

**В.М. Онуфрій, В.В. Бровдій, асистент
Карпатський інститут підприємництва ВНЗ «Відкритий
міжнародний університет розвитку людини «Україна»**

ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ КОНТРАКТИ Й ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Проведення будь-якої операції на міжнародному ринку передбачає укладання відповідних договірних угод. Зовнішньоекономічні торговельні договори відіграють важливу роль в регулюванні міжнародної комерційної діяльності і за своїм характером так або інакше пов'язані з правовим полем щонайменше двох держав.

Розвиток ринкових відносин у національній економіці призвів до ускладнення господарських процесів і, врешті, до необхідності проведення досліджень впливу договірних умов на методику обліку господарських операцій. Дана проблема пов'язана не тільки з правовим, а й з економічним аспектом. Насамперед, це стосується необхідності врахування всіх суттєвих договірних умов та даних про їх виконання при формуванні облікової інформації щодо операцій з експорту та імпорту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями проблем обліку зовнішньоекономічних операцій, оцінки виконання зобов'язань за договорами, розробкою проблеми класифікації та впливу договірних умов на їх відображення в обліку займалися науковці М.Т. Білуха [2], Ф.Ф. Бутинець [4], В.І. Драч [5], Ю.А. Кузьмінський [7], Ю.М. Лисенков [8], В.М. Пархоменко [10].

Так, автор статті Т.Э. Дугар зазначає, що система розрахунків має тенденцію до постійного розвитку і удосконалення, суттєвою в ринкових умовах стає система безготівкових розрахунків, роль контрактів, договорів, угод в сучасних товарно-грошових відносинах. Він виділив три принципи безготівкових розрахунків в ринкових умовах, здійснення їх за банківськими розрахунками, платежі з рахунків повинні здійснюватись банками за розпорядженнями їх власників і вільний вибір форми безготівкових розрахунків [6].

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних засад діючої системи обліку операцій з експорту та імпорту за договорами та практичних рекомендацій щодо виконання зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами.

Виклад основного матеріалу досліджень. Останнім часом викликає інтерес підприємців така форма розрахунків, як акредитив, що надійніше і безпечніше як для імпортерів, так і для експортерів. Її використання дає гарантії, що, з одного боку, товар чи послуги будуть повністю та своєчасно оплачені, а з другого – що списання коштів із рахунку відбудеться тільки після виконання умов, визначених контрактом – зазначає в своїй статті С.І. Бондаренко [3]. Але, наприклад, Д. Озель зазначає, що серед різноманітних акредитивних операцій є такі їх види та конструкції, які досить рідко або взагалі не застосовуються суб'єктами економічної діяльності України. Це трансферабельні, поновлювальні (револьверні), а також акредитиви з червоною (зеленою) смугами [9].

Науковець О. Соколова наголошує на тому, що акредитиви доцільно застосовувати тоді, коли ми бажаємо уникнути авансового платежу з притаманними йому ризиками, переконатися, що товар відвантажили, дотримуючись умов договору, отримати документи, що засвідчуються, а потім заплатити за товар [12].

Організація розрахунків за допомогою договірної списання нагадує нові характерні акцентної форми, відмічає С.А. Рогачевський. І хоча договірне списання безпосередньо не міститься в переліку форм розрахунків, передбачених законом, він схильний класифікувати його як самостійну форму розрахунків [11].

Важливу роль у здійсненні ЗЕД має раціональна організація бухгалтерського обліку. Основним документом, який регламентує організацію обліку та складання фінансової звітності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Часто підприємства, зокрема, ТОВ «ЕНРАН – ЗЛК», ТзОВ «ІНТЕРКЛАССВУД Україна» Закарпатської області, укладають договір купівлі-продажу, яким передбачається, що перехід права власності на товар виникає після його оплати. Бухгалтерія таких підприємств повинна враховувати наявність в договорі умов про перехід права власності і відображати відповідним чином. Це означає, що списувати продукцію з балансу навіть після її відвантаження не можна. Крім того, не виникає в момент відвантаження і податкових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток.

Відобразити таке відвантаження можна на субрахунках, які підприємство має право самостійно вводити до синтетичних рахунків. Наприклад, ми пропонуємо для досліджуваних підприємств ввести окремі субрахунки за рахунками 26 «Готова продукція» – 262 «Відвантажена продукція», а за рахунком 28 «Товари» – 287 «Відвантажені товари». За умови використання запропонованих субрахунків, продавець буде

відображати відвантаження: Д-т 262 і К-т 261. Покупець повинен показати таку продукцію на субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Якщо в термін, передбачений договором, переданий товар не буде оплачений або не відбудуться інші обставини, при яких право власності переходить до покупця, продавець має право вимагати від покупця повернути йому товар, якщо інше не передбачено договором. В цих випадках покупець формально ще не є власником отриманого товару і тому не має права відображати його на балансових рахунках – він повинен відображати товар по дебету рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». В подальшому можливі два варіанти:

- оплата товару (або настання інших прямо обумовлених в договорі обставин) і перехід його у власність покупця;

- повернення товару постачальнику.

В першому випадку здійснюються наступні бухгалтерські записи:

- зняття товару з позабалансового обліку – К-т рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»;

- оприбуткування товарів – Д-т рахунків обліку активів (281 «Товари на складі») – К-т 63 рахунку «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

У випадку повернення товару це відображається лише одним бухгалтерським записом (на підставі відповідних актів передачі і накладних) – К-т рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

В договорі можна також обумовити, що до переходу права власності на товар до покупця останній є орендарем переданого йому товару (договір найму-продажу). При цьому (якщо інше не передбачено договором) покупець стає власником товару з моменту оплати товару.

Згідно з планом рахунків договірні зобов'язання обліковуються на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням. Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам. Аналітичний облік контрактних зобов'язань ведеться за видами зобов'язань.

Контроль за виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору за критеріями часу і платежу. Аналітичний облік буде вестись в двох паралельних розрізах – контрагентів та договорів.

Інші договірні зобов'язання і права обліковуються на рахунках 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» і 05 «Гарантії та забезпечення надані». Зокрема, на рахунку 05 відображається:

1) вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави, при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

2) вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки.

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Запропонований підхід до формування повної та адекватної інформації про операції з експорту та імпорту в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку дозволить врахувати суттєві договірні умови та дані в документах, а також відслідковувати хід їх виконання. Вказаний підхід доцільно втілити в модулі «Облік операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності та контроль за їх проведенням». Це надасть можливість керівництву досліджуваних підприємств ТОВ «ЕНРАН – ЗЛК», ТЗОВ «ІНТЕРКЛАСВУД Україна» отримувати повну, об'єктивну та своєчасну інформацію про хід виконання укладених договорів при мінімізації витрат робочого часу, а для бухгалтерів автоматизувати процес групування даних з дебіторської заборгованості та розрахунку резерву сумнівних боргів.

Висновки. На порядок проведення господарських операцій між контрагентами з різних країн впливають договірні (контрактні) умови, національного законодавства кожної із сторін. Зовнішньоекономічний торговельний контракт відіграє значну роль у регулюванні прав і обов'язків сторін, і разом з тим сам є предметом нормативної регламентації.

Для відображення у бухгалтерському обліку результатів експортно-імпортних операцій нами розроблено робочий план рахунків, що дає можливість більш повно відображати в обліку процес руху продукції від продавця до покупця, більш чітко визначати доходи й фінансові результати, що підвищує достовірність та реальність показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Окреслена методика дозволяє створити передумови для формування деталізованого та прозорого обліку, при мінімальних витратах підвищити цінність облікової інформації про здійснення таких операцій, забезпечити можливість проведення внутрішнього та зовнішнього контролю за їх виконанням.

Бібліографічний список: 1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV //

Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 6. – С. 9-13. 2. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища шк. – Знання, 1998. – 574 с. 3. Бондаренко С.І. Використання акредитива при розрахунках за зовнішньоекономічними операціями / С.І. Бондаренко // Фінанси України. – 2000. – № 11. – с. 92. 4. Бутинець Ф.Ф. та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М.Пархоменко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с. 5. Драч В.І. Суттєвість в аудиті / В.І. Драч // Аудитор України. – 2006. – № 17 (101). – С. 12-15. 6. Дугар Т.Є. Стан безготівкових розрахунків у ринкових умовах / Т.Є. Дугар // Полтавський ДСЕІ. – 2000. – № 5. – С. 68-69. 7. Кузьминский Ю. Организация внутреннего оперативного учета и контроля за осуществлением внешнеторговой деятельности (экспорт) / Ю. Кузьминский // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 2 – С. 37-38. 8. Лисенков Ю.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.М. Лисенков, І.В. Педь. – К.: Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с. 9. Озель Д. Акредитив в сучасній практиці господарювання / Д. Озель // Банківська справа. – 2005. – № 3. – С. 76-83. 10. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: Промдрук ДСД «Лугань», 2000. – 272 с. 11. Рогачевський С.А. Договірне списання коштів як форма розрахунку підприємств / С.А. Рогачевський // Економіка АПК. – 2004. – № 1. – С. 99-101. 12. Соколова О. Акредитиви. Що це таке і які вони бувають / О. Соколова // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 36. – С. 9-13.

Онуфрий В. М., Бровдий В. В. Внешнеэкономические контракты и особенности отражения информации в системе бухгалтерского учета.

Внешнеэкономический контракт играет значительную роль в регулировании прав и обязанностей сторон. В частности, предложенная методика отражения в бухгалтерском учете результатов экспортно-импортных операций позволяет более четко определять финансовые результаты и повысить достоверность финансовой отчетности.

Onufrii V., Brovdii V. External economic contracts and peculiarities of information representation in the accounting system. External contract plays a significant role in regulating the rights and obligations of the sides. In particular, the proposed technique of displaying the results of export-import operations in the accounting system allows to identify the financial results and increase the reliability of financial reporting more clearly.

