

УДК 657.1

Чернелевський Л.М.
кандидат економічних наук, професор,
Національний університет харчових технологій

Щербатюк І.С.
магістр
Національного університету харчових технологій

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

АНОТАЦІЯ

У статті висвітлено особливості обліку забезпечення зобов'язань у зовнішньоекономічній діяльності. Охарактеризовано порядок відображення договірних зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами на позабалансових рахунках. Розглянуто терміни розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності та штрафні санкції за умови невиконання законодавчих нормативних актів.

Ключові слова: зобов'язання, бухгалтерський облік, зовнішньоекономічна діяльність, договір, позабалансові рахунки.

АННОТАЦИЯ

В статье освещены особенности учета обеспечения обязательств во внешнеэкономической деятельности. Охарактеризован порядок отражения договорных обязательств по внешнеэкономическим контрактам на забалансовых счетах. Рассмотрены сроки расчетов во внешнеэкономической деятельности и штрафные санкции в случае невыполнения законодательных нормативных актов.

Ключевые слова: обязательства, бухгалтерский учет, внешнеэкономическая деятельность, договор, забалансовые счета.

ANNOTATION

The article highlights the peculiarities of accounting for ensuring obligations in foreign economic activity. The order of reflection of contractual obligations is considered after external economic contracts on the accounts of off-balance sheets. Considered the terms of calculations in foreign economic activity, and penalties in case of non-compliance with legislative regulations.

Key words: commitment, accounting, foreign economic activity, contract, off balance sheet accounts.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Зовнішньоекономічні зв'язки є вагомим складником господарської діяльності українських підприємств та організацій. Однією з особливостей здійснення зовнішньоекономічної діяльності на сучасному етапі для українських підприємств, ураховуючи недостатню надійність їх зокрема й економіки у цілому, є застосування зарубіжними партнерами більш жорстких умов виконання та забезпечення зобов'язань, які, своєю чергою, призводять до використання інструментів підвищеної надійності та високої ціни. А це безпосередньо впливає на конкурентоспроможність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, адже такі дії не можуть не позначитися на її загальній прибутковості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Вагомий внесок у дослідження особливостей обліку забезпечення зобов'язань у зовнішньоекономічній

діяльності зробили такі вчені: О.С. Бородкін, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.В. Сопко, Ю.І. Осадчий, О.М. Петрук.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). З огляду на актуальність теми та результати вивчення і аналізу літературних джерел, метою статті є узагальнення інформації щодо забезпечення зобов'язання у зовнішньоекономічній діяльності, а також визначення особливостей їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У бухгалтерському обліку відображення договірних зобов'язань ведеться як на балансових рахунках за кожним договором, так і поза балансом.

Якщо підприємства укладають договір купівлі-продажу, яким передбачається, що перехід права власності на товар виникає після його оплати. У бухгалтерському обліку слід урахувувати наявність у договорі умов про перехід права власності і відобразити їх відповідним чином.

Коли сума договору потрапляє в баланс, то на облік процесів постачання впливають істотні та звичайні умови. Договори, що планують обмін та відповідають критеріям неухильності, виступають об'єктами позабалансового обліку. Умови договорів, що впливають на облік господарських операцій, зазначено в табл. 1.

Якщо в термін, передбачений договором, переданий товар не буде оплачений або не відбудеться інші обставини, за яких право власності вимагає до покупця, продавець має право вимагати від покупця повернути йому товар, якщо інше не передбачено договором. У цьому разі покупець формально ще не є власником отриманого товару і тому не має права відобразити його на балансових рахунках, він повинен відобразити товар за дебетом рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». У подальшому можливі два варіанти:

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

У договорі можна також обумовити, що до переходу права власності на товар до покупця останній є орендарем переданого йому товару

Таблиця 1

Умови договорів, що впливають на облік господарських операцій

№ п/п	Умови договорів	Вплив на облік господарських операцій
1	Методи оплати (попередня, у кредит, у розстрочку)	Визначає порядок та перелік задіяних в обліку рахунків
2	Якість, кількість, комплексність, ціна, гарантійний термін, умови повернення товару	Визначають зміни в майбутньому стані контрагентів за обсягом та структурою
3	Забезпечення договірних зобов'язань	Визначає вид обліку та потенційні зміни у стані майна
4	Момент переходу права власності	Визначає вид обліку: балансовий, позабалансовий, порядок оподаткування
5	Суб'єкти договірних відносин	Впливає на ведення податкового обліку, коли одна зі сторін – фізична особа

Таблиця 2

Типова кореспонденція рахунків з обліку зовнішньоекономічних розрахунків

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	5
1	Відвантажено продукцію покупцю	262	261
2	Надходження продукції покупцю від постачальника	023	-
3	Зняття товару з позабалансового обліку	-	023
4	Оприбуткування товарів	281	63
5	Нараховано пеню суб'єкту ЗЕД	948	641
6	Сплачено пеню	641	311

(договір найму-продажу). При цьому (якщо інше не передбачено договором) покупець стає власником товару з моменту оплати товару. До інших найбільш типових помилок, пов'язаних із видом договору, відносяться ситуації, коли:

– бухгалтер ідентифікує господарські операції за видом договору, а не за змістом, ігноруючи його;

– бухгалтер неправильно трактує основний вид діяльності контрагента, а отже, неправильно визначає бухгалтерські рахунки для обліку операцій із таким підприємством.

У першому випадку це можуть бути послуги, що здійснюються між підприємством та фізичною особою на контрактній основі. Бухгалтерія відображає в обліку операції за договором виходячи, як правило, з типової схеми договору підряду та вважаючи, що фізична особа виконує функції підрядчика. Помилка бухгалтера може розглядатися як наслідок помилки під час складання договору – неправильний вибір типу договору для оформлення відносин сторін.

У другому випадку підприємство роздрібною торгівлі працює з постачальниками товарів за типовими договорами купівлі-продажу, а з умов договору випливає, що фактично між організаціями укладено договір комісії, в якому підприємство є комісіонером. Це означає, що організація є комісіонером, тому товар повинен бути оприбуткований поза балансом. Кошти, отримані від реалізації товару, є коштами комітента і повинні бути відображені за кредитом рахунку розрахунків. За кредитом рахунку

70 «Доходи від реалізації» повинна бути відображена тільки винагорода комісіонеру.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку зовнішньоекономічних розрахунків відображено в табл. 2.

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 для контролю їх виконання. На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» здійснюється облік по деривативах (форвардних і ф'ючерських контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні. 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.

Можна рекомендувати ведення обліку договірних зобов'язань на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» у розрізі двох субрахунків: 031 «Договірні права», 032 «Договірні зобов'язання».

Субрахунок 031 « Договірні права » – активний, призначений для обліку договірних прав на придбання активів у майбутньому. За дебетом субрахунку 031 «Договірні права» відображаються суми контрактів, за якими передбачається купівля активів. Ці суми обліковуються за дебетом субрахунку 031 «Договірні права» від дати укладання договору до дати його виконання або закінчення строку дії. За кредитом 031 « Договірні права » відображається виконання контракту або закінчення строку його дії чи перехід прав до складу сумнівних.

Субрахунок 032 «Договірні зобов'язання» – пасивний, призначений для обліку зобов'язань із продажу активів у майбутньому. За кредитом субрахунку 032 «Договірні зобов'язання» відображаються суми активів, які за умовами договорів будуть продані в майбутньому. За дебетом субрахунку 032 «Договірні зобов'язання» – суми виконаних контрактів чи контрактів, за якими закінчився термін дії.

Типову кореспонденцію з ведення обліку договірних зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами наведено в табл. 3.

Контроль над виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору за критеріями часу і розміром оплати. Аналітичний облік буде вестися у 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 відображаються:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;
- 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.

Контроль валютного ринку та операцій у зовнішньоекономічній сфері – прерогатива держави в особі НБУ. І одним з елементів такого контролю є обмеження строків розрахунків з іноземними контрагентами і застосування фінансових санкцій у разі їх порушення.

Контроль над виконанням оплати окремих договорів здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, в яких формується запит про своєчасне виконання договору й оплати протягом 180 днів, якщо інше не передбачене в договорі.

Розрахунки з нерезидентами за ЗЕД проводяться згідно з Постановою «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» від 21.06.1995 № 444 [4].

Терміни розрахунків у ЗЕД установлені Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94 (далі – Закон України № 185) [1] та Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998 № 351-XIV [2] для:

- експорту з подальшою оплатою. У цьому разі виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їхні розподільчі рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованості, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів від дати митного оформлення (виписки митної декларації (МД)) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що підтверджує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності;
- імпорту з попередньою оплатою. Суть у тому, що для завершення імпортової операції на умовах відстрочення постачання встановлено той самий 180-денний строк, що відраховується з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), що імпортується;
- бартеру у ЗЕД (якщо перша подія – відвантаження товарів на експорт). Товари, що

Таблиця 3

Облік договірних зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	5
1	Укладання договору на придбання активів у майбутньому	031	–
2	Виконання умов договору	14,15,162,20, 22,28,34,35	632,685
3	Виконання умов договору або закінчення терміну дії контракту чи іншого припинення його дії	–	031
4	Укладання договору на продаж активів у майбутньому	–	032
5	Виконання умов договору	362,377	70,71,74,5162
6	Виконання умов договору або закінчення терміну дії контракту чи іншого припинення його дії	032	–

імпортується за бартерним договором, підлягають увезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів від дати митного оформлення (дати оформлення МД на експорт) фактично експортованих товарів, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – із дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Перевищення строків ЗЕД-розрахунків у кожному з описаних випадків загрожує підприємству стягненням із нього пені.

Відповідно до ч. 1 ст. 4 Закону України № 185, порушення резидентами, крім суб'єктів, що здійснюють діяльність на території проведення АТО на період її проведення, строків, передбачених цим законом або встановлених Національним банком України (далі – НБУ) згідно із цими статтями, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару) [1].

Контролюючі органи, згідно з ч. 6 ст. 4 Закону України № 185, мають право за наслідками документальних перевірок безпосередньо стягувати з резидентів пеню, передбачену цією статтею [1].

Підпунктом 54.3.3 п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України (ПКУ) від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI встановлено, що контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань [3].

У разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у підпунктах 54.3.1–54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПКУ, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу [3].

При цьому, згідно з п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку він повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері ЗЕД [3].

Строк сплати нарахованих сум грошових зобов'язань, а саме штрафних (фінансових) санкцій за порушення вимог валютного законодавства та строків розрахунків у сфері ЗЕД,

становить 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

Відповідно до п. 102.1 ПКУ, контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 ПКУ, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1 095 дня (2 555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39 ПКУ), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної п. 133.4 ПКУ, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку [3].

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1 095 днів зі дня подання уточнюючого розрахунку.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про державну статистику», всі юридичні особи, розташовані на території України, а також юридичні особи України, що знаходяться за її межами, розташовані на території України структурні одиниці, що не є юридичними особами і головні організації яких розташовані за її межами, фізичні особи, які проживають на території України, незалежно від їх громадянства, подають дані, необхідні для проведення державних статистичних спостережень, безплатно, якщо інше не передбачено законодавством України.

Статистичні дані повинні бути достовірними і подаватися у повному обсязі, у встановлені строки і за визначеними адресами. Порядок подання статистичних даних визначається у формах державної звітності, затверджених органами державної статистики.

Крім загальноприйнятих форм звітності, що подаються до відповідних контролюючих органів нарівні з іншими суб'єктами господарювання, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають такі форми статистичної звітності (табл. 4).

Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митне декларування (№ 5-ЗЕЗ), подають юридичні особи, які здійснюють експортно-імпорتنі операції з товарами, що не проходять митне декларування. Звіт про експорт (імпорт) послуг (№ 9-ЗЕЗ) подають юридичні особи – резиденти України та їхні відокремлені підрозділи всіх видів економічної діяльності, які здійсню-

Таблиця 4

Форми державної статистичної звітності у сфері зовнішньоекономічної діяльності

№ п/п	Назва форми	Призначення
1	Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (№ 5-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють експортно-імпорتنі операції з товарами, що не проходять митного декларування
2	Звіт про експорт (імпорт) послуг (№ 9-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи – резиденти України та їхні відокремлені підрозділи всіх видів економічної діяльності, які здійснюють експортно-імпорتنі операції послугами та постійні представництва нерезидентів в Україні
3	Звіт про іноземні інвестиції Україну (№ 10-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів та мають пов'язані із цим зобов'язання/вимоги перед нерезидентами, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії та постійні представництва нерезидентів в Україні
4	Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу (№ 14-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та мають ліцензію на право перевезення пасажирів і вантажів транспортними засобами
5	Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (№ 13-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які здійснили інвестиції за межі України, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії нерезидентів в Україні

ють експортно-імпорتنі операції послугами, та постійні представництва нерезидентів в Україні. Звіт про іноземні інвестиції подають юридичні особи (резиденти).

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Під час укладення ЗЕД-контрактів вітчизняним підприємствам доцільно укладати договори постачання (експортні контракти) на умовах попередньої оплати, а договори купівлі (імпорتنі контракти) – на умовах подальшої оплати. Відповідно, у бартерному ЗЕД-договорі першою подією краще вказати отримання імпорتنих товарів (робіт, послуг).

Застосування контролюючими органами санкцій за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі нарахування пені за порушення строків розрахунків, повинно здійснюватися з урахуванням терміну позовної давності, а саме 1 095 днів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>.
2. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998 № 351-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14>.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» від 21.06.1995 № 444 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/444-95-п>.

REFERENCES:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1994), The Law of Ukraine «On the Procedure for Settlements in a Foreign Currency», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94> (Accessed 23 September 1994).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1998), The Law of Ukraine «On Regulation of Barter Operations in the Field of Foreign Economic Activity», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14> (Accessed 23 December 1998).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Podaksnyy code of Ukraine, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 02 December 2010)
4. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine and the National Bank of Ukraine (1995) «About typical payment terms of foreign economic agreements (contracts) and standard forms of protective clauses for foreign economic agreements (contracts), which provide for payments in foreign currency», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/444-95-p> (21 June 1995).

Chernelevskiy L.M.
*Candidate of Economic Sciences,
Professor at Department of Accounting and Auditing,
National University of Food Technologies*

Shcherbatiuk I.S.
*Master,
National University of Food Technologies*

FEATURES OF ACCOUNTING OF COLLATERAL FOR OBLIGATIONS IN FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY

The article is devoted to the research of features of accounting of collateral for obligations in foreign economic activity. It was defined that the foreign economic relations are a significant component of the economic activity of Ukrainian enterprises and organizations. One of the peculiarities of foreign economic activity is the use by foreign partners of more stringent conditions for the fulfilment and maintenance of obligations, which lead to the use of tools of increased reliability and high prices. These processes directly affect the competitiveness of entities of foreign economic activity since such actions cannot but affect its overall profitability.

In accounting, a reflection of the contractual obligations is how to balance accounts in respect of each contract, and balance. If businesses enter into a contract of sale, which provides that the transfer of ownership of goods occurs after its payment. Accounting should acknowledge the existence of the contract on the transfer of ownership and reflect them accordingly.

The control over the execution of payment of individual contracts is carried out with the help of computer programs, in which the request for timely execution of the contract is drawn up according to the criteria of time and the amount of payment.

The control of the foreign exchange market and operations in the foreign economic sphere is the prerogative of the state represented by the National Bank of Ukraine. One of the elements of control is the limitation of the terms of settlements with foreign counterparties and the use of financial sanctions in the case of violation.

The application by the supervisory authorities of sanctions for violations of the legislation in the field of foreign economic activity, including the payment of a fine for violating the timing of settlements, should be made taking into account the limitation period, namely, 1 095 days.