

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ
ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

Севастопольський інститут банківської
справи Української академії банківської
справи Національного банку України
Житомирський державний технологічний
університет

**I Міжнародна науково-практична
конференція**

"Проблеми, сучасний стан та перспективи
розвитку обліку, аналізу та аудиту"

11-13 травня 2012 р. Збірник тез
порядковий номер конференції 5.1

Севастополь-Житомир **2012**

Михалків А. А. Особливості обліку одноразової тари в торгових за\ах	156
Назаренко З.В. Умови договору по здійсненню експортно-імпортних операцій	157
Назарова К.О. Сучасні проблеми та подальший розвиток внутрішнього та зовнішнього аудиту	163
Никоновч М.О. Аудит фінансовій звітності: ідентифікація викривлень	168
Одинцова Т.М. Направлення формування системи контролінга затрат на підприємствах України	174
Олексія Ж.А. Організаційні засади становлення системи зовнішнього незалежного фінансового контролю в Україні	177
Осницька Н.А. Особливості організації внутрішнього контролю операцій з давальницькою сировиною у замовника	183
Остапчук Т.П. Вплив земельної ренти на формування вартості земельних ресурсів та можливість її застосування в обліковій системі	186

Назаренко З.В., к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту ДВНЗ «УАБС НБУ»

e-mail: nazarenkozinaida@mail.ru

УМОВИ ДОГОВОРУ ПО ЗДІЙСНЕННЮ ЕКСПОРТНО- ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Зовнішньоторговельні операції в Україні у 2011 р. проводились з партнерами із 196 країн світу. Сьогодні методика і організація обліку зовнішньоекономічної діяльності таких підприємств є найбільш складною і дискусійною. Перед здійсненням операцій з купівлі або продажу з контрагентами, підприємство складає договір. Для раціонального ведення операцій з купівлі-продажу товарів необхідно враховувати умови договору, які впливають на облікове відображення експортно-імпортних операцій, їх оподаткування, а також вирішення спорів та форс-мажорних обставин, що виникають під час здійснення таких операцій.

Значення умов викладено у Міжнародних правилах тлумачення торговельних термінів «Інкотермс 2010», розроблених Міжнародною торговельною палатою. Умови «Інкотермс 2010» вступили в дію з 01.01.2011 р. та є більш удосконалені та сучасніші. Базисні умови поставки товарів є визначальними при укладанні договорів, адже в залежності від того якою умовою будуть керуватися контрагенти, так будуть визначатися їх права та обов'язки, ризики та розподіл витрат, конкретний термін поставки. Тому сторони зовнішньоекономічних операцій повинні обумовити в договорі найбільш вигідні умови поставки, які задовольнятимуть і узгоджуватимуть їх інтереси та мінімізуватимуть витрати, пов'язані з поставкою товарів. Від того, яку з базисних умов поставки оберуть суб'єкти господарювання, буде залежати і облікове відображення зовнішньоекономічних операцій. При даних умовах «Інкотермс 2010» основне перевезення сплачується продавцем, а перехід ризиків наступає в момент передачі перевізнику. Експортні формальності покладаються на бік продавця, а імпортні – на бік покупця. Всі витрати, які

пов'язані з реалізацією експортного та імпортного товару, розподіляються між сторонами договору залежно від базисних умов поставки.

Коли підприємство визначає ціну та загальну вартість товару договорі, то потрібно враховувати факт зміни курсу валют. Для усунення валютних ризиків у договорі можна встановлювати валюту платежу, відмінну від валюти контракту. В цьому випадку будуть виникати проблеми облікового відображення експортно-імпортних операцій. Для їх уникнення, підприємство у договорі може ставити валюту платежу у гривнях, для більш спрощеного ведення обліку. Тобто, за куплені та поставлені товари розрахунки проводити в гривнях, незалежно від валюти контракту. За умови, якщо підприємство буде використовувати валюту контракту, то при здійсненні операцій можуть виникати позитивні або негативні курсові різниці (табл.1).

Таблиця 1 - Методика визначення курсових різниць при імпорті товарів

№ з/п	Дата	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума \$/грн
1.	28.03	Отримано імпортний товар (курс НБУ - 7,96 грн. за \$1) $6500 * 7,96$	281	632	\$6500 51740
2.	15.04	Перераховано оплату за імпортний товар (курс НБУ – 7,97 грн. за \$1) $6500 * 7,97$	632	312	\$6500 51805
3.	15.04	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю $6500 * (7,97 - 7,96)$	945	632	65
4.	15.04	Списано собівартість товару при реалізації	902	281	51740
		Списано на фінансовий результат:			
		- курсові різниці	791	945	65
		- собівартість товару	791	902	51740

Дана умова впливає на розрахунки з бюджетом, розрахунки з постачальниками та підрядниками і має витрати, які списуються на відповідний рахунок. Враховуючи той факт, що в наш час при імпорті товарів курси валют зростають, к тому ж здійснюється передоплата, то підприємству при укладанні договору потрібно враховувати цей факт, щоб уникнути негативних витрат, які пов'язані зі зміною курсів валюти. Інша ситуація виникає з експортом товарів. Для того, щоб отримати доходи від курсових різниць спочатку потрібно відвантажити товар, а потім отримати кошти за відвантаження (табл.2).

Таблиця 2 – Методика визначення курсових різниць при експорті товарів

№ з/п	Дата	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума \$/грн
1.	28.03	Відвантажено товар на експорт (курс НБУ - 7,96 грн. за \$1) $5000 \cdot 7,96$	362	702	\$5000 39800
2.	15.04	Отримано оплату за відвантажені товари (курс НБУ – 7,97 грн. за \$1) $5000 \cdot 7,97$	312	362	\$5000 39850
3.	15.04	Відображено курсову різницю $5000 \cdot (7,97 - 7,96)$	362	714	50
		Списано на фінансовий результат: - собівартість реалізованих товарів - курсову різницю	702 714	791 791	39800

Приклади свідчать, що підприємство може отримувати доходи або витрати як від позитивних курсових різниць так і негативних. Дана умова договору є однією з найважливіших, так як кожна сторона зацікавлена у своїй вигоді. В договорі також можуть зазначатися суми знижок на товари.

Вибір оптимальної форми розрахунків є однією з умов ефективного здійснення експортно-імпортних операцій та впливає на стан зобов'язань. При експорті товарів підприємству буде вигідніше і безпечніше отримувати аванси за поставлені товари. Потрібно вказати в договорі терміни сплати авансу, після подання заявки на закупівлю товарів. А також терміни доплати після здійснення експорту, не пізніше 10 днів. Після доставки товару на склад контрагента. При порушенні терміну сплачуються штрафні санкції.

При імпорті товарів, після сплати підприємством авансу, імпортери повинні в зазначений строк, який не перевищуватиме 25 календарних днів доставити товар до місця призначення. За запізнення поставок, з боку іноземного продавця, на нього також повинні бути накладені штрафні санкції, у розмірі 0,03% від вартості товару.

Терміни і місце фактичної передачі товарів встановлюється умовою здачі (прийому) товарів і визначають перехід права власності на предмет договору. Від цього залежатиме порядок облікового відображення експортно-імпортних операцій: балансовий чи позабалансовий, та визначатимуться зміни у майновому стані. Для підприємства доцільніше відображати операції на

балансових рахунках. Якщо ж відносити на поза баланс, то рекомендовано використовувати рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані».

Витрати, що понесені у зв'язку з неправильним упакуванням та маркіруванням, повинні бути узгоджені в договорі для своєчасного та достовірного їх облікового відображення.

Укладення зовнішньоекономічних договорів і використання різних видів документів передбачає використання обов'язкових реквізитів. Адже інформація, яку несе дана істотна умова використовується в податковому обліку (Рис. 1).

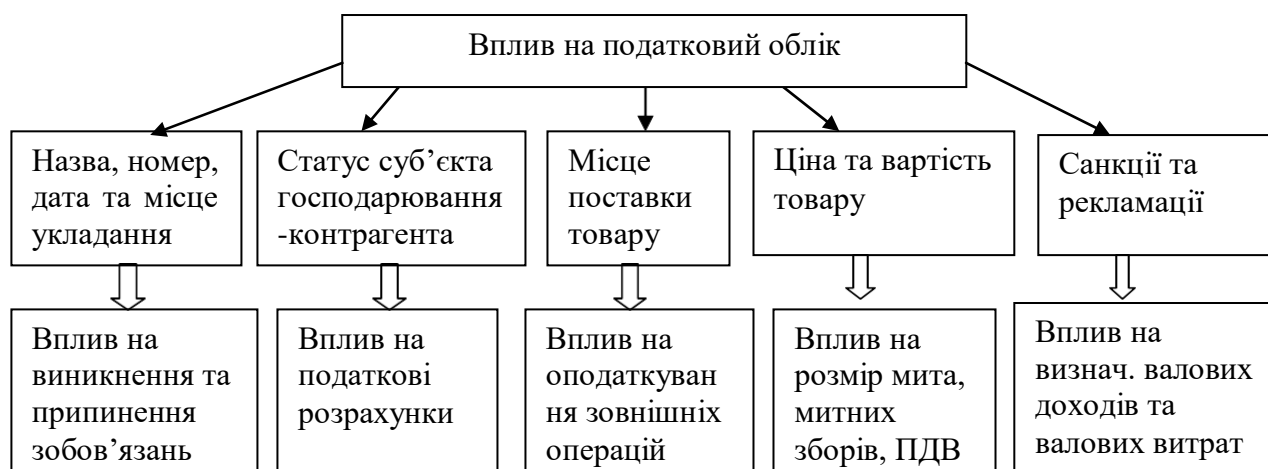


Рисунок 1 – Умови, що впливають на податковий облік експортно-імпортних операцій.

При обліковому відображенні експортно-імпортних операцій необхідно звертати увагу на статус контрагента, який зазначається в преамбулі повне найменування сторін – учасників зовнішньоекономічного договору: платник чи не платник ПДВ, юридична чи фізична особа-підприємець.

Важливою умовою є санкції та рекламації, які встановлюють порядок застосування і розмір неустойки, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним з контрагентів своїх зобов'язань. При цьому в бухгалтерському обліку має бути чітко розроблений порядок обліку нарахування, сплати чи отримання штрафних санкцій, виставлення та задоволення рекламацій.

Отже, при укладенні договору потрібно передбачити вплив цих умов на стан зобов'язань с бюджетом та с постачальниками, податкових та митних платежів.

Згідно з законодавством України експорт товарів оподатковується за нульовою ставкою то податкове зобов'язання з ПДВ при поверненні товарів корегуванню не підлягає. Проте повернення товару, продаж якого раніше було оподатковано за нульовою ставкою, спричиняє завищення заявленого бюджетного відшкодування. Чинним законодавством не передбачено складання уточненого розрахунку бюджетного відшкодування. І тому рішення про те, чи будуть накладені штрафні санкції за завищення бюджетного відшкодування, залежить лише від бухгалтера підприємства. Слід законодавчо визначити порядок подання уточненого розрахунку бюджетного відшкодування та умови, за яких такий розрахунок необхідний. Умовою подання такого уточнюючого розрахунку має бути прийняття підприємством-експортером рекламації від

покупця (Рис.2).

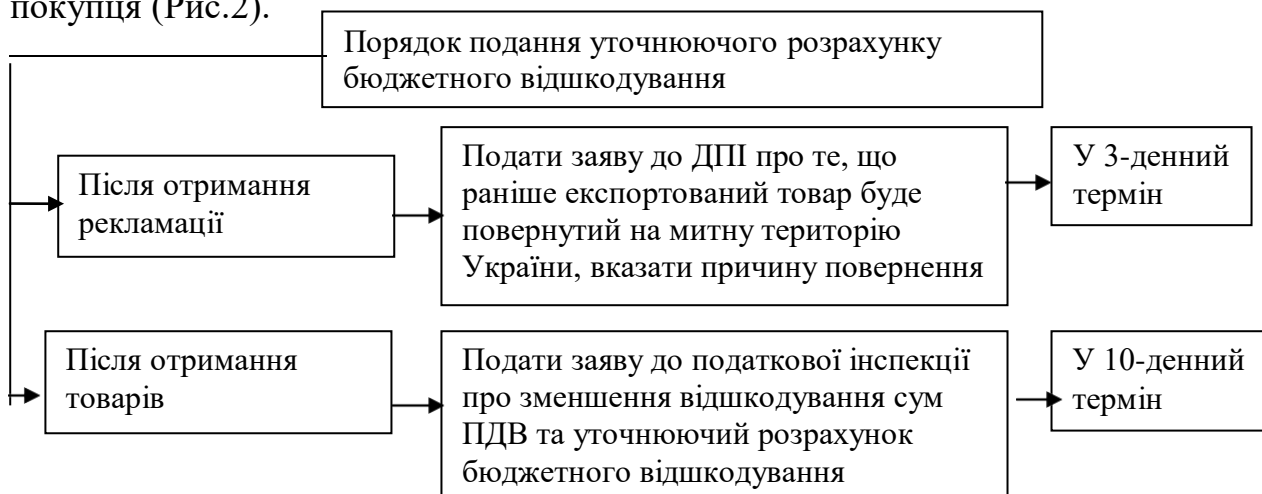


Рисунок 2 –Порядок подання уточнюючого розрахунку, про поверненні товарів

Також потрібно враховувати те, що термін повернення не має перевищувати термін, протягом якого було вивезено товар за кордон. У випадку, якщо такий термін буде перевищено, слід дати обґрунтовані підстави для цього. У випадку, якщо підприємство вже одержало суму відшкодування, то зайву суму необхідно повернути протягом 5 днів від дня подачі уточнюючого розрахунку.

Особливою умовою є визначення форс-мажорних обставин. Форс-мажорні обставини – це непередбачувані та непереборні події, які тягнуть за собою порушення договірних зобов'язань. Згідно класифікації ООН до них відносять: пожежі, урагани, але не сезонного характеру епідемії, військові дії та ін. Звільнення від відповідальності по цих обставинах поширюється лише на той період, протягом якого існувала ця перешкода.

За домовленістю сторін можуть встановлюватись додаткові (факультативні) умови, порядок внесення змін які залежать від виду господарської операції та інших особливостей. Також в зовнішньоекономічному договорі бажано зазначати: умови страхування, умови залучення субвиконавців контракту, агентів та ін.

Таким чином, кожна з умов, яка зазначена у договорі має безпосередній вплив на ведення бухгалтерського та податкового обліку, розрахунково-платіжну дисципліну. Для отримання більших доходів, підприємству слід звертати увагу на проблемні аспекти контракту, уникати їх та удосконалювати згідно вищенаведених умов.

Назаренко, З.В. Умови договору по здійсненню експортно-імпортних операцій [Текст] З.В. Назаренко // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту : збірник тез I Міжнародної науково-практичної конференції (11-13 травня 2012 р.).- Севастополь - Житомир : СІБС УАБС НБУ; ЖДТУ, 2012. - С. 157-163.