика, склад, тощо). Продавець не повинен ні завантажувати товари на транспорт для підвезення вантажів, ні замитнювати товари для експорту.

FCA – франко-перевізник (з зазначенням пункту доставки)

Термін FCA може мати два різних значення, кожне з яких передбачає різні рівні ризику та витрат для покупця та продавця. FCA (a) використовується, коли

продавець доставляє товар, замитнений для експорту, у вказане місце, яке є його власною територією. FCA (b) використовується, коли продавець доставляє товар, замитнений для експорту, у вказане місце, яке не є його власною територією. У обох випадках товар може бути доставлений перевізнику, призначеному покупцем, або іншій стороні, призначеній покупцем.

CPT – перевезення оплачене до... (з зазначенням пункту призначення)

За умов CPT продавець платить за перевезення товару до зазначеного пункту призначення.

CIP – перевезення і страхування оплачені до... (з зазначенням пункту призначення)

Ці умови подібні до умов CPT з тим винятком, , що продавець повинен забезпечити мінімальне страхування товару під час перевезення.

DAP – доставка в місце призначення (з зазначенням пункту призначення)

У цьому випадку вважається, що продавець доставив товар, якщо товар перебуває у розпорядженні покупця на виді транспорту, що прибуває, і готовий до розвантаження у зазначеному пункті призначення. За умов DAP продавець повинен керувати всіма ризиками, пов'язаними з ввезенням товарів.

DPU – доставка в місце призначення з розвантаженням (з зазначенням пункту призначення)

Згідно з цими умовами Інкотерм, продавець повинен надати товар у розвантаженому вигляді в зазначеному місці. Продавець сплачує всі транспортні витрати (експортні збори, плата за перевезення, розвантаження з транспорту основного перевізника у порту призначення та збори порту призначення) і бере на себе всі ризики до прибуття в пункт призначення.

DDP – доставка зі сплатою мита (з зазначенням пункту призначення)

Продавець відповідальний за доставку товару у зазначене місце в країні покупця і сплачує всі витрати, пов'язані з перевезенням товару до пункту призначення, включно з митом на імпорт та податками. Продавець не несе відповідальності за розвантаження.

Правила для морських перевезень і перевезень внутрішніми водними шляхами:

FAS – франко уздовж борту судна (з зазначенням порту відвантаження)

Товар вважається доставленим продавцем, якщо товар розташований уздовж борту судна (наприклад, біля причальної лінії або на баржі), призначеного покупцем у зазначеному порту відвантаження. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар розташовується уздовж борту судна, і з цього моменту покупець несе відповідальність за всі витрати.

FOB – франко-борт

Продавець доставляє товар на борт судна, призначеного покупцем, у зазначеному порту відвантаження, або закуповує товари, вже доставлені таким чином на судно. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар опиняється на борту судна, і з цього моменту покупець несе відповідальність за всі витрати.

CFR – вартість і фрахт

Продавець доставляє товар на борт судна. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар опиняється на борту судна. Продавець повинен укласти договір і оплатити всі витрати та фрахт, необхідні для доставки товару у зазначений порт призначення.

CIF – вартість, страхування і фрахт

Те ж саме, що й CFR, але з тим доповненням, що продавець також повинен забезпечити мінімальне страхове покриття ризику втрати товару покупцем або пошкодження товару під час перевезення.

УВАГА! Відмінності Правил Інкотермс-2010 і 2020, див Методичні рекомендації до самостійної роботи.

Застосування правил ІНКОТЕРМС надає можливості встановити:

- момент переходу права власності;
- як розподіляються обов'язки сторін з перевезення і страхування, а також із забезпечення належної упаковки товару, виконанню навантажувально-розвантажувальних робіт;
- момент переходу ризику випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця;
- як розподіляються обов'язки сторін з отримання експортних і імпортних ліцензій, проведення митних процедур;
- порядок сповіщення покупця про постачання товару і надання йому транспортних документів.

Питання для самоконтролю

1. *Які функції виконує зовнішньоекономічний договір?*
2. *Які види договорів існують у міжнародній практиці?*
3. *Яким нормативним документом регулюється порядок укладання зовнішньоекономічних договорів?*
4. *В чому полягають особливості укладання зовнішньоекономічних договорів?*
5. *Яка повинна бути структура зовнішньоекономічного договору?*
6. *В чому полягає сутність правил "Інкотермс"?*

Тема 3. Особливості відображення в обліку операцій з іноземною валютою

1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті
2. Курсові різниці – поняття, порядок визначення і відображення в обліку
3. Операції з придбання та продажу іноземної валюти

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України "Про валюту і валютні операції" від 21.06.2018 р. № 1524-IX. *Відомості Верховної Ради* (ВВР), 2018. № 30. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text
4. Положення про затвердження Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019 № 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19#Text
5. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті

В українському законодвстві є декілька означень іноземної валюти.

Іноземна валюта – це:

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

– платіжні документи в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях;

– кошти в грошових одиницях іноземних держав, міжнародних розрахункових одиницях і в діючій на території України валюті з вільною конверсією, які перебувають на рахунках і вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами (ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII).

Іноземна валюта – це:

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

б) кошти на рахунках у банках й інших фінансових установах, виражені у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема у спеціальних правах запозичення), що належать до виплати в іноземній валюті;

в) електронні гроші, номіновані в грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах (ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII).

У бухгалтерському обліку насамперед варто керуватися положеннями (стандартами) бухобліку. А профільний «інвалютний» стандарт – П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – у питанні визначення терміна «іноземна валюта» є набагато лаконічнішим: **іноземна валюта** – валюта інша, ніж валюта звітності (п. 4 П(С)БО 21).

Своєю чергою, валютою звітності, певна річ, є грошова одиниця України, тобто гривня.

Отже, у розумінні бухгалтерського законодавства **іноземна валюта** – це всі види валют, окрім гривні.

Операціями в іноземній валюті є господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті чи які потребують розрахунків в іноземній валюті. Саме таке визначення прописане в п. 4 П(С)БО 21.

Операція в іноземній валюті – це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка спричиняє проведення розрахунків в іноземній валюті.

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

Принцип єдиного грошового вимірника - це принцип, згідно з яким вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій здійснюється в єдиній грошовій одиниці – гривні.

Принцип єдиного грошового вимірника обумовлює перерахунок всіх операцій, відображених в іноземній валюті, в єдиний грошовий вимірник – гривну.

Для перерахунку валютних операцій використовується **валютний курс.**

Валютний курс – встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

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

Первинне визнання валютної операції проводиться на наступні дати:

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

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

Згодом валютний курс змінюється, що вимагає відповідного відображення статей балансу в іноземній валюті.

Статті балансу згідно з нормами П(С)БО 21 поділяються на монетарні та немонетарні.

Монетарні статті – статті балансу, які відображають грошові кошти, а

також такі активи і зобов'язання, які будуть одержані або сплачені у фіксованій (або визначеної) сумі грошей або їх еквівалентів.

До монетарних статей відносяться:

1. *Активи*

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

2. *Власний капітал*

- несплачений статутний капітал;

3. *Позиковий капітал*

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

Зміна валютного курсу безпосередньо впливає на монетарні статті, оскільки вони відображають грошові кошти або розрахунки в іноземній валюті. У зв’язку з цим діє наступне правило щодо відображення монетарних статей :

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

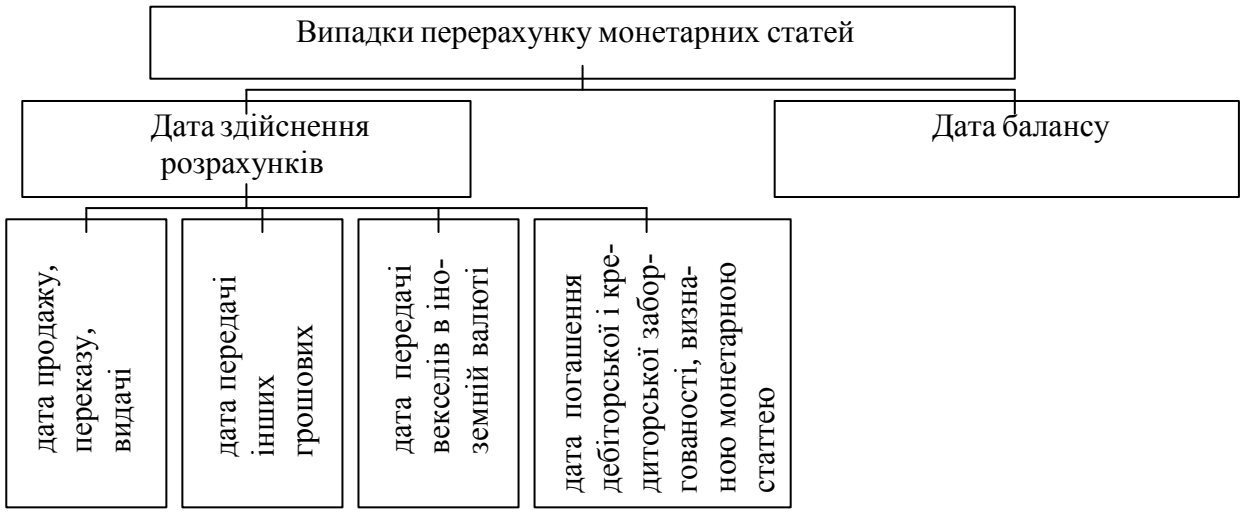

Рис. 2 Випадки перерахунку монетарних статей

Немонетарні статті – всі інші статті балансу, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів

До немонетарних статей слід віднести:

1. Активи

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

2. Власний капітал

- зареєстрований капітал;
- дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню шляхом отримання товарів (робіт, послуг).

3. Власний капітал

- зареєстрований капітал;
- резервний капітал;
- додатковий капітал;
- нерозподілений прибуток

4. Позиковий капітал

- довгострокові й поточні позики, погашення яких буде відбуватися не в грошовій формі.

Зміна валютного курсу не впливає на немонетарні статті, отже діє наступне правило щодо відображення немонетарних статей:

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

Особливу увагу при відображенні валютних операцій слід приділити відображенню авансів. П(С)БО 21 встановлені спеціальні правила щодо відображення авансів в іноземній валюті, які потребують ретельного обліку таких сум. Правила відображення авансів в іноземній валюті полягають в наступному:

1. Сума авансу, сплаченого для придбання активів і отримання робіт (послуг), при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.
2. Сума авансу, одержаного від інших осіб, при включенні до складу доходу звітного періоду, перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу.

З чим пов’язана така особливість? Вказані правила засновані на загальних правилах бухгалтерського обліку, які полягають в тому, щоб не зависити активи й доходи, тому дебіторська заборгованість, що виникла внаслідок сплати авансу, не повинна збільшуватися при зростанні курсу національної валюти і знижуватися при його зменшенні. У разі сплати авансу підприємство одержить матеріальний або нематеріальний об'єкт, якість якого не залежить від курсу валюти , тому врахований він буде за вартістю валюти на дату її перерахування, а не на дату оформлення вантажної митної декларації.

Те ж правило застосовується також для визнання доходів – доходи визнаються в сумі одержаного авансу за курсом на дату його отримання, а не за курсом на дату оформлення експортної вантажної митної декларації або підписання акту про виконання робіт (наданні послуг). Тобто підприємство фіксує курс на дату авансу, а в момент визнання доходів, який співпадає із датою переходу права власності (або дата складання вантажної митної декларації, або дата підписання акту виконаних робіт (послуг)) відображають розмір таких доходів в обліку.

2. Курсові різниці – поняття, порядок визначення і відображення в обліку

Відображення операцій в іноземній валюті ґрунтується на ключовому терміні – курсова різниця.

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

Курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями балансу.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться :

- на дату здійснення розрахунків;
- на дату балансу.

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

Рис. 3 Класифікація курсових різниць

Курсову різницю розраховують за наступною формулою:

$$Р_к = С_м (К_t - К_{t-1}),$$ (1)

де $С_м$ – сума монетарної статті в іноземній валюті; $К_t$ – валютний курс на дату оцінки монетарної статті; $К_{t-1}$ – валютний курс на дату первинної оцінки монетарної статті.

Відрізнити, коли слід відображати доходи, а коли – витрати, можливо виходячи із економічних наслідків операції: якщо зростання курсу призводить до збільшення економічних вигод підприємства – виникають доходи. Навпаки, якщо операції призводять до зменшення економічних вигод – виникають витрати. Ці правила відображені в таблиці 1.

Таблиця 1

Перерахунок статей при зміні курсу

Види статей	Збільшення курсу	Зменшення курсу
Грошові кошти	Доходи	Витрати
Дебіторська заборгованість	Доходи	Витрати
Кредиторська заборгованість	Витрати	Доходи

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

1. Якщо операція з іноземною валютою та розрахунки за нею проводилися в одному і тому ж періоді, це період між датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою фактичного здійснення розрахунків.
2. У разі, якщо операція з іноземною валютою та подальші розрахунки

проводилися у різних періодах, можуть бути виділені такі періоди:

- період між датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період;
- період між датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою фактичного здійснення розрахунку;
- період між датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою складання бухгалтерського звіту за звітний період - якщо розрахунки не були проведені в наступному кварталі.

3. Операції з придбання та продажу іноземної валюти

Операції з придбання валюти проводяться виключно на міжбанківському валютному ринку через уповноважені банки, які купують іноземну валюту за дорученням клієнтів з метою її переказу за межі України.

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

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

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

- договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства України, або інший документ, який згідно з чинним законодавством України має силу договору;
- акт (прийому-передачі тощо) або інший документ, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності;
- документи, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором).

Купівля, обмін іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну товари (які відповідно до законодавства підлягають митному оформленню) здійснюються суб'єктом ринку за наявності в реєстрах митних декларацій інформації про ввезення та випуск у вільний обіг на митній території України товарів за відповідним зовнішньоекономічним договором клієнта-резидента.

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

- договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог законодавства України, або інший документ, який згідно із законодавством України має силу договору;
- договір, який передбачає продаж цієї продукції нерезиденту за межами України та зарахування виручки від продажу зазначеної продукції на рахунки цього резидента в уповноважених банках, або документи, які підтверджують потребу використання ним цієї продукції для власних потреб за межами України, якщо цей резидент виробляє продукцію, виконує роботи, надає послуги за межами України;
- документи, передбачені для: документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором).

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

а) заявки з розрахунком витрат:
- на відрядження за кордон;
- на експлуатаційні витрати транспортних засобів, які виконують рейси за кордон;

б) документи, які мають силу договору і можуть використовуватися контрагентами-нерезидентами згідно з міжнародною практикою:
- для оплати участі в міжнародних виставках, конгресах, симпозіумах, конференціях та інших міжнародних зустрічах;
- для оплати за навчання, лікування, патентування;
- для сплати обов'язкових платежів, установлених законодавством іноземних держав;
- для відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів іноземних держав;

в) укладені трудові договори (контракти) з нерезидентами;

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

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

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

е) договори про отримання резидентами благодійної допомоги від

нерезидентів, якщо ними передбачено повернення благодійної допомоги в розмірі невикористаного залишку або в разі нецільового використання цієї допомоги за умови, що кошти, які надійшли в Україну як благодійна допомога, були повністю продані на міжбанківському валютному ринку;

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

ж) перелік документів для повернення коштів у разі відкликання банками-нерезидентами розрахункових документів.

У бухгалтерському обліку необхідно виділити наступні особливості відображення операцій з придбання валюти:

- грошові кошти в національній валюті, перераховані для придбання валюти, до моменту отримання валюти враховуються на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";
- у разі, якщо курс Національного банку України на дату зарахування валюти відрізняється від комерційного курсу продажу (МБВР), така різниця відображається у складі інших доходів чи витрат на рахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" або на рахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

Відповідно, доходи, що відображаються на рахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" виникають у разі перевищення курсу НБУ над курсом придбання валюти (МБВР), а витрати, що відображаються на субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" – у разі, якщо курс придбання валюти (МБВР) перевищує курс НБУ.

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання іноземної валюти.

Приклад 1. Підприємство подало заяву до банку на придбання 2400 долл. за курсом міжбанківської валютної біржі 27,3 грн/ $1. Для цього було перераховано до банку 65520 грн. Курс НБУ на дату зарахування валюти – 27,0 грн/$1. Комісійна винагорода банку – 1 %. Відобразимо ці події в бухгалтерському й податковому обліку.

Таблиця 2

Відображення операцій із придбання валюти

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи, грн.	Вит-рати, грн.
		дебет	кредит			
1	Перерахування гривень на придбання валюти	333	311	65520	–	–
2	Зарахування валюти на рахунок підприємства за курсом 27,0 грн/$1 (2400 х 27,0= 64800,0)	312	333	64800,0	–	–
3	Відображення комісійної винагороди у складі витрат (2400 х 27,0 х 1% = 648,0)	92	685	648,0	–	648,0

4	Перерахування комісійної винагороди банку	685	333	648,0	–	–
5	Відображена у складі витрат різниця між вартістю валюти за курсом міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок (27,3-27,0) х 2400=720)	942	333	720,0	–	720,0
6	Повернення невикористаних гривень	311	333	72,0	–	–

У податковому обліку операції з придбання валюти обліковуються наступним чином (п.153.1.4 Податкового кодексу):

- у разі придбання іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається позитивна або від'ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким придбається іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти;
- до витрат відносяться витрати на сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з придбанням іноземної валюти.

Слід відзначити, що у податковому обліку з’являється термін «балансова вартість».

У процесі здійснення господарської діяльності суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності постійно здійснюють операції з продажу іноземної валюти. Іноземна валюта може продаватися за ініціативою організації для отримання коштів у національній валюті з метою розрахунків з іншими організаціями-резидентами. У 2018 році це було обов’язковим у розмірі – 50% отриманої від нерезидента валютної виручки. У 2020 році ця процедура призупинена.

Продаж іноземної валюти – операція з продажу іноземної валюти за гривні. Суб'єкти валютного ринку мають право здійснювати купівлю, продаж іноземної валюти винятково на міжбанківському валютному ринку України.

На практиці продаж інвалюти зазвичай передбачає, що банк за дорученням клієнта (чи без доручення у випадку обов'язкового продажу валюти) продає на міжбанківському валютному ринку іноземну валюту, а виручену від продажу суму гривень зараховує на поточний гривневий рахунок клієнта.

Іноземна валюта на рахунку підприємства обліковується за балансовою вартістю.

Балансова вартість валюти – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції чи на дату складання балансу (п. 4 П(С)БО 15 "Дохід"). Причому офіційний валютний курс – курс валюти, офіційно встановлений НБУ (ст. 1 р. І Закону України "Про Національний банк України" від 20.05.1999 р. № 679-XIV).

Датою здійснення господарської операції у цьому разі є дата продажу

іноземної валюти. Так, у виписці банку вказуватиметься дата, коли така інвалюта безпосередньо була продана. А тому курсом НБУ на цю дату й слід керуватися. Водночас зауважимо: у такому випадку потрібно брати курс НБУ на початок дня дати продажу інвалюти (п. 5 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"):

"Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)".

Продається іноземна валюта банком на міжбанківському валютному ринку, тобто за курсом МВРУ. Унаслідок продажу валюти може виникати різниця між ціною продажу валюти та її балансовою вартістю:

Зауважимо: ціна продажу – це фактична сума гривень, виручена від продажу іноземної валюти.

Отримана різниця підлягає відображенню в бухгалтерському обліку. Звісно, якщо різниці немає, тобто ціна продажу дорівнює балансовій вартості, в обліку її не відображають. У разі якщо ціна продажу валюти більша за її балансову вартість (додатна різниця), матимемо дохід. Коли ціна продажу менша за її балансову вартість (від'ємна різниця), - витрати.

Дохід обліковується на субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", витрати - на субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" (див. Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291).

Приклад 2

1000 дол. США продали за 28760 грн.

Отже, ціна продажу становить 28760 грн.

Курс НБУ на початок дня дати продажу - 28,060 грн за 1 дол. США.

Балансова вартість валюти - 28060 грн (28,060 * 1000).

Різниця між ціною продажу та балансовою вартістю становить 700 грн (28760 - 28060).

Оскільки різниця додатна, матимемо дохід від продажу валюти, який обліковуватиметься на субрахунку 711.

Крім того, слід зауважити: для обліку іноземної валюти на розподільчому рахунку наказом Мінфіну України від 18.06.2015 р. № 573 (набрав чинності 24.07.2015) до Плану рахунків було введено субрахунок 316 "Спеціальні рахунки в іноземній валюті" (див. матеріал "Інвалюта на розподільчому рахунку: як застосовувати субрахунок 316" газети № 166/2015).

Згідно з Інструкцією № 291, цей субрахунок призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу чи додатковому попередньому контролю, у т.ч. сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства. Отже, Мінфін воліє бачити рух коштів на

розподільчому рахунку в обліку підприємства.

Наразі немає єдиної позиції стосовно того, чи є розподільчий рахунок власністю підприємства. Одні спеціалісти стверджують, що розподільчий рахунок все ж є власністю підприємства. Аргументують вони власну позицію таким принципом бухгалтерського обліку, як превалювання суті над формою. Адже інвалютні кошти вже надійшли підприємству, хоча й прямо використати їх воно не може (фактично за аналогією до придбаного товару, який, не надійшовши на склад, продається іншому підприємству). Такі спеціалісти рекомендують відображати в бухобліку операції на розподільчому рахунку, у тому числі – розраховувати за коштами на ньому курсові різниці.

Стверджувати, що викладена вище позиція не має права на життя, некоректно. Тому бухгалтер повинен самостійно визначити, відображатимуться в бухобліку підприємства операції з розподільчого рахунка, чи ні. Головне, аби в бухобліку був дотриманий принцип послідовності, і вибраний підхід стосувався всіх операцій.

Ми, своєю чергою, звертаємо увагу: активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому (п. 3 НП(С)БО 1). Тим часом грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках і депозити до запитання (п. 3 НП(С)БО 1).

При самостійно ухваленому рішенні про продаж валюти підприємство подає заявку в уповноважений банк.

У бухгалтерському обліку необхідно виділити наступні особливості відображення операцій з продажу валюти:

- іноземна валюта до моменту її продажу відображається на рахунку 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті";
- при зміні курсу НБУ підчас знаходження коштів в іноземній валюті на транзитному рахунку банка необхідно здійснити перерахунок іноземної валюти і результати перерахунку відображати у складі курсової різниці на рахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" – при зростанні курсу іноземної валюти; на рахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці" – при зниженні курсу іноземної валюти;
- результати від продажу – доходи чи витрати, які розраховуються як різниця між сумою, одержаною від продажу валюти, та балансовою вартістю валюти, відображаються відповідно або на рахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", якщо різниця позитивна, або на рахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти", якщо різниця від'ємна.

Розглянемо приклад відображення операцій з продажу іноземної валюти.

Приклад 3. Підприємство здійснює продаж 3000 дол. Валютний курс на дату отримання валюти та списання її з валютного рахунку складає 27,2 грн/$1. Курс продажу валюти на міжбанківській валютній біржі становить 27,26 грн/$1. Валютний курс на момент продажу – 27,25 грн/$1.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 3).

Таблиця 3.

Відображення операцій із продажу валюти

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи, грн	Витрати, грн
		дебет	кредит			
1	Списання іноземної валюти для продажу (3000 х 27,2 =39600)	334	312	79964,4	0	0
2	Зарахування суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	377	38984,4	0	0
3	Відображення комісійної винагороди банку (3000 х 27,26 х 2% = 1635,6)	92	377	1635,6	0	1635,6
4	Відображення курсової різниці між вартістю валюти за курсом на дату списання і вартості валюти за курсом на момент продажу (3000 х 27,25 – 3000 х 27,2=150)	334	714	150,0	150,0	0
5	Відображення у складі доходів різниці між комерційним курсом МБВР та курсом НБУ, який діяв на дату продажу (27,26 -27,25)х 3000 = 30,0)	377	711	30,0	30,0	0
6	Відображений залік зобов'язань із продажу валюти	377	334	39374,4	0	0

У податковому обліку слід виділити наступні особливості відображення операцій з іноземною валютою (п.153.1.4 Податкового кодексу):

- при здійсненні операцій з продажу іноземної валюти до складу доходів чи витрат включається позитивна чи від'ємна різниця між доходом від продажу, який розраховується виходячи із комерційного курсу МБВР, та балансовою вартістю валюти;
- комісійна винагорода банку включається до складу витрат і визнаються витратами у тому періоді, в якому вони були здійснені.

Питання для самоконтролю

1. *Що таке валютний курс?*
2. *Як відображаються операції в іноземній валюті при первинному визнанні?*
3. *Що таке монетарні й немонетарні статті?*
4. *Що таке курсові різниці, в яких випадках вони відображаються?*
5. *Які правила діють щодо відображення авансів?*
6. *Які періоди можна виділити щодо перерахунку заборгованості в іноземній валюті?*

7. Які документи підтверджують обґрунтованість придбання валюти?

8. Які особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання валюти?

9. Які особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу валюти?

10. Які особливості відображення в податковому обліку операцій з продажу валюти?

Тема 4. Облік та оподаткування імпортних операцій

1. Поняття імпортних операцій та їх документальне оформлення
2. Оподаткування імпортних операцій
3. Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.
3. Наказ "Про затвердження Форми декларації митної вартості та Правил її заповнення", затв. Мінфін. України від 24.05.2012 № 599. URL: http://sfs.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/kontrol-mitnoi-vartosti/62484.html.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text
5. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
6. Порядок декларування митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України, затв. Кабміном України від 28 серпня 2003 р. № 1375. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/2617408.
7. Порядок обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи», затв. Мінфіном України від 15.07.2015 № 552. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0241-16.

1. Поняття імпортних операцій та їх документальне оформлення

Значна частка вітчизняних підприємств проводить **імпортні операції** – комерційну діяльність, пов'язану із закупівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» містить наступне визначення імпорту:

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

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

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

Митна декларація складається на бланку єдиного адміністративного документу або митної декларації М-16.

Законодавством України передбачено два варіанти декларування товарів:

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

Митна декларація заповнюється на кожну товарну партію. За товарну партію береться певна кількість однорідного товару, відправлена по одному контракту в одному напрямі, оформлена одним транспортним документом і одним рахунком-фактурою. За наявності в партії декількох найменувань використовуються додаткові листи.

Обов'язковими документами при імпорті також є:

- контракт;
- документи імпортної фірми-постачальника;
- транспортно-експедиційні документи на навантажувально-розвантажувальних роботи і транспортні послуги;
- документи на послуги із зберігання товару;
- розрахункові документи на сплату мита, зборів та інших податків;
- сертифікати походження – документи, необхідні для підтвердження країни-виробника товару. Сертифікат описує товар. Він може бути випущений і підписаний Торгівельною палатою або завірений консульством країни-імпортера.

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій слід враховувати вимоги, встановлені законодавством, щодо термінів проведення таких розрахунків.

Порядок здійснення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності регулюється Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті".

Згідно з вказаним Законом термін поставки товарів не повинен

перевищувати 180 днів з моменту здійснення авансового платежу або виставляння векселя на користь постачальника продукції, що імпортується (робіт, послуг). Перевищення такого терміну потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. Періодично відбивається скорочення такого терміну до 90 днів, що відображається в законодавчих нормах.

Порушення вказаної законодавчої норми спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від митної вартості товарів та продукції, яка не отримана у вказаний строк.

УВАГА! Питання реєстрації субєкта зовнішньоекономічної діяльності до моменту здійснення митного оформлення виноситься на самостійне опрацювання.

2. Оподаткування імпортних операцій

Ключовим моментом процедури митного оформлення товарів, що імпортуються, та їх подальшого оподаткування, є встановлення митної вартості товару.

Митна вартість товару – це вартість товару, визначена в національній валюті шляхом перерахунку суми контракту в іноземній валюті за курсом НБУ на дату імпорту.

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

При переміщенні товарів через митну межу України сплачуються митні платежі, які включають митні платежі.

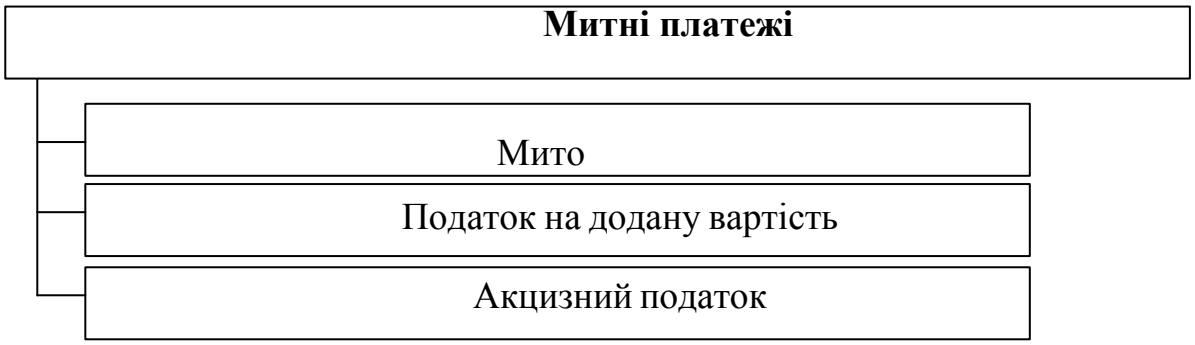

Рис. 3 Склад митних платежів

Мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом. Об’єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами.

Митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України.

Тобто розмір мита для різних груп товарів різний – він залежить від того, до якої групи відноситься такий товар.

В Україні застосовуються такі види ставок мита:

1) адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування;
2) специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
3) комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Акцизний податок справляється тільки в тому разі, якщо імпортовані товари відносяться до групи підакцизних товарів.

До підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Базою оподаткування акцизним податком є вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

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

$$Са = См\ (Н)\ х\ А, \qquad (2)$$

де *Са* – сума акцизного податку; *См* – митна вартість; *Н* – кількість товару; *А* – ставка акцизного податку.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Товари, що ввозяться на територію України, підлягають обкладенню податком на додану вартість (ПДВ).

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

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до цієї іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення.

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

послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку. Податок на додану вартість розраховують за формулою:

$$ПДВ = (См+Са+Т) \times 20\%/100; \quad (3)$$

де *ПДВ* – сума податку на додану вартість;

Т – мито.

ПДВ, сплачений підчас імпортування, включається до складу податкового кредиту. Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями , а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України - дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були включені отримувачем таких послуг до податкової декларації попереднього періоду.

Оподаткування податком на прибуток

Порядок оподаткування операцій в іноземній валюті проводиться відповідно до п.153.1 ст.153 Податкового кодексу.

Вказаними нормами встановлено два основних правила, які можуть бути застосовні підчас відображення імпортних операцій:

1) Витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату здійснення операції з такого придбання, а в частині раніше проведеної оплати - за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати.

2) Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Тобто правила, встановлені щодо відображення курсових різниць у П(С)БО 21, застосовуються для відображення доходів та витрат в податковому обліку.

3) Підчас придбання товарів витрати не відображаються до моменту їх реалізації (тобто до моменту визнання доходів від їх реалізації) (п.138,4 Податкового Кодексу).

3. Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій

Основними завданнями бухгалтерського обліку імпортних операцій є:

- перевірка правильності документального оформлення товарних і

розрахункових операцій;

- дотримання вимог валютного і митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпортних товарів;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Облік імпортних товарів має ряд особливостей, до яких належить:

- обов'язкове декларування імпортних операцій при перетині митної території України;
- формування вартості імпортованих товарів з урахуванням наступних витрат:
  - митні платежі;
  - оплата послуг митного брокера;
  - витрати на сертифікацію імпортних товарів;
  - витрати на зберігання товарів на митно-ліцензійному складі;
  - транспортно-заготівельні витрати.
- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях,
- розрахунок вартості імпортованих товарів залежить від курсу НБУ та від послідовності розрахунків за імпортовані товари:
  - у випадку, якщо перша подія є отримання товарів, їх вартість відображається в обліку за курсом НБУ на дату отримання товарів (курс вантажної митної декларації);
  - у випадку, якщо першою подією є перерахування авансу, вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату авансу.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками", облік на якому ведеться як в національній, так і в іноземній валюті.

У разі виникнення заборгованості за імпортовані товари виникає необхідність розрахунку курсової різниці на дату балансу та на дату погашення заборгованості за товар.

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

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпортних товарів.

Приклад 1.

Підприємство імпортувало товар вартістю 1000 дол. На митниці були сплачені: ПДВ - 20%; мито -2%.

На момент оформлення вантажної митної декларації курс НБУ склав 27,3 грн

за долар. На кінець кварталу курс НБУ склав 27,4 грн за долар. Товар оплачений в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 27,35 грн за долар. Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл. 4).

Таблиця 4

Відображення операцій із придбання товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримання товару (1000 х27,3 =27300,0)	28	632	27300
2	Сплата мита (1000 х27,3 х2% =546,0)	377	311	546
4	Включення мита у вартість товарів	28	377	546
5	Сплата ПДВ ((1000 х 27,3 +546) х 20% = 5569,2)	377	311	5569,2
6	Включення суми ПДВ до податкового кредиту	641	377	5569,2
7	Відображення курсової різниці на дату балансу (1000 х 27,4 – 1000 х 27,3 = 100,0)	945	632	100
8	Оплата продукції (1000 х27,35 = 13350,0)	632	312	27300
9	Відображення курсової різниці на дату оплати (1000 х 27,35- 1000 х 27,4 =50,0)	632	714	50

У наведеному прикладі курсові різниці розраховують у наступних випадках:

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

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпортних товарів на умовах передплати.

Приклад 2. Підприємство перераховує постачальнику матеріалів аванс в сумі 2000 дол. США за курсом НБУ − 27,3 грн. за долар, матеріали одержані на суму 1000 дол. за курсом НБУ 27,40 грн. за долар. Остаточна оплата матеріалів відбулася в наступному кварталі. Курс НБУ на кінець кварталу склав 27,35 грн. за долар., курс НБУ на момент оплати − 27,2 грн. за долар. На митниці були сплачені: ПДВ − 20%; мито − 3%.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл. 5).

Таблиця 5

Відображення операцій із придбання товарів на умовах авансу

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Доходи	Витрати
		Дебет	кредит			
1	2	3	4	5	6	7
1	Перерахування авансу (2000 х 27,3 = 54000)	371	312	2000$ 54000,0	–	–
2	Отримання матеріалів (2000 х 27,3+ 1000 х 27,4 = 81400)	20	632	81400	–	81400*
3	Сплата мита (3000 х27,4х 3% = 2466,0)	377	311	2466,0	–	–
4	Сплата ПДВ (3000 х 27,4+ 3000 х 27,4х 3%) х20% =16933,2)	377	311	16933,2	–	–
5	Включення мита у вартість матеріалів	20	377	2466,0	–	2466,0*
6	Включення суми ПДВ на підставі ВМД до податкового кредиту	641	377	16933,2	–	–
7	Залік перерахованого раніше авансу	632	371	54000,0	–	–
8	Відображення курсової різниці на дату балансу (1000 х 27,35- 1000 х 27,4 =50,0)	632	714	50,0	50.0	–
9	Перерахування остаточної оплати постачальнику (1000 х 27,2 =13200,0)	632	312	1000,0$ 27200,0	–	–
10	Відображення курсової різниці на дату проведення розрахунків (1000 х 27,2- 1000 х 27,35 = 150,0)	632	714	150,0	150,0	–

* вартість матеріалів буде віднесена до витрат підчас їх використання (продажу).

У наведеному прикладі частина вартості імпортованих матеріалів, що сплачена авансом, перераховується у гривні за курсом НБУ на дату авансу, а частина − за курсом НБУ на дату отримання імпортних матеріалів, тобто вартість імпортованих матеріалів розраховується за двома курсами.

У даному разі курсові різниці розраховуються:

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

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

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

Питання для самоконтролю

1. *Що мається на увазі під імпортними операціями?*
2. *Які митні процедури при здійсненні імпортних операцій?*
3. *Які податки і збори сплачуються на митниці при імпортуванні товарів?*
4. *За яким валютним курсом перераховується у валюту звітності контрактна вартість імпортних товарів, одержаних за попередньою оплатою?*
5. *Як оформляється приймання імпортних товарів в разі виявлення дефектів або недостач?*

Тема 5. Облік та оподаткування експортних операцій.

1. Поняття, умови, документальне оформлення експортних операцій.
2. Бухгалтерський облік експортних операцій.
3. Особливості оподаткування експортних операцій.
4. Міжнародні стандарти якості продукції та послуг, що пропонуються на експорт.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. нак. Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text
5. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
6. Порядок декларування митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України, затв. Кабміном України від 28 серпня 2003 р. № 1375. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/2617408.
7. Порядок заповнення податкової накладної, затв. нак. Мінфіну України від 31.12.2015 р. № 1307. № https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-

16#Text

1. Поняття, умови, документальне оформлення експортних операцій

Експорт – це остаточне вивезення товару, тобто митний режим, за яким українські товари випускаються у вільний обіг за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення (ч. 1 ст. 82 Митного кодексу України, МКУ). При цьому вони фізично уже можуть бути вивезені за межі митної території, але перебувати ще під митним контролем (ч. 1 ст. 83 МКУ). У ст. 1 Закону "Про ЗЕД" від 16.04.1991 р. № 959 поняття експорту розглядається ширше і охоплює будь-який продаж товарів іноземному суб'єкту господарювання навіть і без обов'язкового їх вивезення за митний кордон. До експорту товарів за цим законом належить і **реекспорт** – зворотній вивіз товару, який був раніше ввезений на митну територію України (імпортований).

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

Як розпочати експорт товарів Спершу необхідно пройти акредитацію на митниці та отримати там обліковий номер, якщо цього ще не було зроблено. Робиться це на основі заяви 1-ЗЕД. Процедуру проходять лише однин раз. Далі для організації експорту товару необхідно виконати наступні дії (ч. 2 ст. 83 МКУ):

- подати контролюючому органу необхідні документи на товари. Серед них можуть бути сертифікат якості товару. Для сільськогосподарської продукції (групи 1-25 УКТ ЗЕД) це ще й сертифікат походження товару (EUR-1), фітосанітарний сертифікат, карантинний сертифікат, міжнародний ветеринарний сертифікат;

- сплатити мито, якщо воно існує (бувають і безмитні режими);

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

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

Основою обліку експортних операцій є договір постачання. Документальне оформлення експорту Експорт товарів у залежності від обставин і умов ЗЕД-контракту може супроводжуватися наступними первинними документами: інвойс (рахунок-фактура), виставлений на покупця-нерезидента – для ЗЕД це буде первинним документом, що не заперечують і податківці (лист ГУ ДФС у м. Києві від 31.03.2017 р. № 6964/10/26-15-14-05-04-22); накладні, пов'язані з попереднім придбанням товару; калькуляції, якщо продукція (товари) були виробленім самим постачальником; товаротранспортні документи – автомобільна CMR, авіанакладна Air Waybill, коносамент Bill of Lading, залізнична накладна Rail Waybill; акт приймання-передачі товару; навантажувальні відомості, пакувальні аркуші; Carnet TIR – книжка міжнародних дорожніх перевезень (за наявності). Однак, головним серед первинних документів, який спричиняє податкові наслідки – вантажна митна декларація (ВМД). Вантажна митна декларація при експорті Експортна митна декларація (літерний код ЕК) охоплює митні режими вивезення, а саме: експорт, реекспорт, тимчасове вивезення, митний склад. Наприклад, Вантажна митна декларація з кодом ЕК10АА – це звичайна ВМД на вивезення товару в режимі експорту. На подачу ВМД відводиться 10 днів з дати доставки товарів до митного органу. Якщо товар протягом 30 днів не потрапляє до митного режиму чи на склад тимчасового зберігання, то він переходить у власність Державної митної служби.

УВАГА! Питання визнання доходу та передача ризиків та вигод з товаром при експорті див. Методичні рекомендації до практичної роботи.

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій треба враховувати вимоги, встановлені Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", згідно до якого виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках в терміни виплати заборгованостей, вказані в контракті, але не пізніше 180 календарних днів (дуже часто строки розрахунків скорочують до 90 днів) з дати митного оформлення (виписки ввізної вантажної митної декларації) або з моменту підписання акту або будь-якого іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

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

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

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

Щодо валютного контролю експортних операцій, то на 2020 рік ситуація наступна:

• 365 кал. днів – це граничний строк розрахунків за ЗЕД-контрактом, тобто термін часу, за який має відбутися його закриття (п. 21 розділу II постанови правління НБУ від 02.01.2019 р. № 5). Наприклад, якщо на експорт був відвантажений товар, то покупець має протягом цього часу повністю розрахуватися. Даний строк не застосовується щодо операцій, які менші 400 тис. грн (до 28 квітня 2020 року – 150 тис. грн);

• обов'язкового продажу виручки експортерами по ЗЕД-контрактах – немає. Скасований ще у 2019 році. Вся виручка залишається на рахунку експортера (постанова правління НБУ від 06.02.2019 р. № 35).

2. Бухгалтерський облік експортних операцій

Основними завданнями обліку експортних операцій є:

• формування достовірної інформації про реалізацію експортованих товарів;

• своєчасне виявлення і правильне визначення експортних операцій;

• формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями і посередниками;

• формування достовірної інформації про курсові різниці.

Бухгалтерський облік експортних операцій залежить від того, яка господарська подія є першою – продаж (відвантаження) продукції чи отримання пе-редоплати з подальшим відвантаженням. Розглянемо окремо кожну з цих ситуацій.

Якщо перша подія – відвантаження товару

Відповідно до п. 8 ПБО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

покупцеві передано ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

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

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

У бухгалтерському обліку при визнанні доходів слід керуватися п. 5 П(С) БУ 21 "Вплив змін валютних курсів", згідно з яким операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – дату визнання доходів.

Курсові різниці рахуються лише по монетарним статтям, тобто у випадку, коли зобов’язання погашається грошима. Якщо отримано аванс, то стаття немонетарна, так як такі зобов’язання погашаються товарами.

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається по дебету рахунку 362 "Розрахунки з

іноземними покупцями" і кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації".

Витрати по експортних операціях списуються у звичайному порядку – по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредиту рахунку 28 "Товари" або рахунку 26 "Готова продукція".

Розглянемо приклад відображення операцій з експорту продукції в бухгалтерському обліку.

Приклад 3. Підприємство відвантажило продукцію вартістю 1 000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження складав 23,3 грн. за долар. Собівартість продукції - 8000 грн. На кінець кварталу курс НБУ склав 23,4 грн. за долар. Продукція сплачена в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 23,45 грн. за долар. На митниці було сплачено мито – 5%.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (табл. 6).

Таблиця 6

Відображені операції із експорту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Відвантаження продукції (1000 х 23,3=23300,0)	362	701	23300,0
2	Списана собівартість продукції	901	26	8000,0
3	Нараховане мито (1000 х 23,3 х 5% =1165,0)	93	377	1165,0
4	Сплачено мито	377	311	1165,0
5	Відображена курсова різниця на дату балансу (1000 х 23,4 – 1000 х 23,3 = 100,0)	362	714	100,0
6	Оплата продукції покупцем (1000 х 23,45= 23450,0)	312	362	23450,0
7	Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості (1000 х 23,45 – 1000 х 23,4 = 50,0)	362	714	50,0

При відображенні експортних операцій з отриманням авансу дохід перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу (п.6 П(С)БО 21). Це означає, що доходи визнаються на дату відвантаження товарів, що експортуються, але при цьому визначаються за курсом НБУ, встановленим на дату авансу. У випадку, якщо сума авансу є частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу, обсяг такого перевищення визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Розглянемо приклад відображення операцій за експортом продукції на умовах передплати в бухгалтерському обліку.

Приклад 4. Підприємство одержало від покупця аванс – 1 000 дол. у розмірі вартості поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ складав 23,15 грн за 1 долар. На кінець кварталу курс НБУ досяг 23,2 грн. за 1 долар. На момент відвантаження товарів, яке відбулося в наступному кварталі, курс НБУ був 23,10 грн за долар. На митниці було сплачено мито – 4 % відобразити операції в бухгалтерському обліку (табл. 7).

Таблиця 7

Відображені операції із експорту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання авансу (1000 х 23,15= 23150,0)	312	681	23150,0
2	Відвантаження продукції (1000 х 23,15 = 23150,0)	362	701	23150,0
3	Нараховано мито (1000 х 23,1 х 4% = 926,0)	93	377	926,0
4	Сплачено мито	377	311	926,0
5	Здійснення заліку заборгованості	681	362	23150,0

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

Підставою для обліку експортних товарів і їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні й банківські документи.

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

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

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

Експорт послуг відрізняється від експорту товарів наступним:

- підтвердженням надання послуги є акт надання послуг або інший визначений сторонами документ. Дохід визнається частинами відповідно до пп.

10-14 П(С)БО 15 “Дохід”;

- дохід визнається на дату підписання акта та на кожну дату балансу з урахуванням ступеня завершеності операції за вимогами пп. 10-14 П(С)БО 15.

3. Особливості оподаткування експортних операцій

Експортні операції оподатковуються такими податками:

Оподаткування експорту товарів

Податок	Ставка	Як оподатковується
ПДВ	0%	Для експорту основний варіант. Застосовується на підставі пп. 195.1.1 ПКУ. Як наслідок застосування нульової ставки при експорті може з’являтися від’ємне значення ПДВ. Це дає право на відшкодування ПДВ з боку держави. Врахувати слід наступне: • **дата виникнення податкового зобов’язання** (нульового) – дата оформлення ВМД (пп. “б” п. 187.1 ПКУ). Такою датою є дата завершення процедури митного оформлення і саме на цю дату виникають ПДВ-зобов’язання, що доводить наявність на всіх аркушах відбитки особистої номерної печатки посадової особи митного органу. Якщо ВМД електронна, то вона має бути перетворена у візуальну форму (індивідуальна податкова консультація ДФС від 05.04.2019 р. № 1467/6/99-99-15-03-02-15/ІПК). Якщо дата оформлення ВМД та дата фактичного вивезення товару не збігається, то все одно датою виникнення податкового зобов’язання є дата оформлення ВМД, що підтверджує факт перетинання митного кордону (індивідуальна податкова консультація від 14.09.2020 р. № 3843/ІПК/99-00-05-06-02-06); • податкова накладна складається на дату виникнення податкового зобов’язання та реєструється у загальній терміни, тобто на дату оформлення митної декларації; база оподаткування – договірна вартість з урахуванням загальнодержавних податків і зборів, але не нижче ціни придбання (ввезення) таких товарів у постачальника – резидента або нерезидента (індивідуальна податкова консультація ДФС від 03.04.2019 р. № 1422/6/99-99-15-03-02-15/ІПК); • **ставка ПДВ 0%** застосовується до всієї суми операції навіть якщо ціна експорту нижча за ціну придбання товару (узагальнююча консультація, наказ Мінфіну від 03.08.2018 р. № 673); • **експортна “нульова” податкова накладна** має умовний індивідуальний податковий номер покупця “300000000000”, податковий номер покупця не заповнюється, податкова накладна не видається покупцю (тип причини “07”), код ставки ПДВ “901”.
	Без ПДВ	Існують звільнення від ПДВ при експорті товари у 2020-2021 роках (п. 63 підрозд. 2 Перехідних положень ПКУ). На такі товари не поширюється відшкодування податкового кредиту з ПДВ. Це експорт соєвих бобів, експорт насіння свиріпи або ріпаку.
Податок на прибуток	18%	Все враховується за даними бухгалтерського обліку. Якихось специфічних курсових різниць немає.
Єдиний податок	3(5)% для 3	Дохід від експорту включається у дохід платника єдиного податку. При цьому: дохід визнається тільки по даті зарахування іноземної валюти

	групи	на рахунок платника податку за курсом НБУ (п. 292.6 ПКУ); рахуються тільки додатні курсові різниці. Від'ємні курсові різниці не зменшують суму доходу платника податку (роз'яснення ДПС 108.01.02 ЗІР, а також ІПК від ДФС від 22.12.2017 р. № 3111/ІПК/18-28-12-04-20).

- **Оподаткування податком на прибуток**

Оподаткування експортних операцій податком на прибуток регулюється Податковим Кодексом – ст.153 п.153.1.1.

Згідно до вказаних норм доходи, отримані/нараховані платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів згідно з цим розділом, а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання.

Таким чином, в податковому обліку підприємства для відображення доходів використовується курс НБУ на дату першої із подій – отриманню валютної виручки у вигляді авансу або відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг). При цьому дата визнання доходів – дата відвантаження товарів.

У декларації про прибуток підприємства вказана сума доходу відображається у складі сукупних доходів від продажу.

- **Оподаткування податком на додану вартість**

Податок на додану вартість. Відповідно до п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу операції платників податків з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ. Такі операції оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою (пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Кодексу).

Зверніть увагу! На дату оформлення МД, складеної за фактом вивезення товарів за межі митної території України, платник має скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений Кодексом термін.

Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за операціями з постачання товарів у разі їх експорту є дата оформлення митної декларації (далі – МД), що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства (пп. «б» п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу). Слід зазначити, що згідно з п. 187.11 цієї статті попередня (авансова) оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України, не змінює значення податкових зобов'язань платника податку експортера. Тобто, отримавши попередню оплату за товар, який буде експортовано в майбутньому, експортер не нараховує податкові зобов'язання з ПДВ. Таким чином, лише після належного оформлення МД, складеної за фактом вивезення товарів за межі митної території України, платник зобов'язаний на дату такого оформлення скласти податкову накладну, в якій нарахувати ПДВ за нульовою ставкою, та зареєструвати її в ЄРПН.

Постає питання: за яким валютним (обмінним) курсом Нацбанку України визначається вартість товарів (база оподаткування) при складанні податкової

накладної у разі експорту товарів.

У відповіді, наведеній у підкатегорії 101.09 ЗІР, зазначено, що датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ є дата оформлення МД, яка відображає завершення процедури митного оформлення експортної операції, що визначається за фактом проставлення посадовою особою митного органу на всіх аркушах такої декларації відбитку особистої номерної печатки, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, а в разі електронного декларування — за фактом засвідчення електронним цифровим підписом посадової особи митного органу електронної митної декларації після перетворення її у візуальну форму. На дату виникнення податкового зобов'язання платник ПДВ – експортер складає податкову накладну з урахуванням офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів, який встановлено Нацбанком України у попередній робочий день.

Підставами для такого висновку є:

ст. 155 Митного кодексу, згідно з якою митне оформлення вважається завершеним після виконання всіх митних формальностей, визначених цим Кодексом, відповідно до заявленого митного режиму, що засвідчується органом доходів і зборів шляхом проставлення відповідних позначок на документах (включаючи МД);

п. 16 Положення № 450, відповідно до якого МД вважається оформленою у разі проставлення відповідної печатки (відмітки – для електронної МД);

п. 6 Положення № 496, відповідно до якого офіційний курс гривні до іноземних валют, зазначених у додатку 1 до цього Положення (долари США, євро, російські руб-лі тощо), починає діяти наступного робочого дня після встановлення (встановлений на останній робочий день тижня або на передсвятковий день діє протягом наступних вихідних або святкових днів; установлений в останній робочий день тижня або в передсвятковий день починає діяти в перший робочий день наступного тижня чи в перший післясвятковий робочий день). Водночас офіційний курс гривні до іноземних валют, зазначених у додатку 2 до Положення № 496 (донги, ларі тощо), встановлюється в останній робочий день місяця та починає діяти з першого числа наступного календарного місяця і діє до кінця цього місяця.

Отже, на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку – експортер має скласти податкову накладну (з визначенням бази оподаткування з урахуванням офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів, який встановлено Нацбанком України у попередній робочий день – для валют, зазначених у додатку 1 до Положення № 496) в електронній формі та зареєструвати її в ЄРПН у термін, установлений Податковим кодексом (п. 201.1 Кодексу).

У верхній лівій частині податкової накладної, складеної на операції з експорту товару, у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин» проставляється позначка «Х» та зазначається тип причини «07» — «Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України» (п. 8 Порядку № 1307).

У графі «Отримувач (покупець)» зазначаються найменування (ПІБ) нерезидента та через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент) (п. 12 Порядку № 1307).

У графі «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний індивідуальний податковий номер «300000000000». Інші реквізити податкової накладної заповнюються у загальному порядку.

Щодо ПДВ при експорті послуг, то все залежить від типу послуг та місця їх надання:

Приклади деяких експортних послуг	**Місце постачання**	**Ставка ПДВ**	**Посилання на ПКУ**
послуги, які пов'язані з рухомим майном			
• експертиза та оцінка майна; • перевезення пасажирів; • виконання ремонтних робіт	на території України	20%	пп. 186.2.1 ПКУ
	за межами	не обкладаються	
послуги, пов'язані з нерухомим майном			
послуги з проведення будівельних робіт	на території України	20%	пп. 186.2.2 ПКУ
	за межами	не обкладаються	
виняткові послуги			
• рекламні послуги; консультаційні послуги, юридичні послуги, аудиторські послуги; • розробка програмного забезпечення та надання послуг у сфері інформатизації; • телекомунікаційні послуги; • транспортно-експедиторські послуги	місце, де отримувач послуг зареєстрований	не обкладаються	п. 186.3 ПКУ

- **Мито**

Під час експорту товарів з підприємств - експортерів стягуються мито.

Платником мита є особа, яка вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених Податковим Кодексом.

4. Міжнародні стандарти якості продукції та послуг, що пропонуються на експорт.

Сучасні організації, функціонуючи в умовах ринкової економіки, співпрацюють з безліччю вітчизняних і зарубіжних компаній, для яких якість має першорядне значення. Підвищення якості – одна із форм конкурентної боротьби, завоювання і втримання позицій на ринку як внутрішньому так і зовнішньому.

Міжнародна неурядова організація ISO (ICO) була заснована ще в 1947 році для розробки і прийняття міжнародних стандартів. ISO користується авторитетом як неупереджена, чесна і високопрофесійна організація. У технічній діяльності організації зайняті десятки тисяч експертів з різних країн і галузей. Крім

стандартизації ISO бере участь у вирішенні питань сертифікації. Організацією встановлено більше 15 тисяч міжнародних стандартів, що забезпечують сумісність виробничих процесів і технологій. Стандарти ISO сьогодні є уніфікованим механізмом для оцінки якості виробництва і управління в світовому співтоваристві. Вони застосовуються у всіх традиційних галузях, починаючи від сільського господарства та будівництва, виробництва побутових товарів та найскладнішого медичного обладнання, до новітніх напрямків інформаційних технологій. Необхідність розробки стандартів ISO диктує ринок. Вони сприяють прогресу бізнесу, розвитку споживчого сектора та економіки в цілому, Найбільш відомі і визнані у світі стандарти ISO 9000 – стандарт управління якістю та ISO 14000 – стандарт управління безпекою навколишнього середовища.

В Україні діють стандарти ДСТУ ISO. Це національні стандарти, якими впроваджені стандарти ISO. Номер стандарту ДСТУ відповідає номеру міжнародного стандарту ISO, а рік затвердження, відповідно, році утвердження національного стандарту. Наприклад, ДСТУ ISO 9001: 2009 національний стандарт України системи менеджменту якості, є офіційним перекладом стандарту ISO 9001: 2008. Освоєння стандартів серії ISO 9000 в Україні триває близько 20 років. Наша держава поступально і впевнено впроваджує світові вимоги і тенденції, тому синхронізує його (і інші стандарти цієї серії) в ДСТУ практично відразу ж. Це дозволяє вітчизняним підприємствам своєчасно приймати вимоги до систем управління якістю. Впроваджуючи ж подібні стандарти, українські виробники мають можливість виходити на міжнародні ринки з продукцією надійного якості, підтверджуючи тим самим свою конкурентоспроможність і компетентність.

В серію стандартів ISO 9000 входять 16 стандартів. Базові положення і принципи серії ISO 9000 встановлені в стандарті ІСО ISO 9000 «Системи управління якістю – основні принципи і поняття». Стандарт ISO 9001 «Системи управління якістю – вимоги» – встановлює базові вимоги до системи управління якістю, які використовуються для доказу можливості організації задовольнити вимоги споживача. Це єдиний стандарт в даній серії ISO 9000, за якою видається відповідний сертифікат.

В основу оновленої системи ISO 9000: 2000 покладені вісім основоположних принципів, які перегукуються з принципами TQM, і покликані гарантувати досягнення організацією постійного успіху. У їх числі:

– орієнтація на клієнта – принцип, що базується на розумінні залежності організації від споживача, що вимагає від неї зусиль, спрямованих на розуміння поточних і майбутніх потреб клієнта, на їх задоволення, а в деяких випадках – на перевищення цих потреб;

– принцип лідерства, що закликає керівників підприємства на всіх рівнях забезпечувати розуміння цілей розвитку підприємства, що вимагає, щоб керівництвом всі зусилля персоналу прямували на досягнення цих цілей. Результатом реалізації цього принципу буде сформована місія і стратегія розвитку підприємства, створена і підтримувана на всіх рівнях нова система

цінностей, оптимізована внутрішня система комунікацій, а також забезпечення персоналу необхідними ресурсами;

– принцип участі та залучення персоналу полягає в тому, що персонал організації будь-якого рівня є основою організації і максимальне його залучення дає можливість застосовувати знання і здібності персоналу на благо організації. Таким чином досягається розуміння працівниками організації своєї ролі та внеску в досягнення загальнокорпоративних цілей, підвищується рівень відповідальності за вирішення покладених на них завдань, рівень ініціативності і потреби в постійному вдосконаленні своїх знань і умінь;

– підхід з позиції процесу гарантує більш ефективне досягнення необхідного результату за умови керування відповідними ресурсами і діяльністю у вигляді процесу. Таким чином скорочуються витрати і час виконання робіт, увагу організації фокусується на необхідності удосконалень;

– системний підхід до управління передбачає управління системою взаємопов'язаних процесів, організованих таким чином, щоб сприяти досягненню єдиних цілей бізнесу більш ефективним з точки зору витрачених ресурсів способом, дає можливість зосередитися на ключових з точки зору реалізації стратегії процесах. Постійне поліпшення, прийняття рішень, заснованих на фактах, взаємовигідні відносини з постачальниками.

Підвищення якості та конкурентоспроможності продукції:

1) впливає на зростання продуктивності суспільної праці; темпи й ефективність науково-технічного прогресу; структуру виробництва та функціональний розподіл потужностей;

2) забезпечує ефективне використання основних фондів; економію сировини, матеріалів, палива, енергії; зростання ефективності інвестицій; 3) сприяє повнішому задоволенню різноманітного попиту споживачів; виходу підприємств на світовий ринок, збільшенню експорту; формуванню іміджу підприємства як економічного надійного партнера. Вирішення проблеми підвищення якості продукції на підприємстві – це, насамперед, високий його імідж серед покупців, це вихід не тільки на внутрішній, а й на зовнішній ринок, це основа для одержання максимального прибутку та забезпечення стійкого фінансового становища.

Важливо розуміти, що ISO 9000 не встановлює стандарти якості окремих конкретних товарів або послуг, а тільки визначає ефективність організації виробництва та управління, від яких, власне, і залежить якість. Іншими словами базова концепція затверджених стандартів ISO 9000 полягає в неможливості випуску неякісної продукції підприємством, де впроваджена стандартизована система управління якістю. З цієї причини сертифікати ISO можуть отримати компанії різних профілів і галузей, якщо вони зможуть продемонструвати експертам відповідальність і тотальний контроль за якістю випущеної продукції та послуг. Сертифікація ISO носить виключно добровільний характер. Незважаючи на це, все більше вітчизняних підприємств впроваджують у себе стандарт ISO 9001. В більшості своїй вони намагаються не відставати від партнерів або конкурентів. Але бувають ситуації, коли осно- вний покупець

пред'являє вимоги наявності сертифікованої системи управління якістю як основна умова укладення контракту. Часто наявність сертифіката ISO є обов'язковою вимогою для участі в держзакупівлі, тендери та інші. Не секрет, що іноді наявність сертифіката ISO у підприємств-експортерів дозволяє збільшувати ціни на продукцію, що поставляється, збільшуючи прибутки. Закордонним партнерам немає необхідності витрачатися на випробування продукції, набагато вигідніше працювати з підприємствами, що мають сертифікат ISO.

Ще однією перевагою сертифіката ISO є можливість продовження термінів дії сертифікатів УкрСЕПРО. Саме з причини своєї виняткової універсальності, сертифікація ISO 9001 завойовує все більше українських компаній. Впровадження системи менеджменту якості процес досить трудомісткий, тому не всі компанії до неї готові і потребують її.

Впровадження стандартів ІСО принципово важливо для тих підприємств і організацій, які прагнуть:

– поліпшити якість продукції або послуг;
– підвищити їх безпеку;
– удосконалити систему менеджменту;
– підвищити ефективність виробництва;
– систематизувати управління підприємством;
– підвищити конкурентоспроможність продукції;
– спростити процес ліцензування;
– мати можливість брати участь у міжнародних проектах;
– залучити іноземних інвесторів.

Приведення системи менеджменту якості під стандарти ISO не передбачає введення абсолютно нових систем управління, якщо вони присутні на підприємстві. Однак часто потрібно перегляд структури управління компанією в цілому, а також впровадження сучасних комп'ютерних технологій. Деяким організаціям потрібно суттєво перебудувати систему менеджменту, а іншим достатньо лише змін деяких бізнес-процесів. Система управління адаптується під конкретні специфічні завдання. Правильний збалансований підхід при виборі методів і засобів сприятиме комплексному розвитку всіх видів діяльності на підприємстві та їх вдосконалення в рамках єдиної системи управління.

Однак в стандартах ISO серії 9000: 2000 питання інтеграції різних видів діяльності підприємства ставляться тільки в узагальненому вигляді. Керівникам і фахівцям в галузі управління слід розглядати стандарти ISO серії 9000: 2000 не як догму, а як виключно місткі за своїм змістом документи, узагальнюючі кращу світову практику організації управління. Їх розуміння і застосування вимагають від менеджерів широкого кругозору і різнопланових знань. Крім того, процес побудови системи управління якістю, закладений в системі ISO 9000: 2000, являє собою, по суті, підхід до вдосконалення системи управління через її орієнтацію на вимоги споживачів і оптимізацію бізнес-процесів.

На першому етапі впровадження системи управління якістю на підприємстві визначаються потреби та очікування споживачів та інших зацікавлених сторін (партнерів, акціонерів, персоналу, тощо).

На другому – виробляється стратегія і політика у сфері управління якістю. Потім визначаються необхідні для реалізації стратегії бізнес-процеси, методи і показники оцінки їх ефективності з точки зору якості. Відбувається вимір за заданими показниками, і реалізуються заходи з підвищення показників ефективності системи управління якістю.

Останнім етапом йде побудова і запуск процесу постійного вдосконалення системи управління якістю. Очевидно, що організація, яка використовує описаний підхід, підтримує переконаність у всіх зацікавлених сторін (у споживачів, партнерів, власників, тощо) у високих можливостях своїх бізнес-процесів, в якості свого продукту і закладає основу для їх постійного вдосконалення. Так досягається задоволеність споживачів та інших зацікавлених сторін, а отже – і успіх підприємства.

Сертифікація системи менеджменту якості змінює рейтинг кожної з виділених груп підприємств за рахунок впливу різних факторів. Підприємства, що прагнуть зберегти заданий рівень якості продукції/послуги при мінімізації витрат. При вибудовуванні процесної моделі діяльності, яка передбачає управління процесами по «входу» і «виходу» та наявність інструментів визначення ефективності кожного процесу, стає можливою оцінка вигідності покупки результатів деяких підпроцесів на стороні, тобто застосування аутсорсингу. Послуги сторонніх організацій використовуються з метою зниження витрат за умови збереження поточної якості продукції/послуги. У підсумку організація отримує можливість або знижувати ціни і за рахунок цього збільшувати обсяг продажів, або підвищувати фінансову стійкість бізнесу.

Якщо вартість підприємства розраховується дохідним методом, заснованим на визначенні дисконтованого грошового доходу, який принесе бізнес в майбутньому, то рейтинг підприємства зростає за рахунок зниження ризиків майбутніх доходів і зростання обсягу майбутніх грошових потоків. Крім того, вибудовування системи менеджменту якості дозволяє знизити витрати на управління. Документованість ключових процесів діяльності підприємства забезпечує їх кращу керованість; контроль, аналіз і перегляд процесів забезпечує їх безперервне вдосконалення; розподіл повноважень і відповідальності персоналу дає механізми контролю виконання обов'язків і заходи попередження негативних результатів. У результаті діяльність підприємства стає більш прозорою для керівництва, підвищується точність, якість і оперативність прийняття управлінських рішень.

Діюча система менеджменту якості дозволяє скоротити витрати на виявлення та виправлення дефектів, а також зовнішні і внутрішні втрати, викликані дефектами і невідповідностями. Підприємства-лідери, що максимізують якість продукції при заданому рівні витрат. На фазі впровадженого процесного менеджменту бізнес-процеси, організовані за принципом контролю заданої якості результатів, вже забезпечують низький рівень витрат. Тому подальше поліпшення показників діяльності підприємства стає можливим не за рахунок зниження ціни, а за рахунок збільшення якості продукції і/або послуг.

Тут також можливе застосування аутсорсингу, але вже з іншими цілями для

максимізації якості продукції при заданому рівні витрат. Якість у визначенні міжнародного стандарту це здатність продукції задовольнити встановлені або передбачувані потреби клієнтів. Поліпшення якості означає, що продукція виробляється в більшій відповідності до вимог споживачів, що веде до зростання їх задоволеності якістю продукції / послуги і, як наслідок, до зростання лояльності клієнтів, збільшенню обсягів продажів. Підприємства, що прагнуть залучити іноземні або українські інвестиції.

Наявність міжнародного сертифікату на систему управління якістю може мати вирішальне значення при залученні інвестицій, оскільки підвищує рівень надійності і довіри до підприємств з боку потенційних інвесторів, значно знижує ризик при наданні інвестиційної підтримки підприємству і є свого роду гарантом для інвестиційних підприємств. Робота з організацією, що має міжнародний сертифікат відповідності стандартам ISO 9000 2000, вважається менш ризикованою за рахунок внутрішньої структурованості і впорядкованості діяльності підприємства, більшої прозорості системи менеджменту.

Для потенційних інвесторів вартість підприємства найчастіше визначається дохідним методом, за допомогою якого перевіряється доцільність інвестиційних вкладень в компанію. У цьому випадку рейтинг підприємства при сертифікації збільшується як мінімум за рахунок зниження ризиків майбутніх доходів. Підприємства, що готуються до часткової або повної продажу. Обґрунтована ринкова вартість підприємства складається з вартості підприємства як системи елементів (активів) плюс системний ефект (goodwill).

Гудвіл – це невловимі активи підприємства, що включають його імідж, ділову репутацію, взаємини з клієнтурою, торгові марки, місцезнаходження, номенклатуру виробленої продукції та ін. Дані фактори окремо не виділяються і не оцінюються у звітності підприємства, але створюють реальні економічні вигоди. Побудова системи менеджменту якості дозволяє в значній мірі поліпшити такі складові гудвілу, як імідж і репутацію підприємства. У той же час сама сертифікована система менеджменту якості підприємства є однією зі складових гудвілу, тому отримання сертифікату безпосередньо впливає на підвищення ринкової вартості підприємства. За відомостями міжнародного реєстратора «Det Norske Veritas», сертифікація системи менеджменту якості підвищує ринкову вартість підприємства в середньому на 10%.

Питання для самоконтролю

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

7. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку реалізація товарів на експорт на умовах попередньої оплати?

Змістовий модуль 2

Інструменти та методи обліку та оподаткування міжнародних операцій на засадах міжнародних стандартів з дотриманням вимог професійної етики в процесі практичної діяльності

Тема 6. Облік і оподаткування з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.

1. Порядок митного оформлення операцій з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.
2. Обліку операцій з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.
3. Оподаткування операцій з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Закон України «Про приєднання України до Конвенції про тимчасове ввезення товарів» від 24.03.2004 № 1661-IV (1661-15) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472#Text
3. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.
4. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. нак. Мінфіну України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. нак. Мінфіну України від 29.11.99 № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи", затв. нак. Мінфіну України від 20.10.99 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. нак. Мінфіну України від 1.12.99 № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text
8. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

1. Порядок митного оформлення операцій з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.

Тимчасове ввезення – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (ст. 103 Митного кодексу, далі – МК).

Товари, поміщені у митний режим тимчасового ввезення, зберігають статус **іноземних товарів**.

Строк тимчасового ввезення товарів встановлюється контролюючим органом у кожному конкретному випадку, але не повинен перевищувати трьох років з дати поміщення товарів у митний режим тимчасового ввезення, про що зазначено у ч. 1 ст. 108 МК.

Переміщення товарів в режимі тимчасового ввезення (вивезення) передбачає:

1) надання митному органу документів на такі товари з обґрунтуванням їхнього тимчасового ввезення на митну територію України (вивезення за межі митної території України);

2) надання митному органу, що здійснює митне оформлення товарів, які тимчасово ввозяться (вивозяться), зобов'язань про їхній зворотнє вивезення (ввезення) в терміни, обумовлені метою тимчасового ввезення (вивезення), але такі, що не перевищують термінів, установлених цим Кодексом;

3) подання митному органу, що здійснює митне оформлення тимчасово ввезених (вивезених) товарів, дозволу відповідного компетентного органу на тимчасове ввезення (вивезення) товарів, якщо отримання такого дозволу передбачено законом.

Відповідно до ст. 206 МКУ дозвіл на тимчасове ввезення на митну територію України (тимчасове вивезення за межі митної території України) під зобов'язання про зворотнє вивезення допускається відносно:

- товарів, призначених для демонстрації або використання на виставках, ярмарках, конференціях або інших подібних заходах;
- професійного обладнання, необхідного особам, які прибувають в Україну (виїжджають з України), для підготовки репортажів, здійснення записів або передач для засобів масової інформації або зйомки фільмів;
- контейнерів, піддонів, упаковки, а також будь-яких інших товарів, що ввозяться (вивозяться) у зв'язку з якою-небудь комерційною операцією, але ввезення яких саме по собі не є комерційною операцією;
- зразків товарів і предметів та рекламних фільмів за умови, що вони залишаються власністю особи, яка перебуває або проживає за межами території тимчасового ввезення, і їх використання на території України не має комерційного характеру;

- товарів, що ввозяться з освітніми, науковими або культурними цілями, тобто наукового та навчального обладнання, обладнання для поліпшення дозвілля моряків, а також будь-яких інших товарів, що ввозяться в рамках навчальної, наукової або культурної діяльності;

- особистих речей пасажирів і товарів, що ввозяться для спортивних цілей;

- матеріалів для реклами та туризму;

- транспортних засобів, що використовуються виключно для перевезення пасажирів і товарів через митний кордон України;

- морських і повітряних суден, які ввозяться з метою ремонту;

- устаткування та матеріалів, призначених нерезидентами для будівництва та ремонту морських і повітряних суден.

Рішення про допущення товарів до переміщення через митний кордон України в режимі тимчасового ввезення (вивезення) приймається митним органом у порядк. Митні органи не допускають товари до переміщення в зазначеному режимі у випадку неможливості встановлення надійності їхньої ідентифікації, а також у випадку відсутності гарантій їхнього повернення.

Загальний термін, протягом якого товар вважається тимчасового завезеним (вивезеним), складає один рік з дня ввезення на митну територію України (вивезення з митної території України). Однак, з урахуванням мети ввезення (вивезення) товарів й інших обставин, цей термін може бути продовжений митним органом.

До закінчення термінів тимчасового ввезення (вивезення) особа, що надала зобов'язання про зворотнє вивезення (ввезення) товарів, що знаходяться в режимі тимчасового ввезення (вивезення), повинна:

1) вивезти (ввезти) ці товари відповідно до зобов'язання, наданого митному органу;

2) заявити про зміну митного режиму щодо таких товарів з дотриманням вимог МКУ й інших законодавчих актів України.

Звільнення від сплати податків під час переміщення товарів у режимі тимчасового ввезення (вивезення) регулюється винятково податковими законами України.

Порядок обкладання митними платежами

Таблиця 1

Платіж **Вид режиму**	**Мито**	**Акцизний податок**	**ПДВ**
Тимчасове ввезення товарів, відзначених у ст. 206 МКУ	Не сплачується	Не сплачується	Не сплачується
Тимчасове ввезення інших товарів, у т.ч. майна за договорами оренди	Сплачується на загальних підставах	Сплачується на загальних підставах	Сплачується на загальних підставах

(лізингу), застави та іпотеки			
Зворотнє вивезення після тимчасового ввезення	Не сплачується	Не сплачується	Не сплачується
Тимчасове вивезення	Не сплачується	Не сплачується	Не сплачується
Повернення після тимчасового вивезення	Не сплачується на товари, походженням з митної території України, ввезені назад на цю територію без обробки або переробки і знову ввезені на митну територію України товари, походженням з іншої території, на які було сплачене мито при первісному ввезенні на митну територію України	Не сплачується	Не сплачується

У випадку тимчасового ввезення (вивезення) окремих видів товарів, їхнє митне оформлення здійснюється митними органами за умови гарантування дотримання режиму тимчасового ввезення (вивезення). Такими товарами є товари, що:

- класифікуються згідно з 1-24 групами УКТЗЕД;
- оподатковуються акцизним податком;
- оподатковуються вивізним митом.

Якщо митному органу надається гарантія у вигляді грошової застави, то сума такої застави має дорівнювати сумі податків і зборів (обов'язкових платежів), що підлягали б сплаті у випадку ввезення (вивезення) товарів у митному режимі імпорту (експорту). При цьому у випадку:

- виконання зобов'язання про зворотнє вивезення (ввезення) грошова застава повертається за заявою особи, яка її внесла;
- зміни митного режиму грошова застава зараховується в рахунок сплати податків і зборів, що підлягають сплаті при митному оформленні в обраному митному режимі;
- невиконання зобов'язання про зворотнє вивезення (ввезення) товарів (за винятком випадків, коли це відбулося в результаті аварії або дії обставин непереборної сили, що підтверджується відповідними документами), грошова застава поверненню не підлягає і зараховується до Держбюджету України у встановленому порядку.

2. Обліку операцій з тимчасового ввезення (вивезення) товарів.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 9 «Запаси» запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

В свою чергу, активи – це ресурси, контрольовані підприємством у

результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Оскільки підприємство отримує товар не з ціллю отримання доходу від його використанні у майбутньому, а з метою виконання умов договору із нерезидентом щодо надання послуг із проведення випробувань і маркетингових досліджень, більше того, право власності (в т.ч. контроль) на такий товар залишається за нерезидентом, то такий товар не може бути визнаний активом підприємства й оприбуткований на баланс.

Адже на рахунках класу 2 узагальнюється інформація про наявність і рух належних підприємству запасів. Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на рахунках класу 0 "Позабалансові рахунки" (Інструкція № 291).

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух, зокрема, цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні.

Бухгалтерський облік указаних цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Приклад 1

Знімальна група телерадіокомпанії "Мир" вивозить із собою за межі митної території України професійне обладнання з метою здійснення записів для засобів масової інформації. Обладнання вивозиться в режимі тимчасового вивезення під зобов'язання про зворотнє ввезення протягом 2-х місяців. Під час транспортування вантажу вантажовласником-резидентом здійснені витрати на: а) перевезення вантажу 780 грн. (у т.ч. 480 грн. - по території України); б) сплату митного збору в розмірі 30 дол. США при митному оформленні вантажу. Валютний курс на дату складання ВМД склав 25,329 грн. за 1 дол. США. В обліку вантажовласника розглянуті операції будуть відображені в такий спосіб:

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Здійснено витрати на транспортування вантажу до митного кордону України	949	361	400,00
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	361	80,00
4	Сплачено митний збір на границі	377	311	759,87
5	Здійснено транспортування вантажу від митного кордону України до пункту призначення	949	361	300,00

6	Сума митних зборів віднесена на витрати підприємства	949	377	759,87

Виходячи з цього, розглянемо кілька ситуацій із проведеннями (усіма, починаючи з моменту ввезення).

Відповідно до ст. 14 Конвенції про тимчасове ввезення режим тимчасового ввезення може бути припинений за наступних обставин:

1) якщо товари (в т.ч. транспортні засоби) зазнали серйозні ушкодження в результаті аварії або виникнення форс-мажорних обставин. При цьому, якщо відповідно до висновків митних органів вони:

а) були надані ушкодженими на митницю з метою припинення режиму тимчасового ввезення, то сплаті підлягають ввізні мита і податки, передбачені на цю дату;

б) безкоштовно залишені компетентним органам влади [5] на території тимчасового ввезення, то користувач права на тимчасове ввезення звільняється від сплати ввізних зборів і мита;

в) є знищеними під офіційним контролем, то залишки або матеріали, що залишилися, підлягають, у випадку оформлення для внутрішнього використання, оподаткуванню ввізним митом і податками за рахунок зацікавлених [6] осіб;

2) якщо на запит зацікавленої особи і відповідно до рішень митних органів товари (у т. ч. транспортні засоби) одержують одне з призначень, передбачених у пп. "б" або "в" п. 1;

3) якщо на запит зацікавленої особи й у випадку надання таким особам доказів про знищення або повну втрату товарів (у т.ч. транспортних засобів) у результаті аварії або виникнення форс-мажорних обставин, достатніх для митних органів. При цьому користувач права на тимчасове ввезення [7] звільняється від сплати ввізного мита і податків.

Приклад 2

Користувачем права на тимчасове ввезення - резидентом України в режимі тимчасового ввезення ввозиться на територію України автомобіль з поршневим двигуном внутрішнього згоряння і робочим об'ємом циліндрів двигуна, що дорівнює 1500 куб. см. Автомобіль є власністю нерезидента і призначений винятково для перевезення товарів через митний кордон України. Задекларована митна вартість автомобіля склала 2000 дол. США (курс НБУ на дату ввезення - 5,32 грн. за 1 дол. США). Автомобіль, відповідно до встановленого режиму, звільняється від сплати митних платежів. Сплаті підлягає лише митний збір у розмірі 30 дол. США. В результаті аварії на території України відбулося наступне (див. варіанти далі).

Варіант 1

Автомобіль був наданий ушкодженим на митницю з метою припинення режиму тимчасового ввезення. У цьому випадку режим тимчасового ввезення буде змінений на режим імпорту, за якого користувач права на тимчасове ввезення має сплатити ввізне мито - 3935,50 грн. (0,1 євро за 1 куб. см.), ПДВ - 2696,90 грн. (20% від митної вартості плюс мито й акцизний збір), акцизний

податок - 1869,00 грн. (0,2 євро за 1 куб. см).

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дт	Кт	
На дату ввезення автомобіля				
1	Сплачено митний збір на кордоні	377	311	159,60
На дату надання автомобіля після аварії на митницю				
2	Сплачено мито	377	311	3935,50
3	Сплачено акцизний податок	642	311	1869,00
4	Сплачено ПДВ	641	311	2696,90
5	Митні платежі віднесені на витрати підприємства	949	377	3935,50
		949	642	1869,00
		949	641	2696,90

Варіант 2

Автомобіль був наданий ушкодженим на митницю з наданням користувачем права на тимчасове ввезення доказів про знищення автомобіля в результаті аварії, достатніх для митних органів. У цьому випадку користувач права на тимчасове ввезення звільняється від сплати ввізного мита, акцизного збору і ПДВ.

Варіант 3

Автомобіль, що не підлягає ремонту, був безкоштовно залишений органам влади України. У цьому випадку користувач права на тимчасове ввезення також звільняється від сплати ввізних митних зборів. У даному випадку проведення будуть як по безкоштовній передачі.

Увага! Четвертий варіант див. Методичні рекомендації до самостійної роботи.

3. Особливості оподаткування тимчасово ввезених (вивезених) товарів.

До операцій по ввезенню товарів на митну територію України в митному режимі тимчасового ввезення застосовується:

- умовне повне звільнення від сплати митних платежів (п. 206.7 ПКУ, ст. 105 МК);
- умовне часткове звільнення від сплати митних платежів (п. 206.7 ПКУ, ст. 106 МК).

Відповідно до пп. 27 ч. 1 ст. 4 МК до митних платежів належать: мито, акцизний податок та ПДВ.

У разі тимчасового ввезення товарів з умовним частковим звільненням від

оподаткування митними платежами за кожний повний або неповний календарний місяць заявленого строку перебування на митній території України сплачується 3% суми митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення (ч. 2 ст. 106 МК; пп. 207.6 ПКУ).

При цьому загальна сума митних платежів, яка підлягає сплаті за час перебування товарів у митному режимі тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами, не повинна перевищувати суми, яка підлягала б сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення (ч. 5 ст. 106 МК).

Відповідно до пп. 207.6 ПКУ суми ПДВ, які були сплачені відповідно до умов ст. 106 МК, включаються до складу податкового кредиту в тому звітному періоді, в якому вони були сплачені.

Тобто 3% від суми ПДВ, розрахованої при поміщенні товару у митний режим тимчасового ввезення, включаються до рядку 11.1 чи 11.2 (відповідно до ставки ПДВ 20% або 7%) в періоді сплати цих 3%.

У разі випуску товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування ПДВ, у вільний обіг на митній території України платник ПДВ сплачує митним органам суму ПДВ, розраховану за основною ставкою ПДВ, за вирахуванням вже сплаченої на підставі умовного часткового звільнення суми ПДВ, а також суму процентів з сум податкових зобов'язань, що підлягали б сплаті у разі, якщо б щодо таких сум надавалося розстрочення податкових зобов'язань відповідно до розділу II ПКУ.

При цьому до податкового кредиту на підставі митної декларації включається лише сума ПДВ, сплачена/нарахована у зв'язку з випуском товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами, у вільний обіг на митній території України. Сума процентів, нарахованих відповідно до частини сьомої ст. 106 МК, не є сумою ПДВ, а тому до податкового кредиту не включається.

Також на суму податкових зобов'язань, сплачених на підставі митної декларації, збільшується ліміт реєстрації у формулі системи електронного адміністрування, про що зазначено у п. 200-1.3 ПКУ.

Якщо митний режим тимчасового ввезення завершується:

- вивезенням товарів, транспортних засобів комерційного призначення за межі митної території України – таке вивезення здійснюється у митному режимі реекспорту;
- випуском товарів у вільний обіг на митній території України – ця операція оформлюється у митному режимі імпорту.

Також товари, транспортні засоби комерційного призначення можуть бути поміщені до іншого митного режиму, який допускається Митним кодексом (ч. 1 ст. 112 МК).

Вивезення товару, ввезеного раніше в митному режимі тимчасового ввезення, здійснюється в режимі реекспорту ті звільнюється від сплати ПДВ та

мита.

У разі втрати товарів, нецільового використання товарів, невиконання у встановлені МК терміни заходів по завершенню митного режиму ввезення з умовним частковим звільненням від сплати митних платежів, платнику доведеться сплатити не тільки суму податкового зобов'язання, але й пеню, нараховану відповідно до ст. 129 ПКУ, яка розраховується з дня надання умовного звільнення від оподаткування.

Питання для самоконтролю

1. *Що таке тимчасове ввезення товарів?*
2. *У чому полягає статус іноземних товарів?*
3. *З якою метою використовуються позабалансові рахунки для товарів, що є тимчасово ввезені?*
4. *Хто встановлює строк тимчасового ввезення?*
5. *Який загальний термін, протягом якого товар вважається тимчасового завезеним?*
6. *Опишіть порядок обкладання податковими платежами тимчасово ввезені товари.*
7. *Перерахуйте оствини припинення тимчасового ввезення товарів.*
8. *У якому режимі здійснюється вивезення товару, ввезеного раніше в митному режимі тимчасового ввезення?*

Тема 7. Облік і оподаткування міжнародних перевезень.

1. Теоретичні засади здійснення та організації обліку й оподаткування міжнародних перевезень.
2. Облік міжнародних та транзитних перевезень та послуг, пов'язаних з транзитом.
3. Оподаткування міжнародних та транзитних перевезень та послуг, пов'язаних з транзитом
4. Порядок обліку і оподаткування міжнародних перевезень за участю експедитора

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Господарський кодекс України від 04.02.2005 № 2424- IV зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text
2. Закон України "Про ліцензування видів господарської діяльності" від 02.07.2015 р. № 580-VII зі змінами. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 23, ст.158. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text
3. Закон України «Про приєднання України до Конвенції про тимчасове ввезення товарів» від 24.03.2004 № 1661-IV (1661-15) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472#Text
4. Закон України «Про транзит вантажів» від 12.11. 2003 р. № 1297- IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 51, ст.446. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1172-14#Text
5. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 16.04.2009 № 1276- IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 52, ст.562. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15#Text
6. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (КДПВ). Женева, 19 травня 1956 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_234#Text
7. Лист ДПАУ «Щодо зразків міжнародної автодорожньої товарно-транспортної накладної по формі КДПГ(CMR), акта про відпуск та прийом спирту етилового, короткого тлумачного словника зовнішньоторговельних документів» від від 20.02.97 № 16-2217/10-1300. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/294516___294581
8. Лист Мінінфраструктури України «Щодо надання роз'яснень стосовно заповнення товарно-транспортної накладної під час здійснення перевезень вантажів автомобільними транспортними засобами»від 28.05.2014 № 5615/25/10-14 . URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5615733-14#Text
9. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенція МДП) від 14.11.1975 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_012#Text
10. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

1. Теоретичні засади здійснення та організації обліку й оподаткування міжнародних перевезень.

Вантажні та пасажирські автоперевезення – вагомий сегмент українського бізнесу. Транспортними послугами користуються практично всі підприємства незалежно від виду економічної діяльності і переважна більшість населення.

Розглянемо правові засади, документальне оформлення й основи обліку транспортних послуг на території України та міжнародних перевезень.

Основа здійснення будьяких автомобільних перевезень є ліцензування.

У сфері автомобільних перевезень ліцензія необхідна на провадження таких видів діяльності

- перевезення пасажирів;
- перевезення небезпечних вантажів та небезпечних відходів;
- міжнародні перевезення пасажирів і вантажів.

Слід зазначити, що при **перевезенні пасажирів ліцензуванню** підлягає перевезення будь-яким видом транспорту – автобусом, легковим автомобілем на замовлення і таксі. При цьому йдеться як про внутрішні, так і міжнародні пасажирські перевезення.

При **перевезенні вантажів** ліцензія необхідна лише на переміщення **небезпечних вантажів** та відходів вантажними автомобілями, причепами та напівпричепами.

До небезпечних вантажів відносять речовини, матеріали, вироби, відходи виробничої та іншої діяльності, які за своїми властивостями при певних факторах можуть під час перевезення спричинити вибух, пожежу, пошкодження технічних засобів, пристроїв, споруд (інших об'єктів); заподіяти матеріальні збитки та шкоду довкіллю; призвести до загибелі, травмування, отруєння людей чи тварин.

При цьому небезпечні вантажі мають відноситися за міжнародними договорами (згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України) або ж за результатами випробувань залежно від ступеня їх впливу на довкілля або людину до одного із класів небезпечних речовин.

Слід памятати, що коли по території України ліцензування підлягають лише небезпечні вантажі то **ліцензуються міжнародні перевезення всіх без винятку вантажів.**

Ліцензія на надання послуг із міжнародних перевезень пасажирів або небезпечних вантажів дає право автоперевізникам надавати послуги із внутрішніх перевезень пасажирів або таких вантажів. Тобто при наявності ліцензії на відповідні міжнародні перевезення для внутрішньоукраїнських перевезень окрема ліцензія на такі види послуг не потрібна.

Перевезення вантажів Господарським кодексом визнається як госпдіяльність, пов'язана з переміщенням продукції виробничо-технічного призначення та виробів широкого споживання, зокрема, автомобільними дорогами.

Суб'єктами відносин перевезення вантажів є: перевізники, вантажовідправники та вантажоодержувачі.

За договором перевезення вантажу сторони зобов'язуються:

- перевізник – доставити ввірений йому відправником вантаж до пункту призначення в установлений законодавством (або договором) термін і видати його уповноваженій на одержання вантажу особі (вантажоодержувачу);
- вантажовідправник — оплатити за перевезення вантажу встановлену плату.

Такий договір сторони укладають у письмовій формі і підтверджують його укладання складенням перевізного документа – товарно-транспортної накладної (далі — ТТН) (частина друга ст. 307 Господарського кодексу). Перевізники зобов'язані забезпечувати вантажовідправників бланками перевізних документів згідно з правилами здійснення відповідних перевезень.

У разі коли передбачається здійснення систематичних перевезень (протягом певного терміну), сторони можуть укласти довгостроковий договір, згідно з яким перевізник зобов'язується у встановлені строки приймати, а вантажовідправник – подавати до перевезення вантажі у погодженому сторонами обсязі. При цьому для автомобільного транспорту тимчасові рамки дії такого договору обмежено одним роком.

За довгостроковими договорами замовник подає перевізнику заявку у термін, визначений договором. За погодженням сторін заявку можна подати на день, тиждень, декаду або місяць. До заявки замовник додає узгоджений із перевізником графік виконання перевезень із зазначенням добового або середньодобового обсягу перевезень, початку й кінця роботи змін.

У вантажних міжнародних автоперевезеннях застосовують такі документи:

- міжнародну автомобільну накладну (CMR). Її використання регламентовано Конвенцією КДПВ, а форму наведено в листі № 16-2217/10-1300;
- книжку МДП (Carnet Tir). Її форму наведено в Конвенції МДП.

Термін «**операція МДП**» означає перевезення вантажу від митниці місця відправлення до митниці місця призначення з дотриманням так званої процедури МДП, встановленої в Конвенції МДП. Вантажі, що перевозяться з дотриманням процедури МДП, звільнені від сплати або депозиту ввізних чи вивізних мит і зборів у проміжних митницях.

Інші документи

Крім перелічених вище у сфері вантажних автоперевезень оформлюють такі документи:

- рахунок перевізника. Потрібен для остаточного розрахунку за перевезення вантажів. Перевізник виписує його замовнику в довільній формі не пізніше трьох днів після виконання перевезення, до рахунку додають ТТН (п. 14.4 Правил № 363, лист № 5615/25/10-14)
- акт за формою згідно з додатком 4 до Правил № 363. Складають у разі псування або пошкодження вантажу, а також при розбіжностях між перевізником і вантажовідправником (вантажоодержувачем), які можуть бути підставою для матеріальної відповідальності (п. 15.1 Правил № 363). Також складається, коли перед завантаженням замовник виявить пошкодження транспортного засобу, яке може вплинути на цілісність (або якість) вантажу при перевезенні. У такому випадку він повинен відмовитися від навантаження (п. 8.4 Правил № 363)
- акт про перевантаження. Оформлюють у довільній формі, коли перевантажують вантаж у процесі перевезення на інший автомобіль. Порядок оформлення акта викладено в п. 11.9 Правил № 31-11410-06-5/4339.

Міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом умовно можна розділити на два типи: на підставі вимог Митної конвенції про міжнародні перевезення вантажів з використанням книжки міжнародного дорожнього перевезення (надалі - МДП); без застосування норм конвенції МДП.

В Україні конвенція МДП діє з 1982 р. Роз'яснення щодо застосування її норм підготовлені Асоціацією міжнародних автомобільних перевезень України (далі – АСМАП) і подані в Довіднику з конвенції

МДП.

Положення конвенції МДП застосовуються під час перевезення вантажів, які доставляються без проміжного перевантаження в дорожніх транспортних засобах з перетином одного або кількох кордонів по шляху з митниці країни відправлення

до митниці країни призначення (або тієї самої країни), за умови, що все перевезення або певна його частина здійснюється автомобільним транспортом.

В Україні вимоги конвенції МДП реалізовуються відповідно до норм Порядку реалізації положень конвенції МДП, затвердженої наказом Держмитслужби України від 21.01.2001 р. за № 755.

Міжнародні перевезення по країнах СНД найчастіше здійснюються без застосування книжок МДП, але при цьому оформлюється міжнародна автомобільна накладна форми СМР.

Дозвільні документи для здійснення міжнародних перевезень. До дозвільних документів належить ліцензія, Свідоцтво про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення вантажів під митними печатками і пломбами (надалі - Свідоцтво), книжка МДП.

Свідоцтво видає митниця, в зоні діяльності якої власник транспортного засобу або його користувач зареєстрований як суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, на кожний транспортний засіб, допущений до таких видів міжнародних перевезень. Термін дії Свідоцтва - 2 роки з дня його оформлення.

Під час здійснення міжнародних перевезень оригінал Свідоцтва повинен знаходитися в транспортному засобі (як супровідний документ). Усі записи в Свідоцтві проводяться друкованим способом українською та англійською мовами. У конвенції МДП містяться спеціальні положення, що регулюють перевезення великовагових і громіздких вантажів .

Книжка МДП (СагпеІ. ТІР) - документ міжнародної гарантії доставки вантажів до митниці призначення і сплати митних зборів та податків.

Транспортні документи. Необхідною умовою для здійснення міжнародних перевезень є правильне оформлення транспортних документів.

Транспортні документи - це документи, згідно з якими здійснюється:

- міжнародне перевезення товарів;
- перевезення товарів до митного кордону та від митного кордону.

До таких документів належать:

- книжка МДП (Сагпеї ТІР);
- накладна СМр
- свідоцтво про допущення до перевезення під митними пломбами;
- інвойс;
- вантажний маніфест та ін.

Книжка МДП заповнюється відповідно до вимог пп. 4.4 Порядку № 755.

Одна книжка МДП може бути оформлена на:

- один дорожній транспортний засіб;
- склад транспортних засобів;
- кілька контейнерів, навантажених на один транспортний засіб або на склад таких транспортних засобів (у цьому випадку маніфест книжки МДП повинен містити відомості про кожний дорожній транспортний засіб або кожний контейнер).

Міжнародна товарно-транспортна накладна (накладна СМР) – це транспортний документ, що підтверджує наявність договору між перевізником і

відправником про автомобільне перевезення вантажів. Оформлюється в тому випадку, коли міжнародне перевезення вантажів здійснюється без застосування норм конвенції МДП. Більш відома під французькою абревіатурою CMP

Після приймання вантажу і до моменту його доставки до пункту призначення відповідальність за комерційний стан і кількість вантажу несе перевізник. Тому під час приймання вантажу він зобов'язаний переконатися в правильності відомостей, указаних відправником у транспортних документах щодо кількості вантажних місць, їх маркування і нумерації, а також перевірити зовнішній стан вантажу і його упаковки. У разі виявлення невідповідності в даних або пошкоджень вантажу чи порушення упаковки перевізник робить необхідні відмітки в транспортних документах і доводить це до відома відправника вантажу.

Інвойс. Одним з документів, що застосовується під час розрахунків між постачальником та покупцем, є рахунок-фактура, або, за прийнятою в міжнародній практиці термінології, – інвойс. У цьому документі зазначаються необхідні реквізити щодо сплати заборгованості або передоплати за надані послуги, в тому числі і автопослуги. В міжнародній практиці інвойс виконує також функцію акта виконаних робіт. Оскільки за кордоном не прийнято складати зазначені акти, менеджмент і бухгалтерії обмежуються саме інвойсами як для підтвердження оплат, так і факту виконання робіт, послуг.

Транзит вантажів – перевезення транспортними засобами транзитних вантажів під митним контролем через територію України між двома пунктами або в межах одного пункту пропуску через державний кордон України.

При цьому, транзитні послуги (роботи) – безпосередньо пов’язана з транзитом вантажів підприємницька діяльність учасників транзиту, що здійснюється в межах договорів (контрактів) перевезення, транспортного експедирування, доручення, агентських угод тощо (ст. 1 Закону №1172).

2. *Облік міжнародних та транзитних перевезень та послуг, пов’язаних з транзитом*

Доходи, отримані від надання послуг з автомобільних перевезень, автотранспортні підприємства фіксують за Кт субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Витрати на виробництво автотранспортних послуг відображають за Дт рахунку 23 «Виробництво», за Кт якого виробничу собівартість автомобільних послуг списують в ДТ субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Витрати на придбання ліцензії на право здійснення міжнародних перевезень автомобільним транспортом підприємство включає: до складу адміністративних витрат (субрахунок 92 "Адміністративні витрати" або субрахунок 84 "Інші операційні витрати" для підприємств, що застосовують рахунки класу 8).

Підставою для застосування нульової ставки є наявність документів, які підтверджують здійснення транспортним засобом міжнародних перевезень.

Такими документами можуть бути: книжка МДП або накладна СМР з відмітками митниць про фактичний перетин кордону, у разі необхідності – копія 5-го аркуша вантажної митної декларації (ВМД) з усіма відмітками.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок обліку доходу та обкладання ПДВ операцій з надання міжнародних вантажних перевезень.

Приклад 1. Перевезення експортного вантажу. Транспортне підприємство, розташоване в м. Дніпропетровську, уклало договір з торговельним підприємством про доставку вантажу за маршрутом Запоріжжя - Дніпропетровськ - Варшава (Польща) – Дніпропетровськ. Навантаження товару здійснюється в м. Запоріжжі, митне оформлення вантажу - в м. Дніпропетровську. Кінцевий пункт доставки вантажу – м. Варшава, пункт перетину кордону України з Польщею – м. Чоп. Загальна вартість транспортних послуг – 11 440 грн.

Для того, щоб достовірно відобразити в обліку операції з міжнародного перевезення вантажів під час експорту, маршрут слід розбити на ділянки (операції), які обкладаються ПДВ за ставкою 20 і 0%.

Ділянка 1. Дніпропетровськ - Запоріжжя - Дніпропетровськ. Вартість цієї частини маршруту становить 240 грн, у тому числі ПДВ – 40 грн. До того моменту, коли навантажений автомобіль прибуде на внутрішню митницю в м. Дніпропетровську, де буде оформлено вивізну вантажну митну декларацію (далі - ВМД), вартість транспортної послуги обкладається ПДВ за ставкою 20 % - як послуги, наданої на території України (оскільки нульова ставка почне застосовуватися на етапі маршруту від пункту проведення митних процедур).

Ділянка 2. Дніпропетровськ - Варшава (Польща) - Дніпропетровськ. Вартість цієї частини маршруту – 11 200 грн. Відповідно до ст. 43 Митного кодексу України, в разі вивезення товарів за межі митної території України митний контроль:

- починається з моменту пред'явлення товарів і транспортних засобів для митного оформлення та їхнього декларування в установленому цим Кодексом порядку;

- закінчується після здійснення в повному обсязі митного оформлення товарів і транспортних засобів та перетину митного кордону України (за винятком митних режимів, які передбачають перебування під митним контролем протягом усього часу дії митного режиму).

Вартість транспортної послуги, що припадає на відрізок проходження між внутрішньою митницею і митницею на кордоні і далі до м. Варшави (5600 грн), а потім назад до м. Дніпропетровська (5600 грн), обкладається ПДВ за ставкою 0%, яка надана за межами митного кордону України. Порядок відображення цих операцій у підприємства-перевізника в бухгалтерському обліку наведено в табл.

Приклад 2. Перевезення імпортного вантажу. Транспортне підприємство з м. Києва уклало договір з українським торговельним підприємством про доставку вантажу з м. Кишинів (Молдова) за маршрутом Київ - Кишинів (Молдова) - Київ.

Відображення операцій з міжнародних вантажних перевезень у підприємства-перевізника

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отримано суму авансу від замовника за транспортну послугу: - частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 20%	311	681	240
	- частина вартості обкладається ПДВ за ставкою 0%	311	681	11 200
2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ за ставкою 20% (240 : 6)	643	641	40
3	Відображено суму доходу від реалізації транспортних послуг	681	703	11 440
4	Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	703	643	40
5	Списано на собівартість реалізації витрати (сума умовна)	903	23	9 700
6	Віднесено на фінансовий результат: - сума доходу від реалізації транспортних послуг	703	79	11 400
	- собівартість реалізованих послуг	79	903	9 700

Порожній автомобіль виїжджає з м. Києва (з території підпри-ємства-перевізника) і прямує через внутрішню митницю в м. Києві (там оформлюють документи з випуску транспортного засобу за кордон) до кордону України, де буде здійснена процедура його випуску за межі України. Потім він приїжджає до м. Кишинева, забирає вантаж і повертається з ним назад.

Умовно розділимо етапи прямування за податковою ознакою.

- 1. Територія підприємства-перевізника в м. Києві - внутрішня митниця в м. Києві - і на зворотному шляху від внутрішньої митниці до місця призначення. Вартість цієї "внутрішньої" транспортної послуги обкладається ПДВ за ставкою 20%.
- 2. Внутрішня митниця випуску транспортного засобу в м. Києві і кордон України – м. Кишинів (Молдова) – внутрішня митниця в м. Києві, куди прибуває автомобіль з вантажем, де оформляється ВМД і здійснюється випуск товарів з-під митного контролю.

Вартість транспортної послуги на цьому етапі обкладається за ставкою 0% як послуги, наданої за межами України. Проведення в бухгалтерському обліку аналогічні порядку, наведеному в табл. 8.11. Отже, специфічним моментом у цій ситуації є порядок оподаткування операцій ПДВ.

Таким чином, у бухгалтерському обліку операції розрахунків із замовниками-резидентами на перевезення експортних та імпортних вантажів відображають на рахунках:

- 681 – у разі отримання коштів АТП коли першою подією виступає отримання авансу на перевезення (дебет 311 кредит 681). Надалі рахунок 681 закривається на рахунок 361 або 703 (дебет 681 кредит 361 або 703);

• 361 – у разі коли першою подією виступає факт надання послуг (оформлення рахунка-фактури та акта виконаних робіт (дебет 361 кредит 703).

У випадку розрахунків із замовником-нерезидентом замість субрахунка 361 використовують субрахунок 362.

3. Оподаткування міжнародних та транзитних перевезень та послуг, пов'язаних з транзитом

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податків з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Норми встановлені п. п. «е» п.185.1 ст.185 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Нормами п. п. «а» п. п.195.1.3 п.195.1 ст.195 ПКУ визначено, що операції з постачання послуг з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом оподатковуються за нульовою ставкою.

Для цілей цього підпункту перевезення вважається міжнародним, якщо таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом.

Від оподаткування ПДВ звільняються операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також з постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням) (згідно із п. 197.8 ПКУ).

Транзитні послуги, призначаються для споживання та використання за межами митної території України та надаються на підставі дво- або багатосторонніх договорів (контрактів) між учасниками транзиту.

Отже, з метою застосування п. 197.8 ПКУ під час надання послуг, пов'язаних із транзитним перевезенням вантажів, однією зі сторін договору, на підставі якого надаються такі послуги, повинен бути вантажовласник (отримувач транзитних послуг).

Проте, таке звільнення, передбачене абзацом першим цього пункту, не поширюється на операції з постачання послуг, що виконуються для забезпечення транспортування природного газу транскордонними газопроводами (транспортування природного газу територією України в митному режимі транзиту).

Разом з тим, є Законом, який визначає засади організації та здійснення транзиту вантажів авіаційним, автомобільним, залізничним, морським і річковим транспортом через територію України.

Згідно зі ст. 6 Закону №1172 транзит вантажів супроводжується товарно-транспортною накладною (в залежності від обраного транспорту), складеною мовою міжнародного спілкування.

Таким чином, операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також послуг, які безпосередньо пов'язані з транзитом вантажів, що здійснюються в межах

договорів (контрактів) перевезення, транспортного експедирування, доручення, агентських угод тощо, та операції з постачання додаткових (супутніх) послуг, пов’язаних із таким перевезенням (переміщенням), звільняються від оподаткування ПДВ за умови надання відповідних документів.

Проте, послуги, які надаються сторонніми організаціями та на підставі окремих договорів підприємству, що надає послуги, пов'язані з транзитним перевезенням вантажів, не звільняються від обкладення ПДВ на підставі п. 197.8 ПКУ.

4. *Порядок обліку і оподаткування міжнародних перевезень за участю експедитора*

Відповідно до ст.9 Закону України від 01 липня 2004 року № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» із змінами і доповненнями перевезення вантажів супроводжується товарно-транспортними документами, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні.

Транспортно-експедиторська діяльність – підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпортних, транзитних або інших вантажів.

Водночас **транспортно-експедиторська послуга –** робота, що безпосередньо пов’язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного або іншого вантажу за договором транспортного експедирування.

Види транспортно-експедиторських послуг: забезпечення оптимального транспортного обслуговування; організація перевезень вантажів різними видами транспорту; фрахтування суден; залучення інших транспортних засобів; здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів тощо.

Тобто експедитор може надавати клієнту різноманітні послуги, пов’язані з перевезенням вантажу. Причому надавати як самостійно, так і наймати для виконання таких послуг інших суб’єктів.

Увага! Питання договору транспортного експедирування виноситься на самостійне опрацювання.

Документальне підтвердження витрат, понесених експедитором

Згідно зі ст. 9 Закону № 1955 підтвердженням витрат експедитора є документи (рахунки, накладні тощо), видані суб’єктами господарювання, що залучалися до виконання договору транспортного експедирування, або органами влади.

Цією самою нормою передбачено, що факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його

відправлення до пункту призначення. Перевезення вантажів супроводжується товарно-транспортними документами, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або **державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні.** Такими документами можуть бути:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- інші документи, визначені законами України.

Окрім вищезазначених документів факт надання послуги, як правило, підтверджується підписаним сторонами (експедитором та клієнтом) **актом приймання-передачі послуг,** до якого додають підтвердні документи. Замість акта може складатися звіт експедитора, своєрідний аналог до звіту за договорами доручення або комісії. **Яким саме документом (актом, звітом тощо) оформляти надання транспортно-експедиторських послуг, доцільно обумовити окремим пунктом у договорі транспортного експедирування.**

Згідно зі ст. 933 Цивільного кодексу клієнт зобов'язаний надати експедиторові документи та іншу інформацію про властивості вантажу, умови його перевезення, а також інформацію, необхідну для виконання експедитором обов'язків, установлених договором. Водночас експедитор повинен повідомити клієнта про виявлені недоліки одержаної інформації, а в разі її неповноти — вимагати у клієнта додаткову інформацію. У разі ненадання клієнтом документів та необхідної інформації експедитор має право відкласти виконання своїх обов'язків за договором транспортного експедирування до надання в повному обсязі документів та інформації.

У тексті договору транспортного експедирування може зазначатися, що сторони керуються також Генеральними умовами, які доповнюють умови договору транспортного експедирування. Водночас Генеральні умови чи окремі їх частини можуть використовуватися як зразок при складанні тексту конкретного договору транспортного експедирування.

У разі залучення експедитором до виконання його зобов'язань за договором транспортного експедирування іншої особи у відносинах з нею експедитор виступає від свого імені або від імені клієнта. Це означає, що договір транспортного експедирування може містити як елементи договору комісії, так і договору доручення. Щоправда, вище зазначалося, що такий договір міститиме елементи договору комісії чи доручення лише в тому випадку, якщо в ньому міститиметься доручення клієнта укласти договори з третіми особами. Якщо ж такого доручення немає, то договір транспортного експедирування буде звичайним договором з надання послуг.

Особливості договорів комісії визначає глава 69 Цивільного кодексу. За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька

правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. У визначенні «комісія» експедитор виступає комісіонером, клієнт — комітентом. Якщо на підставі договору транспортного експедирування, який міститиме елементи договору комісії, експедитор укладає договір з перевізником, то стороною такого договору з боку замовника буде експедитор, а не клієнт. Останній у договорі експедитора з перевізником може не зазначатися.

За договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин, вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя. Згідно з частиною другою ст. 930 Цивільного кодексу клієнт повинен видати експедиторові довіреність, якщо вона є необхідною для виконання його обов'язків. Логічно, що така довіреність потрібна тільки тоді, коли договір транспортного експедирування містить елементи договору доручення, а не комісії. Якщо на підставі договору транспортного експедирування, який міститиме елементи договору доручення, експедитор укладатиме договір з перевізником, то стороною такого договору з боку замовника буде клієнт, а не експедитор. Останній у такому договорі виступатиме довіреною особою клієнта.

З вищенаведеного випливає, що договір транспортного експедирування може бути змішаним. Адже він може містити одночасно ознаки різних договорів: з надання послуг, комісії, доручення тощо. Причому експедитор на підставі договору транспортного експедирування може укладати кілька договорів з різними третіми особами. Наприклад, з одним чи кількома перевізниками, із суб'єктами, які надають різноманітні додаткові послуги (зберігання, охорони, експертизи вантажів тощо). З одними особами договори з надання послуг можуть укладатися від імені клієнта, з іншими — від імені експедитора. Тобто договір транспортного експедирування може містити одночасно як ознаки договорів комісії (щодо укладення договорів з третіми особами, за якими експедитор виступає від свого імені), так і доручення (експедитор виступає від імені клієнта).

Експедитори за дорученням клієнтів здійснюють страхування вантажів та своєї відповідальності згідно із законом та договором транспортного експедирування (статті 8 та 13 Закону № 1955). Тобто якщо це прямо передбачено договором, експедитори повинні застрахувати вантаж та/або власну відповідальність. Водночас слід дотримуватися вимог Закону про страхування, яким встановлено в тому числі такі види обов'язкового страхування:

страхування відповідальності морського перевізника та виконавця робіт, пов'язаних із обслуговуванням морського транспорту, щодо відшкодування збитків, завданих пасажирам, багажу, пошті, вантажу, іншим користувачам морського транспорту і третім особам (п. 8 частини першої ст. 7 Закону про страхування);

страхування відповідальності суб'єктів перевезення небезпечних вантажів на випадок настання негативних наслідків при перевезенні небезпечних вантажів;

Отже, якщо експедитор підпадатиме під одну із цих категорій осіб, він обов'язково має застрахувати свою відповідальність незалежно від того, чи міститься ця вимога в договорі транспортного експедирування.

Водночас ст. 6 Закону про страхування передбачає види добровільного страхування, зокрема:

- страхування вантажів та багажу (вантажобагажу);
- страхування цивільної відповідальності власників наземного транспорту (включаючи відповідальність перевізника);
- страхування відповідальності власників повітряного транспорту (включаючи відповідальність перевізника);
- страхування відповідальності власників водного транспорту (включаючи відповідальність перевізника).

Податковий та бухгалтерський облік транспортно-експедиторських послуг

Насамперед звернемо увагу на деталі операцій, що впливатимуть на їх облік.

Як зазначалося вище, кошти (дохід), отримані експедитором на виконання договору транспортного експедирування, складаються з двох частин:

- плати за послуги експедитора;
- витрат на оплату послуг (робіт) третіх осіб, з якими укладено окремі договори з надання деяких видів транспортно-експедиторських послуг. Зауважимо, що це стосується тих коштів, які отримані в рамках договорів транспортного експедирування, що мають ознаки договорів комісії або доручення. В інших випадках такі кошти включаються до плати за послуги експедитора.

Щодо клієнта, то він може отримувати транспортно-експедиторські послуги з доставки запасів, які:

- придбаваються клієнтом для використання у власній діяльності;
- продаються клієнтом покупцеві, причому вартість доставки включається до ціни проданих запасів;
- продаються клієнтом покупцеві, причому вартість доставки оплачується покупцем окремо.

Увага! Особливості обліку кожної окремої частини див. методичні рекомендації до практичної роботи.

Питання для самоконтролю

1. *Поясність у яких випадках перевезення підпадають під ліцензування.*
2. *Що таке операція МДП?*
3. *Що таке транзит вантажів?*
4. *У чому особливості оподаткування транзиту?*
5. *Перерахуйте перелік документів необхідних для міжнародних перевезень.*
6. *Що таке тарнспортно-експедиторська послуга?*

Тема 8. Облік міжнародних операцій із переробки давальницької сировини

1. Основні поняття операцій з давальницької сировини.
2. Документальне оформлення операцій із переробки давальницької сировини.
3. Особливості бухгалтерського обліку із переробки давальницької сировини.
4. Оподаткування операцій з давальницькою сировиною.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.
3. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text
5. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції від 06.09.2001 р. № 201. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text

1. Основні поняття операцій з давальницькою сировиною

Давальницька сировина - сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії, ввезені на територію України іноземним замовником або вивезені за її територію українським замовником для використання у виробництві готової продукції з подальшим поверненням продукції повністю або частково в країну замовника або вивозом у третю країну.

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

Операція з давальницькою сировиною (операція з переробки) – операція з переробки давальницької сировини, ввезеної на митну територію України (або придбаної іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) з

метою отримання готової продукції за відповідну плату. При цьому вартість сировини повинна складати не менше 20% вартості виготовленої продукції.

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

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

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

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

Термін здійснення операції з давальницькою сировиною повинен бути не більше 365 календарних днів з моменту оформлення митної декларації на давальницьку сировину.

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

- переробка на митній території України;
- переробка за межами митної території України.

До давальницької сировини належать сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії.

Існують такі операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній сфері:

- ввезення давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України та вивезення виробленої з неї готової продукції (ст. 2);
- реалізація на митній території України готової продукції, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником (ст. 3);
- закупівля на митній території України іноземним замовником давальницької сировини та реалізація або вивезення виробленої з неї готової продукції (ст. 4);
- вивезення давальницької сировини українського замовника за межі митної території та ввезення на митну територію України готової продукції (ст. 5).

При цьому слід враховувати зміни, на сьогодні ці норми не поширюються на товари груп з 1 по 24 згідно з УКТ ЗЕД, а саме:

- живі тварини; продукти тваринного походження (розділ I, групи 01 – 05);
- продукти рослинного походження (розділ II, групи 06 – 14);
- жири й олії тваринного та рослинного походження, продукти їх розщеплення, готові харчові жири, воски тваринного або рослинного походження (розділ III, група 15);
- готові харчові продукти, алкогольні та безалкогольні напої й оцет; тютюн і його замінники (розділ IV, групи 16 – 24).

Такі зміни внесено з метою підтримки підприємств вітчизняного агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи.

Якщо однією із сторін операцій з давальницькою сировиною є нерезидент України, то договір про переробку давальницької сировини повинен укладатися з урахуванням вимог Положення № 201, зокрема такий договір повинен в обов'язковому порядку містити таку інформацію (п. 1 цього Положення):

- назву, номер договору (контракту), дату та місце його укладання;
- преамбулу;
- предмет договору (контракту). У додатку до договору про переробку давальницької сировини повинна бути викладена технологічна схема переробки,

де відображаються: основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію, кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини, втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки;

- дані про кількість і якість товару (обсяг виконаних робіт, наданих послуг);
- базисні умови поставки товарів (приймання-передачі виконаних робіт або послуг);
- ціну та загальну вартість договору (контракту);
- умови платежів;
- умови приймання-передачі товарів (робіт, послуг);
- дані про пакування та маркування;
- відомості про форс-мажорні обставини, які можуть перешкоджати сторонам виконувати умови договору;
- відомості про санкції та рекламації;
- умови врегулювання спорів у судовому порядку;
- дані про місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

2. Документальне оформлення операцій із переробки давальницької сировини

Розміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає органу доходів і зборів такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти 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 виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

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

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи - висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Зовнішньоекономічний контракт на переробку давальницької сировини повинен визначати:

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

3. Особливості бухгалтерського обліку операцій із переробки давальницької сировини

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

Облік у замовника

Право власності на давальницьку сировину, передану в переробку на сторону, належить замовнику, отже така сировина в замовника враховується на балансовому рахунку 20 "Сировина і матеріали".

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

Витрати з оплати послуг інших організацій з переробки давальницької сировини в замовника відображаються по дебету рахунку 26 "Готова продукція" і кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

При отриманні готової продукції з давальницької сировини замовник списує вартість давальницької сировини по кредиту рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" в дебет рахунку 26 "Готова продукція".

Облік у виконавця

У виконавця давальницька сировина відображається на за балансовому рахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" за цінами, вказаними в договорі. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також відображається на за балансовому рахунку 023 "Матеріальних цінності на відповідальному зберіганні" підприємства - виробника. Сума витрат з

переробки сировини у виконавця відображається на балансовому рахунку 23 "Виробництво" з подальшим списанням на субрахунок 903 "Собівартість наданих послуг" у момент реалізації. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" і кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг".

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському операцій з переробки давальницької сировини у виконавця – резидента України.

Приклад.

Між замовником – фірмою «ZERO» (Казахстан) і виконавцем – ТОВ «Кентавр» (Україна) укладено контракт на переробку давальницької сировини, контрактна вартість 12 000 дол., згідно з яким здійснено відвантаження. На дату митного оформлення сировини курс Нацбанку України становив 27,75 грн. за 1 дол. Вартість послуг з переробки сировини становила 2000 дол. На дату підписання акта виконаних робіт і митного оформлення готової продукції курс Нацбанку України становив 27,80 грн. за 1 дол., а на дату перерахування іноземної валюти в оплату послуг з переробки сировини курс становив 27,83 грн. за 1 дол. Фактична виробнича собівартість послуг з переробки становила 9500 грн. За митне оформлення при ввезенні давальницької сировини сплачено збори на суму 1233 грн. Розрахуємо суму ввізного мита (припустимо, що воно справляється за ставкою 20%) і податку на додану вартість, на яку виконавець виписує вексель:

- сума ввізного мита становить 66 600 грн. (12 000 х 27,75 х 20%);
- сума ПДВ становить 79920 грн. (12 000 х 7,75 + 66 600) х 20%.

У бухгалтерському та податковому обліку підприємства-виконавця операції відображаються таким чином.

Таблиця

№ п / п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Сплачено митні збори	685	311	1233
2	Нараховано митні збори при ввезенні давальницької сировини	23	685	1233
	Видано простий авальований вексель органу ДПС на суму ввізного мита та ПДВ (66 600 + 79920)	На позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» здійснюється запис про видачу векселя зі збільшенням залишку за цим рахунком		146520
4	Відображено на позабалансовому субрахунку вартість сировини, отриманої для переробки, за ціною згідно з контрактом (12 000 х 27,75)	На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» здійснюється запис про надходження сировини		333 000

		із збільшенням залишку за цим рахунком		
5	Відображено реалізацію наданих послуг з переробки давальницької сировини (2000 х 27,80) згідно з оформленим актом наданих послуг	362	703	55 600
6	Списано фактичну виробничу собівартість наданих послуг	903	23	9500
7	Сплачено митні збори за митне оформлення давальницької сировини при вивезенні готової продукції	685	311	1233
8	Нараховано митні збори за митне оформлення давальницької сировини при вивезенні готової продукції	93	685	1233
9	Списано з позабалансового субрахунку вартість сировини, отриманої для переробки	На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» здійснюється запис про вибуття сировини зі зменшенням залишку за цим рахунком		333 000
10	Погашено вексель при вивезенні готової продукції	На позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» здійснюється запис про погашення векселя зі зменшенням залишку за цим рахунком		146520
11	Отримано оплату в іноземній валюті послуг з переробки сировини (2000 х 27,83) згідно з банківською випискою	312	362	55 660
12	Відображено дохід від курсової різниці	362	714	60

4. Оподаткуання операцій з давальницькою сировиною

Операції з давальницькою сировиною мають особливості залежно від виду операції.

- **Ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником**

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.

Сплата податку на додану вартість і акцизного податку здійснюється українським підприємством-виконавцем тільки за ту частину давальницької сировини, яка буде залишатися на території України (буде використана для

проведення розрахунків за послуги з її переробки).

За давальницьку сировину, що використовуватиметься для виготовлення готової продукції, сплата митних платежів не здійснюється.

Увага! Більш ширше це питання див. Методичні рекомендації до самостійної роботи.

- **Вивезення готової продукції за межі України**

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

- застосовується нульова ставка по податку на додану вартість;
- при частковому вивозі готової продукції виникає необхідність в погашенні митних платежів з частини вартості продукції, що залишилася у виконавця.

Розглянемо приклади відображення операцій з давальницькою сировиною.

Приклад. Іноземна фірма 20.08.21 р. увезла на територію України давальницьку сировину вартістю 20000 дол. для переробки на ТОВ "Грант" з умовою сплати послуг по переробці грошовими коштами в сумі 4000 дол. Витрати за митне оформлення – 680 грн. Курс НБУ на 20.08 – 27,5 грн. за дол. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09. Курс НБУ – 27,0 грн за дол. Собівартість переробки – 2000 грн. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ "Грант" 20.09. Курс НБУ – 27,2 грн за дол. Відобразити ці події у бухгалтерському та податковому обліку.

Таблиця

Відображення операцій із давальницькою сировиною

№ п/ п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи	Вит-рати
		дебет	кредит			
1	2	3	4	5	6	7
1	Сплачені витрати за митне оформлення	377	311	680		
2	Відображена у складі витрат плата за митне оформлення при ввезенні давальницької сировини	949	377	680		680
3	Оприбутковано сировину, яка отримана для переробки (20000 х 27,5= 550000)	022		550000		
4	Відображено контрактну вартість послуг з переробки (4000 х 27=52000)	362	703	108000	108000	
5	Списана давальницька сировина		022	550000		
6	Списана собівартість переробки давальницької сировини	903	23	2000		2000
7	Сплачена плата за митне оформлення	377	311	680		

8	Відображена плата за митне оформлення у складі витрат	93	377	680		680
9	Отримано грошові кошти від іноземного підприємства (4000 х 27,2= 52800)	312	362	108800		
10	Відображено курсову різницю	362	714	800	800	

- **Вивезення давальницької сировини з України з метою її переробки в готову продукцію**

Підчас вивезення давальницької сировини з території України оформлюється Дозвіл про повернення готової продукції у строк, вказаний в Дозволі, але не пізніше 365 днів.

Контрактна вартість готової продукції, що підлягає ввезенню на митну територію України, має бути не менше суми митної вартості вивезеної давальницької сировини і суми коштів, що сплачені (підлягають сплаті) за переробку (обробку, збагачення чи використання) цієї сировини.

У разі ввезення готової продукції до неї застосовується часткове вивільнення від сплати митних платежів - сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованих на вартість готової продукції, і сумою митних платежів, яка б нараховувалася на вартість давальницької сировини, що була вивезена за межі України для переробки.

Якщо готова продукція не повертається в Україну, то давальницька сировина повинна переоформлюватися у режим експорту і мито, податки і збори справляються в повному обсязі.

- **Реалізація на митній території України готової продукції, виробленої з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником**

Відповідно до частини першої ст. 3 Закону № 327 готова продукція, вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником, може реалізовуватися на митній території України лише через зареєстроване таким замовником-нерезидентом постійне представництво. При цьому представництво повинно оформити ввізну ВМД без фактичного ввезення, а також сплатити ввізне мито (сплачується за пільговими ставками Єдиного митного тарифу України) та інші податки і збори, передбачені для аналогічних імпортних товарів.

Згідно зі ст. 1 Закону № 959 представництвом іноземного суб'єкта господарської діяльності є установа або особа, що представляє інтереси такого суб'єкта в Україні та має на це належним чином оформлені відповідні повноваження. Також відповідно до п. 12 Інструкції № 30 таке представництво не є юридичною особою, в усіх випадках воно діє від імені та за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності. Отже, юридична особа — резидент України не має права виконувати функції представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності.

Питання для самоконтролю

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

Тема 9. Облік міжнародних інвестицій

1. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності.
2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті.
3. Відображення фінансових інвестицій на підприємствах створених за кордоном.
4. Особливості обліку власного капіталу спільних підприємств
5. Структура нефінансової звітності у системі соціальної відповідальності бізнесу

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text
2. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text
4. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.96 ВР № 94/96-ВР ВВР, 1996, № 19, ст. 81. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 19, ст. 80. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text
5. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14

1. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності

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

Іноземними інвесторами в Україні можуть бути:

- юридичні особи, створені згідно із законодавством, відмінним від

законодавства України;

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

Найбільш поширеними видами іноземних інвестицій є:

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

Оцінка іноземних інвестицій, включаючи внески до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнах, за згодою сторін, на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. При цьому перерахунок сум в іноземній валюті в гривні здійснюється за курсом, встановленим НБУ.

2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті

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

- облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;
- статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим в засновницькому договорі;
- розмір статутного капіталу підлягає оцінці в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку у зв'язку із зміною курсу іноземних валют;
- датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів є дата підписання засновницького договору.

Внески до статутного капіталу засновником–нерезидентом можуть

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

У бухгалтерському обліку заборгованість засновників може мати різний характер:

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

2) у випадку, якщо очікується отримання на рахунок підприємства валютних засобів, заборгованість відноситься до монетарних статей і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків засновником-нерезидентом. Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу(п.8 П(С)БО 21). На субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

Підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України. Відповідно до Митного кодексу, товари, що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами, відповідно до Закону України "Про режим іноземного інвестування", з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах.

Підприємство з іноземними інвестиціями самостійно визначає умови реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи ціну на них. Продукція підприємств з іноземними інвестиціями не підлягає ліцензуванню і квотуванню за умови її сертифікації як продукції власного виробництва у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Потрібно зазначити що при внесенні ОЗ в новоутворене підприємство саме інвестор сплачує усі податки, в тому числі ПДВ, який йому не відшкодовується (бо він не зареєстрований платником ПДВ). Тому для інвестора вигідно збільшувати вже існуючий статутний капітал, бо в такому випадку підприємство котре отримує ОЗ виступає як імпортер.

Тому для збільшення притоку іноземних інвестицій потрібно звільнити інвестора від сплати ПДВ та повернути суму ПДВ на рахунок підприємства для подальшого його використання, але тільки при наявності правильно оформлених документів та при належній оцінці ОЗ.

Якщо протягом трьох років від часу зарахування іноземної інвестиції на

баланс підприємства майно, ввезене до України як внесок іноземного інвестора, відчужується (у т.ч. у зв'язку з припиненням діяльності цього підприємства, крім вивезення іноземної інвестиції за кордон), підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито, яке обчислюється виходячи з митної вартості цього майна, перерахованої у валюту України за офіційним курсом, визначеним НБУ на день здійснення відчуження майна. На цю саму дату виникає і податкове зобов'язання зі сплати мита. При цьому за весь час заборгованості на суму несплаченого ввізного мита нараховується пеня починаючи від дня відчуження майна у розмірах, передбачених законодавством, включаючи день сплати.

Особливості формування зареєстрованого капіталу повинні відображатися в статуті підприємства з іноземними інвестиціями, у якому визначають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції, виходячи із перерахунку частки інвестора в іноземній валюті в національну грошову одиницю. Такий перерахунок здійснюється за курсом НБУ, що діяв на дату підписання установчого договору. При створенні підприємства та оголошенні статутного капіталу операція в бухгалтерському обліку проводиться по дебету рахунку 46 «Неоплачений капітал» та кредиту рахунку 40 «Статутний капітал». На підставі первинних документів, які засвідчують внесення інвестицій іноземними інвесторами (платіжних доручень про перерахування валюти; товарно-транспортних накладних на передачу майна; актів про виконані роботи і надані послуги; актів про передачу нематеріальних активів), відображають їхню вартість з урахуванням достовірності оцінки з використанням цін міжнародних ринків, експертної оцінки.

Експертна оцінка проводиться згідно з Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». При отриманні підприємством основних засобів (ОЗ) як внеску до статутного капіталу в системі бухгалтерського обліку робиться проводка: дебет 10 «Основні засоби», кредит 46 «Неоплачений капітал».

Згідно з роз'ясненнями Мінфіну [6] в цьому випадку дозволяється не використовувати рахунок 15 «Капітальні інвестиції», але вважаємо, що це призводить до не відповідного правильного відображення операції в бухгалтерському обліку. На рахунок 10 «Основні засоби» потрібно зараховувати ОЗ тільки при складанні акту вводу в експлуатацію, бо в інакшому випадку можливе помилкове нарахування амортизації. Та й під час складання звітності потрібно проводити додаткові аналітичні процедури, відокремлюючи на рахунку 10 основні засоби від капітальних інвестицій. Застосовуване програмне забезпечення для ведення обліку не дозволяє відобразити об'єкт ОЗ на рахунку 10 до введення його в експлуатацію. Тому вважаємо, що об'єкт основних засобів, отриманий від інвестора, цілком можливо відображати на рахунку 15 у кореспонденції з рахунком 46. Також для прийняття раціональних управлінських рішень, в бухгалтерському обліку потрібно виділяти ОЗ які надійшли як іноземні інвестиції Коли заборгованість учасників погашається не коштами, а майном, вона визнається немонетарним активом відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і її погашення (отримання основних засобів) відображається за курсом НБУ, що діяв на дату її виникнення (дату затвердження установчих

документів).

Операції з отримання основних засобів до статутного капіталу прирівнюються до їх придбання із подальшим включенням до відповідних груп. Україна веде активну політику в сфері вдосконалення законодавства.

Тому в 2015 році Україна приєдналась до Декларації ОЕСР про міжнародні інвестиції і багатонаціональні підприємства; набуття членства в Інвестиційному комітеті ОЕСР надасть такі суттєві переваги для країни:

- свідчитиме про запровадження Україною міжнародних стандартів здійснення інвестиційної діяльності;
- сприятиме залученню прямих іноземних інвестицій шляхом усунення обмежень щодо секторів, в яких іноземне інвестування заборонено та забезпечення національного режиму для транснаціональних корпорації (ТНК) відповідно до системи розвитку міжнародних стандартів у рег улюванні відносин ТНК із країнами, що приймають їхні інвестиції;
- сприятиме поліпшенню конкурентного середовища та впливу на впровадження та розповсюдження інновацій;
- сприятиме реалізації принципів та стандартів соціальної відповідальності бізнесу згідно з керівними принципами ОЕСР щодо ведення відповідального бізнесу.

3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створених за кордоном

При інвестуванні коштів в підприємства, розташовані за кордоном (придбання акцій, корпоративних прав та інше), необхідно відобразити в балансі фінансові інвестиції.

Залежно від термінів, протягом яких підприємство має в своєму розпорядженні фінансові інвестиції, вони підрозділяються на:

- *довгострокові інвестиції* – інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що перевищує один рік, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, тобто неліквідні активи;
- *короткострокові фінансові інвестиції* – інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що не перевищує один рік, і які можуть бути згодом вільно реалізовані у будь-який момент.

Фінансові інвестиції в статутний капітал підприємств залежно від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування підрозділяються на дві групи:

1) фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства або спільну діяльність, що враховуються за методом участі в капіталі;

2) фінансові інвестиції в підприємства, які не можна віднести до асоційованих, дочірніх або сумісних, що враховуються за собівартістю або справедливою вартістю.

У бухгалтерському обліку фінансові інвестиції, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування (нормативи затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №892/4185), обліковуються на активних рахунках першого ("Необоротні активи") та третього ("Кошти, розрахунки та інші активи") класів:

- синтетичний рахунок першого порядку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції";
- синтетичний рахунок першого порядку 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

Рахунок 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" має такі субрахунки:

141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі";

142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам";

143 "Інвестиції непов'язаним сторонам".

За дебетом рахунка 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік на рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Увага! Питання відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат від фін інвестицій, які вдображаються за методом участі в капіталі розглядатиметься на практичній роботі.

4. Особливості обліку власного капіталу спільних підприємств

Увага! Питання виноситься на самостійне опрацювання

5. Структура нефінансової звітності у системі соціальної відповідальності бізнесу

Увага! Питання буде висвітлюватись керівником курсу у вигляді майстер-класу з консалтингу в межах навчально-наукової лабораторії кафедри Обліку і оподаткування

Питання для самоконтролю:

1. Хто може бути іноземним інвестором?

2. Які види підприємств з іноземними інвестиціями?
3. Які форми здійснення іноземних інвестицій ?
4. Які особливості отримання фінансових інвестицій в іноземній валюті?
5. Які особливості повернення іноземних інвестицій?
6. Які особливості відображення фінансових інвестицій в обліку?
7. Які особливості ввозу майна як внеску до статутного капіталу з точки зору оподаткування?

Тема 10. Облік міжнародних кредитних (фінансових) операцій

1. Види міжнародних кредитних угод.
2. Умови отримання кредиту від нерезидента.
3. Порядок отримання банківського кредиту.
4. Облік міжнародних кредитних операцій.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Господарський кодекс України від 04.02.2005 № 2424- IV зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text
2. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121- III, зі змінами та доповненнями. URL: https://ips.ligazakon.net/document/t002121?ed=2018_01_06
3. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492. URL:https://ips.ligazakon.net/document/REG8493?an=37&ed=2019_04_0
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text

1. Види міжнародних кредитних угод

Банківський кредит – це кошти, що надаються в позику юридичній або фізичній особі на певний строк і під процент. Крім банківського кредиту, у сфері господарювання можуть використовуватися комерційний, лізинговий, іпотечний та інші форми кредиту.

Кредит в іноземній валюті може бути одержаний як від банківської установи, так і від іноземного контрагента.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності розрізняють різні види комерційних і банківських кредитів.

1. *Комерційний кредит* – це відповідна кредитна угода між двома

підприємствами – продавцем (кредитором) і покупцем (позичальником) у вигляді відстрочення платежу.

2. *Вексельний кредит* – кредитування експорту (імпорту) під виданий або одержаний вексель.

3. *Кредит по відкритому рахунку* – полягає у продажу товарів у кредит, при цьому в експортера немає гарантій одержання платежу від імпортера. Такі розрахунки застосовуються тоді, коли існують регулярні і стабільні ділові відносини між покупцем і виробником (наприклад, асоційованими членами транснаціональних корпорацій) і немає законодавчих обмежень.

4. *Факторинг* – форма кредитування, при якій розрахунки здійснює посередник (банк), який за певну комісію і банківський процент викупає платіжні документи за поставлені товари. При викупі посередник оплачує тільки частку вартості постачання.

5. *Форфейтинг* – операція із придбання фінансовим агентом (форфейтором) комерційного зобов'язання покупця - імпортера перед кредитором (продавцем). Операція є специфічною формою кредитування торгових операцій.

6. *Акцептний* – полягає в акцепті банком векселя, який стає гарантією оплати експортеру. Банк акцептує вексель за тієї умови, що до терміну платежу по векселю клієнт внесе в банк суму, необхідну для погашення векселя.

7. *Овердрафт* – форма кредитування експорту, за якою банк списує грошові кошти з рахунку клієнта, що перевищують залишок на рахунку (дебетове сальдо) Овердрафт надають особливо надійним клієнтам.

2. Умови отримання кредитувід нерезидента

Комерційні банки можуть надавати кредити всім суб'єктам господарської діяльності незалежно від їх галузевої належності, статусу, форм власності, за наявності в них реальних можливостей та правових форм забезпечення своєчасного повернення кредиту і сплати відсотків (комісійних) за користування ним. Основними умовами надання кредиту є наступні умови:

Рис. Основні умови надання кредиту

Ці та інші умови встановлюються кредитним договором. *Суттєвими умовами кредитного договору є:*

- мета отримання кредиту;
- вид валюти;
- сума і строк кредиту;

– умови й порядок надання і погашення кредиту;
– види забезпечення зобов'язань позичальника;
– відсоткові ставки;
– порядок плати за кредит;
– обов'язки, права та відповідальність сторін щодо надання та погашення кредиту.

Однією з умов кредитного договору є також нарахування пені за несвоєчасне повернення кредитних коштів або сплата процентів за користування ними. При визначенні розміру пені слід ураховувати, що максимальний розмір пені обмежений подвійною обліковою ставкою НБУ.

3. Порядок отримання банківського кредиту

Для отримання банківського кредиту до банку треба подати:

- клопотання (заявку);
- техніко-економічне обґрунтування кредитного заходу;
- розрахунок економічного ефекту від його реалізації;
- копії документів, що обґрунтовують необхідність отримання кредиту (договори, рахунки-фактури на поставку товарно-матеріальних цінностей чи обладнання, з метою придбання яких береться кредит);
- фінансову звітність у складі Балансу (форма № 1) і Звіту про фінансові результати (форма № 2) за останні два – вісім звітних періодів;
- Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість (форма № 1-Б);
- документи, що гарантують повернення кредиту в разі нерентабельності проекту, який кредитується.

Якщо позичальник не відкрив поточний рахунок у банку-кредиторі, то крім перелічених вище документів необхідно також подати:

- засновницькі документи із зазначенням юридичної адреси;
- свідоцтво про державну реєстрацію;
- довідку органів державної статистики з ЄДРПОУ;
- картку зі зразком підпису керівника чи іншої особи, уповноваженої підписувати кредитний договір, і відбитком печатки. Підпис і печатку має бути засвідчено нотаріально чи банком;
- довідку з обслуговуючого банку про відсутність (наявність) заборгованості за кредитами.

Цей перелік не є вичерпний. Банк-кредитор може встановити необхідність подання і деяких інших документів. Щоб уникнути кредитного ризику, банк надає кредит за наявності гарантії платоспроможного суб'єкта господарювання чи поручительства іншого банку, під заставу належного позичальнику майна, під інші гарантії, прийняті в банківській практиці. З цією метою банк аналізує та вивчає діяльність потенційного позичальника, визначає його кредитоспроможність, прогнозує ризик неповернення кредиту і приймає рішення про надання або відмову в наданні кредиту.

Основними критеріями оцінки кредитоспроможності позичальника можуть бути:

- забезпеченість власними коштами не менше ніж на 50 відсотків усіх його витрат;
- репутація позичальника (кваліфікація, здібності керівника, дотримання ділової етики, договірної та платіжної дисципліни);
- оцінка продукції, що випускається, наявність замовлення на її реалізацію, характер послуг, що надаються (конкурентоспроможність на внутрішньому й зовнішньому ринках, попит на продукцію, послуги, обсяги експорту);
- економічна кон'юнктура (перспективи розвитку позичальника, наявність джерел коштів для капіталовкладень) тощо.

Після підписання кредитного договору банк відкриває позичальнику позичковий рахунок на строк дії такого договору. З цього рахунку грошові кошти перераховуються банком на поточний рахунок позичальника в іноземній валюті, реквізити якого зазначені в кредитному договорі.

4. Облік міжнародних кредитних операцій

➨ Бухгалтерський облік

Облік одержаних кредитів ведеться на рахунках:

- 502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті"- відображається кредит банку терміном більше 1 року;
- 504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в інвалюті" – відображається кредит банку за умов пролонгації;
- 506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті"- відображається кредит партнера терміном більше 1 року;
- 602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"- відображається кредит банку терміном менше 1 року;
- 604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті" - відображається кредит банку за умови пролонгації.

Сальдо по цих рахунках відображає суму залишку заборгованості по кредитах. Аналітичний облік ведеться по кожному одержаному кредиту в іноземній валюті.

Перерахунок у гривневий еквівалент здійснюється за курсом НБУ на день здійснення операцій в іноземній валюті.

Для перерахунку кредитних операцій подіями є:

- дата надходження суми кредиту на валютний рахунок;
- дата нарахування відсотків, що підлягають сплаті;
- дата оплати відсотків;
- дата погашення кредиту;
- кінець звітного періоду.

Заборгованість по кредитах відноситься до монетарних статей, отже перерахунок заборгованості в іноземній валюті по кредитах здійснюється на кінець звітного періоду і на дату погашення кредиту.

Відсотки по валютних кредитах відносяться до фінансових витрат і відображаються на рахунках 95 "Фінансові витрати", 85 "Інші витрати".

- **Податковий облік**

У податковому обліку заборгованість за кредитом в іноземній валюті, а також заборгованість по виплаті відсотків, нарахованих за користування кредитом і не погашених в строк, повинна перераховуватися при зміні курсу НБУ. Заборгованість за кредитом в іноземній валюті, а також заборгованість з виплати відсотків треба перераховувати як на кінець звітного періоду, так і у разі погашення частини кредиту або заборгованості по відсотках за користування кредитом з віднесенням результату перерахунку до складу доходів чи витрат. Розглянемо приклад відображення операцій з отримання та погашення кредиту в обліку.

Приклад 1

Підприємство одержало короткостроковий кредит у розмірі 8000 дол. при курсі НБУ 23,2 грн. за долар. На кінець кварталу нараховані відсотки за користування кредитом у розмірі 100 дол. Курс НБУ на кінець кварталу – 23,35. У наступному кварталі були сплачені відсотки, курс НБУ – 23,0, та була погашена частина кредиту в розмірі 2000 дол. Курс на момент погашення – 23,3 грн. за долар. Відобразити вказані операції в податковому і бухгалтерському обліку.

Відображення операцій із отримання кредиту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн	Доходи	Витрати
		дебет	кредит			
1	Отримання короткострокового кредиту на валютний рахунок підприємства (8000 х 23,2 = 185600,0)	312	602	185600	–	–
2	Нарахування курсової різниці на кінець кварталу на непогашену частину кредиту (8000 х 23,35 – 8000 х 23,2 = 1200,0)	974	602	1200	–	1200
3	Нарахування відсотків за користу- вання кредитом (100 х 23,35 = 2335,0)	95	684	1335	–	2335
4	Сплата частини кредиту (2000 х 23,3 = 46600,0)	602	312	46600	–	–
5	Курсова різниця на момент погашення частини кредиту (2000 х 23,3 – 2000 х 23,35 =100)	602	744	100	100	–
6	Сплата відсотків за кредитом (100 х 23=2300)	684	312	2300	–	–

7	Курсова різниця на момент сплати відсотків за кредитом (100 х 23,0 – 100 х 23,35 = 35)	684	744	35,0	35,0	–

Питання для самоконтролю:

1. Які види кредитних угод Вам відомі?
2. Які особливості оформлення кредитів від нерезидентів?
3. Які особливості обліку кредитних операцій в бухгалтерському обліку?
4. Які особливості обліку кредитних операцій в податковому обліку?

Тема 11. Облік та оподаткування операцій міжнародного лізингу

1. Теоретичні аспекти обліку міжнародного лізингу.
2. Митне оформлення міжнародного лізингу.
3. Облік міжнародного лізингу.
4. Особливості оподаткування міжнародного лізингу.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Закон України “Про лізинг” від 16.02.97 р. № 723/97-ВР зі змінами. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_104800-98#Text
2. Закон України “Про фінансовий лізинг” від 04.02.2021 № 1201-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text
3. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.
4. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

1. Теоретичні аспекти обліку міжнародного лізингу.

Серед орендних операцій найбільше поширення в міжнародній торговій практиці одержали лізингові операції. Порядок здійснення лізингових операцій регулюється нормами Закону України "Про фінансовий лізинг".

За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю.

Таким чином, у лізинговій операції приймають участь:

1) *орендодавець* (*лізингодавець)* - лізинговий посередник, фірма, яка спеціалізується на купівлі-продажу і будівництві рухомого й нерухомого майна виробничого характеру;

2) *орендар* (*лізингоодержувач)* - користувач чи споживач об'єкта оренди у вигляді промислового чи торгового підприємства;

3) *продавець, постачальник* - фірма виробничого чи торгового профілю по випуску або доставці обладнання згідно до заявки орендатора.

Згідно до п. 14.1.96 Податкового кодексу лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

• об’єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов’язаний придбати об’єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

• балансова (залишкова) вартість об’єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об’єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору.

Лізинг є міжнародним, коли лізингова компанія і орендатор, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах. Лізингові операції мають як переваги, так і недоліки, що важливо враховувати при їх здійсненні в будь-якій країні, особливо в країнах з перехідною економікою. *Переваги лізингу для лізингоодержувача полягає в наступному:*

1) можливість використання нової дорогої техніки, високих технологій без значних одноразових витрат;

2) питання фінансування і придбання обладнання вирішується одночасно. Лізинг дозволяє 100%-е кредитування угоди;

3) лізинг дозволяє також спочатку використати машини, а потім купити їх, а обладнання в сезонних галузях орендувати лише на період його фактичної експлуатації;

4) порядок здійснення лізингових платежів більш гнучкий, ніж при кредитних угодах, орендні платежі частіше всього фіксовані, що сприяє стабільності фінансових планів орендатора.

При підготовці лізингового договору сторони повинні враховувати, що в існуючій практиці нема єдиних типових лізингових договорів.

Однак вони повинні містити в собі такі основні статті:

- назву сторін;
- об’єкт лізингу;
- термін, на який приймається договір;
- доставка і прийом в експлуатацію об'єкта лізингу;
- розмір і порядок виплати лізингових платежів;
- використання обладнання;
- умови повернення об'єкта лізингу;

- умови страхування об'єкта лізингу;
- права й обов'язки сторін;
- порядок вирішення суперечок;

-форс-мажорні обставини;

-додатки.

При визначенні об'єкта лізингового договору вимагається його чіткий опис, точна назва і вказання на приналежність. В договорі повинно бути чітко визначено місцезнаходження об'єкта договору. При переміні місця його знаходження потрібна письмова згода лізингової фірми. В статті про період дії лізингового договору треба вказати термін, на протязі якого договір не можна розірвати. Він, як правило, становить від 40 до 90% терміну користування майном у відповідності до вимог експлуатації.

Лізинговий договір вступає в силу з дати підписання акту прийому обладнання як об'єкта угоди, зданого в експлуатацію, і діє на протязі встановленого в ньому терміну. *Лізингові платежі можуть включати:*

а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;

б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно; в) компенсацію відсотків за кредитом;

г) інші витрати лізингодавця, що безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Лізингові операції здійснюються на підставі контрактів, що укладаються між суб'єктами лізингу.

Найпоширенішими видами лізингу є фінансовий та оперативний.

Фінансовий лізинг – 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, визначеної в день укладання договору.

Фінансовий лізинг полягає в користуванні на компенсаційній основі певним майном з набуттям права власності після закінчення дії договору лізингу. При цьому весь ризик раптової загибелі та пошкодження об'єкту оренди, всі види цивільної відповідальності, які можуть виникнути у зв'язку з використанням майна, переданого в лізинг, а також витрати на ремонт несе лізингоодержувач.

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

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

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

Міжнародний лізинг здійснюється відповідно до Закону України "Про

лізинг", законодавства України, міжнародних договорів, в яких бере участь Україна, та договорів, укладених суб'єктами лізингу.

Предметами міжнародного лізингу найчастіше бувають:

1) товари споживчого призначення: автомобілі, автофургони, холодильники;

2) телевізори, відеотехніка та ін.;

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

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

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

6) обладнання промислового призначення;

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

8) обладнання, що було у використанні.

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

У випадку, якщо лізингова компанія купує обладнання вітчизняної фірми, а потім надає його лізингоодержувачу за кордон, ми маємо справу з експортним лізингом.

Коли відбувається купівля обладнання у іноземної фірми і надається після цього вітчизняному лізингоодержувачу, то в цьому випадку мова йде про імпортний лізинг.

Різниця між експортним та імпортним лізингом визначається країною місцезнаходження лізингодавця та лізингоодержувача. При імпортному лізингу виробник (продавець) знаходиться за кордоном, а при експортному -зарубіжним партнером є лізингоодержувач.

Транзитний міжнародний лізинг має місце в тих випадках, коли лізингодавець однієї країни бере кредит або купує необхідне майно в іншій країні та постачає його лізингоодержувачу, що знаходиться в третій країні.

Транзитні операції контролюються транснаціональними корпораціями та банками, які мають дочірні лізингові фірми з розгалуженою мережею зарубіжних філій та представництв, що взаємодіють з місцевими лізингоодержувачами.

Для міжнародного виду лізингу особливо важливі:

- вибір валюти контракту;
- оцінка ризику зміни курсу валюти;
- митний режим лізингоодержувача;
- податки на фірму-лізингодавця;
- наявність угод про незастосування подвійного оподаткування між
- країнами фірм-партнерів по лізингу;

- захист права власності іноземного лізингодавця в країні
- лізингоодержувача.

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

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

Розрахунки по операціях з міжнародного лізингу проводяться в іноземній валюті лише через уповноважені банківські установи. Основними формами розрахунків з лізингових операцій є акредитив і банківський переказ.

2. Митне оформлення міжнародного лізингу

Для товарів, що ввозяться в Україну за договорами оперативного та фінансового лізингу, застосовується митний режим випуску для вільного обігу (імпорту) зі справлянням податків та зборів у встановленому ‘‘‘ порядку, тобто зі сплатою ПДВ, ввізного мита, акцизного та митних зборів.

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.

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню ПДВ при ввезенні об'єкту лізингу на територію України відображаються в залежності від характеру угоди – оперативного чи фінансового лізингу.

Облік ПДВ при ввезені обєктів за договором міжнародного лізингу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Нараховано ПДВ при ввезенні об'єктів оперативного та фінансового лізингу	644	641
2.	Сплачено відповідну суму ПДВ	641	311
3.	Одержано право на податковий кредит при міжнародному фінансовому лізингу	641	644
4.	Відображено суму сплаченого ПДВ при міжнародному оперативному лізингу у складі витрат звітного періоду	949	644

Митне оформлення об’єктів міжнародного лізингу при їх зворотному вивезенні (або при вивезенні українськими лізингодавцями) здійснюється на підставі вантажної митної декларації відповідно до режиму експорту.

3. ***Облік міжнародного лізингу.***

Облік лізингових операцій у лізингодавця

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Рахунок, транспортний документ Акцептовано рахунок-фактуру іноземної фірми-лізингодавця за імпортне обладнання, що отримується в фінансовий лізинг	152	531
2.	Виписка банку Сплачено лізингоодержувачем витрати по доставці обладнання до митниці	152	312
3.	Платіжне доручення, виписка банку Сплачено мито та м итні збори	642	311
4.	ВМД Нараховано ПДВ при ввезенні об’єкта лізингу	644	641
5.	Платіжне доручення, виписка банку Сплачено ПДВ	641	311
6.	ВМД, довідка бухгалтерії Нараховані мито та митні збори віднесено до вартостості обєкта	152	642
7.	ВМД Відображено право на податковий кредит при міжнародному фінансовому лізингу	641	644
8.	Акт введення в експлуатацію Введено в експлуатацію обладнання, одержане у фінансовий лізинг	10	152

Облік лізингових платежів з фінансового лізингу.

Приклад. Згідно з графіком 31-го березня 2021 р. підприємство нарахувало лізинговий платіж, який необхідно сплатити іноземному лізингодавцю у розмірі 9800 дол. США, у тому числі 7000 дол – відшкодування вартості обєкта лізингу, 2800 дол. – винагорода (лізинговий відсоток). Його сплату було здійснено 6 квітня поточного року.

Об’єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, гри./ дол..США
31.03	27,65
06.04	27,68

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
			дол.	грн.	Д-т	К-т

1.	31.03	Довідка бухгалтерії Нараховано суму лізингових платежів: а) на суму відшкодування вартості об'єкта лізингу 7000 х 27.65=193550; б) на суму винагороди 2800 х 27.65 = 77420	7000 2800	193550,0 77420,0	531 952	684 684
2.	31.03	Розрахунок бухгалтерії Нараховано податок з доходів 2800×0,15×27.65 = 11613	420	11613,0	684	641
3.	31.03	Платіжне доручення, виписка банку Перераховано до бюджету податок з доходів		11613,0	641	311
4.	06.04	Заяви на переказ, виписка банку Перераховано лізингові платежі нерезиденту (9800 – 420) х 27.68 = 259638.4	9380	259638.4	684	312
5.	06.04	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю по лізингових платежах 9380 х (27.68 -27,65) = 28 1,4		281,4	974	684

Облік лізингових платежів з оперативного лізингу.

Приклад. За договором оперативного лізингу нараховано лізинговий платіж у розмірі 9800 дол. США. Податок з доходів за ставко 15 % нараховується від усієї суми платежу. Його сплата буде здійснена 6 квітня поточного року.

Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, гри./ дол..США
31.03	27,65
06.04	27,68

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
			дол.	грн.	Д-т	К-т
1.	31.03	Довідка бухгалтерії. Нараховані суми лізингових платежів.	9800	193550,0	91	684
2.	31.03	Податкова накладна Відображено податкове зобов'язання з ПДВ за лізинговими послугами, що надаються нерезидентом 193550×20% = 38710		38710	643	641
3.	31.03	Довідка бухгалтерії Отримано право на податковий кредит з ПДВ		14994,0	641	643

4.	31.03	Розрахунок бухгалтерії Нараховано податок з доходів 9800×0,15×7.65 =11613	1470	11613	684	641
5.	31.03	Платіжне доручення, виписка банку Перераховано до бюджету податок з доходів		11245,5	641	311
6.	06.04	Заява на переказ, виписки байку Перераховано лізингові платежі нерезиденту (9800- 1470) х 27.68 = 63974.4	8330	63974,4	684	312
7.	06.04	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю по лізингових платежах 8330 х (27,68 – 27,65) = 249,9		249,9	945	684

В залежності від напрямку використання об’єкту лізингу сума лізингових платежів може відображатись на рахунках 23, 90, 92, 93, 94.

4. Оподаткування міжнародного лізингу.

Оподаткування податком на прибуток лізингових операцій

Порядок відображення лізингових операцій має наступні особливості (п.153.7 Податкового кодексу):

1) лізингодавець на момент передачі майна у фінансовий лізинг збільшує доходи на вартість об'єкту фінансового лізингу, а в разі передання у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних фондів лізингодавця, прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об’єкта основних засобів. При нарахуванні винагороди лізингодавцю за отримане у лізинг майно він збільшує доходи. Розмір доходів визначається за курсом НБУ на дату першої події - або на дату нарахування, або на дату авансу

2) лізингоодержувач збільшує вартість основних фондів на вартість об’єкта фінансового лізингу (без урахування процентів або комісій, нарахованих або таких, що будуть нараховані на вартість об’єкта фінансового лізингу відповідно до договору) за наслідками податкового періоду, в якому відбувається таке передання.

На частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісій**,** нарахованих на вартість об’єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається у рахунок компенсації частини вартості об’єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування, збільшує витрати.

Курс НБУ для розрахунку вартості об’єкту – або на дату отримання об ’єкту або на дату перерахування передоплати.

Важливо також врахувати норми п.160.1 (г) Податкового кодексу, згідно до яких під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, слід розуміти лізингову/орендну плату, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента-лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди.

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, зобов'язані утримувати податок із таких доходів, зазначених у пункті

160.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України.

Оподаткування податком на додану вартість

• Порядок оподаткування лізингових операцій податком на додану вартість регулюється нормами Податкового кодексу

- з метою оподаткування до імпорту прирівнюється ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів за договорами лізингу (оренди);

• - з метою оподаткування до експорту товарів прирівнюється вивезення товарів за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди).

Передача об'єктів основних засобів згідно із договорами міжнародного лізингу з метою оподаткування ПДВ прирівнюється до імпортних та експортних операцій.

Питання для самоконтролю:

1. Що таке міжнародний лізинг?
2. Чим відрізняється операційний лізинг від фінансового.
3. У чому особливості обліку фінансового лізингу у лізингодавця та лізингоотримувача?
4. Які характерні риси оподаткування міжнародного лізингу ПДВ?

Тема 12. Відображення міжнародних операцій у звітності підприємства.

1. Методика формування податкової звітності за міжнародними операціями.
2. Порядок відображення даних про міжнародні операції у статистичній звітності.
3. Особливості формування управлінської звітності за міжнародними операціями.
4. Контрольовані операції.

Нормативно-правове забезпечення теми:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 (МСФЗ 11.» Спільна діяльність» редакція від 30.06.2017 р. URL:

https://ips.ligazakon.net/document/mu17023

3. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. нак. Мінфіну України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

УВАГА! Питання 1-3 теми виносяться на самостійне опрацювання.

Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань їх інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі звітності. Дані звітності підприємства є необхідним елементом при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень, обранні надійних партнерів для одержання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

Основні положення здійснення зовнішньоекономічної діяльності на території України та відображення її результатів в обліку і системі звітності регулюються Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковим та Митним Кодексами, національними П(С)БО. Дотримуюсь вимог Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст.2) та «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 22), усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. Відповідно до статей 8, 14 Закону України „Про державну статистику", враховуючи положення статей 80, 81 Цивільного кодексу України, частини восьмої статті 19 та статті 55 Господарського кодексу України, та з метою подальшого удосконалення державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами та отримання повної, всебічної й об'єктивної статистичної інформації Державною службою статистики України затверджено форми державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами. Відповідно до ст. 8 Закону України „Про державну статистику" усі юридичні особи, розташовані на території України, а також юридичні особи України, що знаходяться за її межами, розташовані на території України структурні одиниці, що не є юридичними особами і головні організації яких розташовані за її межами, фізичні особи, які проживають на території України, незалежно від їх громадянства, подають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень, безплатно, якщо інше не передбачено законодавством України.

Статистичні дані повинні бути достовірними і подаватися у повному обсязі, у встановлені строки і за визначеними адресами. Порядок подання статистичних даних визначається у формах державної звітності, затверджених органами державної статистики.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); - Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – в національній валюті України. При розрахунках між резидентами і нерезидентами у зовнішньоекономічних операціях як засіб платежу використовується іноземна валюта.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відповідно до положень якого під операціями в іноземній валюті розуміють господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або які потребують розрахунків в іноземній валюті. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013р. № 433 відображенню у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підлягають: активи за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов’язаних з його використанням; зобов’язання, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення; власний капітал відображається одночасно з відображенням активів або зобов’язань, які призводять до його зміни. При чому всі монетарні статті відображаються за офіційним валютним курсом НБУ на дату його складання (останній день звітного періоду).

Введені в дію зміни до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» призвели до скорочення статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) та максимального наближення його до вимог МСФЗ.

У діючій формі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для відображення грошових коштів в касі та на рахунках в банку передбачено рядок 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти», а у складі додаткових статей фінансової звітності 1166 «Готівка» та 1167 «Рахунки в банках», тобто наявна іноземна валюта в касі

підприємства та на рахунках в банку відображення повністю відповідає принципам складання фінансової звітності, а особливо принципу застосування єдиного грошового вимірника. На нашу думку, для надання більшій інформативності Звіту про фінансовий стан, пропонуємо внести до складу додаткових статей фінансової звітності такі рядки: 1168 «Готівка в іноземній валюті» та 1169 «Рахунки в банках в іноземній валюті»

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013р. № 433 відображенню у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підлягають доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати», а саме: доходи, оцінка яких може бути достовірно визначена з результаті надходження активу або погашення зобов'язання, що призводить до збільшення, власного капіталу підприємства (крім застосування капіталу за рахунок внесків учасників); витрати, оцінка яких може бути достовірно визначена, в результаті вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Специфічними видами доходів та витрат, які виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності та підлягають відображенню в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), є курсові різниці. При проведенні перерахунку заборгованості слід пам‘ятати, що згідно з п. 7–8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» тільки монетарні заборгованості, виражені в іноземній валюті, підлягають перерахунку на день їх погашення та на дату балансу.

Немонетарні статті балансу, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов‘язано з операцією в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції. Ці статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

В залежності від впливу на фінансовий результат курсові різниці поділяють на позитивні і негативні; в залежності від виду діяльності – операційні та не операційні. Тому, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) вони відображаються в окремих статтях.

При складанні фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. Так, у Звіті про рух грошових коштів, що складається за непрямим методом у рядку 3515 "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Надходження" відображаються збитки, у графі "Витрати" - прибутки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку у результаті перерахунку статей Балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю. Незалежно від обраного методу складання Звіту про рух грошових коштів, у рядку 3410 "Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів" відображається сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні

валютних курсів протягом звітного періоду.

Примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними П(С)БО або МСФЗ. У Примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація:

1) про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду;

2) про суму курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

Інформація про суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду, відображається у розділі V "Доходи і витрати" Приміток до річної фінансової звітності у рядках 450 "Операційна курсова різниця" та 600 "Неопераційна курсова різниця" всіма підприємствами, а також і тими, для яких оприлюднення не є обов'язковим. У діючій формі Приміток до річної фінансової звітності для відображення грошових коштів та їх еквівалентів призначено окремий розділ VI "Грошові кошти" (рядки 640-691). На нашу думку, для надання більшій інформативності Приміткам до річної фінансової звітності, пропонуємо внести до складу додаткових статей розділу VI такі рядки: 692 «Готівка в іноземній валюті» та 693 «Рахунки в банках в іноземній валюті».

Крім загальноприйнятих форм звітності, що подаються до відповідних контролюючих органів на рівні з іншими суб'єктами господарювання, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають наступні форми статистичної звітності.

Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (№ 5- ЗЕЗ)

Звіт про експорт (імпорт) послуг (№ 9-ЗЕЗ)

Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу (№ 14-ЗЕЗ)

Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (№13- ЗЕЗ)

Інформація про зовнішньоекономічну діяльність широко розкривається у формах статистичної звітності, що дозволяє її використовувати для складання зовнішньоторговельного платіжного балансу країни. Отже, зовнішньоекономічна діяльність відіграє значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки.

Разом з тим, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, і як наслідок цього, значний розмір тінізації економіки у цій сфері, викликає багато проблем щодо реальності відображення експортноімпортних операцій у фінансовій звітності і побудови ефективної системи їх контролю.

4. Контрольовані операції.

Відображення у звіті про контрольовані операції господарської операції з експорту товару і повернення частини такого товару

Статтею 1 Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що господарська операція — це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Відповідно до пп.39.2.1.4 пп.39.2.1 п.39.2 ст.39 Кодексу господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо.

Нагадаємо, що об'єктом оподаткування для цілей податку на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу (пп.134.1.1 п.134.1 ст.134 Кодексу).

Згідно з п.44.2 ст.44 Кодексу для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Підпунктом 39.2.1.7 пп.39.2.1 п.39.2 ст.39 Кодексу визначено, що господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1—39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп.39.2.1 п.39.2 ст.39 Кодексу, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Форма Звіту про контрольовані операції (далі — Звіт) та Порядок складання Звіту про контрольовані операції (далі — Порядок), затверджені наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 р. № 8 (зі змінами та доповненнями).

Відповідно до п.4 розділу III Порядку у графі 4 Звіту «Загальні відомості про контрольовані операції» зазначається вартісний показник загальної суми контрольованих операцій платника податків з кожним контрагентом протягом звітного періоду за даними бухгалтерського обліку платника.

У розділі «Відомості про контрольовані операції» зазначаються деталізовані

відомості про всі контро-льовані операції, здійснені платником податків у звітному періоді із особою, інформація про яку зазначена у розділі «Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях» додатка до Звіту (п.5 розділу IV Порядку).

При цьому кожна задекларована контрольована операція має бути ідентифікована та її найменування повинно бути зазначене у графі 2 розділу III «Порядок заповнення основної частини Звіту «Загальні відомості про контрольовані операції» Порядку.

Таким чином, з метою ідентифікації контро-льованої операції у Звіті відображаються всі здійснені господарські операції за відповідний податковий (звітний) рік, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

У разі якщо операція з поставки товару і повернення частини цього товару відбулась протягом одного звітного календарного року, то такі операції відображаються згорнуто у Звіті шляхом зменшення вартості поставки на вартість поверненого товару.

Хто подає Звіт про контрольовані операції

Звіт про контрольовані операції *зобов'язані* подавати лише **платники податку на прибуток**, які у звітному році здійснювали **контрольовані операції** (пп. 39.4.2 ПКУ).

До речі, податківці визнають, що єдинники групи 4 звільнені від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності, зокрема, з податку на прибуток. Відповідно, господарські операції такого платника податків не є контрольованими (***див.*** ІПК ДФСУ від 03.06.2019 р. № 2517/6/99-99-15-02-02-15/ІПК). Звісно, говоримо лише про госпоперації, здійснені під час перебування на спрощеній системі оподаткування. Тож, за період до переходу на єдиний податок Звіт про контрольовані операції все-таки потрібно подавати.

Контрольовані операції - це всі види операцій, договорів чи домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток (пп. 39.2.1.4 ПКУ). Водночас, аби господарська операція вважалася контрольованою, вона має відповідати критеріям, зазначеним у пп. 39.2.1.1 ПКУ (**щодо контрагентів**) і пп. 39.2.1.7 ПКУ (**вартісним критеріям**).

Вартісні критерії контрольованості це:

- річний бухгалтерський дохід платника податків за 2018 рік має перевищувати **150 млн грн** (без ПДВ й акцизу);
- обсяг операцій, передбачених пп.пп. 39.2.1.1, 39.2.1.5 ПКУ, з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, має перевищувати за 2018 рік **10 млн грн** (без ПДВ й акцизу).

До того ж, з 01.01.2018 перелік операцій, які можуть визнаватися контрольованими, доповнено господарськими операціями, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Причому, госпоперації постпредставництва в Україні зі своїм нерезидентом вважаються контрольованими, якщо їх обсяг, визначений за правилами бухобліку,

перевищив **10 млн грн** (за вирахуванням непрямих податків) за звітний рік (тим часом не важливо, який річний дохід у постпредставництва).

Своєю чергою, обсяг господарських операцій платника податків із метою пп. 39.2.1.7 ПКУ має обчислюватися **за цінами, які відповідають принципу «витягнутої руки»**(пп. 39.2.1.9 ПКУ).

Форма та строк подання

Відповідно до пп. 39.4.2 ПКУ Звіт про контрольовані операції подають до ДПС **до 1 жовтня року, що настає за звітним** (останній день подання — 30 вересня). Це саме прописано й у п. 1 р. І Порядку складання Звіту про контрольовані операції, затвердженого наказом Мінфіну України від 18.01.2016 р. № 8 (*далі* — Порядок № 8).

Своєю чергою, якщо останній день строку подання Звіту про контрольовані операції припадає на вихідний чи святковий день, останнім днем строку вважають операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 3 р. І Порядку № 8).

У 2019 році 30 вересня припадає на понеділок. Тому це буде останній день подання Звіту про контрольовані операції за 2018 рік.

Звіт про контрольовані операції мають подавати засобами електронного зв'язку в **електронній формі** з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу й електронного цифрового підпису (пп. 39.4.2 ПКУ).

Форма Звіту про контрольовані операції затверджена наказом Мінфіну України від 18.01.2016 р. № 8 та складається із:

- заголовної та основної частин;
- додатка й інформації до додатка, які є невід'ємною частиною звіту.

Зауважимо

З 09.08.2019 набрав чинності наказ Мінфіну України від 10.06.2019 р. № 242 (далі — Наказ № 242), яким унесено зміни до форми Звіту про контрольовані операції. Причому податківці вважають, що Звіт про контрольовані операції за 2018 рік потрібно подавати вже за оновленою формою (**див.** лист ДФСУ від 23.08.2019 р. № 27465/7/99-99-15-02-01-17).

Водночас Звіти про контрольовані операції за 2018 рік, подані до набрання чинності Наказом № 242 та запровадження можливостей надання звіту за оновленою формою, вважаються дійсними (**див.** роз'яснення ДПС у категорії 137.07 розділу «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua)).

Крім Звіту про контрольовані операції, платники податків, які здійснюють контрольовані операції, повинні складати та зберігати **документацію з трансфертного ціноутворення** за кожен звітний період (пп. 39.4.3 ПКУ). Документацію з трансфертного ціноутворення подають на запит ДПС протягом 30 к.дн. Більше про це читайте у статті **«ТЦУ-документація: структура та стислий зміст».**

Далі детально розпишемо порядок заповнення Звіту про контрольовані операції.

Порядок заповнення

Насамперед виокремимо загальні вимоги до заповнення Звіту про контрольовані операції:

- платник податків заповнює та подає єдиний Звіт про контрольовані операції стосовно всіх контрольованих операцій, здійснених у звітному році. По кожному конкретному контрагенту заповнюється та подається окремий додаток до звіту, але не окремий Звіт про контрольовані операції;
- групування операцій — п. 6 р. I Порядку № 8 передбачена можливість групування контрольованих операцій, а р. V визначено порядок здійснення такого групування. У результаті групування інформація щодо контрольованих операцій, які мають однакові умови постачань й інші показники, що відображаються в графах 2–6, 9–11, 21, 22 Звіту про контрольовані операції, відображається в узагальненому вигляді, інакше кажучи — одним рядком;
- числові показники у Звіті про контрольовані операції заповнюються в такому форматі:
  - грошові показники зазначаються в гривнях без копійок із відповідним округленням за загальновстановленими правилами, крім **графи 16** додатка;
  - **графа 16** додатка заповнюється **у валюті контракту/договору;**
  - кількісні показники ваги товару зазначаються на основі ваги «нетто» у кілограмах. У разі неможливості вираження кількості в кілограмах допускається вираження в додаткових одиницях виміру (штуки, літри, кубічні метри тощо) з обов'язковим зазначенням одиниці виміру у відповідній графі Звіту про контрольовані операції. Якщо предметом контрольованої операції є виконання робіт, послуг, зазначається кількість таких операцій відповідно до первинних документів;
  - показники дат заповнюються у цифровому форматі: чч.мм.рррр (де чч. — число, мм. — місяць, рррр — рік).

Питання для самоконтролю:

1. Яка інформація про міжнародні операції відображається у фінансовій звітності?
2. Яка інформація про міжнародні операції відображається в управлінській звітності?
3. Яка інформація про міжнародні операції відображається у статистичній звітності?
4. Що таке контрольовані операції?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Основна

1. Валюта. Нове. Податки та бухгалтерський облік. 2019. № 21. 92 с
2. ЗЕД у запитаннях і відповідях. Податки та бухгалтерський облік. 2019. № 27. 90 с.
3. Ковальчук Т.Г. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. К.:Видавництво Ліра-К, 2018. 216 с.
4. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. С.О. Кузнецова. Х.: Видавництво Іванченка І.С. 2019. 226с.
5. Поради Інкотермс 2020 – ваш путівник по міжнародних нормах торгівлі. Міжнародна торговельна палата. URL: https://ua.kuehne-nagel.com/-/znannya/inkoterms.
6. Транспортні перевезення. Податки та бухгалтерський облік. Вересень, № 71.2019.
7. Ткачук І.М. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Луцьк: Луцький НТУ, 2017. 308 с.
8. Фатенок-Ткачук А. Облік і оподаткування міжнародних операцій : методичні рекомендації до практичних робіт для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання. Луцьк : ВНУ імені Лесі Українки, 2021. 58 с.
9. Фатенок-Ткачук А. Облік і оподаткування міжнародних операцій: конспект лекцій для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання. Луцьк : ВНУ імені Лесі Українки, 2021. 158 с.
10. Фатенок-Ткачук А. О. Обліково-аналітичне забезпечення міжнародних операцій : дистанційний курс для студентів спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Луцьк : СНУ імені Лесі Українки, 2015. URL: http://194.44.187.60/moodle/course/view.php?id=334
11. J. Roin A Neutral System for the Taxation of International Transactions. Virginia Law Review: University of Chicago Law School. URL: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1646&context=journal_articles
12. Paul Bernd Spahn International Financial Flows and Transactions Taxes:Survey and Options. Paper originally published with the IMF as Working Paper WP/95/60, 2019. URL: https://www.wiwi.uni-frankfurt.de/profs/spahn/pdf/publ/7-041.pdf

Додаткова література

1.Господарський кодекс України від 04.02.2005 № 2424- IV зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text

2.Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121- III, зі змінами та доповненнями. URL: https://ips.ligazakon.net/document/t002121?ed=2018_01_06

3.Закон України "Про валюту і валютні операції" від 21.06.2018 р. № 1524-IX. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018. № 30. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text

4.Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 116.04.91р. № 959-12 зі змінами. Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 29 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text

5.Закон України “Про ліцензування видів господарської діяльності” від 02.07.2015 р. № 580-VII зі змінами. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 23, ст.158. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text.

6.Закон України «Про приєднання України до Конвенції про тимчасове ввезення товарів» від 24.03.2004 № 1661-IV (1661-15) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472#Text

7.Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність

в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2658-14

8.Закон України "Про режим іноземного інвестування", зі змінами від 19.03.96 р. № 93/96- ВР Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 19, с. 80. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80#Text.

9. Закон України "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності" зі змінами від 23.12.98 р. № 351-14. Відомості Верховної Ради України, 1999 р., № 5-6, ст. 44; 2000 р., № 48, ст. 416; 2003 р., № 30, ст. 247, № 37, ст. 300; 2009 р., № 30, ст. 415. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5061-17#Text.

10. Закон України «Про транзит вантажів» від 12.11. 2003 р. № 1297- IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 51, ст.446. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1172-14#Text

11. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 16.04.2009 № 1276- IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2004, № 52, ст.562. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15#Text

12. Закон України "Про лізинг" від 16.02.97 р. № 723/97-ВР зі змінами. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_104800-98#Text

13. Закон України "Про фінансовий лізинг" від 04.02.2021 № 1201-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text

14. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492. URL:https://ips.ligazakon.net/document/REG8493?an=37&ed=2019_04_0

15. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (КДПВ). Женева, 19 травня 1956 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_234#Text

16. Лист ДПАУ «Щодо зразків міжнародної автодорожньої товарно-транспортної накладної по формі КДПГ(CMR), акта про відпуск та прийом спирту етилового, короткого тлумачного словника зовнішньоторговельних документів» від від 20.02.97 № 16-2217/10-1300. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/294516___294581

17. Лист Мінінфраструктури України «Щодо надання роз'яснень стосовно заповнення товарно-транспортної накладної під час здійснення перевезень вантажів автомобільними транспортними засобами»від 28.05.2014 № 5615/25/10-14 . URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5615733-14#Text

18. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенція МДП) від 14.11.1975 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_012#Text

19. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-4 зі змінами. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text.

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 (МСФЗ 11.» Спільна діяльність» редакція від 30.06.2017 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/mu17023

22. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. нак. Мінфіну України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. нак. Мінфіну України від 29.11.99 № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи", затв. нак. Мінфіну України від 20.10.99 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-

99#Text

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. нак. Мінфіну України від 1.12.99 № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text

26. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції від 06.09.2001 р. № 201. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text

28. Наказ "Про затвердження Форми декларації митної вартості та Правил її заповнення", затв. Мінфін. України від 24.05.2012 № 599. URL: http://sfs.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/kontrol-mitnoi-vartosti/62484.html.

29. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

30. Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019 № 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19#Text

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. нак. Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text

32. Порядок заповнення податкової накладної, затв. нак. Мінфіну України від 31.12.2015 р. № 1307. № https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text

33. Порядок обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи», затв. Мінфіном України від 15.07.2015 № 552. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0241-16.

34. Порядок декларування митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України, затв. Кабміном України від 28 серпня 2003 р. № 1375. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/2617408.

35. Порядок митного оформлення об’єктів лізингу (оренди), переміщуваних через митний кордон України, затверджений наказом Держмитслужби України від 16.02.2000р. № 83.

36. Правила від 01.01.2020. Інкотермс 2020. Міжнародні правила торгових термінів. Міжнародна торгова палата. URL: https://iccwbo.org.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ВИДАННЯ

Фатенок-Ткачук А. О.

Облік і оподаткування міжнародних операцій : конспект лекцій / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук. Луцьк : В-во «Вежа-Друк», 2021. 126 с.

Комп’ютерний набір та верстка: А. О. Фатенок-Ткачук