

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ІМЕНІ О. М. БЕКЕТОВА**

**М. Ю. Карпушенко**

**Конспект лекцій**  
**з дисципліни**

**«Облік зовнішньоекономічної діяльності»**

*(для студентів денної і заочної форми навчання спеціальностей  
7.03050901, 8.03050901 «Облік і аудит»  
та слухачів другої вищої освіти  
спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»)*

**Харків – ХНУМГ – 2014**

Карпушенко М. Ю. Конспект лекцій з дисципліни “Облік зовнішньоекономічної діяльності” (для студентів денної і заочної форм навчання спеціальностей 7.03050901, 8.03050901 «Облік і аудит» та слухачів другої вищої освіти спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко; Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Х. : ХНУМГ, 2014. – 80 с.

Автор: к.е.н., доц. М. Ю. Карпушенко

Рецензент: к.е.н., доц. Н. І. Гордієнко

Рекомендовано кафедрою обліку та аудиту,  
протокол № від 26.12.2013 р.

Конспект лекцій складено відповідно до навчальної і робочої програми з курсу «Облік зовнішньоекономічної діяльності» для студентів напряму «Економіка підприємництва» спеціальності «Облік і аудит» з метою сприяння глибшому вивченню курсу й закріпленню теоретичних знань.

## Зміст

Тема 1 Сутність, види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності .....	4
Тема 2 Особливості складання договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та застосування правил ІНКОТЕРМС .....	10
Тема 3 Особливості відображення в обліку операцій з іноземною валютою ....	14
Тема 4 Облік імпорتنих операцій .....	27
Тема 5 Облік експортних операцій.....	36
Тема 6 Облік зовнішньоекономічних операцій із переробки давальницької сировини .....	43
Тема 7 Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій.....	49
Тема 8 Облік інвестиційних операцій .....	56
Тема 9 Облік кредитних (фінансових) операцій .....	62
Тема 10 Облік службових відряджень за кордон.....	68
Тема 11 Облік інших зовнішньоекономічних операцій .....	74
СПИСОК ДЖЕРЕЛ .....	80

## Тема 1 Сутність, види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності, предмет і мета дисципліни
2. Види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.
3. Режим ліцензування і квотування для окремих видів товарів

### Документи:

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV

### *1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності, предмет і мета дисципліни*

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 загально визначених 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.

**Предметом дисципліни** є облікові операції та процедури у зовнішньоекономічної діяльності.

**Метою дисципліни** є надання достатніх знань з організації проведення зовнішньоекономічних операцій та їх подальшого податкового й бухгалтерського обліку.

## **2. Види й суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності**

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.

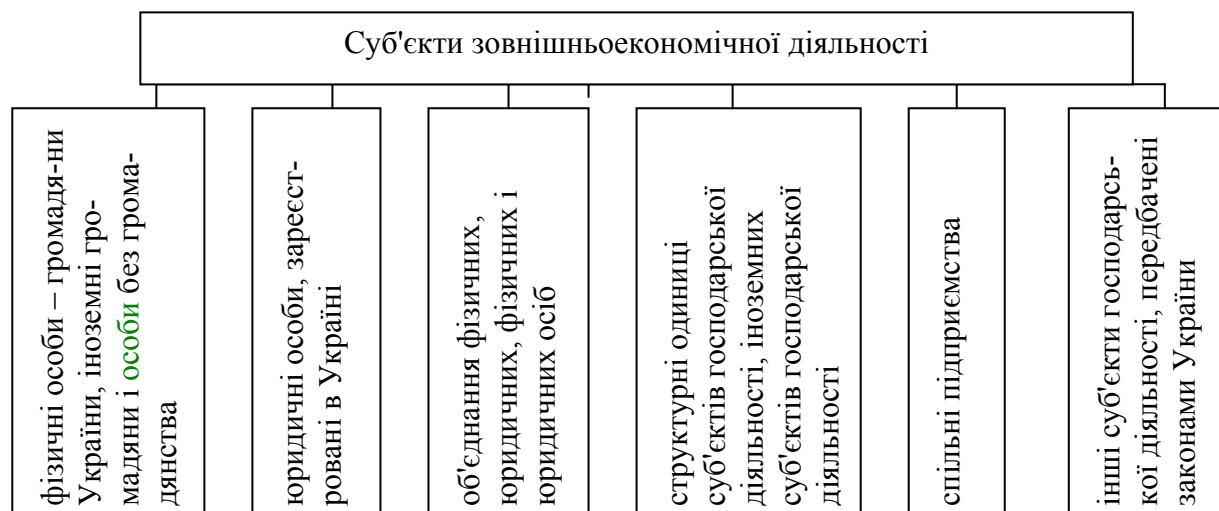


Рисунок 1.1 – Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

### 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 в разі:**

- значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагомe 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.

### **Контрольні запитання:**

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?

## **Тема 2 Особливості складання договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та застосування правил ІНКОТЕРМС**

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

### **Документи:**

1. Міжнародна торгова палата. Правила від 01.01.2011. Інкотермс 2010. Міжнародні правила торгових термінів.
2. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції від 06.09.2001 р. №201.

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

Будь-які операції в зовнішньоекономічній діяльності оформляються за допомогою укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

**Зовнішньоекономічний договір** – це матеріально оформлена угода двох чи більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і їх іноземних контрагентів, направлена на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) складається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України або законом.

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

Типова форма зовнішньоекономічного договору (контракту) наведена в Положенні про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

*У зовнішньоекономічний договір повинні бути включені наступні умови:*

1. Назва, номер договору, дата і місце його укладання.
2. Преамбула. У ній вказуються: повне і точне найменування сторін-учасників зовнішньоекономічної операції, під якими вони офіційно зареєстровані, з указанням країни; осіб, від імені яких укладається зовнішньоекономічний договір (контракт) і найменування документів, якими керуються контрагенти при укладенні договору (статут і т.п).

3. Предмет договору – який товар повинні поставити з указанням сорту, марки.

4. Кількість і якість товару.

5. Базисні умови постачання товарів – вони систематизовані в уніфікованому документі – Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів (ІНКОТЕРМС).

6. Ціна і загальна вартість договору.

7. Умови платежів – вказуються спосіб, порядок, терміни розрахунків і гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань.

8. Умови приймання-здачі товару – в цьому розділі визначаються терміни і місце фактичної передачі товару, а також перелік товаросупровідних документів. Якщо планується протягом тривалого терміну поставляти товар партіями, доцільно скласти графік постачань, в якому вказати, який товар, в якій кількості і в який період часу буде поставлений.

9. Упаковка і маркування – в цьому розділі вказують відомості про упаковку товару (контейнери, ящики та ін.) і нанесене на неї відповідне маркування.

10. Форс-мажорні обставини – містить відомості про те, в яких випадках умови договору можуть бути не виконані сторонами. Перелік форс-мажорних обставин повинен бути закритим і вичерпним.

11. Санкції і рекламації – встановлюється порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків і пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням контрагентами своїх зобов'язань.

12. Врегулювання суперечок в судовому порядку.

13. Місцезнаходження, поштові й платіжні реквізити сторін.

За домовленістю сторін у договорі також можуть бути обумовлені додаткові умови.

## **2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС**

Правила ІНКОТЕРМС розробляються і публікуються Міжнародною торговою палатою (англ. International Chamber of Commerce, скорочено ICC). У вересні 2010 року Міжнародна торгова палата оголосила про випуск нової редакції правил щодо використання національних і міжнародних торгових умов Incoterms 2010. Ці правила, які застосовуються компаніями при проведенні численних операцій по всьому світу, набули чинності 1 січня 2011. В правилах ІНКОТЕРМС систематизовані базисні умови постачання.

*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.

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-развантажувальних робіт;

- момент переходу ризику випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця;

- як розподіляються обов'язки сторін з отримання експортних і імпорتنих ліцензій, проведення митних процедур;

- порядок сповіщення покупця про постачання товару і надання йому транспортних документів.

Таблиця 2.1 – ИНКОТЕРМС 2010

Група	Термін	Вид транспорту	Умови
1	2	3	4
Категорія E Відвантаження	EXW	Будь-які види транспорту	EX Works ( named place). Франко-завод (назва міста). Перехід ризиків: В момент передачі товару на склад продавця. Експортні митні процедури: відповідальність покупця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
Категорія F Основне перевезення не сплачене продавцем	FCA	Будь-які види транспорту	Free Carrier (named place). Франко перевізник (назва місця). Перехід ризиків: В момент передачі перевізнику на складі продавця. Експортні митні процедури: відповідальність покупця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	FAS	Морські та внутрішні водні перевезення	Free Alongside Ship (named port of shipment). Франко вздовж борту судна (назва порту відвантаження). Перехід ризиків: в момент розміщення товару вздовж борту судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	FOB	Морські та внутрішні водні перевезення	Free On Board (... named port of shipment). Франко борт (... назва порту відвантаження). Перехід ризиків: із моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: Відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
Категорія C Основне перевезення сплачене	CFR	Морські та внутрішні водні перевезення	Cost and Freight (named port of destination). Вартість і фрахт (назва порту призначення). Перехід ризиків: із моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця.
	CIF	Морські та внутрішні водні перевезення	Cost, Insurance and Freight (named port of destination). Вартість, страхування і фрахт (назва порту призначення). Перехід ризиків: З моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: Відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: Відповідальність покупця.
	CIP	Будь-які види транспорту	Carriage and Insurance Paid To (named place of destination). Фрахт/перевезення і страхування сплачені до (назва місця призначення). Перехід ризиків: В момент постачання / передачі перевізнику. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	CPT	Будь-які види транспорту	Carriage Paid To (... named place of destination). Фрахт/перевезення сплачені до (...назва місця призначення). Перехід ризиків: В момент доставки/ передачі перевізнику. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця.

1	2	3	4
Категорія D Доставка	DAT	Будь-які види транспорту	Delivered At Terminal (... named terminal of destination). Доставка на терміналі (... назва терміналу). Перехід ризиків: в момент доставки товару на термінал покупця. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця.
	DAP	Будь-які види транспорту	Delivered At Point (... named point of destination). Доставка в пункті (... назва пункту). Перехід ризиків: в момент доставки товару в пункт, вказаний покупцем. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця.
	DDP	Будь-які види транспорту	Delivered Duty Paid (... named place of destination). Доставка із оплатою мита (... назва міста призначення). Перехід ризиків: в момент передачі товару у розпорядження покупця. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність продавця.

**Контрольні запитання:**

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 суть 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

**Документи:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. №185-94/ВР

3. Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р. N281.
4. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.

### ***1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті***

Порядок відображення операцій в іноземній валюті в бухгалтерському обліку визначений нормами П(С) БО 21 "Вплив змін валютних курсів".

**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 - гривню.

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 наступним чином:



Рисунок 3.1 – Класифікація статей балансу

**Монетарні статті** – статті балансу, які відображають грошові кошти, а також такі активи і зобов'язання, які будуть одержані або сплачені у фіксованій (або визначеній) 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.



Рисунок 3.2 – 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**

- статутний капітал;
- резервний капітал;
- додатковий капітал;
- нерозподілений прибуток

## **3. 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

визначаються 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:

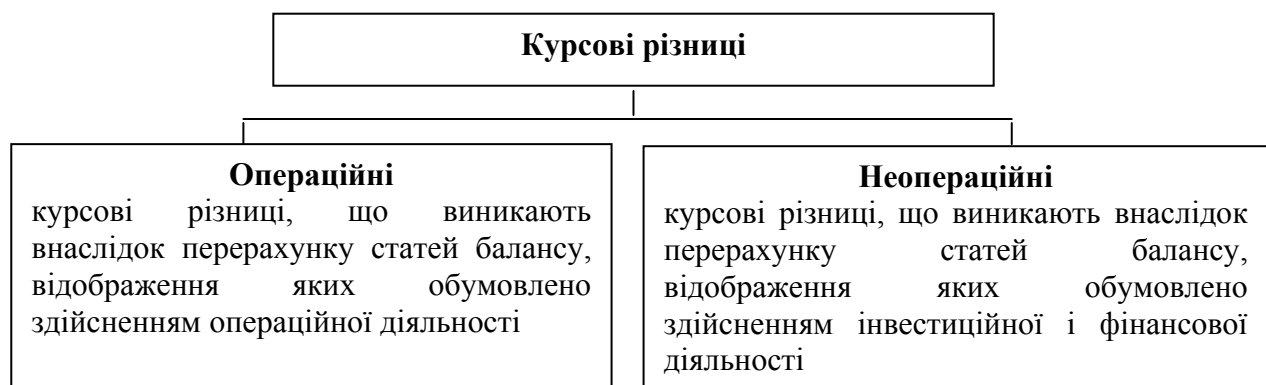


Рисунок 3.3 – Класифікація курсових різниць

**Операційні курсові різниці** відображають у складі інших операційних доходів (витрат) (субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці", 945 "Втрати від операційної курсової різниці").

**Неопераційні курсові різниці** відображають у складі інших доходів (витрат) 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці".

Курсову різницю розраховують за наступною формулою:

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}), \quad (3.1)$$

де  $C_m$  — сума монетарної статті в іноземній валюті;

$K_t$  — валютний курс на дату оцінки монетарної статті;

$K_{t-1}$  — 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 наступній таблиці.

Таблиця 3.1 – 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 імпортом 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, імпорту 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";

г) 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 3.1.** Підприємство подало заяву до банку на придбання 2400 долл. за курсом міжбанківської валютної біржі 13,3 грн/ \$1. Для цього було перераховано до банку 31600 грн. Курс НБУ на дату зарахування валюти - 13,0 грн/\$1. Комісійна винагорода банку - 1 %. Відобразимо ці події в бухгалтерському й податковому обліку.

Таблиця 3.2 – Відображення операцій із придбання валюти

N п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи, грн.	Витрати, грн.
		дебет	кредит			
1	Перерахування гривень на придбання валюти	333	311	31600	–	–
2	Зарахування валюти на рахунок підприємства за курсом 13,0 грн/\$1 (2400 x 13,0= 31200,0)	312	333	31200,0	–	–
3	Відображення комісійної винагороди у складі витрат (2400 x 13,0 x 1% = 312,0)	92	685	312,0	–	312,0
4	Перерахування комісійної винагороди банку	685	333	312,0	–	–
5	Відображена у складі витрат різниця між вартістю валюти за курсом міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок (13,3-13,0) x 2400=720)	942	333	720,0	–	720,0
6	Повернення невикористаних гривень	311	333	88,0	–	–

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».

**Балансова вартість іноземної валюти** – це вартість іноземної валюти, визначена за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на



дату звітнього балансу або на дату здійснення операції залежно від того, яка дата настала пізніше.

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, так і обов'язково, зараз цей розмір – 50% отриманої від нерезидента валютної виручки.

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 банку 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 3.2.** Підприємство здійснює продаж 3000 дол. Валютний курс на дату отримання валюти та списання її з валютного рахунку складає 13,2 грн/\$1. Курс продажу валюти на міжбанківській валютній біржі становить 13,26 грн/\$1. Валютний курс на момент продажу – 13,25 грн/\$1.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.3 – Відображення операцій із продажу валюти

N п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи грн	Витра ти, грн
		дебет	кредит			
1	Списання іноземної валюти для продажу ( $3000 \times 13,2 = 39600$ )	334	312	39600	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 ( $3000 \times 13,26 \times 2\% = 795,6$ )	92	377	795,6	0	795,6
4	Відображення курсової різниці між вартістю валюти за курсом на дату списання і вартості валюти за курсом на момент продажу ( $3000 \times 13,25 - 3000 \times 13,2 = 150$ )	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 ( $(13,26 - 13,25) \times 3000 = 30,0$ )	377	711	30,0	30,0	0
6	Відображений залік зобов'язань із продажу валюти	377	334	39750,0	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.

### Контрольні запитання:

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 імпортних операцій**

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

##### **Документи:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI
3. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-XII
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI

##### ***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 імпортової 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 виставлення 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 відбувається 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.

## 2. *Оподаткування імпортих 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:

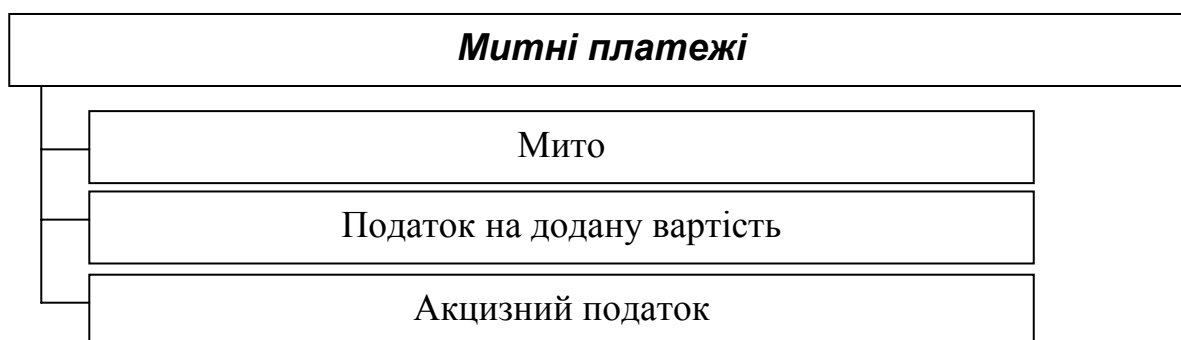


Рисунок 4.1 – Склад митних платежів

## Мито

**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

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 замітники 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:

$$Ca = C_m (H) \times A, \quad (4.1)$$

де  $Ca$  – сума акцизного податку;

$C_m$  – митна вартість;

$H$  – кількість товару;

$A$  – 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.

### **Податок на додану вартість**

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:

$$ПДВ = (C_m + C_a + T) \times 20\% / 100; \quad (4.2)$$

де *ПДВ* – сума податку на додану вартість;

*T* – мито.

ПДВ, сплачений під час 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 під час відображення імпорتنих 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) Під час 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 імпорتنих операцій***

*Основними завданнями бухгалтерського обліку імпорتنих операцій є:*

- перевірка правильності документального оформлення товарних і розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного і митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпорتنих товарів;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

*Облік імпорتنих товарів має ряд особливостей, до яких належить:*

- обов'язкове декларування імпорتنих операцій при перетині митної території України;



▪ формування вартості імпортованих товарів з урахуванням наступних витрат:

- митні платежі;
- оплата послуг митного брокера;
- витрати на сертифікацію імпортованих товарів;
- витрати на зберігання товарів на митно-ліцензійному складі;
- транспортно-заготовчі 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 імпортованих товарів.

#### **Приклад 4.1.**

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

На момент оформлення вантажної митної декларації курс НБУ склав 13,3 грн за долар. На кінець кварталу курс НБУ склав 13,4 грн за долар. Товар

сплачений в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 13,35 грн за долар. Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Відображення операцій із придбання товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримання товару ( $1000 \times 13,3 = 13300,0$ )	28	632	13300
2	Сплата мита ( $1000 \times 13,3 \times 2\% = 266,0$ )	377	311	266
4	Включення мита у вартість товарів	28	377	266
5	Сплата ПДВ ( $(1000 \times 13,3 + 166) \times 20\% = 2713,2$ )	377	311	2713,2
6	Включення суми ПДВ до податкового кредиту	641	377	2713,2
7	Відображення курсової різниці на дату балансу ( $1000 \times 13,4 - 1000 \times 13,3 = 100,0$ )	945	632	100
8	Оплата продукції ( $1000 \times 13,35 = 13350,0$ )	632	312	13350
9	Відображення курсової різниці на дату оплати ( $1000 \times 13,35 - 1000 \times 13,4 = 50,0$ )	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 імпортованих товарів на умовах передплати.

**Приклад 4. 2.** Підприємство перераховує постачальнику матеріалів аванс в сумі 2000 дол. США за курсом НБУ — 13,3 грн. за долар, матеріали одержані на суму 3000 дол. за курсом НБУ 13,40 грн. за долар. Остаточна оплата матеріалів відбулася в наступному кварталі. Курс НБУ на кінець кварталу склав 13,35 грн. за долар., курс НБУ на момент оплати – 13,2 грн. за долар. На митниці були сплачені: ПДВ – 20%;- мито – 3%.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл. 4.2).

Таблиця 4.2 – 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 x 13,3 = 26600,0)	371	312	2000\$ 26600,0	–	–
2	Отримання матеріалів (2000 x 13,3+ 1000 x 13,4 = 40000,0)	20	632	40000	–	40000*
3	Сплата мита (3000 x13,4x 3% = 1206,0)	377	311	1206,0	–	–
4	Сплата ПДВ (3000 x13,4+3000 x13,4 x3%) x20% =8281,2)	377	311	8281,2	–	–
5	Включення мита у вартість матеріалів	20	377	1206,0	–	1206*
6	Включення суми ПДВ на підставі ВМД до податкового кредиту	641	377	8281,2	–	–
7	Залік перерахованого раніше авансу	632	371	26600	–	–
8	Відображення курсової різниці на дату балансу (1000 x 13,35- 1000 x 13,4 =50,0)	632	714	50,0	50,0	–
9	Перерахування остаточної оплати постачальнику (1000 x 13,2 =13200,0)	632	312	1000,0\$ 13200,0	–	–
10	Відображення курсової різниці на дату проведення розрахунків (1000 x13,2- 1000 x13,35 = 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 імпортованих 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.

**Контрольні запитання:**

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 експортних операцій**

1. Поняття, умови, документальне оформлення експортних операцій
2. Бухгалтерський облік експортних операцій
3. Особливості оподаткування експортних операцій

**Документи:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI
3. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-XII.

***1. Поняття, умови, документальне оформлення експортних операцій***

**Експорт** - це продаж продукції (робіт, послуг) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України, включаючи реекспорт.

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.

*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.

*Залежно від предмета експорту митним органам надаються наступні документи:*

- митна декларація, що підтверджує факт перетину митної території і надалі підтверджує право на застосування нульової ставки за податком на додану вартість;
- товарної супровідні документи - транспортні накладні;
- рахунки-фактури, інвойси;
- дозволи, сертифікати в залежності від виду експортованого товару (фітосанітарний сертифікат, ветеринарний сертифікат, дозвіл Міністерства культури та інші);
- платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків.

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 .

## **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.

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.

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 5.1.** Підприємство відвантажило продукцію вартістю 1 000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження складав 13,3 грн. за долар. Собівартість продукції - 8000 грн. На кінець кварталу курс НБУ склав 13,4 грн. за долар. Продукція сплачена в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 13,45 грн. за долар. На митниці було сплачено мито-5%.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 – Відображені операції із експорту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Відвантаження продукції (1000 x 13,3=13300,0)	362	701	13300,0
2	Списана собівартість продукції	901	26	8000,0
3	Нараховане мито (1000 x 13,3 x 5% =665,0)	93	377	665,0
4	Сплачено мито	377	311	665,0
5	Відображена курсова різниця на дату балансу (1000 x 13,4 – 1000 x 13,3 = 100,0)	362	714	100,0
6	Оплата продукції покупцем (1000 x 13,45= 13450,0)	312	362	13450,0
7	Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості (1000 x 13,45 – 1000 x 13,4 = 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 5.2.** Підприємство одержало від покупця аванс — 1 000 дол. у розмірі вартості поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ складав 13,15 грн за 1 долар. На кінець кварталу курс НБУ досяг 13,2 грн за 1 долар. На момент відвантаження товарів, яке відбулося в наступному

кварталі, курс НБУ був 13,10 грн за долар. На митниці було сплачено мито - 4% відобразити операції в бухгалтерському обліку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2 – Відображені операції із експорту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання авансу (1000 x 13,15 = 13150,0)	312	681	13150,0
2	Відвантаження продукції (1000 x 13,15 = 13150,0)	362	701	13150,0
3	Нараховано мито (1000 x 13,1 x 4% = 524,0)	93	377	524,0
4	Сплачено мито	377	311	524,0
5	Здійснення заліку заборгованості	681	362	13150,0

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.



### 3. Особливості оподаткування експортних операцій

#### ❖ 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 – отримання 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.

Розглянемо приклад відображення експортних операцій.

#### Приклад 5.3

Підприємство відвантажило продукцію вартістю 2000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження складав 13,1 грн. за долар. На митниці було сплачено мито 5%. Продукція була сплачена покупцем частково в поточному кварталі в розмірі 1500 дол., частково в наступному кварталі в розмірі 500 дол. Курс НБУ на момент оплати 1500 дол. - 13,2 грн., курс НБУ на кінець кварталу - 13,15 грн., курс НБУ на дату оплати 500 дол. 13,13 грн. Відобразимо ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Відображені операції із експорту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн.	Доходи	Витрати
		Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6	7
1	Відвантаження продукції (2000 x 13,1=26200,0)	362	701	26200	26200	–
2	Нараховано мито (2000 x 13,1 x 5% = 1610,0)	93	377	1310	–	1310

1	2	3	4	5	6	7
3	Сплачено мито	377	311	1310	–	–
4	Часткова оплата продукції (1500 x 13,2 = 19800,0)	312	362	19800	–	–
5	Відображена курсова різниця на дату часткової оплати (1500 x 13,2 – 1500 x 13,1 = 150,0)	362	714	150	–	–
6	Відображена курсова різниця на дату балансу (500 x 13,15 – 500 x 13,1 = 25,0)	362	714	25,0	–	–
7	Остаточна оплата продукції (500 x 13,13 = 6565,0)	312	362	6565,0	–	–
8	Відображена курсова різниця на дату остаточної оплати (500 x 13,13 – 500 x 13,15 = 10,0)	945	362	10,0	–	–

#### ❖ **Оподаткування податком на додану вартість**

**Базою оподаткування** податком на додану вартість при експорті товарів (робіт, послуг) є договірна ціна. Але при цьому згідно до ст.195 Податкового Кодексу операції з вивозу товарів за межі митної території України є об'єктом обкладення податком на додану вартість за ставкою 0% . Нульова ставка податку на додану вартість застосовується тільки при умовах фактичного вивозу товарів за межі митної території України.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України у випадку, якщо їх вивіз засвідчений належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

#### ❖ **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.

#### **Контрольні запитання:**

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?

## **Тема 6 Облік зовнішньоекономічних операцій із переробки давальницької сировини**

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

### **Документи:**

1. Митний кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI
2. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
4. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-XII

### **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.

## **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".

## ***4. Податковий облік 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 використовуваватиметься для виготовлення готової продукції, сплата митних платежів не здійснюється.

• **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 6.1.** Іноземна фірма 20.08 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 20.08-13,5 грн. за дол. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09. Курс НБУ -13,0 грн за дол. Собівартість переробки - 2000 грн. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ "Грант" 20.09. Курс НБУ -13,2 грн за дол. Відобразити ці події у бухгалтерському та податковому обліку (табл. 6.1).

Таблиця 6.1 – Відображення операцій із давальницькою сировиною

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи	Витрати
		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 x 13,5= 270000)	022		270000		
4	Відображено контрактну вартість послуг з переробки (4000 x 13=52000)	362	703	52000	52000	

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6	7
5	Списана давальницька сировина		022	270000		
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 x 13,2= 52800)	312	362	52800		
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.

**Контрольні запитання:**

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 7 Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій

1. Поняття бартерних операцій, особливості оформлення
2. Особливості оподаткування бартерних операцій
3. Бухгалтерський облік бартерних операцій.

### Документи:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-ХІІ
3. Закон України "Про врегулювання товарообмінних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" від 23.12.1998 р. № 351.

### *1. Поняття бартерних операцій, особливості оформлення*

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

При укладенні бартерного договору слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартістю експортну і імпортну частини угоди.

Визначення сторін у бартерному контракті відрізняється тим, що кожна з них є одночасно і продавцем, і покупцем. Тому в контракті вказується тільки назва фірми.

Право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД мають всі суб'єкти ЗЕД.

Договір бартеру в ЗЕД повинен складатися в простій письмовій формі.

Відповідно до ч. 4 ст. 1 Закону про бартер у ЗЕД з метою збільшення надходжень в Україну валютних коштів, стабілізації грошової національної одиниці та оздоровлення фінансово-банківської системи України КМУ може встановлювати перелік товарів (робіт, послуг), ЗЕД-бартер за участю яких заборонений.

Відповідно до ст. 16 Закону про ЗЕД ліцензування бартерних операцій здійснюється в тому випадку, якщо предметом цих операцій є товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню. При цьому відносно кожного виду товарів може встановлюватися лише один вид ліцензії.

Підприємства, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа повідомити про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг):

- органи державної митної служби України (якщо імпортуються або експортуються за даним договором товари);
- органи державної податкової служби України (якщо імпортуються або експортуються за даним договором роботи чи послуги).

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені в розмірі одного відсотка вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг).

Органи державної митної служби України здійснюють контроль за надходженням товарів за імпортом згідно з бартерним договором та інформують органи державної податкової служби про порушення строків надходження товарів.

Згідно ч. 1 ст. 2 Закону про бартер у ЗЕД товари, імпортовані за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, визначені договором, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення експортної митної декларації) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт, послуг - з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Порушення суб'єктом ЗЕД 180-денного строку ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 % вартості неодержаних товарів (робіт, послуг), що імпортуються за бартерним договором. При цьому загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості (ч. 1 ст. 3 Закону про бартер у ЗЕД).

Якщо заборгованість за бартерним договором виникла через обставини непереборної сили або форс-мажору, строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону про бартер у ЗЕД, призупиняються, і пеня за їх порушення не стягується.

## ***2. Особливості оподаткування бартерних операцій***

### **Податок на прибуток**

Для суб'єктів ЗЕД - резидентів будь-яку бартерну ЗЕД-операцію можна умовно розділити на дві складові (експорт та імпорт), кожна з яких матиме свої

податкові наслідки. Тому порядок визначення ЗЕД- бартерних доходів і витрат розглянемо окремо в розрізі експортної та імпоротної її частини.

### **Імпортна частина бартерної операції**

При ввезенні імпортованих товарів за бартерним договором слід враховувати, що в момент їх оприбуткування витрати в податковому обліку не відображаються. У той же час при придбанні імпортованих товарів відбувається формування їх собівартості (собівартість придбаних та реалізованих товарів в термінах ПКУ), яка в подальшому, при продажу таких товарів, буде врахована в складі «податкових» витрат.

Вартість робіт, послуг, отриманих від нерезидента за бартерним ЗЕД-договором, включається до складу витрат у періоді їх отримання, а якщо такі роботи, послуги використовуються при виробництві продукції - у періоді реалізації такої продукції.

Перерахунок собівартості придбаних товарів, а також суми витрат на придбання робіт (послуг) повинен здійснюватися залежно від того, яка з подій відбулася першою:

- За курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання, якщо першою подією за договором ЗЕД- бартеру було отримання імпортованих товарів (робіт, послуг);

- За курсом НБУ на дату визнання доходу від експортної операції, якщо першою подією за договором ЗЕД- бартеру було відвантаження товарів (надання результатів робіт, послуг) нерезиденту.

З першою ситуацією все більш-менш зрозуміло - підприємство отримує імпортовані товари (роботи, послуги) і за курсом на дату їх оприбуткування (отримання) визначає суму витрат, понесених у зв'язку з їх придбанням.

Відповідно до п. 153.10 ПКУ доходи і витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижче (вище) звичайних цін.

**Звичайна ціна на продукцію** – це ціна реалізації товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути одержана у разі їх продажу особам, не зв'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності. Тобто звичайна ціна - це ціна, яка склалася на певний момент на конкретний вид товарів (робіт, послуг) виходячи з ринкової кон'юнктури.

### **Експортна частина бартерної операції**

Сума доходу від здійснення бартерної ЗЕД-операції, виражена в іноземній валюті, перераховується у національну валюту України залежно від

того , яка з подій було першим :

- За курсом НБУ, що діяв на дату продажу товарів (робіт , послуг) нерезиденту , якщо першою подією було відвантаження товарів нерезиденту (виконання робіт , надання послуг);

- За курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання імпортованих товарів ( робіт , послуг) , якщо першою подією було отримання товарів (робіт , послуг) .

При визначенні бартерного доходу слід пам'ятати про необхідність застосування в цьому випадку звичайних цін . Адже згідно зі згаданим вище п. 153.10 ПКУ доходи від проведення товарообмінних (бартерних ) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції , але не нижче ( вище) звичайних цін .

У періоді визнання доходів від реалізації товарів (робіт , послуг) за бартерним ЗЕД- договором підприємство має право збільшити витрати, пов'язані з такою реалізацією, на підставі п. 138.4 ПКУ. При цьому собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до п. 138.6 ПКУ , а собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт , наданих послуг) розраховується згідно з вимогами п. 138.8 ПКУ.

#### **Податок на додану вартість**

Податкові наслідки бартерної операції у сфері ЗЕД в ПДВ- обліку платників податків - резидентів також розглянемо в розрізі імпоротної і експортної частини такої операції.

Імпортна частина бартерної операції . Ввезення товарів на митну територію України згідно до п.п . «В» п. 185.1 ПКУ є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %. Причому зверніть увагу : сплачувати ПДВ при ввезенні товарів повинні і особи, не зареєстровані платниками ПДВ ( звичайно ж , тільки в разі ввезення товарів в обсягах, що підлягають оподаткуванню) . Ця вимога прямо передбачено п. 181.2 ПКУ.

Водночас із загального правила є й винятки. Так , податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються при ввезенні звільнених від оподаткування товарів , які згідно п. 197.4 НКУ також є пільговими. Крім того , ряд ПДВ- пільг при імпорті встановлює підрозд. 2 розд. XX « Перехідні положення» ПКУ.

Для нарахування ввізного ПДВ базу оподаткування в іноземній валюті перераховують у гривні за офіційним курсом НБУ на дату подання митної декларації для митного оформлення, а при нарахуванні податкових зобов'язань митним органом у разі, якщо митну декларацію не подавав - за офіційним

курсом НБУ на день визначення податкових зобов'язань ( абзац другий п. 190.1 ПКУ).

Крім необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ , імпорт товарів тягне за собою виникнення у підприємства - імпортера права на податковий кредит з ПДВ (п.п. «а» п. 198.1 ПКУ). При цьому, відбиваючи податковий кредит, потрібно враховувати наступні нюанси:

- право на податковий кредит виникає на дату сплати ввізного ПДВ при імпорті (п. 198.2 ПКУ);

- документом, що засвідчує право на податковий кредит, є митна декларація , оформлена відповідно до вимог законодавства та підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПКУ).

Експортна частина бартерної операції. Вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ на підставі п.п. «Г» п. 185.1 ПКУ. При цьому ставка оподаткування при експорті становить 0 % бази оподаткування (п.п. 195.1.1 ПКУ).

Податкові зобов'язання з ПДВ у експортера виникають на дату оформлення митної декларації, яка підтверджує факт перетину митного кордону України , оформленої відповідно до вимог митного законодавства (п.п. «б » п. 187.1 ПКУ).

База оподаткування при експорті товарів визначається за загальними правилами , встановленими п. 188.1 ПКУ, тобто виходячи з договірної (контрактної ) вартості товарів , але не нижче звичайних цін , з урахуванням загальнодержавних податків і зборів . При цьому перерахунок такої вартості в національну валюту здійснюється за курсом НБУ на дату оформлення митної декларації .

### **3. *Бухгалтерський облік бартерних операцій***

*Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в наступному:*

1. Бартерна заборгованість відноситься до немонетарних статей, оскільки за бартерними контрактами очікується надходження (переказ) не грошей, а товарів (робіт, послуг). Отже, така заборгованість підпадає під загальні правила обліку немонетарних статей і, згідно з П(С) БО 21, перерахунку у зв'язку із зміною валютних курсів не підлягає.

2. Доходи, одержані від здійснення бартерних операцій, і вартість товарів (робіт, послуг), одержаних внаслідок здійснення бартерних операцій,

визначаються шляхом перерахунку вартості товарів (робіт, послуг), визначеної в іноземній валюті, із застосуванням валютного курсу на дату здійснення першого з подій:

- або відвантаження нерезиденту товарів (надання робіт, послуг);
- або отримання від нерезидента товарів (робіт, послуг).

3. Відсутні грошові розрахунки з іноземними партнерами.

4. Кредиторська заборгованість іноземному партнеру за імпортовані товари повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

5. Вартість одержаної продукції і дохід визначаються, виходячи із справедливої вартості .

**Справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість визначається по кожній партії одержаної продукції.

При бартерному обміні обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливої вартості), так і неподібними (різними за призначенням і/або справедливої вартості ) активами.

При цьому відповідно до П(С) БО 15 "Дохід" при обміні подібними активами дохід не визнається. Первинна вартість активів, одержаних в обмін на подібний актив, рівна балансовій вартості переданого активу. У разі, якщо балансова вартість переданого активу перевищує його справедливу вартість, то первинною вартістю одержаного активу є справедлива вартість переданого об'єкта з віднесенням різниці до витрат звітного періоду.

При обміні неподібними активами відповідно до П(С)БО 15 "Дохід" дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, одержаних підприємством, зменшеним або збільшеним на суму переданих або одержаних грошових коштів і їх еквівалентів.

Розглянемо приклади відображення зовнішньоекономічних бартерних операцій.

**Приклад 7.1.** Підприємство відвантажило в межах бартерного договору продукцію на експорт вартістю 1 000 дол. США, курс НБУ на момент відвантаження складав 13,3 грн. за долар. Згодом підприємство одержало за імпортом товари на суму 1000 дол. США, які були розмитнені при курсі НБУ 13,4 грн. за долар. Митні платежі і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 7.1).

Таблиця 7.1 – Відображення бартерних операцій

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Відвантаження продукції на експорт (1000 x 13,3=13300)	362	701	13300
2	Сплата митних платежів і мита (13300 x 0,2% + 13300 x 10% = 1356,6)	377	311	1356,6
3	Нарахування митних платежів і мита	93	377	1356,6
4	Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 13,3=13300,0)	28	632	13300
5	Сплата митних платежів і мита (13,4 x x1000 x 0,2% + 13,4 x1000 x 10% = 1366,8)	377	311	1366,8
6	Включення у вартість товарів митних платежів і мита	28	377	1366,8
7	Сплата імпортованого ПДВ (13400+13400 x 10%)*20%	377	311	2948
8	Включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту	641	377	2948
9	Залік взаємних вимог в рамках бартерного договору	632	362	13300

**Приклад 7.2.**

Підприємство одержало за імпортом в межах бартерного договору товари на суму 1 000 дол. США, курс НБУ складав 13,3 грн. за долар. Потім підприємство відвантажило на експорт товари вартістю 1 000 дол. США при курсі НБУ 13,4 грн. за долар. Митні збори і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 7.2 ).

Таблиця 7.2 – Відображення бартерних операцій, перша подія - імпорт

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 13,3 = 13300,0)	28	632	13300
2	Сплата митних платежів і мита (13300 x 0,2% + 13300 x 10%= 1356,6)	377	311	1356,6

## Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4	5
3	Включення в первинну вартість товарів митних платежів і мита	28	377	1356,6
4	Сплата імпортного ПДВ (13300+13300 x10%)*20%	377	311	2926
5	Відвантаження продукції на експорт	362	701	13300,0
6	Сплата митних платежів і мита (13400 x 0,2% +13400 x10% = 1366,8	377	311	1366,8
7	Нарахування митних платежів і мита	93	377	1366,8
8	Залік взаємних вимог у межах бартерного договору	632	362	13300,0

**Контрольні запитання:**

1. Що таке компенсаційна угода? Які її типи й ознаки?
2. З яких етапів складаються бартерні операції?
3. У чому особливості укладання зовнішньоекономічного бартерного договору?
4. Який порядок митного оформлення бартерних операцій ?
5. Які особливості податкового і бухгалтерського обліку бартерних операцій?

**Тема 8 Облік інвестиційних операцій**

1. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності
2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті
3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені за кордоном

**Документи:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. №959-ХІІ
3. Закон України «Про режим іноземного інвестування»
4. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI

***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 фонду підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнях, 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 фонд 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 фонду 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 субрахунок 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.

Оскільки внесок у статутний капітал пов'язаний з інвестиційною діяльністю, курсова різниця внаслідок перерахунку відображається у складі доходів та витрат від неопераційної курсової різниці таким чином:

- Дебет 46 "Неоплачений капітал" Кредит 423"Накопичені курсові різниці";

- Дебет 423" Накопичені курсові різниці" Кредит 46 "Неоплачений капітал".

**Приклад 8.1.** Розмір статутного фонду підприємства визначений у розмірі 10000 дол. (при курсі НБУ 13,4 грн за долар). При цьому внесок до статутного фонду повинен здійснитися грошовими коштами (курс НБУ в момент фактичного внесення грошових коштів склав 13,2 грн за долар). Відобразити ці операції в бухгалтерському обліку (табл. 8.1).

Таблиця 8.1 – Відображення операцій із формування статутного фонду

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Визначений розмір статутного фонду згідно із засновницькою угодою (10000 x 13,4 = 134000,0)	46	40	134000
2	Перераховані як внесок до статутного фонду грошові кошти (10000 x 13,2 = 132000,0)	312	46	132000
3	Відображена курсова різниця (10000 x 13,2 – 10000 x 13,4 = 2000,0)	423	46	2000,0

У податковому обліку заборгованість засновників не відноситься до перерахованої заборгованості, а, отже, не підлягає перерахунку в зв'язку із зміною валютного курсу.

Розглянемо приклад відображення операцій по внесенню іноземним інвестором інвестицій до статутного капіталу.

**Приклад 8.2.** 10 жовтня 2013 р. засновники підприємства підписали установчий договір, згідно з яким розмір статутного капіталу підприємства склав 110 тис. грн. Внесок українського засновника - 27500 грн., внесок іноземного засновника - 15 тис. дол. США. Іноземний засновник 20.10.13 р. вніс верстат, вартість якого оцінена в 5000 дол. США та гривні, а 20.06.14 р. вніс валютні кошти. Курси НБУ на дати здійснення операцій:

10.10 – 8,50 грн/ дол. США; 20.10 – 8,60 грн/ дол. США;

20.06.14- 13,0 грн./дол. США.

Відобразити ці операції в бухгалтерському обліку (табл. 8.2).

Таблиця 8.2 – Відображення операцій із формування статутного фонду

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1	Визначений розмір статутного фонду згідно із засновницькою угодою (27500+ 15000 x 8,5)	46	40	155000

Продовження таблиці 8.2

1	2	3	4	5
2	Здійснено внески засновників : - грошовими коштами в гривні; - основними засобами (5000 x 8,5 = 42500,0)	311 15	46 46	27500 42500
3	Внесені валютні кошти (10000 x 13=130000)	312	46	130000
4	Відображена курсова різниця (10000 x 13 – 10000 x 8,5 = 45000)	46	423	45000

### ***3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створені 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 (п.17 П(С) БО 2 "Баланс");

- *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 (п.33 П(С) БО 2 "Баланс").

*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.

Фінансові інвестиції за своєю природою можуть відноситися як до монетарних, так і до немонетарних статей. Проте для обліку фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України передбачені особливі правила, згідно з якими курсові різниці, що виникають відносно фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються у складі

іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці віднімається від суми іншого додаткового капіталу, залишок приводиться із знаком «-». Тобто при перерахунку фінансових інвестицій робляться проводки :

- дебет 14 "Фінансові інвестиції" Кредит 423 "Накопичені курсові різниці" ;

- дебет 423 "Накопичені курсові різниці" Кредит 14 "Фінансові інвестиції".

Таким чином, у бухгалтерському обліку при зміні валютного курсу на дату балансу і на дату погашення вартість фінансових інвестицій слід перераховувати.

При ліквідації підприємства-нерезидента або продажі акцій сума, накопичена на рахунку 423 "Накопичені курсові різниці", відноситься відповідно до складу доходів або витрат від неопераційної курсової різниці наступними проводками:

- дебет 423 "Накопичені курсові різниці" кредит 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";

- д-т 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці" кредит 423 "Накопичені курсові різниці".

У податковому обліку фінансова інвестиція - це господарська операція, що передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів. Відповідно до норм п.153 Податкового кодексу перерахунок курсових різниць проводиться відповідно до норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

### **Контрольні запитання:**

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 фонду з точки зору оподаткування?

## Тема 9 Облік кредитних (фінансових) операцій

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

### Документи

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" від 10.08.2000 р. №193.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
4. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121-III, зі змінами та доповненнями.
5. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492.

### 1. Види 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 кредиту*

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:



Рисунок 9.1 – 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 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.

Курсові різниці за наслідками перерахунку заборгованості по кредитах у бухгалтерському обліку відображаються у складі доходів (витрат) від неопераційної курсової різниці на рахунках:

- 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
- 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці".

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 9.1**

Підприємство одержало короткостроковий кредит у розмірі 8000 дол. при курсі НБУ 13,2 грн. за долар. На кінець кварталу нараховані відсотки за користування кредитом у розмірі 100 дол. Курс НБУ на кінець кварталу-13,35. У наступному кварталі були сплачені відсотки, курс НБУ- 13,0, та була

погашена частина кредиту в розмірі 2000 дол. Курс на момент погашення - 13,3 грн. за долар. Відобразити вказані операції в податковому і бухгалтерському обліку (табл. 9.1).

Таблиця 9.1 – 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 x 13,2 = 105600,0)	312	602	105600	–	–
2	Нарахування курсової різниці на кінець кварталу на непогашену частину кредиту (8000 x 13,35 – 8000 x 13,2 = 1200,0)	974	602	1200	–	1200
3	Нарахування відсотків за користування кредитом (100 x 13,35 = 1335,0)	95	684	1335	–	1335
4	Сплата частини кредиту (2000 x 13,3 = 26600,0)	602	312	26600	–	–
5	Курсова різниця на момент погашення частини кредиту (2000 x 13,3 – 2000 x 13,35 = 100)	602	744	100	100	–
6	Сплата відсотків за кредитом (100 x 13 = 1300)	684	312	1300	–	–
7	Курсова різниця на момент сплати відсотків за кредитом (100 x 13,0 – 100 x 13,35 = 35)	684	744	35,0	35,0	–

**Контрольні запитання:**

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 10 Облік службових відряджень за кордон

1. Поняття службового відрядження, розрахунок і видача авансу
2. Облік витрат на відрядження в іноземній валюті
3. Розрахунки із застосуванням пластикових карток

### Документи

1. Інструкція про службові відрядження в межах України і за кордон, затверджена Наказом Мінфіну від 13.03.1998 р. №59
2. Постанова КМУ «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 2 лютого 2011 р. №98.
3. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI

#### *1. Поняття службового відрядження, розрахунок і видача авансу*

**Службове відрядження за кордон** – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації на певний термін в іншу країну для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

**Граничний термін** знаходження у відрядженні за кордон не може перевищувати 60 календарних днів.

Проте при направленні працівника у відрядження за кордон згідно із зовнішньоекономічними угодами (контрактам) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-дослідницьких, будівельних, будівельно-монтажних і пусконалагоджувальних робіт, шефмонтажу і авторського нагляду під час будівництва граничний термін відрядження не повинен перевищувати одного року.

*Для таких випадків прийнятий наступний порядок відшкодування добових витрат:*

- протягом 60 днів добові виплачуються згідно з нормами;
- починаючи з 61-го дня - в розмірі 80 % граничних норм.

Максимальний термін – 60 днів – передбачений також і для випадків затримки працівника у відрядженні з таких поважних причин:

- захворювання працівника, який відряджається;

- відсутність транспортних квитків;
- відміна авіарейсів;
- ремонт транспортних засобів або інші, не залежні від працівника причини, підтверджені документально.

Якщо ж затримка у відрядженні відбулася без поважних причин і/або документально підтвердити причину такої затримки працівник, що направлений у відрядження, не може, то за час затримки йому не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житла та ін.

Рішення про продовження терміну відрядження у разі затримки з поважних причин приймає керівник підприємства, оформляючи відповідний наказ або розпорядження після прибуття працівника до місця роботи на підставі його доповідної записки і представлених підтверджуючих документів.

Для правильного розрахунку суми добових, підлягаючих відшкодуванню працівникові, направленому у відрядження, бухгалтер повинен визначити фактичну кількість днів знаходження даного працівника за кордоном.

*Фактична кількість днів визначається на підставі відміток:*

- контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в загранпаспорті або заміняючому його документі – у разі відряджень в країну, з якою встановлений повний прикордонний контроль;
- відряджуючої і приймаючої сторін у відрядному посвідченні – у разі відрядження в країни, з якими прикордонний контроль не встановлений або спрощений.

За відсутності вищезгаданих відміток добові витрати (як і інші витрати) працівнику не відшкодовуються і до складу витрат підприємства не включаються.

Від'їзд працівника у відрядження за межі країни і повернення в один і той же день вважається одним днем відрядження і добові в такому разі відшкодовуються за нормами, встановленими для відрядження за межі.

Якщо працівник, направлений у відрядження, при виїзді або поверненні в країну, прикордонний контроль з якою не встановлений або спрощений, здійснює пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі) на території України, то в такому разі застосовується особливий порядок відшкодування добових витрат. Добові за час проїзду через територію України відшкодовуються відповідно до норм, передбачених для відряджень по Україні. При цьому добові витрати згідно з нормами, встановленими для відряджень за кордон, відшкодовуються:

- з дня останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю) на території України під час напрямку того, хто відряджається за межі;
- до дня першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі) під час повернення до України.

## **2. Облік витрат на відрядження в іноземній валюті**

При направленні працівника у відрядження підприємство зобов'язане забезпечити його авансом в національній валюті тієї країни, в яку він прямує, або у вільно конвертованій валюті на поточні витрати в розмірах, що відповідають встановленим нормам.

Операції, що проводяться в іноземній валюті, враховуються відповідно до норм П(С) БУ 21 "Вплив зміни валютних курсів".

Дебіторська заборгованість в іноземній валюті, що утворилася в день видачі авансу підзвітній особі, є немонетарною статтею, відображається за курсом НБУ, який діяв на день її виникнення (первинного відображення), і не підлягає перерахунку у зв'язку із зміною курсу НБУ до іноземної валюти.

**Вільно конвертована валюта** - це валюта, яка широко використовується для здійснення платежів по міжнародних операціях, продається на головних валютних ринках світу і вказана в групі 1 Класифікатора валют НБУ.

До витрат на відрядження включаються ( п.140.1.7 Податкового кодексу):

- витрати на проїзд як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);
- оплата вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни);
- оплата телефонних розмов;
- оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз);
- обов'язкове страхування;
- інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження;
- добові витрати не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу.

Вищевказані витрати можуть бути включені до складу витрат тільки за наявності оригіналів документів, що засвідчують такі витрати.

*Для того, щоб підприємство мало змогу включити до складу витрат в податковому обліку, повинні бути дотримані наступні вимоги:*

- фізична особа, направлена у відрядження, повинна перебувати в трудових відносинах з підприємством, яке його направляє, або бути членом керівного органу;
- документальне підтвердження зв'язку відрядження з господарською діяльністю підприємства.

**Аванс працівнику може бути виданий в таких формах:**

- у готівковій - через касу підприємства;
- у безготівковій - із застосуванням платіжних карток.

При визначенні розміру авансу підприємство використовує граничні норми добових витрат:

- якщо в рахунки готелів не включена вартість харчування – не більше 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного року, в розрахунку на добу;
- якщо в готельний рахунок включена вартість харчування : одноразового – 80%; дворазового – 55%; триразового – 35%.

Добові витрати виплачують працівнику в іноземній валюті в сумі, яка в гривневому еквіваленті за курсом НБУ на день видачі з каси уповноваженого банку не перевищує встановлених граничних норм добових витрат.

Керівник підприємства має право ухвалити рішення про виплату працівнику добових в розмірі, меншому вказаних норм, але не нижче за норми, наведені в додатку № 1 до Постанови № 663 для працівників бюджетних організацій.

Власник або уповноважена ним особа має право встановлювати додаткові обмеження щодо інших сум і цілей використання засобів, наданих на відрядження. Наприклад, можуть встановлюватися обмеження на проїзд тим чи іншим видом транспорту, на витрати, пов'язані з наймом житла, інші.

Із письмово оформленим рішенням про обмеження витрат працівник повинен ознайомитися до від'їзду у відрядження.

Приймаюча сторона може забезпечувати працівника додатковими валютними засобами у вигляді компенсації поточних витрат (окрім транспортних витрат на проїзд в країну призначення і назад і наймання житла) або добових витрат. У цьому випадку відряджаючи працівника підприємство при виплаті йому добових витрат зменшує їх суму на суму одержаної працівником компенсації. Якщо ж сума компенсації дорівнює або більше

встановленої суми граничних норм добових витрат, то добові такому працівнику не виплачуються.

У випадку, якщо сума авансу в іноземній валюті має дробову частину, застосовується арифметичне округлення до цілої одиниці.

Видачу іноземної валюти на відрядження здійснюють уповноважені банки. Підставою для цього служить надана підприємством заявка, в якій містяться такі відомості:

- номер і дата наказу (розпорядження) про відрядження;
- прізвище, ім'я, по батькові працівника, що виїжджає за кордон;
- термін перебування за кордоном;
- розрахунок витрат в іноземній валюті.

Повернути залишок виданих на відрядження грошових коштів в касу підприємства або зарахувати їх на відповідний рахунок підприємства, яке направило його у відрядження, працівник зобов'язаний у встановлені законодавством терміни - до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податків завершує таке відрядження.

### ***3. Розрахунки із застосуванням пластикових карток***

У разі відрядження за кордон працівникові, направленому у відрядження, сума авансу в іноземній валюті може бути або видана на руки, або перерахована в безготівковій формі на картковий рахунок.

*Працівник, який відряджається, може за допомогою карткових рахунків:*

- проводити безготівкові розрахунки в іноземній валюті за межами України, пов'язані з витратами на відрядження і представницькими витратами;
- одержувати готівку в іноземній валюті для оплати витрат на відрядження або за межами України, або в установленому порядку на території України в касі емітента.

Проте, працівник, який відряджається, не має права застосовувати корпоративну картку для оплати в іноземній валюті договорів (контрактів), здійснюваних від імені резидента.

Засоби, списані з карткового рахунку, вважаються виданими під звіт.

У разі, якщо підприємство не має корпоративної картки, грошові кошти на відрядження працівнику можуть бути видані через особисті карткові



рахунки. Засоби, зараховані на особистий картковий рахунок працівника, вважаються виданими йому під звіт.

Використання засобів з карткового рахунку повинно бути підтверджене відповідними звітними документами: сліпом, квитанцією платіжного терміналу, чеком касового апарату, чеком банкомату і т.п. Повернення працівником невикористаних засобів проводиться відповідно до законодавства України.

### **Приклад 10.1.**

10 жовтня 2014 р. працівник подав в бухгалтерію авансовий звіт, до якого були додані такі документи: посвідчення про відрядження ( вибув - 04.10, прибув - 07.10); копія закордонного паспорта з відмітками про проходження прикордонного контролю 04.10 і 07.10; 2 квитки вартістю 100 євро кожний; рахунок за проживання в готелі на суму 240 євро; нараховані добові витрати. Курс НБУ на дату затвердження авансового звіту та повернення невикористаних коштів - 18,0 грн./ євро. Працівник отримав аванс на відрядження в розмірі 630 євро і повернув невикористані кошти до бухгалтерії. Курс НБУ на дату отримання коштів – 18,1 грн./євро. Здійснити необхідні розрахунки й відобразити операції в обліку (табл.10.2 ). Витрати на відрядження складають: добові :  $860,25 \times 4 = 3441$  грн. : 18 = 190 євро; витрати на проживання: 240 євро; вартість проїзду: 200 євро. Всього: 630 євро.

Таблиця 10.2 – Відображення витрат на відрядження

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Доходи	Витрати
		Дебет	Кредит			
1	Отримано із банку валюту	302	312	11403	–	–
2	Видано аванс на відрядження	372	302	11403	–	–
3	Віднесено на витрати суму витрат на відрядження ( $630 \times 18,1 = 11403$ )	92	372	11403	–	11403

### **Контрольні запитання:**

1. Як здійснюється документальне оформлення відрядження?
2. Який порядок визначення суми авансу?
3. Як відображаються витрати на відрядження в іноземній валюті?
4. Які витрати на відрядження включаються до складу витрат?
5. Як встановлюється строк знаходження працівника у відрядженні?
6. Який граничний строк знаходження працівника у відрядженні?
7. Які витрати на відрядження не включаються до складу витрат?

8. Яких вимог треба дотриматись для включення витрат на відрядження до складу витрат?

## **Тема 11 Облік інших зовнішньоекономічних операцій**

1. Облік лізингових операцій
2. Офшорний бізнес

### **Документи:**

1. Закон України "Про фінансовий лізинг" №723/97-ВР від 16.12.1997 р.
2. Митний кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI
3. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI

### **1. Облік лізингових операцій**

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 орендаратора.

**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.

#### **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.

## **2. *Офшорний бізнес***

**Офшорні компанії** – це компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування або звільненням від оподаткування за умови здійснення невеликої фінансової плати.

Відсутність оподаткування або його низький рівень приваблюють комерційні структури, а також фізичних осіб створювати власні підприємства, товариства, банки та страхові компанії в офшорних зонах.

**Офшорні зони (юрисдикції)** - країни або відокремлені території єдиних держав, де на державному рівні для визначеного типу компаній, власниками яких є іноземці, встановлено значні пільги в оподаткуванні, знижено або скасовано вимоги до бухгалтерського обліку й аудиту, частково або повністю знято митні й торговельні обмеження.

Контроль за діяльністю офшорної компанії здійснюється тією юрисдикцією, де вона зареєстрована. При цьому офшорні компанії повинні здійснювати діяльність за межами офшорної зони і, таким чином, не обтяжувати територію додатковими витратами, а навпаки – забезпечувати приплив фінансових коштів в економіку за рахунок внесення реєстраційних зборів, оплати послуг секретарських компаній, офісних службовців, придбання майна та нерухомості. Конфіденційність справжніх власників компаній обумовлена особливостями реєстрації. При реєстрації офшорної компанії її акціонерами записуються не справжні власники, а юристи, які її реєструють, або трастові компанії.

Офшорні компанії класифікуються наступним чином:



Рисунок 11.2 – Класифікація офшорних компаній

Слід також звернути увагу на те, що поряд з так званими чистими офшорами у світі існують території, на яких з тих чи інших причин протягом деякого часу

не сплачуються податки. Наприклад, новостворені підприємства в Естонії – 1,5 року, компанії з обмеженим партнерством у США до моменту розподілу активів між партнерами (звичайно 30 років). До таких підприємств, відносяться також підприємства з іноземними інвестиціями, створені в Україні, які не сплачували податки.

Перелік офшорних зон повинен щорічно оприлюднюватися Кабінетом Міністрів України.

**Трастові компанії** – це компанії, що можуть держати акції в дорученні від імені справжніх власників компанії.

*Секретарські фірми надають повний спектр послуг, які включають:*

- підготовку та реєстрацію установчих документів;
- надання юридичної адреси, номера телефону, факсу;
- ведення бухгалтерської звітності та подання її до відповідних органів;
- організацію та проведення аудиту.

Фактичне управління номінальною організацією та проведення фінансово-господарських операцій за межами офшорних зон здійснюють її справжні власники.

Обмеження в отриманні інформації про справжніх власників офшорної компанії не дає можливості визначити коло пов'язаних осіб відповідно до вимог Податкового кодексу.

#### ❖ **Особливості оподаткування**

Пунктом п.161.2–161.3 ст.161 Податкового кодексу передбачено, що у випадку укладення угод, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, розташованих у офшорних зонах, або при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки незалежно від того, здійснювалась така оплата (в грошовій чи іншій формі) безпосередньо чи через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) відносяться до складу витрат у сумі, яка становить 85% від сплаченої вартості таких товарів (робіт, послуг).

## СПИСОК ДЖЕРЕЛ

### Основні:

1. Закон України від 116.04.91р. №959-12 “Про зовнішньоекономічну діяльність”/ <http://www.rada.gov.ua>
2. Закон України від 19.03.96р. № 93/96- ВР “Про режим іноземного інвестування”/ <http://www.rada.gov.ua>
3. Закон України "Про врегулювання товарообмінних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" від 23.12.1998 р. № 351. / <http://www.rada.gov.ua>
4. Митний кодекс України / <http://www.rada.gov.ua>
5. Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою , затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р. N281 / <http://www.rada.gov.ua>
6. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI <http://www.rada.gov.ua>
7. П(С)БО №21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом МФУ від 10.08.2000р. №193, зі змінами / <http://www.rada.gov.ua>
8. Бутинець Ф.Ф. та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності .- Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544с.
9. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. - 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. - 388 с.
10. Каленський М.М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави / Вісник податкової служби України, 2004, №4, с. 60-64.
11. Карпушенко М.Ю., Гордієнко Н.І, Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей). Х. : Страйд, 2006. - 304 с.
12. Дупай М. М., Денчук П. Н., Питель С. В., Хомин П. Я. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин. Навч. посібн. для студентів спец “Облік і аудит” – Тернопіль: Астон, 2003. – 200 с.
13. Налоги и бухгалтерский учет <http://www.factor.kharkov.com>.

### Допоміжні:

1. Карпушенко М.Ю. Методичні вказівки до практичних занять, самостійної роботи та виконання контрольних робіт з курсу «Облік зовнішньоекономічної діяльності» (для студентів 6 курсу заочної форми навчання спеціальності 7.050106 ,8.050106 "Облік та аудит"). – Х. : ХНУМГ, 2013.
2. Карпушенко М.Ю. Методичні вказівки до практичних занять, самостійної роботи з курсу (для студентів 5 курсу денної форми навчання спеціальності 7.050106 ,8.050106 "Облік та аудит"). – Х. : ХНАМГ, 2011.



*Навчальне видання*

**КАРПУШЕНКО Марія Юрїївна**

Конспект лекцій з дисципліни

**«ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»**

*(для студентів денної та заочної форми навчання спеціальностей  
7.03050901 «Облік і аудит», 8.03050901 «Облік і аудит»  
та слухачів другої вищої освіти  
спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»)*

Відповідальний за випуск *Т. В. Момот*

За авторською редакцією

Комп'ютерний набір *М. Ю. Карпушенко*

План 2013, поз. 87Л

---

Підп. до друку 24.01.2014р.

Друк на ризографі

Тираж 100 пр.

Формат 60 x 84/16

Ум. друк. арк. 3,6

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет  
міського господарства імені О. М. Бекетова,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: [rectorat@kname.edu.ua](mailto:rectorat@kname.edu.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК №4705 від 28.03.2014 р.