

657
H39



ХАЙ-ТЕК ПРЕС

В. М. Небильцова,
О. В. Небильцова, О. В. Овдій

Облік зовнішньоекономічної діяльності

Навчальний посібник



УДК 657.62:339.9.012.24
ББК 65.9(4Укр).8+65.050
Н 39

Рецензенти:

М. Ф. КРОПИВКО, доктор економічних наук,
член-корреспондент УААН, професор,
В. Г. ШВЕЦЬ, доктор економічних наук, професор,
Л. І. ПРОХОРОВА, кандидат економічних наук, професор

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист №1.4/18—Г—592 від 27.07.2006 р.)

НЕБИЛЬЦОВА В.М., НЕБИЛЬЦОВА О. В., ОВДІЙ О. В.
Н 39 Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посіб-
ник. — К.: «Хай-Тек Прес», 2007. — 256 с.

ISBN 966-96736-2-3

Навчальний посібник систематизує напрямки, форми, види зовнішньоекономічної діяльності. Висвітлює основні принципи відображення в бухгалтерському та податковому обліку найбільш важливих операцій в зовнішньоекономічній діяльності. Значний інтерес представляє узагальнені методи валютних ризиків та аналізу виконання договірних зобов'язань за експортними та імпортними договорами.

Рекомендується навчальний посібник студентам та викладачам вищих навчальних закладів економічного спрямування, а також фахівцям-практикам.

УДК 657.62:339.9.012.24
ББК 65.9(4Укр).8+65.050

© Небильцова В. М., Небильцова О. В.,
Овдій О. В., 2007
© «Хай-Тек Прес», 2007

ISBN 966-96736-2-3

Зміст

Вступ	5
Розділ 1. Загальнотеоретичні та специфічні основи обліку зовнішньоекономічної діяльності	8
1.1. Поняття про види, об'єкти, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та валютні цінності	8
1.2. Основні положення міжнародних договорів (контрактів)	18
1.3. Ціна у зовнішньоекономічному договорі (контракті) ...	25
1.4. Поняття про валютні цінності та порядок переоцінки операцій в іноземній валюті	30
Розділ 2. Облік імпорتنих операцій	35
2.1. Загальні засади здійснення імпорتنих операцій	35
2.2. Порядок визначення первинної вартості імпорتنих товарів, податку на додану вартість та інших податків та зборів при їх ввезенні на митну територію України ..	37
2.3. Облік операцій з імпорту товарів за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок	44
2.4. Особливості обліку операцій з імпорту робіт, послуг	56
Розділ 3. Облік експортних операцій	61
3.1. Порядок здійснення розрахунків за експортними операціями та розрахунку ПДВ	61
3.2. Облік операцій з експорту товарів (робіт, послуг) за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок	65
Розділ 4. Облік валютно-фінансових операцій у зовнішньоекономічній діяльності	73
4.1. Організація та відображення в обліку міжнародних розрахунків згідно з умовами контрактів	73
4.2. Облік операцій з придбання іноземної валюти для розрахунків з іноземними постачальниками	77
4.3. Облік операцій з продажу іноземної валюти	85
4.4. Страхування валютних та фінансових ризиків	90

Розділ 5. Облік операцій з зовнішньоекономічного бартеру та давальницькою сировиною	102
5.1. Облік операцій з зовнішньоекономічного бартеру ...	102
5.2. Облік операцій з давальницькою сировиною	116
Розділ 6. Облік інших операцій у зовнішньоекономічній діяльності	147
6.1. Облік фінансових інвестицій	147
6.1.1. Загальні принципи здійснення іноземного інвестування в Україні	147
6.1.2. Фінансові інвестиції та основні принципи їх оцінки і обліку	151
6.1.3. Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики	156
6.1.4. Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства	164
6.2. Облік комісійних операцій у зовнішньоекономічній діяльності	168
6.3. Відрядження за кордон. Оформлення та облік	183
6.4. Облік операцій з оренди активів у зовнішньоекономічній діяльності	194
Розділ 7. Особливості аналізу експортно-імпортних операцій ..	207
7.1. Методичні вимоги, принципи та джерела інформації ...	207
7.2. Аналіз експортно-імпортних операцій	212
Тема 8. Завдання для самостійного виконання та контролю знань ..	221
Список використаних джерел	229
Додатки	232

ВСТУП

У навчальному посібнику розкрито методику обліку основних видів зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності України, а саме — експорту та імпорту товарів (робіт, послуг), бартеру та операцій з давальницькою сировиною, розрахункових операцій. В окремий розділ об'єднано так звані інші зовнішньоекономічні операції — операції з іноземного інвестування, комісійні, орендні, а також відрядження за кордон. В останньому розділі підручника автори свідомо зупинилися на розкритті загальної методики аналізу лише експортно-імпортних операцій, оскільки аналіз усієї сукупності видів зовнішньоекономічної діяльності є окремим, значним напрямом аналітичної роботи. У тексті зроблено посилання на законодавчі акти, які є чинними станом на 1 січня 2005 р.

Матеріал, наведений у навчальному посібнику, може використовуватися не тільки студентами, які вивчають дисципліну «Облік зовнішньоекономічної діяльності», але й практикам, які стикаються з проблемами обліку різноманітних видів зовнішньоекономічної діяльності.

Важливість зовнішньоекономічних зв'язків для економічного та соціального розвитку будь-якої країни є безперечною. Сучасний економічний розвиток визначається все більш широким залученням країн до міжнародного обміну. З'явився ряд додаткових об'єктивних факторів, що визначають необхідність включення національних економік до світового господарства, а саме — інтернаціоналізація виробничих процесів, розширення географії руху грошових потоків, зміна самого характеру зовнішньоекономічної діяльності, котра перетворюється на складову частину відтворення.

Зовнішньоекономічну діяльність винесено за рамки однієї держави. Її об'єктом може стати будь-який із процесів відтворення. Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть виступати особа, соціальна група, колектив, держава, інтереси яких реалізуються в суперечливій єдності. Єдність інтересів обумовлюється дією загальноекономічних законів: закону накопичення капіталу, закону вартості, закону економії часу та ін. А протиріччя складаються в реалізації прав власності, інтересів та цілей включення до світового господарства суб'єктів міжнародного розподілу праці. Якщо ці протиріччя вирішуються послідовно й комплексно, вони перетворюють зовнішньоекономічну діяльність в одне з джерел інтенсивного розвитку національної економіки.

На розвиток зовнішньоекономічної діяльності впливає не тільки розвиток національної, а й світової економічної системи. В різних умовах їх дії можуть бути злагоджені й суперечливі, позитивні й негативні, результативні або ж безрезультатні. Об'єктивно це залежить від економічних законів, які проявляються в конкретних формах зовнішньоекономічної діяльності, суб'єктивно — від інтересів та цілей партнерів. Багатогранність форм зовнішньоекономічної діяльності, які функціонують у міжнародному розподілі праці, створює сприятливі умови для пошуку найбільш вигідних варіантів співробітництва.

Концепція реформи механізму зовнішньоекономічної діяльності України безпосередньо пов'язана з впровадженням радикальної економічної реформи і переходом до ринкових відносин.

Органічне поєднання централізованих та децентралізованих форм і методів регулювання, створення умов для розвитку самостійності, відносної відокремленості господарських суб'єктів реально проявляється у практиці зовнішньоекономічної діяльності. Перехід до ринкових відносин створює передумови впровадження нових прогресивних форм, забезпечує свободу у виборі того чи іншого варіанту господарської діяльності, розподілу на рівні підприємства та держави, сприяє розвитку підприємництва і творчої активності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності країни.

Для здійснення взаємовигідного співробітництва підприємствам необхідно ефективно використовувати закладені в ньому резерви економічного розвитку, мати достатнє уявлення про багатогранність форм зовнішньоекономічної діяльності, механізмів їх функціонування для досягнення конкретних економічних цілей.

Класифікація зовнішньоекономічної діяльності обумовлює формування певної логічної моделі взаємовідносин національних виробників зі своїми контрагентами в рамках міжнародних зв'язків. Економічна суть останньої розкривається в межах міжнародного розподілу праці, міжнародної спеціалізації та кооперації і, зрештою, у багатогранності форм зовнішньоекономічної діяльності. Це, в свою чергу, створює надійну основу підвищення ефективності національної економіки. Через розвиток та вдосконалення зовнішньоекономічних зв'язків відбуваються зміни у структурі національної економіки, в розвиток якої залучаються високорозвинені виробничі сили, праця, фінансові ресурси, передові технології.

Зовнішньоекономічна діяльність охоплює всю різноманітність взаємозв'язків національних суб'єктів господарювання з іноземними партнерами, що обумовлює необхідність побудови класифікації за її спрямуванням, формами та видами.

Отже, зовнішньоекономічна діяльність є узагальненим економічним поняттям, яке характеризує взаємовідносини національної і світової економічної систем з приводу виробництва, розподілу та споживання.

Зовнішньоекономічна діяльність опосередковує процес міжнародного розподілу праці, у якому беруть участь суб'єкти різних організаційно-правових форм та видів. Саме в ній вони реалізують свої національні й інтернаціональні інтереси. З цих позицій зовнішньоекономічну діяльність можна розглядати як невід'ємну частину їх багатогранної діяльності та як механізм реалізації інтересів і цілей партнерів. Одним із основних критеріїв ефективності на цьому рівні є підвищення продуктивності праці при всебічній економії виробничих ресурсів.

Розділ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ І СПЕЦИФІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Поняття про види, об'єкти, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та валютні цінності

Класифікація зовнішньоекономічної діяльності вимагає дослідження структури й механізму реалізації як складової процесу відтворення національної і світової економічних систем. Це потребує виділення таких класифікаційних ознак, як напрями, форми та види зовнішньоекономічної діяльності.

Напрями зовнішньоекономічної діяльності виділяють у залежності від галузевої структури національної економіки. Саме на цьому рівні розвивається макроструктура зовнішньоекономічної діяльності, елементи якої представлені на рис. 1.1.

Основні напрями зовнішньоекономічної діяльності реалізуються у взаємовідносинах господарських суб'єктів, які вступають між собою в зв'язки, що проявляється в конкретних формах зовнішньоекономічної діяльності, і для успішного її здійснення вони повинні самі визначити форму присутності на ринку будь-якої держави, де вони виступатимуть як конкуренти.

Тому доцільно виділити наступні форми зовнішньоекономічної діяльності, економічний зміст яких дозволяє розкрити характер включення господарських суб'єктів у міжнародні зв'язки відповідно до їх спеціалізації та умов контрактів (рис. 1.2).

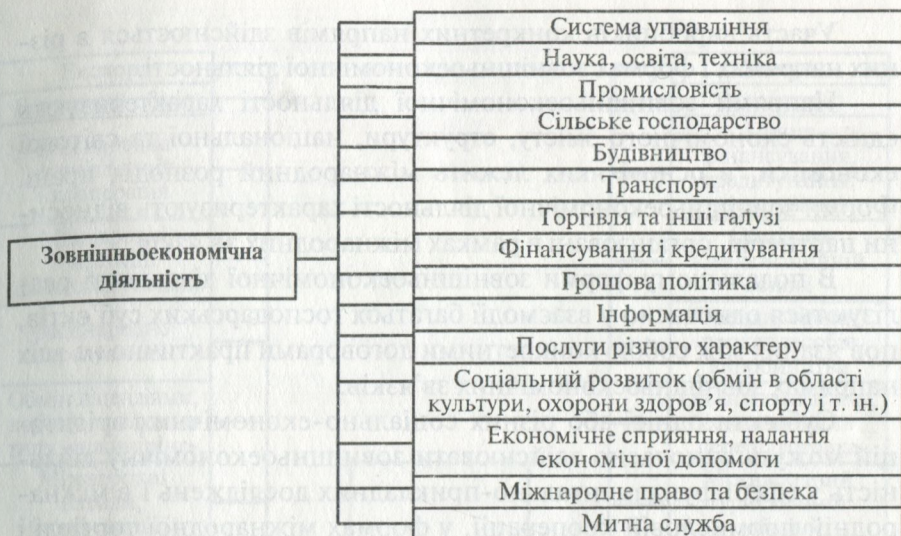


Рис. 1.1. Основні напрями зовнішньоекономічної діяльності

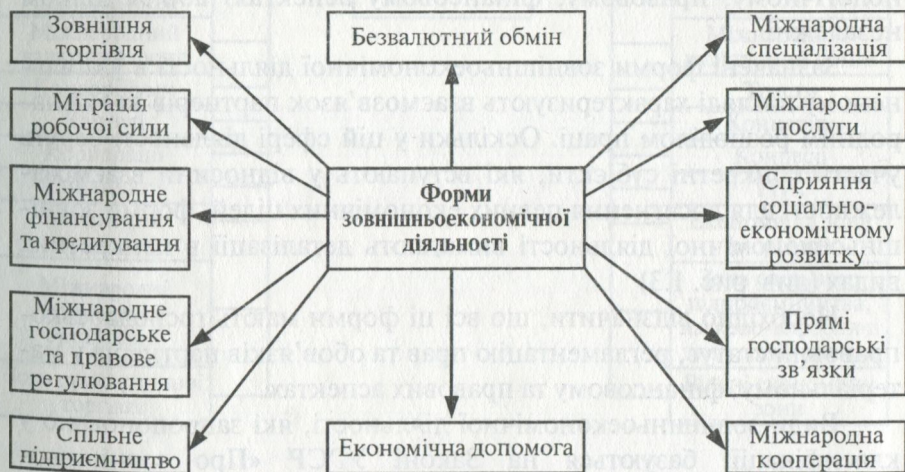


Рис. 1.2. Форми зовнішньоекономічної діяльності

Участь виробників конкретних напрямів здійснюється в різних напрямках і формах зовнішньоекономічної діяльності.

Напрями зовнішньоекономічної діяльності характеризують єдність економічного змісту, структури, національної та світової економіки, в основі яких лежить міжнародний розподіл праці. Форми зовнішньоекономічної діяльності характеризують відносини партнерів, організовані в рамках міжнародних зв'язків.

В подальшому форми зовнішньоекономічної діяльності реалізуються одночасно у взаємодії багатьох господарських суб'єктів, пов'язаних між собою конкретними договорами практично на всіх напрямках зовнішньоекономічних зв'язків.

Суб'єкти однієї або різних соціально-економічних орієнтацій можуть одночасно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність у сфері фундаментально-прикладних досліджень і в міжнародній промисловій кооперації, у формах міжнародної торгівлі і в міжнародній спеціалізації та кооперації. До того ж суб'єкти в рамках міжнародних зв'язків можуть бути взаємопов'язані (в технологічному, правовому, фінансовому аспектах) або ж цілком незалежні.

Зазначені форми зовнішньоекономічної діяльності в узагальненому вигляді характеризують взаємозв'язок партнерів за міжнародним розподілом праці. Оскільки у цій сфері діяльності беруть участь конкретні суб'єкти, які вступають у відносини взаємозалежності для досягнення певних економічних цілей, форми зовнішньоекономічної діяльності вимагають деталізації в конкретних видах (див. рис. 1.3)

Необхідно відзначити, що всі ці форми мають господарсько-правовий статус, регламентацію прав та обов'язків партнерів у матеріальному, фінансовому та правових аспектах.

Види зовнішньоекономічної діяльності, які запропоновано у класифікації, базуються на Законі УРСР «Про зовнішньоекономічну діяльність», прийнятому Верховною Радою України 16.04.1991 р. [1, с.10–12].



Рис. 1.3. Види зовнішньоекономічної діяльності в Україні



Рис. 1.4. Основні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Основними видами зовнішньоекономічної діяльності, які є найбільш поширеними у міжнародних відносинах, є експорт та імпорт товарів (робіт, послуг).

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності перебувають у взаємопов'язаному макроекономічному середовищі, взаємодіють один з одним та з об'єктами в межах окремої держави або через державні кордони.

Зовнішньоекономічна діяльність — це сукупність видів економічної діяльності, що здійснюються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у відповідності до профілю їх діяльності на загальний кінцевий результат у рамках юридично оформленої угоди, відмінною ознакою якої є міжнародне переміщення продукції, послуг та ресурсів.

Як уже згадувалося, міжнародне економічне співробітництво реалізується в безпосередній зовнішньоекономічній діяльності господарських суб'єктів. Ринкова модель господарювання надає економічній самостійності виробникам, що значно збільшило кількість суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в країні. У загальному вигляді структуру суб'єктів представлено на рис. 1.4.

Головний суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності — держава, яка поступово витісняється комерційними та некомерційними організаціями.

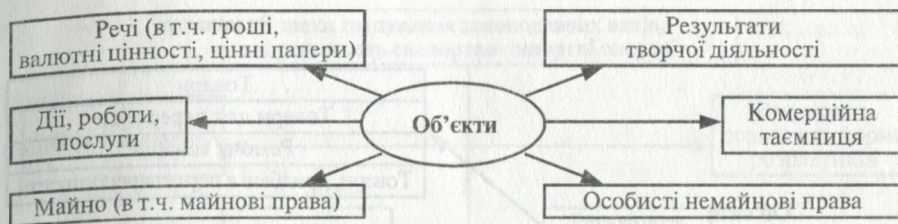


Рис. 1.5. Поділ об'єктів за правовим режимом

До наведеної класифікації суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності доцільно включити й інші класифікаційні ознаки: види угод, контрактів, форми взаєморозрахунків, валюту, систему постачання, які використовуються в міжнародному економічному співробітництві.

Що ж стосується поняття об'єкта, то філософія визначає його як «...зовнішній, протилежний суб'єкту предмет, на який спрямовані пізнання та дія суб'єкта» [24]. Проте застосувати пряmlinійно таке твердження недоцільно, оскільки зовнішньоекономічні відносини — це відносини між суб'єктами різних держав з приводу того чи іншого об'єкта, а не дія суб'єкта на певний об'єкт.

Об'єкти, що диференціюються за правовим режимом, представлено на рис. 1.5:

З точки зору правових відносин об'єкти можуть бути вилучені з цивільного обороту (надра, води і ліси), обмежені в обороті (зброя, вибухові та радіоактивні речовини, сильнодіючі отрути тощо) чи не вилучені з обороту.

Об'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути тільки такі об'єкти, які обмежені в обороті та не вилучені з обороту. Їх можна класифікувати наступним чином (рис. 1.6).

Розробка класифікації зовнішньоекономічної діяльності є нині актуальним завданням і безпосередньо пов'язана з проблемою підвищення її ефективності в умовах ринку. Вона створює необхідні умови для вибору найбільш взаємовигідного співробітництва з урахуванням специфіки інтересів та цілей суб'єктів-партнерів.

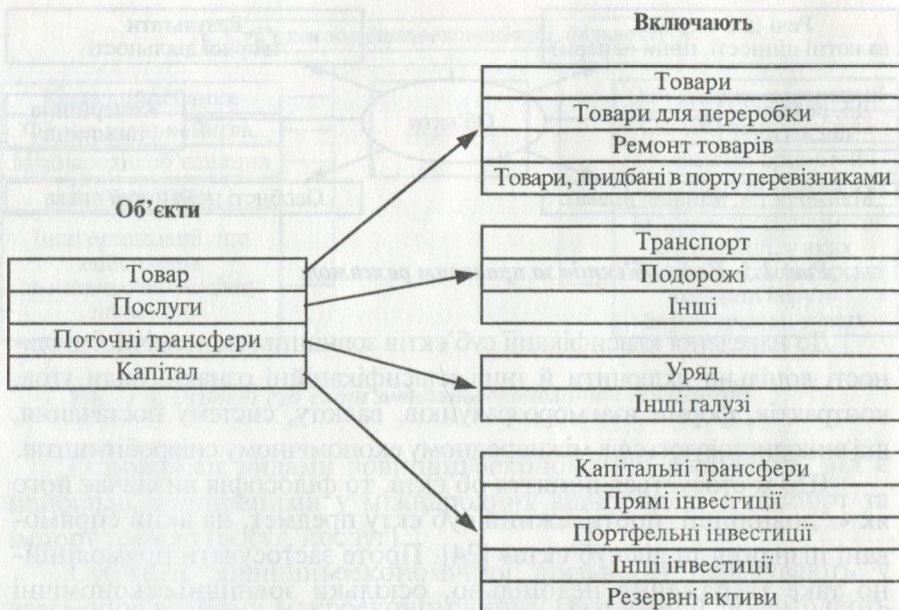


Рис. 1.6. Класифікація об'єктів зовнішньоекономічної діяльності

У розвитку конкретних форм зовнішньоекономічної діяльності підприємств основне значення мають два фактори: регулююче значення держави і ключові моменти вільного ринку, що вимагають самостійності виробників у виборі своєї програми зовнішньоекономічних зв'язків та вибору партнерів. Між ними виявляється складний діалектичний взаємозв'язок.

Успішна зовнішньоекономічна діяльність значною мірою залежить не тільки й не стільки від можливості нормалізації конкуренції на внутрішньому ринку та конкурентоспроможності продукції національного виробника, а й від знання обставин і можливостей її збуту та дотримання умов роботи на ринках зарубіжних партнерів. Такі умови визначаються різними нормами, правилами та елементами національного й міждержавного впливу на зовнішню торгівлю.

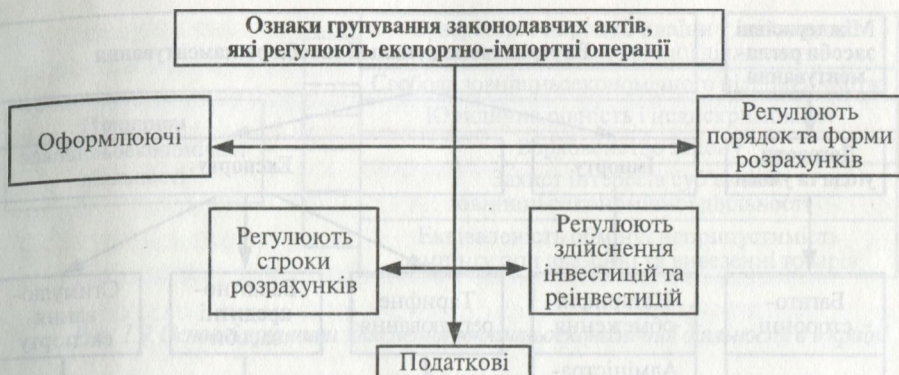


Рис. 1.7. Основні ознаки групування законодавчих актів

Для практичного застосування й систематизації нормативних актів, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність в Україні, їх можна згрупувати за п'ятьма основними ознаками (див. рис. 1.7).

Сучасну практику регламентування зовнішньоекономічної діяльності обумовлено певним набором найважливіших засобів та інструментів внутрішньонаціонального та міждержавного характеру (рис. 1.8).

Заходи регулювання зовнішньоекономічної діяльності, запропоновані рис. 1.8, повинні реалізовуватись тільки в певних межах.

Проте визначальним усе ж таки залишається вплив державних інституційних органів. Основним законодавчим актом, який регламентує зовнішньоекономічну діяльність в Україні, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959—XII. Крім цього, за часи незалежності було прийнято пакет законодавчих актів, які створюють загальний економіко-правовий клімат для функціонування зовнішньоекономічної сфери. Це такі Закони, як «Про банки та банківську діяльність» від 07.12.2000 р. № 2121—III, Митний кодекс України № 92—IV від 11.07.2002 р., Господарський кодекс України № 436—IV від 16.01.2003 р., Цивільний кодекс України № 435—IV від 16.01.2003 р. та ін.

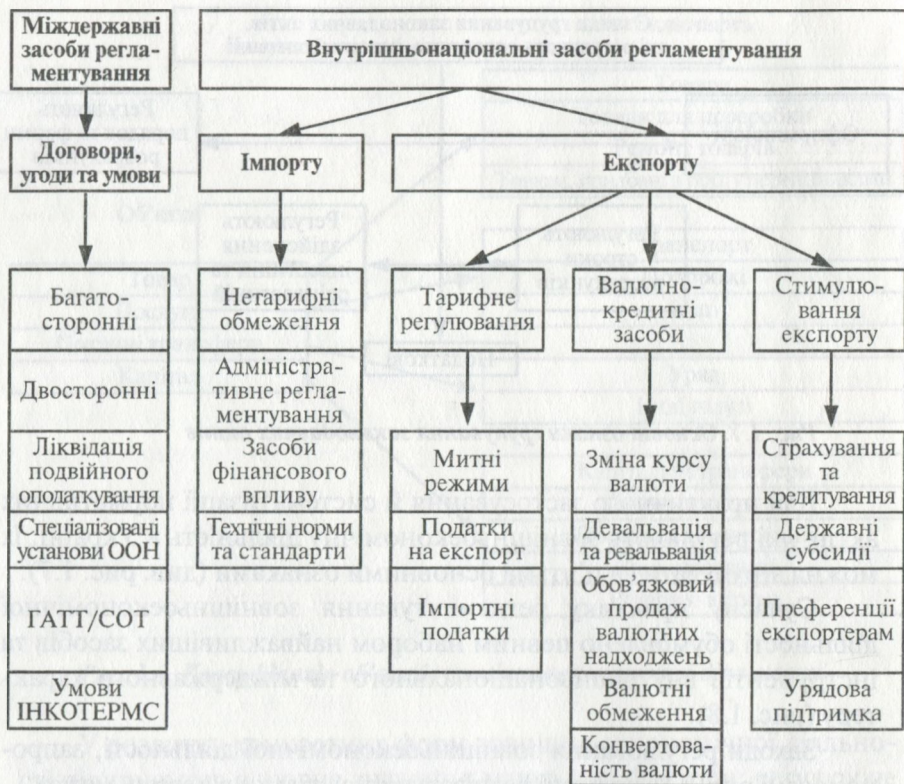


Рис. 1.8. Методи регламентування зовнішньоекономічної діяльності

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» проголошено загальні принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності (рис. 1.9).

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності, мають рівне право здійснювати будь-які її види, дозволені законодавчими актами на основі договору (контракту). Договір (контракт) — це письмове свідчення суб'єктів та їх контрагентів про встановлення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків.

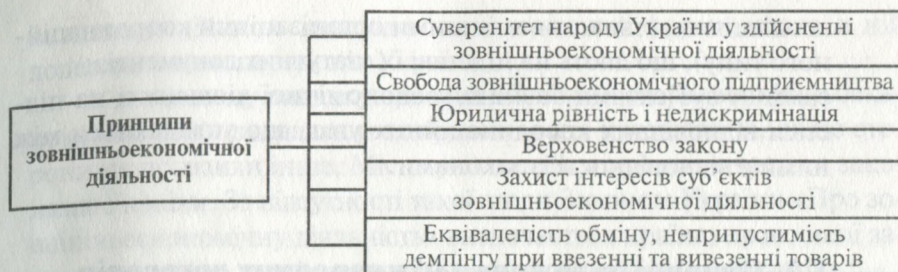


Рис. 1.9. Основні принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні

Для іноземних суб'єктів господарської діяльності на території України можуть діяти наступні правові режими регулювання їх діяльності:

- національний режим;
- режим найбільшого сприяння;
- спеціальний режим.

Національний режим означає, що іноземні суб'єкти в процесі господарської діяльності мають обсяг прав та обов'язків не менший, ніж суб'єкти господарської діяльності України.

Режим найбільшого сприяння означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та пільг щодо мит, податків та зборів не менший, ніж будь-який інший суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим.

Спеціальний режим застосовується до територій спеціальних економічних зон, а також до територій митних союзів, до яких входить Україна.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

- державою в особі її органів у межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами,

асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;

- самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними у відповідності із законами.

1.2. Основні положення міжнародних договорів (контрактів)

Взаємовідносини між сторонами у зовнішньоекономічній діяльності визначаються шляхом укладання між ними зовнішньоекономічної угоди (контракту).

Договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України. Для його підписання дозвіл будь-якого органу державної влади або вищестоящої організації не потрібен.

При укладанні договорів купівлі/продажу товарів (надання послуг, виконання робіт) та товарообмінних договорів між українськими та іноземними суб'єктами підприємницької діяльності, незалежно від форм власності та видів діяльності, повинні бути дотримані вимоги, визначені в Положенні «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)», затвердженеу Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 21.09.2001 р. № 201 (далі – наказ № 201).

Згідно з цим Положенням зовнішньоекономічний договір (контракт) – це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, яка спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Форма зовнішньоекономічної угоди визначається правом місця її укладання. Угода, яку укладено за кордоном, не може бути

визнана недійсною внаслідок недодержання форми, якщо в ній додержані вимоги законів України.

У загальному випадку права та обов'язки сторін зовнішньоекономічної угоди визначаються правом місця її укладання, якщо сторони не погодили інше. Місце укладення угоди визначається законами України. За відсутності такої згоди Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначається країна, право якої застосовується до зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

Між сторонами за договором (контрактом) застосовується, як правило, право країни, де заснована, має місце реєстрації або основне місце діяльності сторона, що є:

- продавцем у договорі куплі-продажу;
- наймачем — у договорі майнового найму;
- ліцензіаром — у ліцензійному договорі про використання винаяткових або аналогічних прав;
- охоронцем — у договорі зберігання;
- комітентом (консигнантом) — у договорі комісії (консигнації);
- довірцем — у договорі доручення;
- перевізником — у договорі перевезення;
- експедитором — у договорі транспортно-експедиторського обслуговування;
- страхувальником — у договорі страхування;
- кредитором — у договорі кредитування;
- поручителем — у договорі поруки;
- заставником — у договорі застави.

При укладанні договору на аукціоні, біржі, конкурсі до цих договорів застосовується право країни, на території якої вони проводяться.

До зовнішньоекономічних угод на виконання будівельно-монтажних робіт, про виробниче співробітництво, кооперування застосовується право країни, де буде здійснюватися така діяльність або будуть одержані передбачені угодою результати, якщо сторони не погодили інше.

У договорі (контракті) купівлі-продажу обов'язковою умовою є передача права власності на товар від продавця до покупця. Це одна з основних відмінностей договору (контракту) від інших угод страхування, дарування, застави, де предметом договору є право отримання товарів безкоштовно, або ж надання певних послуг.

Відповідно до чинного законодавства за договором купівлі-продажу припинення права власності на товар у продавця відбувається від моменту передачі товару покупцеві, який набуває цього права, а також здача товару транспортній організації для відправлення до місця призначення, якщо оплата за доставку товару не входить в обов'язки покупця.

Предметом виконання зовнішньоторговельного договору купівлі-продажу є товар, який за кількістю, якістю, описом та пакуванням відповідає вимогам договору.

Наказ № 201 визначає *обов'язкові умови*, які повинні бути зазначені у зовнішньоекономічному договорі (контракті), без погодження яких сторонами договір може вважатися таким, що не укладений, або його може бути визнано недійсним в силу недодержання форми згідно з чинним законодавством України:

1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення.
2. Преамбула.
3. Предмет договору (контракту).
4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).
5. Базисні умови поставки товарів (приймання/здавання виконаних робіт або послуг).
6. Ціна та загальна вартість договору (контракту).
7. Умови платежів.
8. Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг).
9. Упаковка та маркування.
10. Форс-мажорні обставини.
11. Санкції та реклаमाції.
12. Урегулювання спорів у судовому порядку.

13. Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

Перша умова угоди необхідна бухгалтерії підприємства при оформленні первинних документів.

Друга — містить повну назву сторін, що офіційно зареєстровані як учасники зовнішньоекономічної операції: країна представниками якої вони є, скорочена назва сторін (контрагентів) («Виконавець», «Замовник», «Покупець», «Продавець», «Консигнант», «Консигнатор» тощо) та посилання на документи, на підставі яких діють сторони.

Третя умова визначає, який товар (роботи, послуги) один із контрагентів зобов'язаний поставити (надати) іншому. Обов'язково повинно бути визначення товару у відповідності з товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності, а виконання робіт (послуг) — їх кінцевий результат. Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики, це повинно бути вказано у специфікаціях (додатках), які є невід'ємною частиною договору та підписуються тими ж сторонами за контрактом. При укладанні бартерного (товарообмінного) договору вказується також точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок.

Четверта умова визначає кількісні характеристики товару, одиниці виміру, які застосовуються для певної категорії товарів (штука, метр, кілограм тощо). Крім того, подаються якісні характеристики. У договорі (контракті) на виконання робіт (послуг) зазначаються їх конкретні обсяги та строк виконання.

П'ята — це сукупність основних зобов'язань контрагентів з транспортування та страхування товарів на шляху їх руху від експортера до імпортера. Для запобігання протиріч між торговельними партнерами Міжнародною торговельною палатою прийнято «Збірник тлумачень умов», які називаються ІНКОТЕРМС — «Міжнародними правилами інтерпретації комерційних строків» у редакції 2000 р.

Всі умови транспортування розбито на 4 групи — E, F, C, D.

Одинадцята умова встановлює порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків, пред'явлення рекламаций у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням своїх зобов'язань. Тут повинні бути чітко встановлені розміри штрафних санкцій, строки сплати штрафів, строки, протягом яких можуть бути пред'явлені рекламации та способи і строки їх врегулювання.

Дванадцята — надає данні про місцезнаходження, назву арбітражного суду, майнове право, яке буде застосовуватись у випадку розгляду суперечок, та випадки, за якими сторони можуть звернутись до суду.

Тринадцята — визначає поштові та платіжні реквізити сторін (номери поточних рахунків, назви банків-кореспондентів) контрагентів договору.

За домовленістю сторін у договорі (контракті) можуть визначатись *додаткові умови*: страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, мит, зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість та порядок внесення доповнень та змін до договору (контракту) та ін.

При укладені договору особливу увагу необхідно звернути на:

- дату підписання контракту, оскільки за нею визначається, коли договір набирає чинності (якщо у ньому не зазначено інший строк);
- місце підписання, оскільки права та обов'язки сторін за зовнішньоекономічними угодами визначаються за законами місця їх здійснення, якщо інше не передбачено договором;
- строк розрахунків, оскільки вони обмежені згідно із Законом України «Про порядок розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р., № 185/94—ВР. Порушення порядку і строків приведуть до непорозумінь з контролюючими органами;

- перевірити повноваження представника іноземного партнера. Переконавшись, що він є саме той, за кого себе видає (наприклад, переглянути документи, що засвідчують особу). Якщо особа пред'являє доручення на підтвердження своїх повноважень, необхідно звернути на це особливу увагу. Адже згідно з міжнародним законодавством угода, укладена від імені особи, іншою особою, що не уповноважена на такі дії або з перевищенням повноважень, створює, змінює і припиняє права та обов'язки для того, кого представляє. Запобіжні заходи важливі ще й тому, що закон вважає договір дійсним лише після його підписання правомочними сторонами, оскільки печатка організації, поставлена на договорі, не може бути доказом його дійсності. Але на практиці краще, щоб договір був підписаний і завірений печаткою.

1.3. Ціна у зовнішньоекономічному договорі (контракті)

Однією з умов підписання зовнішньоекономічного договору (контракту) купівлі-продажу згідно з українським законодавством повинна бути зазначена ціна товару. Українські підприємства в розрахунках із закордонними фірмами застосовують контрактні ціни, які формуються відповідно до умов світового ринку. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.1990 р. № 507, основний законодавчий акт у сфері ціноутворення, уточнює, що підприємства використовують такі ціни при здійсненні експортних (імпортних) операцій самостійно або через зовнішньоторговельного посередника.

Підприємства — суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності визначають контрактні ціни на договірних засадах, з урахуванням попиту і пропозиції, а також світових цін, що діють на відповідних ринках при укладенні зовнішньоекономічної угоди. Резиденти діють при цьому в рамках Указу Президента України «Про заходи

щодо вдосконалення кон'юнктурно-цінової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності» від 10.02.1996 р. № 124/96 (далі — Указ № 124/96).

Для українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності одним із достовірних джерел інформації про світові, аукціонні, біржові ціни є різноманітні періодичні бюлетені, такі як «Огляд цін українських і зовнішніх товарних ринків». Він видається на підставі моніторингу зовнішньоторговельних цін, який здійснює Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків.

Сторони контракту, одержавши довідкову інформацію про рівень світових цін, на її підставі визначають ціну контракту, з подальшою фіксацією такої ціни в розділі «Ціна і загальна вартість договору (контракту)». Залежно від способу фіксації розрізняють такі види цін:

- а) **тверда** — фіксується у момент укладання (підписання) договору і не підлягає змінам протягом усього строку його дії. Зазвичай така ціна встановлюється, коли продавець припускає можливе зниження ціни на товар (саме тому йому вигідна незмінна ціна);
- б) **рухома** — може бути змінена у період виконання договору (контракту). З цією метою в ньому наводяться відповідні застереження щодо умов зміни зазначеної ціни. Наприклад, це може бути зауваження про те, що при підвищенні (зниженні) на дату поставки ринкової ціни на аналогічний товар відповідно підвищиться (знизиться) на певний відсоток контрактна ціна;
- в) **змінна** — встановлюється зазвичай у договорах (контрактах), що передбачають поставку товарів, які мають тривалий цикл виготовлення. У цьому випадку в договорі (контракті) слід навести вичерпне формулювання розрахунку остаточної ціни товару і зазначити перелік усіх необхідних для цього елементів розрахунку. При застосуванні змінної ціни потрібно передбачати так званий ліміт зміни — гранично допустимий

відсоток зміни світової ціни, яка приймається як вихідна (базисна) ціна на момент підписання договору;

- г) **з подальшою фіксацією** — у контракті зазначається момент і умови фіксації такої ціни, а також період її дії. Як правило, такий спосіб фіксації застосовується при укладанні договорів (контрактів) купівлі-продажу товарів, що квотуються на міжнародних товарних біржах.

Необхідно зауважити, що незалежно від способу фіксації у випадку, коли товар не відповідає умовам договору, покупець може знизити ціну в тій пропорції, у якій вартість фактично поставленого товару співвідноситься з вартістю, яку на дату поставки мав би товар, що відповідає договірним умовам. Покупець не може знизити ціну, коли продавець, наприклад, замість товару, що не відповідає договору, поставляє новий або за власний рахунок усуває будь-яку невідповідність. У міжнародній торгівлі таке зниження ціни поставленого товару, якість якого нижча (гірша) обумовленої договором, називається зворотною боніфікацією, або рефракцією.

Якщо ж якість поставленого товару виявиться вище обумовленої, можливе підвищення ціни, передбаченої договором, тобто боніфікація.

Часто ціна зовнішньоторговельної угоди значно менша від ціни пропозиції, що пояснюється застосуванням різних знижок. Розмір їх залежить від ринкової кон'юнктури, виду зовнішньоекономічної угоди, умов її укладання тощо.

До найбільш поширених знижок належать:

- 1) **сезонні** — надаються покупцю за позасезонне придбання товару;
- 2) **загальні (відсоткові)** — можуть бути надані в сумі або процентах від довідкової ціни;
- 3) **спеціальні** — надаються клієнтам, які представляють значний комерційний інтерес для продавця;
- 4) **дилерські** — надаються постійним представникам (дилерам) продавця.

Однак згідно з уже згаданим Указом № 124/96 при оформленні більшості зовнішньоекономічних угод, предметом яких є деякі товари, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності повинні встановлювати контрактні ціни на рівні індикативних. Ця умова сто-сується угод купівлі-продажу товарів:

- до експорту яких вживаються антидемпінгові заходи або розпочато антидемпінгові розслідування чи процедури в Україні чи за її межами;
- що підлягають квотуванню, ліцензуванню;
- експорт яких здійснюється у спеціальному режимі. Індикативні ціни застосовуються також в інших випадках, передбачених міжнародними договорами України.

В Указі під індикативними розуміються ціни «...які відповідають цінам, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експорту або імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов поставки і умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України». Переліки індикативних цін затверджуються Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України і публікуються в газеті «Урядовий кур'єр» не рідше одного разу на місяць.

Індикативні ціни формуються згідно з Положенням «Про методику формування та використання індикативних цін», затвердженого наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.08.1996 р. № 506.

Положенням визначено, що згідно із затвердженням у відповідності з чинним законодавством України переліком індикативних цій фахівцями Держзовнішінформу проводиться моніторинг відповідних ринків, експорту товарів українського походження з використанням наступних інформаційних джерел:

- біржові котирування;
- ціни спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції;

- довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у т. ч. комп'ютерних, електронних та інших подібних банків даних та сіток;
- статистичні дані митних фінансових, банківських, інформаційних та інших державних органів і установ та недержавних організацій України;
- комерційні пропозиції, листи, протоколи намірів, прейскуранти та каталоги на продукцію відомих фірм, підприємств, порівняльні індекси цін;
- звіти та довідки торговельно-економічних місій у складі посольств України за кордоном;
- контрактна практика поставок товарів, що підлягають реєстрації;
- прейскуранти та відпускні ціни українських товаровиробників;
- інші інформаційні джерела.

При визначенні рівнів індикативних цін беруться до уваги фактори, які можуть впливати на ціноутворення щодо конкретних товарів на конкретних ринках у залежності від умов здійснення тієї чи іншої операції.

При експорті товарів з території України, які підпадають під дію індикативних цін, відхилення ціни угоди від індикативної ціни можуть бути наслідком дії нижченаведених факторів, що безпосередньо впливають на ціну товару:

- вид угоди;
- умови поставки товару;
- умови оплати;
- відхилення показників якості товару від стандарту України;
- інші фактори, що справляють суттєвий вплив на умови здійснення операцій.

У разі відхилення ціни угоди від індикативної ціни на товари, угоди, що підлягають реєстрації чи потребують отримання ліцензії, заявник подає додаткові документи, що підтверджують обґрунтованість можливого відхилення, висновки Державного інформаційно-аналітичного Центру моніторингу зовнішніх товарних

ринків, який згідно з Указом № 124/96 уповноважений підготувати експертні висновки.

У разі відхилення ціни угоди від індикативного рівня на товари, угоди що не підлягають реєстрації чи ліцензуванню, для митного оформлення таких товарів потрібно надати лист-погодження або експертний висновок Державного інформаційно-аналітичного Центру моніторингу зовнішніх товарних ринків. Він також надає експертну допомогу підприємствам, установам та організаціям під час здійснення ними зовнішньоекономічної діяльності згідно з наданими заявником додатковими документами, що підтверджують обґрунтованість такого відхилення.

Індикативні ціни діють при експорті товарів українського походження, в т. ч. операцій з давальницькою сировиною, на умовах бартеру та інших операцій.

Якщо ціни зовнішньоекономічної угоди не відповідають індикативним, це є підставою для відмови суб'єкту підприємницької діяльності у реєстрації угоди, що є заборонаю для здійснення зовнішньоекономічної операції.

1.4. Поняття про валютні цінності та порядок переоцінки операцій в іноземній валюті

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності з питань обліку та звітності керуються Законом України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні» № 996—XIV від 16.07.1999 р., Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими законодавчо-правовими актами.

Особливе значення надається Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі П(с)БО 21), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 83, яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та

відображення показників статей фінансової звітності суб'єктів господарювання.

У зовнішньоекономічній діяльності необхідно розрізняти близькі за значенням поняття «валютні цінності» та «операції в іноземній валюті». До *валютних цінностей* належать:

- іноземна валюта готівкою — іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу;
- платіжні документи (чеки, векселі, трати, депозитні сертифікати, акредитиви тощо) в іноземній валюті;
- цінні папери (акції, облігації, купони до них, векселі тощо) в іноземній валюті;
- банківське золото, срібло, платина, метали платинової групи, доведені до найвищих проб відповідно до світових стандартів у зливках, пластинах, монетах, порошках, що мають сертифікати якості, а також дорогоцінні камені, сертифікати, облігації, варанти, номінал яких виражений у золоті.

Дещо інше визначення іноземної валюти подане в П(с)БО 21, а саме: іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

У свою чергу, валютою звітності виступає грошова одиниця України.

Операції в іноземній валюті проводяться суб'єктами підприємницької діяльності у зовнішньоекономічній діяльності.

Кошти в іноземній валюті можуть бути:

- власними;
- запозиченими;
- особливого призначення.

Власні — кошти в іноземній валюті, що повністю належать підприємству. Запозичені — кошти в іноземній валюті, що отримані підприємством на певний строк використання у вигляді позики банку чи у інших кредиторів відповідно до зобов'язань.

Особливого призначення — кошти в іноземній валюті, що повністю належать підприємству, але відповідно до чинного законодавства тимчасово заблоковані на банківських рахунках.

Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 р. № 15—93 (ст. 7) визначено, що у розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту використовується як засіб платежу іноземна валюта. Такі розрахунки здійснюються лише через уповноважені банки.

Операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у національній валюті шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютний курс — встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

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

В подальшому, на кожну дату балансу або на дату здійснення розрахунків у випадку зміни курсу іноземної валюти:

- а) монетарні статті в іноземній валюті перераховуються з використанням нового валютного курсу на дату балансу;
- б) немонетарні статті не перераховуються, а продовжують відображатися за тим валютним курсом, за яким вони були відображені на дату здійснення операції.

Монетарні статті — такі статті активу та пасиву балансу, які можуть бути одержані або сплачені у визначеній сумі грошей або їх еквівалентів (наприклад, грошові кошти, кредиторська і дебіторська заборгованість за отриманими та відвантаженими товарами, виконаними роботами (послугами), яка буде погашена грішми).

Немонетарні статті — статті інші, ніж монетарні статті балансу (наприклад, дебіторська, кредиторська заборгованість за наданими, отриманими авансами, вартість одержаних від нерезидентів основних коштів, нематеріальних активів, запасів, кредиторська заборгованість за бартерними контрактами).

Приклад 1.1

Протягом березня 200... р. на підприємстві були здійснені наступні операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності:

- отримано 04.03.200... р. від постачальника товари на суму 10 000 євро (курс 630,00 грн. за 100 євро) на умовах відстрочки платежу;
- 10.03.200... р. відвантажено товари іноземному покупцю на суму 5000 доларів США (курс 500,00 грн. за 100 доларів США), іноземний покупець буде розраховуватися іноземною валютою;
- 31.03.200... р. отримана позика банку на суму 10 000 доларів США.

На звітну дату — 31.03.200... р. курси іноземних валют були наступні:

640,00 грн. за 100 євро;

520,00 грн. за 100 доларів США.

В балансі підприємства будуть відображені наступні монетарні та немонетарні статті:

Баланс на 31.03.200... р.

Актив		Пасив	
Грошові кошти (М)	52 000 10 000 доларів США • 520,00/100	Заборгованість за короткостроковими позиками (М)	52 000 10 000 доларів США • 520,00/100
Дебіторська заборгованість (М)	26 000 5 000 доларів США • 520,00/100	Заборгованість постачальникам (М)	64 000 10 000 євро • • 640,00/100
Запаси (НМ)	63 000 10 000ЄВРО • • 630,00/100		

Курсові різниці, які виникають при перерахунку монетарних статей, визначаються у складі доходів або витрат від операційної діяльності. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу.

Згідно з постановою Правління НБУ «Про затвердження Класифікатора іноземних валют» від 04.02.1998 р. № 34 всі види валют виділено в три групи:

- *до першої групи* належать вільно конвертовані валюти, які без обмежень обмінюються на інші види валют і курси яких котируються Національним банком України;
- *до другої групи* — валюти з обмеженою конвертованістю, які обмінюються на інші валюти з певним обмеженням і крос-курси яких визначаються Національним банком України;
- *до третьої* — неконвертовані валюти, які не обмінюються на інші валюти і курси яких не котируються і не визначаються Національним банком України.

Курсові різниці, що виникають при валютних операціях, коли застосовуються різні валютні курси, можуть бути як позитивними, так і негативними і в бухгалтерському (фінансовому) обліку відображаються відповідно у складі доходів та витрат.