

Р.И. БАЛАШОВА, к. э. н.,

Донецкий индустриальный союз, главный бухгалтер;

В.Н. ЛЕХАН, студентка, ДонГТУ

ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРНЫХ ОТНОШЕНИЙ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ КОНТРАКТОВ

Рассматривая внешнеэкономическую деятельность предприятий в современных условиях, необходимо отдельно акцентировать внимание на взаимоотношениях сторон при выполнении договоров комиссии.

Предметом таких договоров является совершение комиссионером от своего имени за счет комитента продажи на экспорт партий продукции. Конкретные определяющие условия поставки и качественные характеристики экспортируемой продукции оговариваются в спецификациях, являющихся неотъемлемой частью договора.

Основной обязанностью и существенным договорным условием комиссионера является продажа продукции по цене, не ниже предусмотренной в соответствующей спецификации. В случае, если комиссионер продаст продукцию по цене ниже, чем та, что назначена комитентом, комиссионер обязан возместить комитенту всю разницу. Это означает, что фактически комитент дает свое согласие на продажу своей продукции (экспорт) по цене ниже той, которая оговорена изначально в договоре комиссии.

При этом продукция, поставленная комитентом комиссионеру, сумма иностранной валюты (валюты Украины), причитающаяся комитенту, является собственностью комитента.

Размер комиссионного вознаграждения изначально назначается в виде разницы между назначенной комитентом ценой и той более выгодной ценой, по которой комиссионер может продать продукцию на экспорт. У комитента нет обязанности выплачивать какую-либо

сумму денежных средств в счет комиссионного вознаграждения независимо от результатов продажи продукции. Все платежи по сделкам комиссионера с покупателем продукции комитента поступают на счет комиссионера.

Относительно расчетов за поставленную на экспорт продукцию в договорах предусматривается, что сумма иностранной валюты или валюты Украины, причитающаяся комитенту, перечисляется комиссионером в течении 5-ти банковских дней с даты их поступления со счета нерезидента – покупателя продукции.

В договоре также согласовываются другие права комиссионера, комитента, обязанности и ответственность сторон, форс-мажорные обстоятельства, прочие условия и реквизиты сторон, указаны платежные реквизиты комитента и комиссионера для расчетов в долларах США.

Во исполнение договора комиссии сделки совершаются не непосредственно комитентом, а по его поручению и за его счет комиссионером, что не противоречит ст. 397, 398, 404 Гражданского Кодекса Украины. В частности, комиссионер имеет право самостоятельно совершать сделки с покупателями, но он должен перенести имущественные последствия этих сделок с третьими лицами на комитента, поскольку эти сделки он заключает для него. В этой связи в качестве обязательного требования установлена сдача комитенту отчета комиссионера по завершению договорных отношений с передачей всего полученного товара по сделке в адрес комитента.

Исследование результатов исполнения принятых на себя обязательств каждой из сторон договора комиссии по предприятиям Ворошиловского района г. Донецка показало, что после исполнения комиссионером каждого конкретного поручения по приложениям (спецификациям), являющимися неотъемлемой частью договоров комиссии, комиссионер и комитент подписывают акт, свидетельствующий о выполнении условий договора. Кроме того, комиссионер передает комитенту другие первичные документы, подтверждающие факт осуществления хозяйственных операций: грузовые таможенные декларации и приложения к ним, железнодорожные квитанции и т. п. Однако, кроме составления акта выполненных (оказанных) услуг, законодательство, в части осуществления договоров комиссии, требует наличия еще одного документа – отчета комиссионера. Анализ первичных документов в разрезе каждой исполненной спецификации свидетельствует, что такой отчет составляется и подписывается и комиссионером, и комитентом.

В этой связи необходимо отметить, что комиссионер обязан представить отчет комитенту, но при этом комитент не обязан его подписывать. Кроме того, отчет представляется по исполнению всего поручения, т.е. по завершении обязательств по договору. И, если в течение трех месяцев комитент не представляет свои возражения по отчету, то, на основании ст. 404 Гражданского Кодекса Украины, отчет считается принятым, а обязательства по договору со стороны комиссионера - исполненными надлежащим образом.

Принимая во внимание, что договор комиссии непосредственно не связан с осуществлением внешнеторговых сделок, комиссионер заключает с контрагентом-нерезидентом внешнеэкономический контракт, в результате чего образуются функциональные связи по следующей схеме.

Схема связей, возникающих между комиссионером и комитентом, комиссионером и нерезидентом, последовательность действий, от заключения контрактов до отгрузки товаров, перечислений денежных средств на расчетные или валютные счета за товар и оплата комиссионного вознаграждения на расчетный счет комитента, отражены на рис. 1.

Взаимосвязь этих договорных отношений подтверждается договором комиссии и оформленными грузовыми таможенными декларациями, которые подтверждают факт пересечения продукцией таможенной границы Украины. Здесь делается и ссылка на конкретные спецификации.

Поскольку услуга комиссионера оказана комитенту на территории Украины, то в качестве обязательного первичного документа, с точки зрения ведения налогового учета НДС, к каждому акту прилагаются налоговые накладные.

Комиссионное вознаграждение, подлежащее уплате комиссионеру по рассматриваемому договору, определяется в виде разницы между ценой, назначенной комитентом, и ценой, по которой комиссионер сможет продать продукцию комитента.

Такой подход является законодательно обоснованным. Согласно части 3 ст. 406 Гражданского Кодекса Украины и письма ГНА Украины от 04.11.99 г. №16-1121 следует, что «по всем комиссионным договорам, за исключением договоров комиссии во внешней торговле, запрещается определение комиссионного вознаграждения в виде разницы между назначенной комитентом ценой и той более выгодной ценой, по которой комиссионер совершит сделку».

Такой подход является законодательно обоснованным. Согласно части 3 ст. 406 Гражданского Кодекса Украины и письма ГНА Украины от 04.11.99 г. №16-1121 следует, что «по всем комиссионным договорам, за исключением договоров комиссии во внешней торговле, запрещается определение комиссионного вознаграждения в виде разницы между назначенной комитентом ценой и той более выгодной ценой, по которой комиссионер совершит сделку».

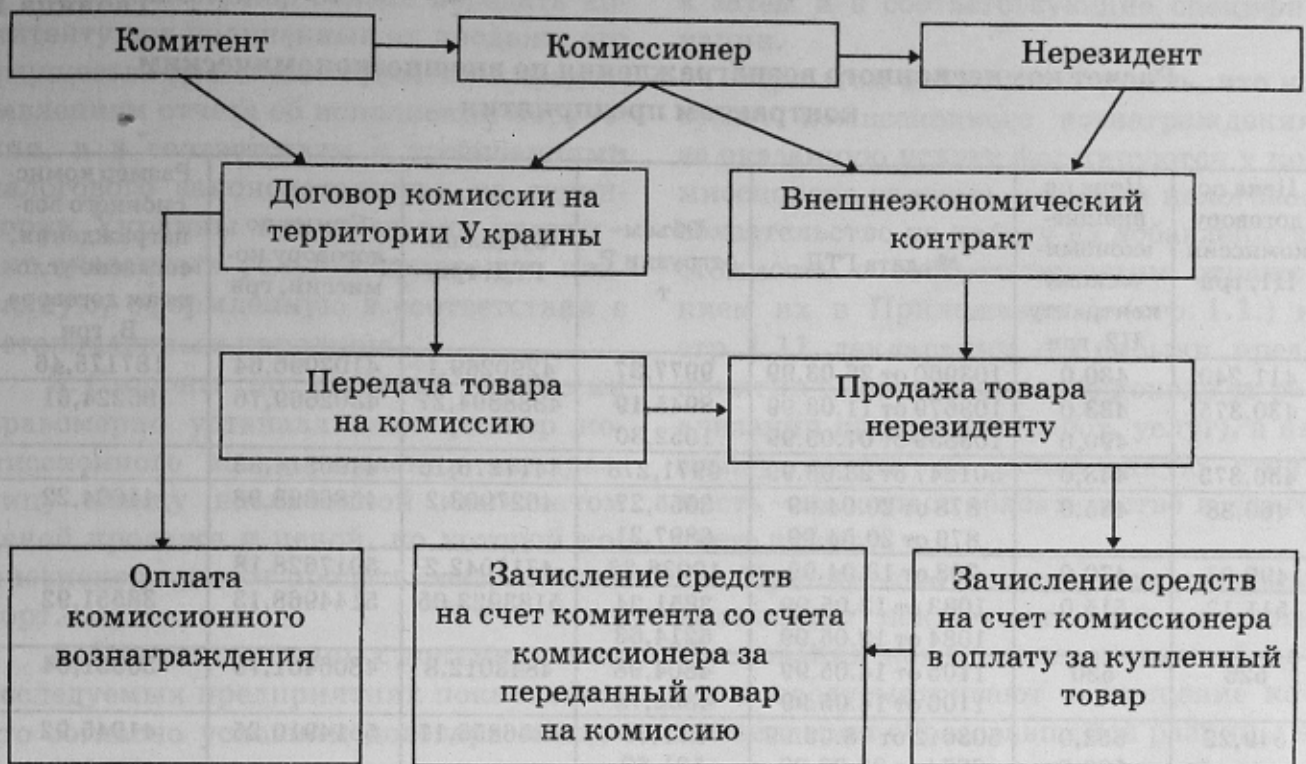


Рис. 1. Взаимосвязь участников договора комиссии во внешнеэкономической деятельности

Комиссионер, продавший имущество по цене, ниже назначенной ему комитентом, обязан возместить последнему разницу, если он не докажет, что не было возможности продать имущество по назначенной цене и продажа по низшей цене предупредила еще большие убытки.

На основании ч. 2 ст. 400 Гражданского кодекса Украины в таких случаях в отдельном пункте договора комиссионер берет на себя обязательство возмещения этой разницы. У комиссионера в зависимости от объективности представленного обоснования (и при его наличии) может быть обоснован источник покрытия этих расходов: списание на убытки от производства или использования чистой прибыли. По исследуемым предприятиям при осуществлении экспортных операций принимались цены на уровне

индикативных, действующих на момент отгрузки.

Исследование таких договоров в ряде предприятий показало, что установление цены во внешнеэкономическом контракте является экономически обоснованным и полученные убытки у комиссионера связаны с осуществлением хозяйственной деятельности по оказанию комиссионной услуги. В этой связи они представляют собой его балансовые убытки (учитываются в бухгалтерском учете по дебету счета №44 «Прибыли и убытки нераспределенные»)

Исследования показывают, что в ряде случаев комиссионер действительно продает продукцию по цене ниже, назначенной комитентом, что не противоречит заключенному между ними договору. Результаты проведенного исследования приведены в табл. 1.

Таблица 1

**Расчет комиссионного вознаграждения по внешнеэкономическим
контрактам предприятия**

Цена по договору комиссии Ц ₁ , грн	Цена по внешнеэкономическому контракту Ц ₂ , грн	№, дата ГТД	Объем отгрузки Р, т	Сумма по ГТД, грн	Сумма по договору комиссии, грн	Размер комиссионного вознаграждения, согласно условиям договора В, грн
411,240	430,0	103960 от 26.03.99	9977,37	4290269,1	4103096,64	187175,46
430,375	433,0	103679 от 11.03.99	8945,19	4388894,27	4302669,76	86224,51
	490,0	103839 от 07.05.99	1052,30			
450,375	443,0	501247 от 23.03.99	9971,278	4417276,15	4490814,33	-
460,88	465,0	878 от 20.04.99	3055,27	4627903,2	4586898,98	41004,22
		879 от 20.04.99	6897,21			
499,95	470,0	798 от 13.04.99	10036,26	4717042,2	5017628,18	
511,13	515,0	1083 от 13.05.99	3851,24	5183923,05	5144968,13	38551,92
		1084 от 13.05.99	6214,63			
526	530	1105 от 14.05.99	4804,98	4843012,8	4806461,76	36551,04
		1106 от 14.05.99	4332,78			
549,22	552,0	503012 от 18.06.99	271,33	5556856,17	5514910,25	41945,92
	580,0	3374 от 23.06.99	531,69			
		503425 от 14.07.99	8737,224			
		105867 от 09.10.99	501,106			
569,82	573,0	2421 от 30.09.99	110005,66	5733243,18	5701425,18	31818,0
573,07	580,0	105316 от 25.08.99	5625,11	5709688,2	5641467,27	68220,93
		105857 от 09.10.99	4219,18			
572,79	545,0	105226 от 16.08.99	4941,44	5638504,6	5739212,6	36614,62
		105280 от 21.08.99	5078,31			
533,36	545,0	105183 от 07.08.99	9728,176	5446646,07	53303217,7	116328,37
		105227 от 13.08.99	260,92			
		105274 от 19.08.99	4,75			
631,58	545,0	10201 от 10.08.99	9969,67	5433470,15	6209735,42	-
585,17	580,0	105486 от 06.09.99	4808,50	5970322,8	6023541,02	-
		105536 от 09.09.99	67,88			
		105478 от 07.09.99	2212,85			
		105496 от 08.09.99	3204,43			
576,24	560,0	2472 от 01.10.99	9982,43	5590160,8	5752275,46	-
584,81	560,0	2486 от 06.10.99	9672,74	5540728,2	5773671,23	7037,65
	620,0	103180 от 31.03.99	199,99			
593,1	560,0	123479 от 01.11.99	9997,09	5598370,4	5929274,08	-
Итого:						6910875,64

Таким образом размер комиссионного вознаграждения можно определить

$$B = (C_2 - C_1) \times P, \text{ грн.}$$

где B - размер комиссионного вознаграждения, грн;

C_2 - цена, установленная во внешнеэкономическом контракте, при продаже нерезиденту, грн;

C_1 - цена, определенная договором комиссии, при передаче товара на комиссию, грн;

P - объем отгруженного товара, т.

Таким образом можно сделать следующие выводы:

1. Договор должен быть заключен на территории Украины между двумя резидентами об оказании услуг на комиссионной основе.

2. Комиссионер обязан передать комитенту все полученные от продажи его имущества денежные средства с представлением отчета об исполнении поручения, а в соответствии с требованиями налогового законодательства на территории Украины при оказании услуги – акт оказанных услуг и налоговую накладную, оформленную в соответствии с установленным порядком.

3. Стороны по договору комиссии правомерно устанавливают размер комиссионного вознаграждения как разницу между назначенной комитентом ценой продажи и ценой, по которой комиссионер сможет продать товар на экспорт.

4. Анализ первичных документов на исследуемых предприятиях показывает, что согласно условиям договора комиссии, получившим конкретизированное выражение в приложенных спецификациях, комиссионером по отдельным отгрузкам согласно указанным спецификациям неверно был определен размер комиссионного вознаграждения. Главным образом это обусловлено тем, что порядок его установления не был увязан с принятым методом его исчисления по договору комиссии, что в итоге может существенно повлиять на конечный финансовый результат от рассмотренной сделки и повлечь соответствующие налоговые последствия.

С целью приведения в соответствие с действующим законодательством бухгалтерского и налогового учета договорных отношений на комиссионной основе необходимо:

1. Откорректировать размер комиссионного вознаграждения с соответствующим внесением изменений в акты, подтверждающие выполнение условий договора;

2. Рекомендовать определение размера комиссионного вознаграждения в твердом выражении, что требует внесения изменений в сам договор комиссии,

а затем и в соответствующие спецификации.

При этом необходимо учесть, что на сумму комиссионного вознаграждения за оказанную услугу формируются у комиссионера валовые доходы и налоговое обязательство по налогу на добавленную стоимость с соответствующим отражением их в Приложении А (стр. 1.1.) и стр. 1.11 декларации о прибыли предприятия в составе валового дохода от реализации продукции (работ, услуг), а на сумму налога на добавленную стоимость – налоговое обязательство в книге учета продаж.

Принимая во внимание, что стороны изначально исключают необходимость обоснования комиссионером низкой цены и предусматривают возмещение комиссионером образовавшейся разницы в договоре комиссии, в сложившейся ситуации использование индикативных цен уже доказывает невозможность реализовать продукцию комитента на экспорт по назначенной им цене. Это обусловлено тем, что индикативные цены, утвержденные Министерством внешних экономических связей и торговли Украины, разрабатываются на базе результатов анализа информации, полученной от таможенных, финансовых, статистических государственных органов, банковских, информационных и других организаций Украины. При этом учитываются стандарты качества товаров, действующие в Украине и признанные в мировой практике, состояние конъюнктуры внешних и внутренних рынков, ценовая информация и прогнозы по возможным ценовым колебаниям, контрактная практика по соответствующему товару и др.

Поэтому на основании п. 4 Положения об индикативных ценах в сфере внешнеэкономической деятельности, утвержденного Указом Президента Украины от 10.02.96 г. №124/96 и п. 13 Указа Президента «О некоторых мерах по дерегулированию предприниматель-

ской деятельности» от 23.07.98 г. №817/98 можно сделать вывод, что производить возмещение образовавшейся разницы нецелесообразно при осуществлении хозяйственных операций, предусмотренных договором комиссии. В соответствии с действующим законодательством это может быть урегулировано по соглашению сторон или в судебном порядке.

При исследовании излагаемого вопроса необходимо также обратить внимание на момент в соблюдении требований специального валютного законодательства, которым регламентируются специфические особенности осуществления внешнеэкономической деятельности резидентов. Так, иногда в рассматриваемых заключенных на территории Украины и между двумя резидентами догово-

рах комиссии предусмотрен расчет между сторонами в иностранной валюте. В соответствии с Декретом кабинета Министров Украины от 19.02.1993 г. №15-93 «О системе валютного регулирования и валютного контроля» сам порядок расчетов между комиссионером и комитентом за оказанную услугу в иностранной валюте не может быть признан правомерным.

В результате следует отметить, что согласованные условия договоров являются основополагающим моментом в формировании финансового результата комиссионера. В зависимости от эффективности контракта будет определяться размер валового дохода а, следовательно, и налогооблагаемой прибыли комиссионера.

С.Г. ДЗЮБА, *д. э. н.*;

Л.В. РУДЕНКО, *ДонГТУ*

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРУДОВОЙ ИММИГРАЦИИ В УКРАИНЕ

В условиях реформирования экономических отношений, вхождения Украины в конкурентную международную среду на украинском рынке труда произошли существенные изменения. На фоне уменьшения абсолютного количества трудовых ресурсов ежегодно происходит рост численности незанятого населения (с 459,6 тыс. чел. в 1991 г. до 2,5 млн. чел. в 1999 г.), уровня зарегистрированной (с 0,1% на начало 1992 г. до 4,3% на январь 2000 г.) безработицы, средней продолжительности безработицы (в 1999 г. – 11 мес.), нагрузки на одну вакансию (1999 г. – 24 чел., а в отдельных областях – от 67 до 100 чел., в городах и районах – от 100 до 500 чел. и более). За пределами Украины (в Германии, Швейцарии, Чехии, Греции и на терри-

тории других стран) в 1999 г. работало более 28 тыс. чел., из которых каждый второй в возрасте 28-40 лет, каждый пятый возрастом от 18 до 28 лет [4, с. 48, 49].

Данный цифровой материал наглядно свидетельствует о том, что Украина относится к числу трудоизбыточных государств. Вместе с тем, численность иностранных граждан, желающих получить рабочее место на украинском рынке труда, из года в год растет. Так, например, по данным Донецкого областного центра занятости, в Донецкой области численность трудовых иммигрантов на первое января 1996 г. составила 790 чел., а на начало января 2000 г. – 2152 тыс. чел.

© С.Г. Дзюба, Л.В. Руденко, 2001