

## ВПЛИВ ІСТОТНИХ УМОВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОГО ДОГОВОРУ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ НА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

*Систематизовано та доповнено фактори впливу істотних договірних умов зовнішньоекономічних контрактів на облікове відображення, податкові розрахунки та правове регулювання експортно-імпортних операцій*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку міжнародних торгових відносин спостерігається стрімке зростання кількості та різновидів міжнародних договорів. Однак основні особливості укладання та виконання зовнішньоекономічних договорів залишаються без істотних змін. Про ці зміни свідчить позитивна динаміка експортно-імпортних операцій: за січень-липень 2010 р. експорт товарів склав 27335,5 млн. дол., що порівняно з січнем-липнем 2009 р. більше на 33,3 %, імпорт становив 30789,4 млн. дол. і збільшився порівняно з січнем-липнем 2009 р. на 30,1 % [2].

Основний момент, на який слід звернути увагу, полягає в необхідності детального узгодження умов зовнішньоекономічних договорів з обліковим відображенням операцій за такими договорами. Адже при складанні контракту необхідно, крім звичайних істотних умов, вказати всі необхідні нюанси, які пов'язані з виконанням умов за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) та які можуть мати місце при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Кожна з визначених умов в зовнішньоекономічному договорі в тій або іншій мірі впливатиме на порядок відображення результатів даного виду господарських операцій в бухгалтерському обліку і на можливі податкові ризики.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання обліку зовнішньоекономічної діяльності, зокрема проблеми, пов'язані з дослідженням впливу умов договорів на бухгалтерський облік та податкові розрахунки, розглядали такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Власова, В.М. Пархоменко, К.В. Романчук, Н.В. Федькевич.

**Метою дослідження** є визначення та систематизація впливу істотних умов зовнішньоекономічних договорів на облікове відображення, податкові розрахунки та правове регулювання експортно-імпортних операцій.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зовнішньоекономічна діяльність є одним з найбільш специфічних видів господарської діяльності підприємств. Вона має певні особливості, зокрема:

- значна тривалість здійснення операцій з експорту та імпорту товару;
- необхідність здійснення розрахунків в іноземній валюті;
- великі витрати з просування товару від продавця до покупця, які несуть учасники зовнішньоекономічної операції;
- наявність великої кількості місць виникнення витрат.

Кожна з перерахованих особливостей так чи інакше впливає на порядок відображення результатів зовнішньоекономічної діяльності в бухгалтерському, податковому обліку та на умови, які встановлюються в договорах.

Особливостями зовнішньоекономічних контрактів є те, що:

- один з учасників зовнішньоекономічного договору не є резидентом країни-експортера;
- можливе застосування норм міжнародного приватного права при укладенні та виконанні договору;
- можливе застосування норм права іноземних держав при укладенні та виконанні договору.

Отже, виконання зовнішньоекономічного договору пов'язане з правом більш ніж однієї держави, тому ускладнюється не тільки нормативна база, але і практичне застосування, зокрема, і облікове відображення умов виконання договору.

Саме умови зовнішньоекономічних договорів регулюють права та обов'язки його сторін і можуть захистити їх права при виникненні спорів. Основним документом, що регулює умови таких договорів є, Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [5]. Це Положення має рекомендаційний характер і наводить типові умови, які можуть зазначатися у зовнішньоекономічному договорі. Однак на практиці воно є імперативним і сторони мають його дотримуватись, інакше договір може бути визнаний недійсним у судовому порядку [3, с. 45].

Умови зовнішньоекономічного договору поділяються на дві групи: істотні та додаткові (факультативні). В теорії, згідно з Господарським Кодексом України, при відсутності хоча б однієї з істотних умов господарський договір вважатиметься неукладеним. Факультативні умови, в свою чергу, мають на меті захист інтересів сторін і зазначаються за бажанням.

Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) визначає орієнтовний перелік умов договору: назва, номер договору, дата та місце його укладення, преамбула, зміст договору, кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг), базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг), ціна та загальна вартість договору, умови платежів, умови приймання-здавання товару (робіт, послуг), упаковка та маркування, форс-мажорні обставини, санкції та рекламації, урегулювання спорів у судовому порядку, місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін [5].

За домовленістю сторін у договорі можуть визначатися додаткові умови: страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору, агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір починає діяти, кількість підписаних примірників договору, можливість та порядок внесення змін до договору та ін. [3, с. 45].

У зв'язку з великою кількістю видів зовнішньоекономічних операцій, здійснюваних суб'єктами господарювання, важко розробити шаблон договору, який би задовольняв всі особливості виконання умов договорів. Хоча, не дивлячись на всю різноманітність договорів, в основі кожного з них лежать положення класичного договору купівлі-продажу. Тому доцільно розглянути істотні та факультативні умови зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу та дослідити їх вплив на бухгалтерський та податковий облік експортно-імпортних операцій.

Вплив умов договору на бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій досліджено Ф.Ф. Бутинцем, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко та Н.В. Федькевич. Федькевич Н.В. в своїй кандидатській дисертації уточнила та доповнила фактори впливу договірних умов зовнішньоекономічних операцій на їх відображення в бухгалтерському обліку та нарахування податків.

Правильно ідентифіковані умови договору є передумовою ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій. Федькевич Н.В. систематизувала лише деякі з істотних умов договору. На нашу думку, кожна з договірних умов так чи інакше впливає і на облікове відображення, і на податкові розрахунки при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Вважаємо за доцільне розглянути істотні умови зовнішньоекономічного договору, які, як визначено вище, є імперативними для суб'єктів господарювання (рис. 1.)



Рис. 1. Істотні умови зовнішньоекономічних договорів: обліково-правовий аспект

Кожна з істотних умов договору впливає на проведення зовнішньоекономічних операцій, тому їх чітко, зрозуміле та достовірне формулювання є підставою для належного виконання умов договору сторонами, своєчасних розрахунків за зовнішньоекономічними операціями та уникнення спорів між ними.

Як видно із рис. 1, кожна з наведених умов впливає на ведення бухгалтерського обліку та на законодавче регулювання зовнішньоекономічних відносин між сторонами договору. На основі рис. 1 можна узагальнити виділені фактори впливу умов договору у відповідні групи:

- умови, які впливають на облікове відображення експортно-імпортних операцій;
- умови, які впливають на податковий облік експортно-імпортних операцій;
- умови, які пов'язані з вирішенням спорів та форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Розглянемо детальніше кожен з груп факторів впливу:

1. Умови, які впливають на облікове відображення експортно-імпортних операцій:

- при обліковому відображенні потрібно звертати увагу на статус контрагента, який зазначається в преамбулі як повне найменування сторін – учасників зовнішньоекономічного договору: платник чи не платник ПДВ, юридична чи фізична особа-підприємець. Таким чином дана умова впливає на стан зобов'язань підприємства – розрахунки з бюджетом, розрахунки з постачальниками та підрядниками;

- в міжнародній торговій практиці існують найрізноманітніші види договорів, зміст яких залежить від операції, яка здійснюється між контрагентами. Систематизовані та обґрунтовані види зовнішньоекономічних договорів у першому параграфі дослідження дають змогу правильно ідентифікувати вид господарських операцій та своєчасно і достовірно відобразити їх в бухгалтерському обліку. Тому предмет договору впливає на зміни, які відбуваються в майновому стані підприємства за видом господарської операції, та облікове відображення здійснених експортно-імпортних операцій;

- умова кількості і якості товару впливає на зміни, що відбуваються в майновому стані за обсягом та структурою. Під час укладання зовнішньоекономічного договору потрібно узгодити та передбачити всі нюанси, які пов'язані з недоставками або поставками неналежної якості. Вплив даної умови на бухгалтерський облік передбачає відображення в обліку надлишків або лишків експортованого або імпортованого товару, виставлення чи отримання претензій за зовнішньоекономічними операціями в ході вирішення даних питань. Операції з виставлення, задоволення рекламаций впливають на стан доходів та витрат, а також на зобов'язання підприємства – суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;

- всі витрати, пов'язані з реалізацією експортного та імпортного товару, розподіляються між сторонами договору залежно від базисних умов поставки. Їх значення викладено у Міжнародних правилах тлумачення торговельних термінів – "Інкотермс 2000", розроблених Міжнародною торговельною палатою [1, с. 8].

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. Отже, дана умова договору впливатиме на такі об'єкти обліку як витрати, доходи, зобов'язання та активи підприємства.

Інкотермс не розглядає умови договору, пов'язані з переходом права власності на товар від продавця до покупця, порушенням договірних зобов'язань та наслідками таких порушень, а також із звільненням від відповідальності в певних ситуаціях. Ці питання повинні вирішуватися за допомогою інших умов договору купівлі-продажу і законодавства країни [1, с. 8-9];

– визначаючи ціну та загальну вартість товару 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. В договорі можуть зазначатися також суми знижок, що відображаються у бухгалтерському обліку. Такі операції впливають на зміни, що відбуваються в майновому стані підприємства;

– умови платежів встановлюють форму оплати товару, порядок і строки розрахунків і тим самим визначають перелік рахунків щодо відображення оплати за експортно-імпортними операціями. Тому вибір оптимальної форми розрахунків є однією з умов ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій та впливає на стан зобов'язань підприємства – сторони зовнішньоекономічного договору;

– 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 підприємства;

– упакування та маркірування передбачає використання тари. Бухгалтерський облік тари в залежності від її видів (інвентарна, багатооборотна й однооборотна) буде відрізнятися. Витрати, що понесені у зв'язку з неправильним упакуванням та маркіруванням, повинні бути узгоджені в договорі для своєчасного та достовірного їх облікового відображення. При укладанні контракту потрібно передбачити розрахунки за упакування і маркірування та порядок їх відображення в обліку. Отже, дана умова договору впливатиме на витрати, пов'язані з операціями з тарою, та зобов'язання підприємства у розрізі розрахунків з постачальниками;

– санкції та рекламації встановлюють порядок застосування і розмір неустойки (штрафу, пені), 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, тому що визначені умови в даній статті договору впливають на стан зобов'язань, доходів та витрат, пов'язаних з отриманими чи сплаченими санкціями, виставленими чи задоволеними претензіями;

– платіжні реквізити визначають номер рахунку та назву банку, які використовуються при розрахунках з контрагентами. Залежно від форми розрахунків використовуються різні види документів, які підтверджують здійснені зовнішньоекономічні операції.

## 2. Умови, які впливають на податковий облік експортно-імпортних операцій:

– назва, номер, дата та місце укладення договору є обов'язковими реквізитами будь-яких господарських договорів, зокрема і зовнішньоекономічних. Адже інформація, яку несе дана істотна умова використовується в обліку у напрямі податкових розрахунків та дає змогу визначити, з правової точки зору, право, яке застосовуватиметься сторонами при виконанні контракту, момент виникнення та

припинення зобов'язань за даним договором. Отже, при укладенні договору потрібно передбачити вплив місця укладання договору на стан зобов'язань підприємства, зокрема розрахунки з бюджетом за податками й платежами;

– від статусу суб'єкта господарювання-контрагента залежать податкові розрахунки підприємства у розрізі визначення податку на додану вартість та податку на прибуток. Оподаткування операцій за зовнішньоекономічними договорами впливає на стан активів та зобов'язань підприємства;

– залежно від умов поставки визначається місце поставки товару, що впливає на оподаткування зовнішньоекономічних операцій податком на додану вартість та стан зобов'язань підприємства, зокрема розрахунків з бюджетом та постачальниками;

– ціна та загальна вартість товару впливає на розмір мита, митних платежів, акцизу та податку на додану вартість при здійсненні експортно-імпортних операцій;

– умови платежів, які встановлюються у зовнішньоекономічному договорі впливають на оподаткування податком на прибуток за правилом “першої події” та на визначення податку на прибуток суб'єктом господарювання;

– санкції та рекламації як умова зовнішньоекономічного договору впливають на оподаткування експортно-імпортних операцій податком на прибуток (визначення валових витрат та валових доходів) та податком на додану вартість, а також визначають зміни, які відбуваються в стані розрахунків за податками й платежами.

3. Умови, які пов'язані з вирішенням спорів та форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій:

– особливою умовою є визначення форс-мажорних обставин. Форс-мажорні обставини – це непередбачувані та непереборні події, які тягнуть за собою порушення договірних зобов'язань [4, с. 35]. Згідно класифікації ООН до них відносять: пожежі, урагани, землетруси, повені, але не сезонного характеру, замерзання моря, епідемії, військові дії, катаклізми (ЧАЕС), блокади (економічні), заходи уряду: ембарго, валютні обмеження, страйки [6, с. 82-83].

У відповідності до Конвенції ООН “Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів” (м. Відень, 1980 р.) сторона не несе відповідальності за невиконання будь-якого зі своїх зобов'язань, якщо доведе, що воно було викликане поза її контролем і від неї неможливо очікувати усунення цієї перешкоди, або її наслідків. Звільнення від відповідальності по цих обставинах поширюється лише на той період, протягом якого існувала ця перешкода [4, с. 35-36]. У зв'язку з цим форс-мажорні обставини мають особливий порядок облікового відображення та впливають на такі об'єкти бухгалтерського обліку як: активи та зобов'язання, доходи та витрати, пов'язані з операціями за непередбачуваними подіями;

– в договорі потрібно передбачити кінцевий строк погашення зобов'язання з метою запуску механізму врегулювання заборгованості. Здійснення врегулювання спорів у судовому порядку безпосередньо впливатиме на оподаткування даних операцій у розрізі податку на прибуток, зокрема визнання валових доходів та витрат.

За домовленістю сторін можуть встановлюватись додаткові (факультативні) умови, які залежать від виду господарської операції та інших особливостей. Наприклад, в зовнішньоекономічних договорах можуть зазначатися:

– умови страхування, що впливають на порядок облікового відображення розрахунків за страхування предмету договору;

– умови залучення субвиконавців контракту, агентів, перевізників – впливають на бухгалтерський облік розрахунків з посередниками зовнішньоекономічних операцій;

– порядок сплати податків, митних зборів – впливають на облікове відображення та оподаткування зовнішньоекономічних операцій у розрізі нарахування та сплати податків;

В зовнішньоекономічних договорах може встановлюватись також порядок внесення змін та доповнень у контракт. Такі умови пов'язані та залежать від особливостей видів експортно-імпортних операцій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження систематизовано та доповнено фактори впливу істотних умов зовнішньоекономічних договорів на облікове відображення, податкові розрахунки та правове регулювання експортно-імпортних операцій. Згруповано виділені фактори за трьома напрямками: умови, які впливають на бухгалтерський і податковий облік експортно-імпортних операцій та умови, які пов'язані з вирішенням спорів та форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, та розглянемо їх вплив на об'єкти бухгалтерського обліку (зокрема, активи, зобов'язання, доходи та витрати). Виявлені проблемні питання потребують подальших досліджень з метою:

– удосконалення методики обліку експортно-імпортних операцій за договорами купівлі-продажу;

– вирішення питань вибору оптимальних базисних умов та вигідних форм розрахунків за даними операціями;

– вирішення проблемних питань оподаткування операцій податком на додану вартість та податком на прибуток;

– удосконалення регулювання відносин між сторонами за допомогою зовнішньоекономічного договору для запобігання виникненню спорів та урегулюванню їх у досудовому порядку.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Ганєєв К.Г.* Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности / К.Г. Ганєєв. – М.: Изд-во, "Бухгалтерский учет", 2003. – 144 с.

2. Зовнішня торгівля України товарами за січень-липень 2010 р.: [Електронний вигляд] // Експрес-випуск Державного комітету статистики України. – 13.09.2010. – № 217. – 22 с. – С. 2. – Режим доступу: [http://ukrstat.gov.ua/express/expres\\_u.html](http://ukrstat.gov.ua/express/expres_u.html).

3. *Коблянська Г.Ю.* Істотні та факультативні умови зовнішньоекономічного договору як гарантія належного виконання зобов'язань: тези доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н, проф., заслуженого діяча науки і техніки України О.С. Бородкіна ["Розвиток систем обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи"] / Г.Ю. Коблянська. – Київ, 2007. – С. 44-47

4. Організація міжнародних кредитно-розрахункових відносин: Навчальний посібник / За ред. проф. Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 368 с.

5. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів затверджено Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України 06.09.01 № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0833-01>

6. *Рум'янцева А.П.* Зовнішньоекономічна діяльність: навчальний посібник / А.П. Рум'янцева, Н.С. Рум'янцева. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 377 с.