

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

ДОЛГІЙ Тетяна Миколаївна

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ЕКСПОРТНО-
ІМПОРТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є теоретичні особливості та методологічні аспекти бухгалтерського обліку та контролю експортно-імпортних операцій, що здійснюються в межах господарської діяльності, спрямовані на забезпечення можливості управління та ефективності здійснення таких операцій.

Об'єктом дослідження є експортно-імпортні операції, що здійснюються в межах ЗЕД підприємства в межах основної діяльності на прикладі ТОВ «Пфаннер-Бар».

Мета передбачає необхідність поглибленого вивчення та удосконалення теоретичних підходів, практичних аспектів та методологічних положень щодо можливості відображення в обліку експортно-імпортних операцій та контролю за ними з метою удосконалення управління та оптимізації.

Завдання дослідження: з'ясувати сутність зовнішньоекономічної діяльності та місце експортно-імпортних операцій для їх економічної характеристики, виділення специфічних особливостей організації обліку, оподаткування, відображення у звітності та наступного контролю; дослідити особливості законодавчо-нормативного регулювання експортно-імпортних операцій для виявлення можливих правових неузгоджень і протиріч; ознайомитися із діючою схемою організації обліку експортно-імпортних операцій, що здійснюються на договірній основі для подальшої можливості удосконалення договірних відносин із партнерами-нерезидентами; дослідити можливості аналітичної деталізації експортно-імпортних операцій для розробки пропозицій щодо удосконалення документування та контролю, в тому числі на рівні облікової політики підприємства – суб'єкта ЗЕД; запропонувати шляхи удосконалення обліку та контролю експортно-імпортних операцій з врахуванням економічної ситуації та світового досвіду.

За результатами дослідження виділені пропозиції по удосконаленню облікового відображення експортно-імпортних операцій для можливості подальшого ефективного управління та контролю, підвищення якості облікових даних.

Одержані результати можуть бути використані для організації обліку та подальшого контролю за експортно-імпортними операціями.

Ключові слова: експорт, імпорт, мито, вантажна митна декларація, митний збір, митне оформлення, митний контроль, давальницька сировини, інвестиції, облікова політика, звітність, курсові різниці, валютний курс.

ВСТУП

Актуальність теми. Для країни з відкритою ринковою економікою принциповим є завдання економічного оцінювання експортно-імпортової діяльності та можливість управління нею. В умовах України експортно-імпортової операції здійснюються в умовах динамічного та нестабільного внутрішнього та зовнішнього середовища. Нарощення експортного потенціалу вітчизняними підприємствами, збалансованість імпорту, формування оптимальної структури експорту та імпорту, розширення міжнародних зв'язків – усе це слугує запорукою поборення кризових явищ як у цілому в економіці України, так і в окремих її галузях.

Вирішення проблем стійкого розвитку підприємств, що здійснюють експортно-імпортової операції, потребує розробки відповідних теоретичних та науково-методичних засад належного інформаційного забезпечення процесу управління експортно-імпортової діяльності з можливістю її подальшого економічного оцінювання.

Дослідження розвитку експортних та імпортової операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

Деякі аспекти теорії та практики обліку, оподаткування та відображення у звітності експортно-імпортової операцій на сьогоднішній день являються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень, спрямованих на їх удосконалення. В першу чергу це стосується уточнення інформаційного апарату, який ґрунтується на положеннях та чинних законодавчо-нормативних актах. Лише частково в наукових дослідженнях розглянуті питання щодо узгодження бухгалтерського обліку експортно-імпортової операцій з податковим законодавством; недостатньо досліджені облікові методики щодо визнання й оцінки об'єктів обліку та процедури аналітичного обліку експортно-імпортової операцій та способи узагальнення інформації про

них в облікових регістрах і звітності; методи оптимізації управління експортно-імпортними операціями як складовою операційної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні основи бухгалтерського обліку, управління та економічної ефективності експортно-імпортної діяльності досліджено у працях учених-економістів Ю.В. Алєскерової, Т. В. Ващенко, А.М. Герасимович, С.Ф. Голова, О.Д. Давидова, М.В. Жука, І.В. Жиглей, С. Н. Захарова, Н. В. Карпенко, О.В. Кендюхова, О.І. Кириченка, Л.В. Коваль, С.Я. Ковальчук, Ю. Г. Козака, М.Р. Лучка, Ю.В. Макогона, О.В. Максимця, В.А. Міщенко, О.В. Небильцової, М.Я. Остап'юка, П.А. Орлова, Т.Ю. Прутської, Л.С. Стровського, Л.М. Таранюка та ін.

У більшості результати здійснених досліджень, теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортних операцій зводяться до вивчення питань теорії обліку експортно-імпортних операцій підприємства, здебільшого висвітлюють загально-методичні засади обліку та фінансової звітності згідно з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Ефективна організація та здійснення експортно-імпортної діяльності мають відповідати сучасному стану економіки країни й світовим тенденціям розвитку економічної науки та господарської практики, що і обумовило вибір теми дослідження, його мету та завдання.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи, НП(с)БО та МСБО, нормативно-правові акти національного та зарубіжного законодавства з питань регулювання експортно-імпортних операцій, публікації в періодичних виданнях, праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, монографічна література, статистичні дані по регіону та дані Держкомстату України, дані первинної звітності, фінансова та податкова звітність переробних підприємств Вінницької області, власні розрахунки.

Мета дослідження полягає у вивченні особливостей організації та здійснення експортно-імпортних операцій, їх інформаційного забезпечення та подальшого контролю з метою управління та підвищення ефективності,

удосконалення механізму оподаткування та регулюючого потенціалу, розробці рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку та контролю експортно-імпортних операцій.

Для досягнення вищезазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- з'ясувати сутність зовнішньоекономічної діяльності та місце експортно-імпортних операцій для їх економічної характеристики, виділення специфічних особливостей організації обліку, оподаткування, відображення у звітності та наступного контролю;

- дослідити особливості законодавчо-нормативного регулювання експортно-імпортних операцій для виявлення можливих правових неузгоджень і протиріч;

- ознайомитися із діючою схемою організації обліку експортно-імпортних операцій, що здійснюються на договірній основі для подальшої можливості удосконалення договірних відносин із партнерами-нерезидентами;

- дослідити можливості аналітичної деталізації експортно-імпортних операцій для розробки пропозицій щодо удосконалення документування та контролю, в тому числі на рівні облікової політики підприємства - суб'єкта ЗЕД;

- оцінити фіскальну ефективність оподаткування експортно-імпортних операцій для виявлення фіскальних ефектів та вплив податкових механізмів у сфері ЗЕД на ефективність здійснюваних операцій;

- запропонувати шляхи удосконалення обліку та контролю експортно-імпортних операцій з врахуванням економічної ситуації та світового досвіду;

Об'єктом дослідження є механізм здійснення експортно-імпортних операцій вітчизняних підприємств – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та господарські операції щодо їх здійснення, контроль за здійсненням експортно-імпортних операцій на усіх їх етапах на прикладі підприємств переробного комплексу.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних й організаційних засад бухгалтерського обліку та контролю експортно-імпортних операцій підприємств та їх удосконалення.

Методи дослідження. Для вирішення вищенаведених завдань використовувалися загальнонаукові та специфічні методи. Діалектичний метод

використаний для вивчення системи обліку та контролю експортно-імпортних операцій у динаміці. Методи індукції, дедукції, абстракції і формальної логіки використані для виділення та характеристики об'єктів обліку та контролю експортно-імпортних операцій. Методи спостереження, порівняння, групування використані для систематизації та узагальнення статистичних даних щодо експортно-імпортних операцій підприємств регіону з подальшим окресленням перспектив удосконалення самого процесу організації та здійснення експортно-імпортних операцій та їх узагальнення в обліку та звітності. За допомогою графічного методу результати дослідження представлені у вигляді таблиць, схем, малюнків, діаграм.

Новизна одержаних результатів полягає в теоретичному і методичному обґрунтуванні обліку та контролю експортно-імпортних операцій, розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового відображення експортно-імпортних операцій для можливості подальшого ефективного управління та контролю, підвищення якості облікових даних.

Одержали високу оцінку пропозиції щодо відображення в обліку договірних відносин за експортно-імпортними операціями; виділення суттєвих ознак елементів облікової політики у сфері експортно-імпортних операцій, зміст наказу про облікову політику щодо валютних операцій, методика проведення інвентаризації активів і зобов'язань в іноземній валюті за фактом здійснення експортно-імпортних операцій, що дозволить покращити організаційно-методичне забезпечення обліку, контролю та управління.

Апробація результатів роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення у наукових публікаціях, тезах конференцій, обговорювалися під час проведення внутрівузівських наукових заходів. Результати досліджень узагальнені в наукових публікаціях, представлених в додатках до роботи.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	9
1.1. Експортні та імпорتنі операції як обліково-аналітичні категорії і об'єкти бухгалтерського обліку, контролю та управління	9
1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку і звітності та його вплив на розвиток експортно-імпортних операцій	25
1.3. Економіко-правові засади побудови договірних відносин при здійсненні експортно-імпортних операцій	39
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ	50
2.1. Організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності експортно-імпортних операцій підприємств	50
2.2. Методичні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності імпортних операцій підприємств	65
2.3. Методичні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності експортних операцій підприємств	85
2.4. Напрями удосконалення обліку експортно-імпортних операцій підприємств	98
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗЕД	
3.1. Загальна характеристика і теоретичні засади здійснення аудиторського контролю експортно-імпортних операцій підприємств	108
3.2. Основні напрями удосконалення аудиторського контролю експортно-імпортних операцій підприємств	115
ВИСНОВКИ	125
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	131
ДОДАТКИ	

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Економічна характеристика експортно-імпортних операцій та їх значення в розвитку економічних відносин

Сучасний стан економічних та політичних змін в Україні вимагає створення сприятливих умов для поглиблення взаємозв'язків з іншими країнами. Це означає інтенсифікацію відносин з іноземними суб'єктами господарювання, активний обмін валютою, продукцією, товарами, послугами, мобільний технологічний обмін та приплив іноземних інвестицій в країну. Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) підприємств суттєво відрізняється від звичайної господарської діяльності всередині країни, як стосовно оподаткування, обліку, звітності, так і по специфіці ввезення і вивезення товарів, продукції, робіт, послуг.

Міжнародна торгівля є засобом розвитку міжнародної спеціалізації, підвищення ефективності наявних виробничих ресурсів, збільшення валових обсягів продукції. Це положення стосується як окремих підприємств, так і країни в цілому [33]. Виходячи з даного визначення, можна виділити функції зовнішньої торгівлі, представлені на рис. 1.1.

На нашу думку, «експорт» – продаж товарів (робіт, послуг, інформації, прав інтелектуальної власності) з вивезення їх за межі митної території України для подальшого споживання, «імпорт» – купівля товарів (робіт, послуг, інформації, прав інтелектуальної власності) з ввезенням їх на митну територію України для подальшого споживання. Таким чином, уточнено поняття експорту та імпорту, як базового для побудови цілісної системи методології обліку та аудиту експортно-імпортних операцій.

У нашому дослідженні ми зупиняємося на експортних і імпортних операціях. Такий підхід пояснюється наступними обставинами: по-перше, реекспортні та реімпортні операції є поєднанням експортних та імпортних операцій і тому є вторинними по відношенню до останніх; по-друге, бартерні

операції одночасно є експортними та імпортними операціями, в той час як грошові операції передбачають додаткове існування валютних операцій; по-третє, посередницькі операції, які не мають широкого розповсюдження, відрізняються від непосередницьких лише наявністю розрахунків з посередником; по-четверте, у практичній діяльності підприємства найчастіше здійснюють експортно-імпортні операції. При здійсненні реекспортних, реімпортних, бартерних і посередницьких операцій слід здійснювати ці самі процедури, що і при здійсненні експортних та імпортних операцій. Тому у даній роботі розглядаються виключно експортно-імпортні операції, об'єктом яких є продукція і товар.

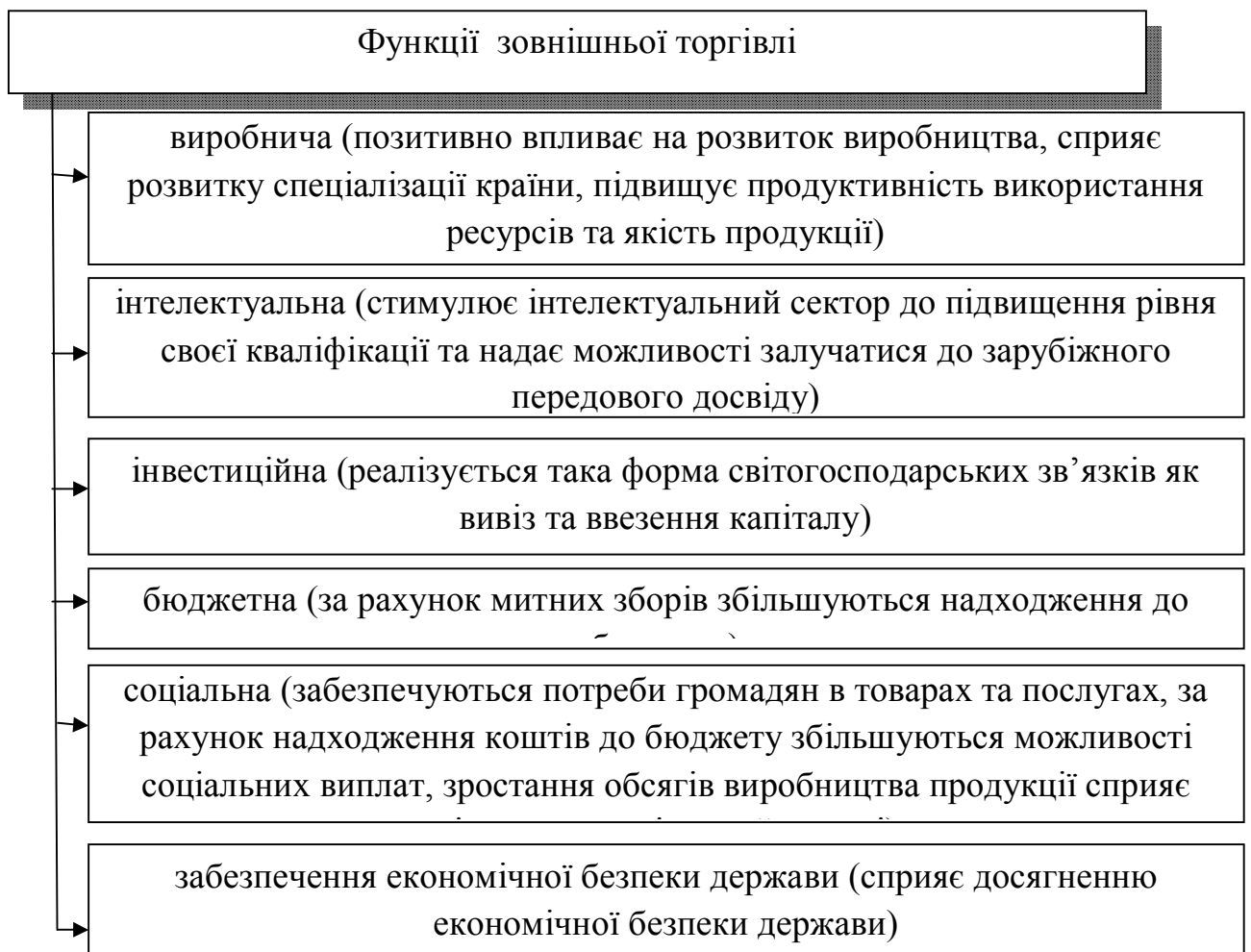


Рис. 1.1. Функції зовнішньої торгівлі та їх коротка характеристика

Джерело: систематизовано на основі узагальнення теоретичних досліджень [16, 42]

Експортно-імпортні операції держави є невід'ємною складовою її національної економіки і характеризують господарські відносини окремих

суб'єктів ЗЕД з іноземними контрагентами. Розвиток експортно-імпорتنих операцій вимагає розмежування понять експортно-імпорتنі операції на рівні держави та експортно-імпорتنі операції на рівні підприємства. Експортно-імпорتنі операції на рівні держави відносяться до рівня макроекономічного (міждержавного) регулювання, а експортно-імпорتنі операції на рівні підприємства – до мікрорівня, тобто до рівня конкретного підприємства. Відповідно вимагає теоретичного обґрунтування зміст категорії «експортно-імпорتنі операції підприємства», зважаючи на її відсутність в діючих нормативно-правових документах [7, 8].

Систематизація існуючих підходів до визначень сутності понять експорту та імпорту на рівні підприємства дало змогу уточнити зміст цієї категорії. Економічну категорію «експортно-імпорتنі операції підприємства» запропоновано доцільно визначати як вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин, що спрямована на одержання прибутку, поєднує процес руху продукції та подальших розрахунків між контрагентами різних країн і в яких засобом вимірювання обсягу є іноземна валюта.

Загальне оцінювання стану вітчизняних підприємств свідчить про те, що, незважаючи на досить високий виробничий потенціал і орієнтованість на експорт, більшість виробничих технологій застаріли, частина підприємств є збитковими, а витрати на технічне переозброєння, впровадження ресурсозбережних технологій та інновацій є дуже великими, що знижує конкурентоспроможність галузі. Підприємствам необхідно інвестувати в інновації значні фінансові кошти. Також спостерігається необхідність у резервах, що дозволяють підприємствам більш вільно конкурувати в нестійких умовах внутрішнього та зовнішнього середовищ. Так, наприклад, наявність матеріальних запасів та запасів готової продукції дозволяє деякий час втримувати свої позиції в умовах різких коливань цін на сировину або готову продукцію [10, 22].

Необхідно зазначити, що ефективність зовнішньоекономічних торгових операцій багато в чому залежить від логістики і надалі прогнозується збільшення транспортних витрат, що знижує рівень рентабельності та вимагає

оптимізації логістичних витрат. Витрати на постачання становлять 8–10 % від загального товарообороту; отже, здійснення міжнародних перевезень є неможливим без розвиненої логістичної інфраструктури зовнішньоекономічної діяльності, яку поділяють на митну, транспортну, складську та контрактну логістику з метою оптимізації бізнес-процесів.

Якщо проаналізувати торгові відносини України з топ-15 країн у січні-травні поточного року, то експорт зріс на 7% порівняно з аналогічним періодом 2018 року й склав понад 20 млрд дол., а імпорт збільшився на 9,3% й у грошовому еквіваленті склав 23,5 млрд дол. Найбільші обсяги експорту українських товарів та сировини, за даними Держстату, надходили до Польщі. За півроку Україна поставила продукції на 1 млрд 434 млн дол., збільшивши експорт до сусідньої країни більш ніж на 5%. На другому місці Російська Федерація, куди Україна експортувала на 1 млрд 336 млн дол. При цьому рівень експорту до країни-агресора впав на 11,7%. Україна протягом минулих 300 років була інтегрована в російський економічний простір, а в радянські часи ця інтеграція була абсолютною. В усі роки незалежності України Росія виступала для нас головним експортним ринком: ми продавали туди від 26 до 30% наших товарів. Точка зору фахівців у цьому питанні була, по суті, однак: втрата третини експортних ринків завдасть українській економіці такого страшного удару, що на відновлення потрібні будуть десятиліття. Втім, багато хто досі не усвідомив, що саме це, власне, і сталося. За минулі чотири роки відбулося п'ятикратне падіння товарного експорту до РФ. Зараз товарний експорт до Росії в загальній структурі - це 7,8%. Удвічі зріс експорт до Китаю й у грошовому вираженні дорівнює 1 млрд 287 млн дол. Найбільш відчутно скоротився експорт із Індією (17%), Італією (9,6%) та Туреччиною (7%).

Щодо товарної структури зовнішньої торгівлі, то Україна здебільшого експортує сировину. На першому місці – продаж зернових культур (4 млрд 72 млн дол.), який зріс на 48%. Майже на таку ж суму країна продає чорні метали (-8,3%). На третьому місці за кількістю експорту йдуть жири та олії тваринного або рослинного походження, яких продано на 2 млрд 30 млн дол., що на 3,2%

більше, ніж минулого року. Майже на чверть зріс експорт руд, шлаку та золи (1 млрд 505 млн дол.). Понад 10% втратила позиція постачання за кордон насіння та плодів олійних рослин.

Майже на чверть збільшився імпорт із Китаю. Саме з цієї країни Україна завозила найбільше товарів та сировини протягом першого півріччя (3 млрд. 250 млн. дол.). Друге місце за кількістю імпорту посідає РФ, звідки Україна закуповує здебільшого нафту та газ. Нам довелося викласти 3 млрд. 143 млн. дол. на закупівлю в Росії необхідних товарів та сировини, хоча загалом доля імпорту скоротилася на 1,3%. Далі йде Німеччина, звідки Україна імпортувала товарів на суму 2 млрд. 440 млн. дол. (+5,5%). Скоротився імпорт зі Швейцарії (-10,7%) та Великої Британії (-5,6%).

Найбільше Україна імпортує нафти та продуктів її перегонки. За перші півроку довелося закупити цієї сировини на 4 млрд. 706 млн. дол. (+3%). Трохи менше, ніж минулого року, стали завозити промислової продукції, зокрема для ядерних реакторів, але загалом витратили на цю позицію 2 млрд. 483 млн. дол. Окремим рядком іде імпорт засобів наземного транспорту (крім залізничного), на який пішло 2 млрд. 327 млн. дол. (+37,6%), та електричні машини – 2 млрд. 173 млн. дол. (+16,8%). Менше стали завозити паперу та картону (-2,2%) та органічних хімічних сполук (-1,4%).

Юридично-правовий зміст понять експорту й імпорту надано у ст. 74 та 82 Митного кодексу України [75]:

- імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України;
- експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення. Усього Митний кодекс вирізняє 14 митних режимів щодо здійснення міжнародних товарообмінних операцій (ст. 70) [75].

Експортом є правовідносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності, в які він вступає зі своїми контрагентами з продажу продукції власного виробництва (продуктів праці), що є товаром, призначеним для продажу на зовнішньому ринку; відповідно імпортом будуть аналогічні відносини із закупівлі товарів на зовнішньому ринку.

Щодо експорту товарів, то Україна наразі визначається як експортер якісної сировини, зокрема металів, причому за цінами нижче європейських, проте для економіки в цілому це не вигідно, адже потім ми купуємо високотехнологічну продукцію за високими цінами, зроблену із нашого ж, наприклад, металу. Необхідно диверсифікувати експортні позиції, розвивати традиційно потужні українські технологічні галузі, зокрема військову, літакобудування, хімічну промисловість тощо. Окрім того, доцільно прийняти на державному рівні довгострокову програму розвитку експорту, що включає у відповідності з міжнародними правилами підтримки експортноорієнтованих галузей - податкові пільги, страхування від комерційних ризиків, надання пільгових кредитів тощо [77].

Структура імпорту товарів дає якісну характеристику України, як ресурсозалежної держави, тобто для нормального функціонування нам необхідні значні поставки природних ресурсів, зокрема нафти та газу. Згідно з останніх даних України має і власний досить потужний пласт покладів енергоносіїв, проте для їх видобутку потрібні значні інвестиції. Варто відмітити, що багато розвинутих країн перенесли виробництво товарів саме до нашої держави з причин економії на робочій силі та деяких видах сировини. Вважаємо доцільним змінити структуру імпорту, включаючи і постійно збільшуючи частку нових технологій, обладнання, використання яких дозволить розвивати власне виробництво продукції, здатної конкурувати на зовнішніх ринках і виконувати імпортозамінну функцію [77].

Важливим фактором, що сприяє поглибленню участі України в міжнародних економічних відносинах, органічному включенні економіки в сучасні цивілізаційні процеси, є трансформація системи бухгалтерського обліку та аудиту, приведення її у відповідність з вимогами світової економіки і

міжнародними стандартами. Саме тому ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливо без якісної, достовірної і систематизованої інформації про операції в сфері експортно-імпортних операцій. Єдиним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку і звітності. Концептуальний аспект бухгалтерського обліку та аудиту експортно-імпортних операцій регулюється такими основними нормативними документами: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [97], Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [92], національними П(С)БО, міжнародними стандартами аудиту (МСА) [76].

Проведене дослідження свідчить про те, що діюча національна система обліку і аудиту значною мірою відірвана від світової практики, що значно ускладнює експортно-імпортну діяльність підприємств, виникають серйозні проблеми аудиторської оцінки фінансової звітності і перевірки її достовірності. Тобто, без удосконалення бухгалтерської, податкової, статистичної звітності ускладнюється процес інтеграції України у світову економіку. Але перегляд діючої системи обліку та звітності, приведення її у відповідність до МСФЗ повинен бути доповнений використанням вітчизняного досвіду в розвитку теорії і практики національного обліку. Необхідно зберегти методологічні та методичні рішення, які не тільки не суперечать світовому досвіду, але і значно збагачують його. В той же час накопичений світовий досвід в сфері аудиту може бути використаний для розвитку національного аудиту в сфері експортно-імпортних операцій. Саме бухгалтерський облік має забезпечувати надання користувачам достовірної, своєчасної, ефективною та повної інформації про здійснення експортно-імпортних операцій суб'єктом господарювання [37].

Щодо імпорту принциповим є поділ на предмети праці та засоби праці. У першому випадку йдеться про поповнення оборотного капіталу, в другому – про інвестиційний імпорт, що спрямовується на оновлення основного капіталу. Ситуація вибору між пропозицією вітчизняного та зарубіжного виробника є відносно рідкісною, що пояснюється недосконалим типом конкуренції.

Аналогічний зміст має визначення виду імпорту «для забезпечення експортного виробництва» – товари, яким немає аналогів в країні або які виготовляються в недостатній кількості, необхідні для збільшення експортного потенціалу країни [43]. Необхідно звернути увагу на загальну негативну тенденцію, властиву розвитку зовнішньоекономічних відносин України. Економічне зростання супроводжується випереджальним збільшенням вартісних обсягів імпорту та формуванням значного негативного сальдо торговельного балансу, що є складовою механізми економічних криз, які в економіці України пов'язані зі значними девальваціями національної валюти. Посилюється девальваційний тиск на національну валюту, що компенсується збільшенням зовнішнього державного боргу. Така ситуація є можливою за умов, коли випереджальними темпами при економічному піднесенні зростає не інвестиційний, а споживчий імпорт. Питома ж вага товарів із високою доданою вартістю в структурі експорту країни, наприклад високотехнологічних товарів, залишається невисокою.

Як форму непрямого експорту також можна розглядати інвестиційно-експортні проекти зі створення підприємством окремої виробничої ланки з більшою чи меншою локалізацією виробництва у країні – цільовому експортному ринку. Це може здійснюватися через механізми прямого інвестування і форми спільної участі – утворення спільних підприємств. Метою такої схеми є бажання підприємства економити на витратах, насамперед маркетингових і трансакційних, частково логістичних, пов'язаних із самостійним виходом на зовнішній ринок.

Посередницька структура може мати переваги щодо формування і комбінування партій товару від різних виробників; розвинені клієнтські бази; утворені збутові мережі; персонал із відповідними компетенціями. Ефективність непрямого експорту визначається порівнянням питомих витрат, що припадають на одиницю продукції за умови самостійного виходу на зовнішній ринок або за використання посередництва. Фінансові ризики підприємства, пов'язані з проведенням експортної діяльності, за таких схем зменшуються.

Значними вадами непрямого експорту є послаблення контролю підприємства за своєю експортною діяльністю і можливі втрати через взаємодію

з посередником, цілі якого прямо не збігаються з цілями підприємства. Йдеться про баланс можливих вигравів та програшів, який підприємство повинне аналізувати у разі застосування схем непрямого експорту. Окремо слід відзначити проблему взаємозв'язку експортної та імпоротної діяльності (в більшості випадків ці види діяльності розглядають окремо).

Експортна активність фірм не є значущо пов'язаною з їх імпоротною активністю. Тобто експортна спеціалізація фірми необов'язково означала збільшення ймовірності її залучення до закупівлі імпортованих товарів та послуг. Імпортна активність фірм виявляла позитивний результат на обсяги продажів на зовнішніх ринках, що інтерпретується через зростання ефективності виробництва фірм-імпортерів та більш активне застосування виробничих інновацій. Ще одним можливим шляхом інтерпретації може бути необхідність покриття витрат із придбання імпортованих матеріалів та обладнання, що за певних умов, наприклад заниженої вартості національної валюти, теж із необхідністю передбачає експорт продукції. Таким чином, в економіці України одні й ті самі галузі є найбільшими споживачами імпорту та виробниками експортної продукції водночас. Але вони зазвичай не є галузями з виробництвами, що створюють високу додану вартість. Це свідчить про наявну в економіці проблему її сировинної орієнтації та потребу розвитку виробництв із більш високою питомою вагою доданої вартості.

Економічно ефективною буде така експортно-імпортна діяльність промислових підприємств, яка відповідає меті максимізації капіталізації бізнесу, до складу якого це підприємство входить. Цій меті підпорядкована стратегія експортно-імпоротної діяльності підприємства.

Проблема експортного потенціалу полягає в [7]:

- наявності конкурентоздатного продукту;
- доцільності його постачання на зовнішній ринок;
- трансакційних витратах;

компетенціях персоналу фірми, що повинні забезпечувати умови експортного постачання (експортний маркетинг, додержання вимог цільового ринку та супроводження операцій).



Рис. 1.2. Класифікація імпорتنих та експортних операцій

Джерело: сформовано за даними теоретичних досліджень

Усі чотири перелічені фактори для підприємства є питанням здійснення відповідних інвестицій, які в сукупності можуть розглядатися як експортний проект та доцільність яких зазвичай визначається співвідношенням отриманої вихідної собівартості експортних поставок та рівнем цін цільового ринку. Отже, питання реалізації експортного потенціалу на рівні підприємства є лише

питанням рентабельності відповідних капіталовкладень. Економічна ефективність експортно-імпоротної діяльності залежить від низки факторів, які мають специфіку свого вияву щодо галузевої специфіки їх діяльності. Специфіка галузі визначає особливості виробництва, ринки його продукції, умови конкуренції на них, механізми ціноутворення, регуляторні рамки щодо експорту його продукції та імпорту предметів праці [7].

Метою обліку експортно-імпорتنних операцій є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про експортно-імпорتنні операції, фінансове становище, результати діяльності підприємства до податкових, статистичних органів та інших користувачів. При здійсненні експортно-імпорتنних операцій необхідно враховувати дату здійснення експортної чи імпоротної операції, дату валютування та дату розрахунку. Оскільки бухгалтерський облік є окремою функцією управління, правильний та своєчасний облік експортно-імпорتنних операцій є одним із важливих завдань. Вважаємо за необхідне виділити вісім функцій обліку експортно-імпорتنних операцій в системі управління, що систематизовано на рис. 1.3. Визначивши функції у сфері бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій вважаємо за необхідне визначити об'єкти обліку експортно-імпорتنних операцій.

Визначивши функції у сфері бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій вважаємо за необхідне визначити об'єкти обліку експортно-імпорتنних операцій підприємства. Розглянемо об'єкти обліку при здійсненні експортно-імпорتنних операцій. Активи. До них відносяться, по-перше, грошові кошти на валютному рахунку. Для здійснення експортно-імпорتنних операцій підприємство має відкрити один або кілька валютних рахунків в обслуговуючих банках в залежності від виду використовуваних валют. По-друге, при здійсненні експортно-імпорتنних операцій відбувається також рух таких активів як основні засоби, нематеріальні активи, сировина, матеріали, готова продукція, товари.

Функції бухгалтерського обліку стосовно експортно-імпорتنних операцій

інформаційна функція – формування повної, достовірної інформації про діяльність підприємства в сфері експортно-імпорتنних операцій, що необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, менеджерам, акціонерам, а також зовнішнім користувачам – кредиторам, іноземним інвесторам тощо

методична функція – впровадження прогресивних форм і методів обліку,



Рис. 1.3. Функції обліку експортно-імпортних операцій в системі управління підприємством

Джерело: систематизовано за даними [127]

Розрахунки з іноземними постачальниками або покупцями по грошовим та негрошовим зобов'язанням. Розрахунки з іноземними контрагентами здійснюються на підставі підписання договорів у відповідності з правилами поставки товарів ІНКОТЕРМС. Діючі на сьогодні правила ІНКОТЕРМС 2000

впливають на зміст та організацію розрахунків між іноземними контрагентами. Однозначно можна назвати перелік облікових процедур: по експорту – рух товару з моменту відвантаження до моменту списання, продаж, розрахунки; по імпорту – рух товару, починаючи з моменту взяття на облік і закінчуючи його оприбуткуванням, розрахунки [45].

Витрати в результаті процесу оприбуткування і реалізації активу, суть яких при здійсненні зовнішньоекономічних операцій полягає в русі активу від іноземного постачальника до покупця. При цьому визначається фактична собівартість активів. При відображенні в обліку відносин з іноземним контрагентами підприємство несе витрати, склад яких значно більший, ніж всередині країни, і облік таких витрат повинен вестися як в національній, так і в іноземній валюті. У зв'язку з перетином митного кордону України мають місце витрати на оформлення ліцензій, дозволів, інших документів, витрати на перевезення і страхування, витрати на надання доказів поставки активу, перевірка, упаковка, маркування активу тощо. Специфічним видом витрат при обліку валютних операцій є курсові різниці.

Доходи в результаті процесу відвантаження активу. Сюди слід віднести операції з відвантаження та отримання від іноземних покупців коштів за реалізований актив. Дохід визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, яке призводить до збільшення власного капіталу за умов, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Специфічним видом доходів при обліку валютних операцій є курсові різниці.

Наведені вище об'єкти експортно-імпортних операцій, на нашу думку, тісно пов'язані між собою. Це означає, що стаття, яка відповідає критерію визнання певного об'єкту, наприклад активу, автоматично потребує визнання іншого об'єкту, наприклад зобов'язання або доходу. Якщо ж об'єкт на певну дату не відповідає критеріям визнання, він може бути визнаний пізніше, як результат подальших обставин. Таким чином, визначення об'єктів бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій забезпечить якісне формування інформації у фінансовій звітності для використання бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [107]. Згідно з п. 5 П(С)БО 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Тобто операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку у двох валютах – спочатку у валюті здійснення операції, а потім у національній валюті. Згідно з п. 4 П(С)БО 21 [107] операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. З метою обліку таких операцій слід робити акцент на наступних пунктах:

- первісне визнання операцій в іноземній валюті (виникнення іноземної дебіторської або кредиторської заборгованості);
- відображення статей в іноземній валюті з використанням валютного курсу на дату балансу;
- відображення курсових різниць від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті і монетарних статей балансу у складі інших доходів і витрат;
- закриття рахунків розрахунків на дату погашення іноземної дебіторської або кредиторської заборгованості.

На порядок ведення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій окрім законодавства в сфері бухгалтерського обліку значний вплив має податкове, митне, валютне законодавство. Експортно-імпортні операції є частиною загальної діяльності підприємства, тому для них діють загальні правила бухгалтерського обліку з урахуванням деяких особливостей, притаманних лише їм. Методика обліку експортно-імпортних операцій займає значне місце в системі загальної методики бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфікою такого виду операцій в іноземній валюті.

Для обліку валютних коштів на рахунках в банку Планом рахунків [92] передбачено рахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (п.5 П(С)БО-21).

Основною відмінністю експортно-імпортних операцій від обліку операцій в національній валюті є використання монетарних і немонетарних статей балансу. Згідно з П(С)БО 21 [92] статті балансу поділяються на монетарні та немонетарні. Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів [92]. Об'єктом бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 21 є монетарні статті балансу. Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу [92]. Позитивним моментом П(С)БО 21 є можливість страхування підприємств, які здійснюють експортно-імпортні операції, від значних сум доходів або витрат в умовах інфляції, так як згідно з цим стандартом фінансові платежі не підлягають переоцінці. У зв'язку з цим основною відмінністю обліку експортно-імпортних операцій від обліку інших операцій підприємства є необхідність розмежування заборгованості, що виникла в результаті відвантаження або отримання продукції, товарів від заборгованості, яка виникла в результаті здійснення попередньої оплати або отримання попередньої оплати за продукцію, товари, тобто розмежування монетарної і немонетарної заборгованості. Згідно з п. 8 П(С)БО 21 курсові різниці розраховуються тільки за монетарними статтями на дату здійснення розрахунків та на дату балансу [92].

Проведене дослідження свідчить, що експортно-імпортні операції є сферою господарської діяльності, яка найбільше контролюється з боку держави, що обумовлено важливістю експортно-імпортних операцій для національної економіки. Для своєчасного виявлення порушень діючого законодавства у світі використовують такий інструмент як аудит.

Аудит є важливим елементом ринкової інфраструктури, про що свідчить досвід інших країн світу. Багато досліджень по теоретичним і практичним

питанням аудиту у світовій практиці продовжуються досить давно. Однак цілий спектр питань щодо аудиторської діяльності ще розроблений недостатньо. У зв'язку з активним розвитком ЗЕД різних країн, і України в тому числі, формується напрям – аудит експортно-імпортних операцій підприємств.

На сьогодні відсутні конкретні методики аудиту експортно-імпортних операцій, а перехід на міжнародні стандарти аудиту вимагає створення відповідної інструктивної бази, яка буде побудована на принципах міжнародної аудиторської практики. Даний напрям є необхідним і вимагає глибокого вивчення і впровадження в практику роботи аудиторських фірм. У зв'язку з цим, виникають складнощі не тільки практичного, але і теоретичного характеру, пов'язані з розробкою концептуального підходу до проведення як аудиторської перевірки в цілому, так і експортно-імпортних операцій, як її складової. Посилення контролю за звітністю, якісне проведення аудиторської перевірки можливо не лише за умови високої кваліфікації аудитора. Важливим елементом є розроблення методики перевірки. Саме методика аудиторської перевірки, яка заснована на міжнародних стандартах аудиту, дозволяє значно скоротити термін проведення перевірки, суттєво знижує аудиторський ризик. Цілком природно, що методика може доповнюватися і змінюватися аудитором у відповідності із зміною законодавства, умов аудиту, придбаним з досвідом.

Вважаємо, що необхідність розробки методики проведення аудиту експортно-імпортних операцій пов'язано з такими причинами: складністю і суперечливістю національного законодавства, що регулює експортно-імпортні операції; відсутністю єдиних методологічних підходів, закріплених законодавством щодо проведення аудиторських перевірок; особливістю обліку валютних операцій; процесом реформування системи бухгалтерського обліку і переходом на МСФЗ; вимогами замовників аудиторської перевірки, пов'язаними з вирішенням локальних завдань їх діяльності [53].

Особливістю аудиту експортно-імпортних операцій є їх динамічний характер, так як одна і та сама операція в різні відрізки часу може оцінюватися по-різному, з точки зору відповідності діючому законодавству. У зв'язку з тим,

що діюче законодавство щодо експортно-імпортних операцій є складним, суперечливим, постійно змінюється, виникають значні складнощі в роботі аудитора при створенні методики аудиту [67]. Отже питання узгодження положень окремих законодавчих актів в сфері експортно-імпортних операцій і вирішення існуючих спірних питань в бухгалтерському обліку ЗЕД повинні бути враховані при оцінці і вдосконаленні методики аудиту експортно-імпортних операцій.

Система аудиту експортно-імпортних операцій узагальнює інформацію на підставі вивчення об'єктів аудиту з використанням методів дослідження інформації і методики аудиту експортно-імпортних операцій, що знаходить своє відображення у аудиторському висновку. Таким чином експортно-імпортні операції є не тільки об'єктами обліку, але і аудиту, оскільки лише точні дані дозволяють забезпечити еквівалентні розрахунки між нерезидентами, а також дають можливість уникнути негативних наслідків, пов'язаних з порушенням правил їх здійснення

1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку і звітності та його вплив на розвиток експортно-імпортних операцій

Законодавчо-нормативне регулювання обліку і звітності експортно-імпортних операцій має бути спрямоване на захист економічних інтересів України, прав і законних інтересів суб'єктів ЗЕД, створення рівних умов для розвитку усіх видів підприємництва у сфері зовнішньоекономічних відносин. Діюче законодавчо-нормативне регулювання у сфері експортно-імпортних операцій складне у розумінні, містить багато протиріч. Все це ускладнює систему обліку і звітності експортно-імпортних операцій, визначає актуальність досліджень у напрямку вдосконалення законодавчо-нормативної бази обліку експортно-імпортних операцій. Схему законодавчо-нормативного регулювання обліку експортно-імпортних операцій відображає рис. 1.4.

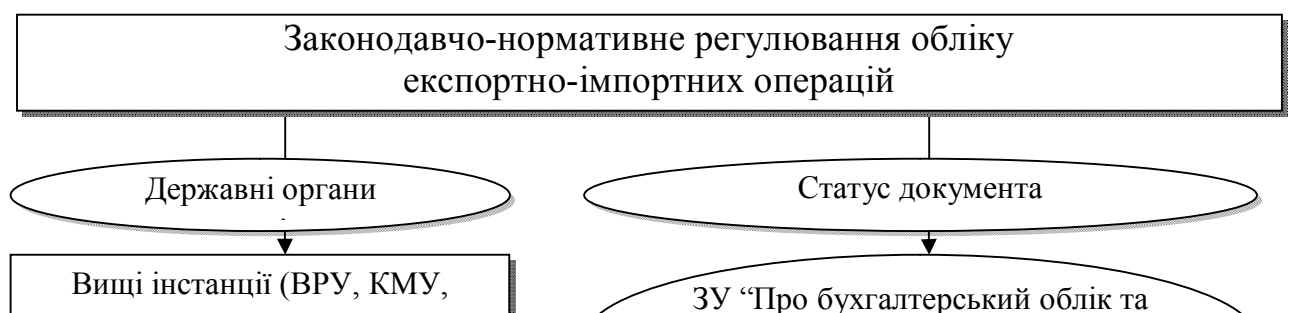


Рис. 1.3. Законодавчо-нормативне регулювання обліку експортно-імпортних операцій

Джерело: систематизовано на основі узагальнення [102]

Експортно-імпортні операції регулюються рядом стандартів бухгалтерського обліку:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [79] – регулює порядок розкриття бухгалтерської інформації про експортно-імпортні операції у фінансовій звітності підприємств;
- П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 11 «Зобов'язання» [104] - регулюють

порядок визнання і оцінки імпорتنих активів, зобов'язань перед нерезидентами;

- П(С)БО 9 «Запаси» - регулює порядок визнання і оцінки імпортової сировини, матеріалів, товарів, визначення собівартості реалізованої готової продукції і товарів на експорт;

- П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» - регулює методологію визнання і оцінки дебіторської заборгованості в іноземній валюті і вимоги до розкриття інформації про неї у фінансовій звітності [103];

- П(С)БО 15 «Дохід» - регулює порядок визнання, класифікацію і методику оцінки доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на експорт, а також порядок розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності [105];

- П(С)БО 16 «Витрати» - регулює склад і порядок визнання витрат, що включаються в собівартість реалізованої експортної продукції (робіт, послуг), експортних витрат на збут, витрат при імпорті, адміністративних витрат, інших операційних витрат, вимоги до розкриття інформації про витрати при здійсненні експортно-імпорتنих операцій у фінансовій звітності [106];

- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» - регулює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України [107];

- П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [185]- регулює методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Дослідження та критичний аналіз результатів практичного впровадження положень П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» на матеріалах вітчизняних підприємств, що здійснюють експортно-імпортні операції показало, що існує ряд проблем, які свідчать про недосконалість методики бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій на підприємстві. Це, в свою чергу, ускладнює

організацію обліку експортно-імпортних операцій та гальмує процес впровадження положень стандарту в практику роботи облікових служб [107].

До методичних недоліків можна віднести:

- некоректне застосування рахунків бухгалтерського обліку;
- неточне формулювання положень П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- неузгодженість деяких з них з іншими нормативно-правовими актами і методиками, що регулюють бухгалтерський облік експортно-імпортних операцій;
- надання необґрунтованої інформації про експортно-імпортні операції у фінансовій звітності.

Проаналізувавши методологічну основу в цілому і експортно-імпортних операцій зокрема, розглянемо проблемні аспекти діючого законодавства в сфері експортно-імпортних операцій та напрями їх вирішення. На порядок організації та ведення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій окрім законодавства щодо бухгалтерського обліку суттєвий вплив здійснюють норми валютного та митного законодавства.

Однією з основних вимог зовнішньоекономічного законодавства України є дотримання Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [95] суб'єктами ЗЕД щодо термінів повернення валютних цінностей в Україну. Порушення цієї вимоги приводить до застосування стосовно суб'єктів ЗЕД фінансових санкцій у вигляді пені. А це сприяє відволіканню власних оборотних коштів підприємства, що негативно позначається на фінансових результатах роботи такого суб'єкта.

Як свідчить практика, оскільки не завжди можливо за одну поставку сформувати в порту або на залізниці необхідну кількість продукції для відправки, завантажені на водний та залізничний транспорт вантажі, на які вже оформленні ВМД, зберігаються на складах значний проміжок часу. Тобто відправка продукції іноземному контрагенту здійснюється в порядку завантаження засобів транспортування, а це може зайняти значний проміжок часу. А тому дата, коли продукція перетинає митний кордон України і дата

оформлення ВМД не співпадають. Виходячи з цього вважаємо за необхідне саме момент фактичного перетину кордону на підставі відповідних транспортних документів (СМР, залізничної накладної, авіанакладної, коносаменту, товарно-транспортної накладної) вважати датою фактичного здійснення експорту або імпорту продукції і з цього моменту при необхідності нараховувати пеню. Тобто важливим є врегулювання у законодавчому порядку факту оформлення експортно-імпортних операцій, так як існує значний проміжок часу між оформленням ВМД і фактичним перетином кордону [85].

Діючий закон негативно впливає на розвиток експортно-імпортних операцій, а його негативними наслідками є обмеження термінів розрахунків 180 днями та форм розрахунків, що підриває конкурентоспроможність українських експортерів.

Вивчення досвіду сусідніх країн стосовно термін розрахунків по експортно-імпортним операціям дає можливість стверджувати, що на сьогодні існують більш тривалі терміни розрахунків, які сприяють швидкому розвитку експортно-імпортних операцій. Наприклад, законодавство Республіки Молдова визначає, що по всім зовнішньоекономічним договорам купівлі-продажу, включаючи бартер, термін розрахунків може сягати до 365 днів. Збільшення строків розрахунків з 180 днів до 365 днів (один календарний рік) дасть змогу розширювати зовнішньоекономічну сферу і залучати до неї нових резидентів, які здійснюють експортно-імпортні операції в невеликих обсягах.

Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [95] не враховані ситуації, що можуть виникнути в процесі експортно-імпортної діяльності: знищення нереалізованої експортної продукції без її повернення в Україну; зміна суми компенсації за товар після його фактичного вивезення внаслідок виявлення виробничого браку - пошкодження чи нестачі. Ризик значних штрафів за порушення терміну розрахунків часто змушує підприємство використовувати тіньові схеми організації експорту. Вважаємо, що для розвитку експортно-імпортних операцій необхідно встановити, що пеня 0,3 % стягується тільки у випадку, коли доведене умисне ухилення посадових осіб від повернення в Україну коштів у іноземній валюті.

Необхідно передбачити можливість не ввезення товарів при імпорті чи не одержання виручки від експорту у випадку взаємозаліків, виявлення браку, пошкоджень та нестачі товарів після їх експорту; у випадках знищення нереалізованої продукції за кордоном, за умови наявності необхідних підтверджуючих документів.

Як показали проведені дослідження, на сьогоднішній день відсутній законодавчий акт про розрахунки з іноземними контрагентами тому іноземна заборгованість за експортно-імпортними поставками відображається в обліку без дотримання принципів істотності і обачності і не відповідає критеріям визначеності, вимірності та надійності. Це обумовлено тим, що іноземна дебіторсько-кредиторська заборгованість відображається в обліку не за методом нарахування, а за датою оформлення ВМД.

Ми погоджуємося з думкою Моргун Г.В. [77], що вказує на відсутність законодавчого акту, який регламентує всі форми та способи здійснення розрахунків з іноземними покупцями та замовниками.

Діючий Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» лише в загальній формі описує особливості розрахунків в іноземній валюті. Так в ст. 7 «Порядок організації розрахунків у іноземній валюті» окреслюється лише загальні аспекти того, що розрахунки здійснюються в іноземній валюті. В тексті відсутня велика кількість детальних норм валютного регулювання, що не дає практичну можливість оперативного вирішення значної кількості проблем законодавства. Для його практичного використання необхідно звертатися до ряду нормативних документів, які дають деталізацію цього декрету, що призводить до значних незручностей при дотриманні його вимог. Тому запропоновано уточнити нормативний документ наступним [111]:

- механізм розрахунків за експортно-імпортними операціями (форми розрахунків, перелік рахунків розрахунків з іноземними контрагентами окремо по грошовим і негрошовим зобов'язанням, строки розрахунків, перелік формажорних обставин, підстави і порядок збільшення строку розрахунків між контрагентами);

- відповідальність за порушення законодавства у сфері розрахунків за експортно-імпортними операціям (види санкцій, підстави відповідальності, межі відповідальності, строки реалізації господарської відповідальності, обставини, що виключають відповідальність, порядок розгляду спорів).

Основою економічної безпеки країни є розвиток експортного потенціалу [52]. Для вітчизняної економіки це є особливо важливим, так як тільки через розвиток експорту може бути досягнуто позитивне сальдо торгового балансу без скорочення імпорту товарів і вирішення проблеми погашення зовнішньої заборгованості і укріплення курсу гривні. Як свідчить практика, не створений економічний механізм, що підвищує зацікавленість господарюючих суб'єктів у здійсненні експортних операцій. Правова база у цьому напрямку розробляється повільно. За загальноприйнятою міжнародною практикою реалізація товарів на експорт оподатковується за нульовою ставкою; крім того, підприємства мають право на відшкодування ПДВ з бюджету. Незважаючи на нульову ставку з ПДВ, організація податкового обліку у підприємств-експортерів здійснюється таким чином, що податкові накладні вони мають виписувати і зберігати як й інші підприємства. На нашу думку, Податковій адміністрації України варто було б відмінити таку норму для експортерів, що оподатковуються за нульовою ставкою.

На сьогодні наявність можливості відшкодування ПДВ в поєднанні зі звільненням від сплати ПДВ експортних операцій, робить цей податок особливо привабливим для сумнівних схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету. Це призводить до того, що суми ПДВ, які підлягають відшкодуванню з бюджету, в ряді випадків, перевищують суму податку до сплати з реалізованої продукції, і, відповідно, підлягають поверненню податку з бюджету. Тобто існують проблеми із втратою бюджетних коштів через недосконалий механізм визначення правомірності відшкодування.

Розглянемо досвід зарубіжних країн з цього питання. Сьогодні в країнах Європейського Союзу діють єдині принципи справляння податку. Однак існує декілька механізмів сплати ПДВ [58, 113]:

- традиційний, який діє і в Україні, коли при нарахуванні та сплаті ПДВ виходять з різниці між нарахованим податковим зобов'язанням і отриманим податковим кредитом;
- так званий «зворотний механізм нарахування», який діє для вузького кола операцій. Його сутність: операції, які підпадають під його дію, обкладаються ПДВ, але продавець проводить тільки нарахування податку (наприклад, вартість поставки 2400 грн., у т.ч. ПДВ – 400 грн.), але не сплачує його до бюджету. При цьому покупець не перераховує суму ПДВ у складі ціни продавцеві (перераховує йому тільки 2000 грн.), а сплачує її безпосередньо до бюджету разом з податком на власну додану вартість. Тобто у масштабах держави є можливість вирішити проблему з відшкодуванням ПДВ, адже експортеру нічого відшкодувати не треба, він просто не сплачує до бюджету ПДВ продавця.

Тому вважаємо, що система відшкодування ПДВ при експорті має бути удосконалена шляхом використання в Україні подібного зворотного механізму нарахування ПДВ, який дозволить уникнути безпідставного механізму відшкодування ПДВ з бюджету при здійсненні експортних операцій.

Чи не найбільший суттєвий недолік системи оподаткування – значне податкове навантаження на імпортерів продукції. При митному оформленні імпортованих товарів підприємство стикається із застосуванням митними органами методів визначення митної вартості для оцінки ввезеного товару з використанням ними цінової інформації, яка часто обмежена і досить суб'єктивна, що призводить до значної різниці між розміром фактурної вартості товару і її митної вартості. Нарахування ПДВ здійснюється за формулою [93]:

$$C_{\text{ПДВ}} = (V + C_M + C_A) \times \Pi / 100 \quad (1.1)$$

де: $C_{\text{ПДВ}}$ – сума ПДВ; C_A – сума акцизного збору; V – митна вартість; C_M – сума мита; Π – ставка ПДВ (20%).

Нарахування ПДВ здійснюється на митну вартість товару з урахуванням мита, а також акцизу, якщо це є підакцизний товар. Тобто маємо ситуацію, коли податок нараховується на інші податки, що призводить до значного

податкового навантаження. Податкові виплати при імпорті, як свідчить практика, можуть перевищувати митну вартість (а тим більше фактурну вартість) товару в кілька разів. Значний розмір податків призводить до ухилення від сплати митних платежів або до незаконного ввозу товарів на митну територію повз недеklarування або з недостовірним декларування товарів. Вважаємо, що для зменшення обсягів незаконного ввезення імпортованих товарів необхідно скоротити податкове навантаження на імпортерів [93].

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств України в сучасних економічних умовах диференційована, здійснюється в різних регіонах, країнах, сегментується за ринками, продукцією тощо. У зв'язку з цим, особливої актуальності набуває необхідність подання повної, достовірної, правдивої інформації про діяльність окремих сегментів.

Бухгалтерська звітність повинна надавати користувачам не тільки узагальнену інформацію, але і більш деталізовану – на основі диференціації видів продукції, що виробляється і реалізується, видів контрактів, напрямків реалізації (країн), списку іноземних контрагентів.

Однак, у науковій літературі, як вітчизняній, так і зарубіжній, відсутні акценти на сегментний облік у розрізі зовнішньоекономічних операцій. Тобто в діючій методиці обліку відображаються операції процесу продажу експортної продукції, а витрати по конкретній операції не враховуються - це є прямим порушенням принципу бухгалтерського обліку щодо повного розкриття інформації і повноти відображення господарської операції.

Методологічні основи формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів і порядок її розкриття закладені в П(С)БО 29. Варто відзначити, що даний П(С)БО недостатньо деталізований. Він містить ряд основних принципів і підходів до складання, подання звітності відповідно до господарських і географічних сегментів, однак відсутні конкретні методичні вказівки, рекомендації щодо порядку ведення обліку, зокрема, при зовнішньоекономічних операціях.

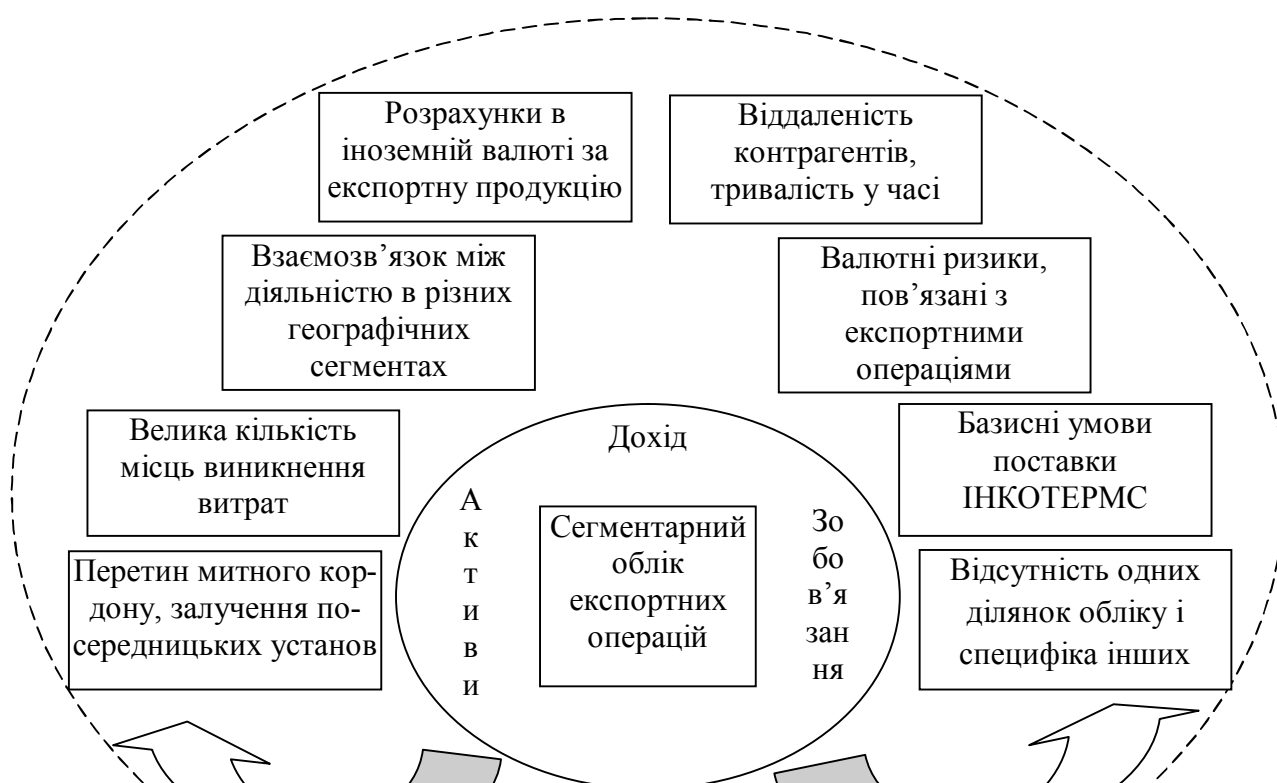
На базі інформації сегментарного обліку будується система управлінського обліку підприємства. Як вказує Карп'як Я.С. «дані

сегментарного обліку задовольняють інформаційні вимоги внутрішньофірмового управління і дозволяють контролювати витрати і результати на різних рівнях управління, складати сегментарну звітність» [51].

Аналізуючи сегментарну звітність, можна зробити висновок про ефективність того чи іншого виду експортних операцій. Сегментарний облік щодо експортної діяльності можна визначити як процес збору, відображення і узагальнення інформації про експорт в розрізі видів продукції і напрямів її реалізації (країн), контрагентів та контрактів. Сегментарний облік є складовою частиною фінансового і управлінського обліку в тій його частині, яка стосується збору і аналізу інформації про доходи і витрати підприємства при здійсненні експортних операцій. Крім того, вважаємо, що сегментарний облік може відігравати важливу роль для підвищення ефективності систем внутрішнього та зовнішнього аудиту на підприємстві.

В процесі комплексного дослідження сегментарного обліку розглянуто вплив загальних та специфічних факторів, що дозволяє визначити результативність діяльності підприємств в поточному та стратегічному плані за різними напрямками експортної реалізації (рис. 1.5).

Згідно з П(С)БО 29 розрізняють господарські і географічні сегменти. У якості господарських сегментів визнаються ті, які ідентифіковані по видам продукції. Серед географічних сегментів виділяють внутрішніх і зовнішніх покупців.



Існує певна диференціація географічних сегментів. Так, відповідно до п. 7 П(С)БО 29 залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

- географічний виробничий сегмент, який виділяється за місцем розташування виробництва товарів;

- географічний збутовий сегмент, який виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців товарів підприємства.

Основою для виділення географічного сегмента при здійсненні зовнішньоекономічних операцій може бути діяльність, яка ведеться в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу товарів зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід визначеного сегмента підприємства від реалізації товарів зовнішнім і внутрішнім покупцям становить не менше ніж 10 відсотків сукупного доходу від продажу зовнішнім і внутрішнім покупцям;

- фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10 відсотків сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду;
- балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10 відсотків сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду.

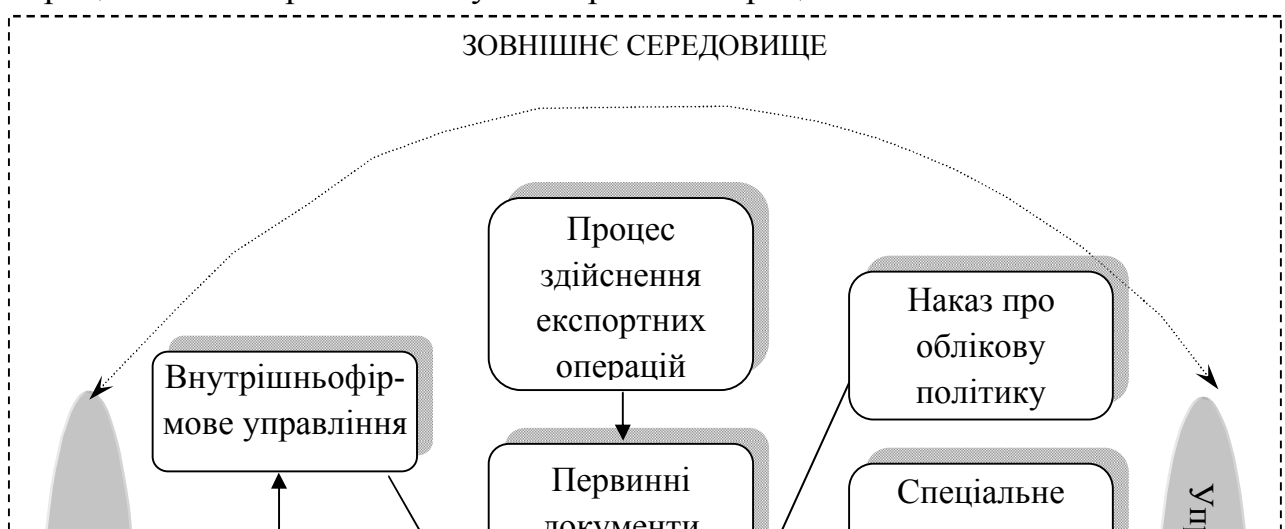
Перелік сегментів, інформація по яким відображається у формі № 6 Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами», встановлюється підприємством самостійно виходячи із його організаційної або управлінської структури.

Згідно з п. 13 П(С)БО 29 дохід від операцій із зовнішніми покупцями всіх визначених звітних сегментів, інформація про які наводиться в Додатку до річної фінансової звітності, має становити не менше ніж 75 % загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Якщо сукупний дохід визнаних звітних сегментів менше такого рівня, то здійснюється виділення додаткових сегментів з метою досягнення зазначеного рівня доходу. Таким чином, П(С)БО 29 є важливим аргументом для підвищення аналітичності інформації як для внутрішніх, так і для зовнішніх інвесторів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Вважаємо за доцільне сегментарний облік розглядати в системі (рис 1.6), що враховує наступні методичні аспекти:

- перший рівень є входом до моделі, на якому реалізуються у вигляді первинних документів відображення експортних операцій по кожній країні, контрагенту, контракту та виду продукції;

- другий рівень дозволяє систематизувати та узагальнити облікову фактографічну інформацію щодо експортних операцій. Він відображає саме процес сегментарного обліку експортних операцій.



Сегментарний облік експортних операцій розглядається як складова загальної системи управлінського і фінансового обліку. Він інформаційно пов'язаний з іншими ділянками обліку і насамперед з обліком активів, зобов'язань, доходів, витрат та розрахункових операцій, а також загальних і специфічних факторів, які наведені вище. В сегментарному обліку точністю нехтують заради оперативності інформації. Основною ланкою цього рівня є обробка інформації відповідно до завдань обліку та побудова оптимальної збутової політики;

- третій рівень - вихідна інформація представлена у формах звітності, що дозволяє здійснити загальну оцінку експортної операції, визначити її місце та роль у фінансово-господарській діяльності підприємства і використати її як інформаційну базу для проведення аудиту та для прийняття управлінських рішень.

Сегментарний облік повинен враховувати зміни у внутрішньому середовищі підприємства, яке знаходиться під постійним впливом зовнішнього середовища.

Експортно-імпорті операції відображаються в системі фінансової

звітності через доходи і витрати підприємств, які беруть участь у цих операціях. До доходів відносяться: експортна виручка, доходи від продажу іноземної валюти, позитивні курсові різниці (операційні, неопераційні) тощо.

До витрат відносяться: собівартість проданих на експорт товарів; витрати, пов'язані з експортом та імпортом; витрати від продажу іноземної валюти; негативні курсові різниці (операційні, неопераційні) тощо. Експортно-імпорتنі операції відображаються в бухгалтерському балансі (форма № 1), у Звіті про фінансові результати (форма № 2), у Звіті про рух грошових коштів (форма № 3) та у Додатку до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (форма № 6), що наведена у додатку Б (рис. Б.1).

Проведена оцінка законодавчо-нормативної бази з обліку експортно-імпорتنих операцій дозволила зробити висновок, що вона не регулює всі можливі операції, які виникають при здійсненні експортно-імпорتنих операцій. Разом з тим, від якості законодавчо-нормативних актів значною мірою залежить стан бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій. Тому було обґрунтовано підходи з удосконалення діючого нормативно-методичного забезпечення обліку експортно-імпорتنих операцій.

1.3. Економіко-правові засади побудови договірних відносин при здійсненні експортно-імпорتنих операцій

Якщо подивитися на структуру експорту та імпорту України, то ми побачимо, що відбувається експорт продукції низьких переділів, додана вартість у якій мала – сільгосптовари, продукція чорної металургії та хімічної промисловості. При цьому нашої країни взагалі немає в рейтингу ОЕСР за питомою вагою високотехнологічної галузі в ВВП. Як і немає нашої країни в рейтингу Всесвітнього банку за часткою високотехнологічної продукції в експорті. А особливо проблемним те, що в машинобудівній галузі, яка є основною в економіках країн-лідерів у сфері високих технологій, у нас розвиток практично припинився. У структурі українського машинобудування переважають металомісткі підгалузі, а розвиток наукомістких підгалузей слабкий.

Продукція характеризується високим рівнем матеріало- та енергоємності. Внаслідок чого – висока собівартість продукції. Мінімумально присутня в структурі економічного виробництва низка високотехнологічних підгалузей, що визначають експортні позиції машинобудування в розвинених країнах, такі як ІТ-індустрія, виробництво складної медичної техніки тощо.

У I півріччі 2019 року загальні обсяги зовнішньої торгівлі товарами зростали, при цьому у II кварталі відбулося сповільнення темпів зростання експорту з одночасним прискоренням росту темпів імпорту.

За даними статистики, у січні–червні ц. р. загальна вартість українського товарного експорту склала 24,5 млрд. доларів США (21,7 млрд. євро), що на 5,2% більше порівняно з I півріччям 2018 року.

Обсяги імпорту товарів в Україну також зросли на 8,5% та склали 28,2 млрд. доларів США (25,0 млрд. євро).

За результатами першої половини року негативне сальдо зовнішньої торгівлі товарами поглибилося та становило «мінус» 3,7 млрд. доларів США проти 2,7 млрд. доларів роком раніше. Європейський Союз у I півріччі поточного року також наростив обсяги міжнародної торгівлі товарами^[1] – експорт зріс на 4,2%, імпорт – на 4,9%. Одночасно поглибилося негативне сальдо, яке склало – «мінус» 9, млрд. євро (у I півріччі 2018 р. – «мінус» 2,2 млрд. євро).

Майже 70% загального експорту товарів за межі Євросоюзу здійснювали 5 країн: Німеччина (27,2%), Великобританія (11,0%), Франція (10,5%), Італія (10,2%) та Нідерланди (8,1%).

Найбільшими імпортерами товарів до ЄС, частка яких становить майже половину від загальних обсягів імпорту, припадає на Німеччину (18,2%), Нідерланди (15,0%) та Великобританію (14,1%).

Суттєвих змін у структурі українського експорту з початку 2019 року не сталося. Як і раніше, три чверті вітчизняного експорту – це експорт сировини та продукції з низьким ступенем обробки. Зокрема, майже половина нашого експорту у січні–червні цього року припала на: чорні метали – 19,6%, зернові культури – 18,7% та олії рослинні – 9,7%.

Питома вага товарів з високою часткою доданої вартості в українському експорті залишається низькою. У I півріччі частка групи «Машини, обладнання та механізми» вартісній структурі експорту становила 8,9% проти 10,2% у I пів. 2018 року. Позитивним моментом з початку року стало збільшення на 40,8% обсягів експорту по групі 17 УКТЗЕД «Засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби», частка якої в структурі досягла 1,7%.

Основними позиціями імпорту в Україну залишаються паливні ресурси (21,9%), машини та обладнання (20,1%), а також продукти хімічної промисловості (13,8%).

Відносини між учасниками експортно-імпортних операцій визначається положеннями цивільного і господарського права і звичаями міжнародного права, що закріплені у договорах з експорту та імпорту. Тобто, для організації обліку експортно-імпортних операцій необхідно спиратися на норми, що зафіксовані у зовнішньоекономічному договорі.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», ст. 1 визначає: «Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів ЗЕД та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності» [94].

Основні ознаки зовнішньоекономічного договору:

- контрагенти знаходяться в різних країнах;
- товар перетинає кордон, якщо це матеріальний об'єкт;
- розрахунки в іноземній валюті;
- комерційний характер.

Процес розробки договору, де одна із сторін є нерезидентом, має суттєве значення, тому що у випадку включення до договору «слабких» положень, ділові відносини можуть зайти у глухий кут - постачання товару неналежної якості, несвоєчасна чи неповна оплата за поставлені товари та інше. Головним є вибір найліпшого варіанта заходів щодо здійснення ЗЕД при можливості альтернативної участі різних контрагентів та укладання різних видів

зовнішньоекономічних договорів. Так, наприклад, у разі неможливості укладання зовнішньоекономічного договору з купівлі-продажу товарів через приріст товару на складі у кінці кварталу і подальшої необхідності сплатити значну суму податку на прибуток і податку на додану вартість можна, як варіант, укласти договір комісії. Тобто, альтернативність у виборі виду зовнішньоекономічного договору може сприяти зменшенню податкового навантаження, а отже, робить ЗЕД більш привабливою для суб'єктів господарювання. Будь який зовнішньоекономічний договір і взяте на себе зобов'язання має відповідати формі, мати логічний і природний вигляд з огляду на можливість його реального виконання у майбутньому. Невиконання цього викликає обґрунтовані підозри контролюючих органів, митниці та банківської системи. Це може призвести до посилення валютного та податкового контролю з боку державних органів. З точки зору бухгалтера правильно оформлений договір – це підґрунтя правильного відображення зовнішньоекономічних операцій в бухгалтерському і податковому обліку. При підписанні договорів існують комерційні ризики. Комерційні ризики у сфері ЗЕД обумовлені можливою реакцією нерезидента на зміну форми здійснення зовнішньоекономічної операцій, на посилення засобів нетарифного регулювання з боку державних органів або інших суттєвих умов зовнішньоекономічного співробітництва. У разі, якщо умови для партнера погіршуються, ймовірним результатом може стати втрата господарських зв'язків (з одночасним виникненням ризиків, характерних для взаємодії з новими комерційними партнерами) або прямі втрати виручки у результаті зміни цінових параметрів угоди. Для експортерів завжди існує ризик неоплати або несвоєчасної оплати зі сторони іноземного контрагента, а для імпортерів – ризик непоставки чи несвоєчасної поставки продукції. Від цих ризиків вони можуть застрахувати себе у зовнішньоекономічному договорі при виборі оптимальної форми розрахунків і грамотним формулюванням їх у договорі. Під час підписання зовнішньоекономічного договору необхідно враховувати, що валютний ризик для підприємства породжується наявністю небезпеки зазнати в майбутньому збитків за вже укладеним договором, який

деномінований в іноземній валюті, внаслідок несприятливої зміни курсів. Вважаємо за доцільне при укладанні нових договорів фактурувати нові договори з експорту в сильній, а з імпорту – у слабкій іноземній валюті.

На сьогодні юридичному аспекту зовнішньоекономічних договорів не приділяється належної уваги як у нормативних документах з бухгалтерського обліку, так і у науковій літературі з цього питання. Це, в свою чергу, призводить до того, що бухгалтери можуть порушувати порядок валютних розрахунків, методологію обліку й оподаткування. Звідси, можна зробити висновок про те, що розробка методики обліку по різних видах зовнішньоекономічних договорів повинна базуватися на досвіді обліку експортно-імпортних операцій у поєднанні з аналізом юридичних норм, що регулюють відносини між суб'єктами.

Як свідчить проведене дослідження, укладання зовнішньоекономічного договору не відображається ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку, хоча цей факт викликає зобов'язання сторін і відповідні наслідки, тобто не прийнято відображати в обліку момент набуття договором юридичної сили, але виходячи зі змісту такої події, цей факт господарського життя повинен, на наш погляд, знайти своє відображення в обліку. Пропонуємо обліковувати експортні та імпортні договори з моменту набуття договором юридичної сили на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» з відкриттям субрахунків 031 «Контрактні зобов'язання по експортному договору» та 032 «Контрактні зобов'язання по імпортному договору» до тих пір, поки не буде здійснена заключна операція по конкретному договору.

Для своєчасного відображення в обліку зовнішньоекономічних договорів у додатку В (табл. В.1) запропоновано форму реєстру зовнішньоекономічних договорів з вказанням іноземного контрагенту, дати підписання договору, предмету, умов розрахунків, загальної суми договору та терміну дії договору.

З метою достовірного відображення зовнішньоекономічних договорів на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» у додатку В (табл. В.2) запропоновано графік відображення зовнішньоекономічних договорів у бухгалтерському обліку на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні

зобов'язання», що дозволить контролювати процес від підписання договору до місяця здійснення заключної операції.

Також у додатку В наведено відомість обліку зовнішньоекономічних договорів, що дозволить накопичувати інформацію в цьому реєстрі синтетичного обліку з метою достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Зовнішньоекономічний договір може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України.

Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічного договору визначаються матеріальним та процесуальним правом місця його укладання, якщо сторони не погодили інше, і відображаються в умовах договору.

Суб'єкти ЗЕД мають право укласти будь-які види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), крім тих, які прямо та у виключній формі не заборонені законодавством України (ст. 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність») [94].

У результаті проведеного дослідження зовнішньоекономічного договору зроблено висновок про те, що зовнішньоекономічний договір за законом укладається на кожний вид відносин окремо. Зовнішньоекономічні договори можна поділити, на нашу думку, на основні і другорядні. Вважаємо за доцільне внести зміни до законодавства щодо можливості укласти змішаний зовнішньоекономічний договір (наприклад, зовнішньоекономічний договір поставки і зберігання). Це договір, який одночасно містить у собі ознаки двох чи декількох окремих видів договору. Це може стимулювати появу нових та розвиток вже існуючих видів ЗЕД. Розроблено схему відображення в обліку зовнішньоекономічного договору, яка включає організаційний, технічний і методичний рівні (рис. 1.7).

Підписуючи зовнішньоекономічний договір, сторони мають звернути особливу увагу на його умови, адже саме вони регулюють їх права і обов'язки, і саме вони зможуть захистити їх права при виникненні спору. Основним

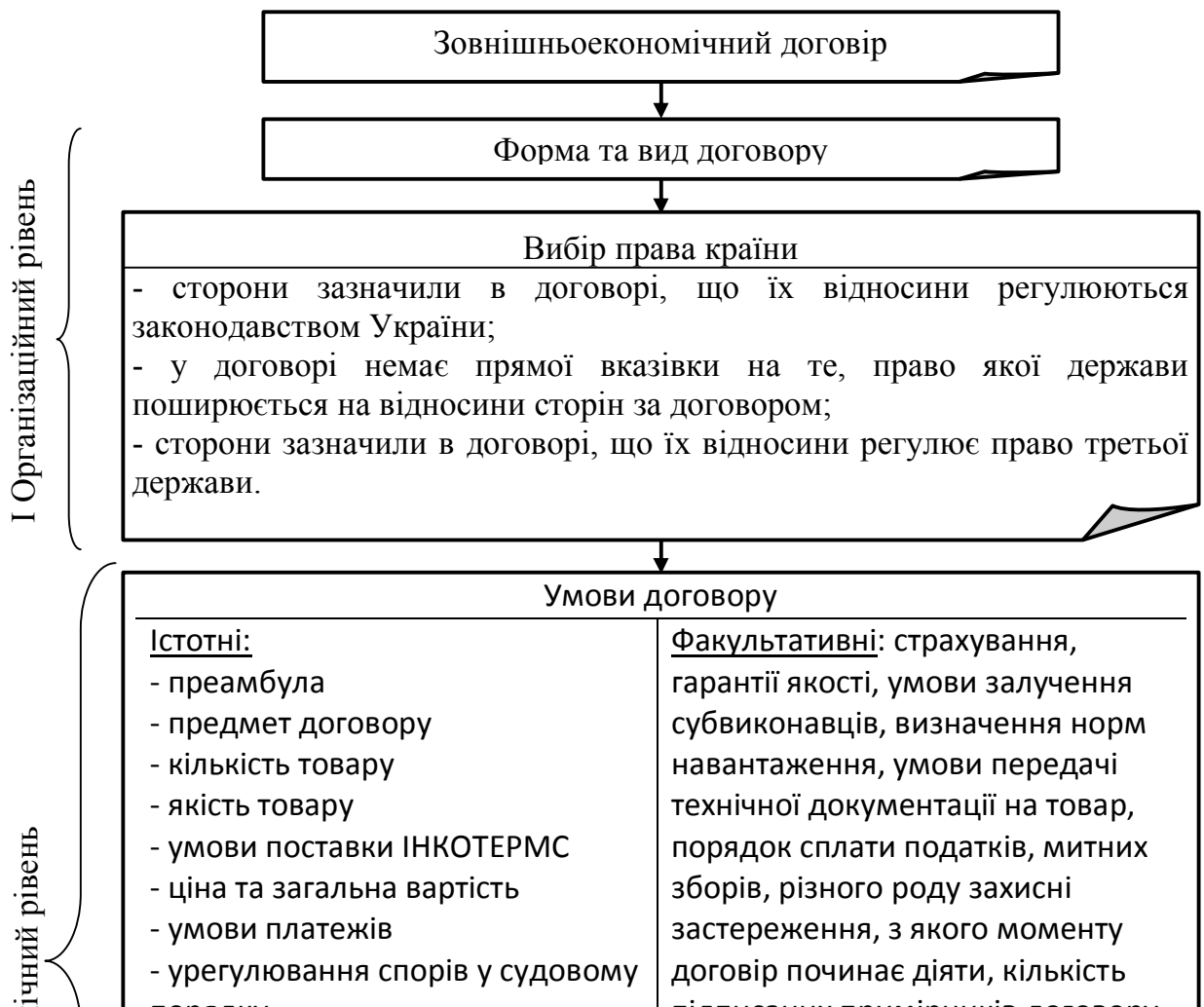
документом, що регулює умови зовнішньоекономічного договору є Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

Умови зовнішньоекономічного договору поділяються на дві групи: істотні та додаткові або факультативні. В теорії, згідно з Господарським Кодексом України [18], 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. Однак, на практиці, факультативні умови прирівнюються до істотних у зовнішньоекономічних договорах (рис. 1.5).

Вважаємо, що при підписання такого договору обов'язково мають бути відображені наступні моменти:

- від імені кого підписаний договір і відповідно хто отримує права і зобов'язання за цим контрактом
- хто є власником продукції, товарів по підписаному договору.

Ці факти впливають на організацію обліку по зовнішньоекономічному договору і на розподіл обов'язків по розмитненню товарів, страхуванню, транспортуванню тощо.



Значний вплив на ціну товару здійснюють базисні умови поставки товарів ІНКОТЕРМС у редакції 2000 року [45], які є чинними на сьогоднішній день і визначають 13 базисних умов поставки товарів.

Базисні умови поставки товару визначають обов'язки продавців і покупців у частині транспортування, навантаження, розвантаження і страхування товару. У зв'язку з цим у договорах фіксується:

- момент переходу права володіння, користування і розпорядження від продавця до покупця, а також ризик випадкової загибелі;
- склад витрат по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню і страхуванню до або з моменту, встановленого у договорі, що включаються у договірну вартість товару.

В залежності від умов поставки ІНКОТЕРМС, їх можна класифікувати наступним чином:

Група E (EXW) – передбачає мінімальний ризик для продавця. Продавець передає товар на заводі або на складі і не несе відповідальності за відвантаження.

Група F (FCA, FAS, FOB) – обов'язки продавця за цих умов включають поставку товару перевізнику, вказаному покупцем.

Умови F	F	F - C	F - C	F	F - C	C	C	C	C	C
Умови C	F	F	F	F - C	F	C	C	C	C	F - C
Умови D	F	F	F	F	F	F	F - C	F - C	F - C	F

F – Продавець, C – Покупець

Джерело: складено автором за матеріалами [45].

Проаналізувавши умови поставок ІНКОТЕРМС вважаємо, що підприємствам доцільно уникати таких умов поставок, коли ризик випадкового загибелі або псування товарів переходить до покупця раніше, ніж право власності, адже при таких умовах, якщо таке трапиться з товаром, покупець все рівно повинен буде сплатити гроші іноземному постачальнику.

Бухгалтер має приділяти значну увагу вивченню умов зовнішньоекономічного договору для того, щоб випадково не завищити собівартість імпортової продукції, як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Адже, якщо згідно з умовами ІНКОТЕРМС транспортування продукції повинен сплатити експортер, а реально за це транспортування сплатив імпортер і включив ці витрати у вартість продукції, то це призведе до проблем з податковими органами.

На рисунку 1.8 наочно узагальнено помилки застосування ІНКОТЕРМС.

Incoterms — стандарт міжнародної торгівлі

Incoterms — правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями і комерсантами по всьому світу, які визначають умови доставки та поділ витрат і ризиків між сторонами при міжнародній торгівлі



В Україні юридичну силу мають тільки посилення на положення Incoterms в контракті, сам перелік правил є рекомендаційним

Incoterms 2010 визначають 11 термінів:

7 для будь-якого виду транспорту:**

EXW (Франко завод)
FCA (Франко перевізник)
CPT (Перевезення оплачено до)
CIP (Перевезення і страхування оплачено до)
DAT (Постачання на термінал)
DAP (Постачка в місці призначення)
DDP (Постачання з оплатою мита)

4 для водного транспорту:**

FAŠ (Вільно вздовж борту судна)
FOB (Вільно на борту)
CFR (Вартість і фракт)
CIF (Вартість, страхування і фракт)

Топ-6 помилок застосування Incoterms

Використання неіснуючих термінів

У разі об'єднання або виокремлення із вже існуючих, які в результаті не мають юридичної сили

Використання для перевезень всередині країни не належних правил

Недоречні правила для обраного виду транспорту

«Частковий» Incoterms
Термін у договорі повинен супроводжуватися усіма умовами (повна адреса доставки та ін.)

Не зазначення змінених пунктів
Несумісні з Incoterms пункти можуть вклучатися, але в контракті необхідно зазначити зміну цих умов

Відсутність версії
Необхідно вказати,

Рис. 1.8. Найбільш поширені помилки застосування ІНКОТЕРМС

Джерело: інтернет-ресурси

Право держави, що регулює відносини сторін за договором, тісно пов'язане із строком позовної давності. В учасників договору часто виникає питання, яке право обирати для визначення строку позовної давності у тому чи іншому випадку.

У порівнянні з національним законодавством, де Цивільний Кодекс України (ЦКУ) [119] чітко визначає строк позовної давності у три роки (ст. 257 ЦКУ), виникають значні труднощі з визначенням строків позовної давності, коли мова іде про міжнародні договори, де учасниками є сторони з різних країн. Перш за все, у зв'язку з обмеженою кількістю джерел інформації та їх розрізненістю, важко встановити, який термін позовної давності встановлений у тій чи іншій країні.

У результаті проведеного дослідження нормативних актів різних країн світу, що регулюють строки позовної давності, у законодавстві різних країн не співпадають ні терміни строків позовної давності, ні шляхи їх визначення. Наприклад, у Англії встановлений загальний строк позовної давності у шість

років, у Японії – п'ять років (по торговельним угодам), у Китаї – чотири роки (по зовнішньоекономічним операціям), у Франції, Швейцарії та Італії – десять років (додаток В).

Строки позовної давності бувають загальні та спеціальні. Останні, як правило, стосуються певних видів відносин, для яких за ряду причин, строк позовної давності збільшений. У законодавстві деяких країн передбачена більш дрібна градація спеціальних строків позовної давності. Наприклад, у ЦК Італії передбачені спеціальні строки позовної давності 5 років, 3 роки, 2 роки, півтора роки, рік і навіть шість місяців. Що стосується законодавства України, то кредиторську заборгованість, по якій минув строк позовної давності, прийнято відносити до безнадійної. Позовну давність, установлену законом, може бути збільшено і не може бути скорочено за домовленістю сторін. Договір про збільшення строку позовної давності укладається в письмовій формі (ст. 259 ЦКУ). Отже, при обранні права України строк позовної давності буде становити у загальному випадку три роки.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності експортно-імпортних операцій підприємств

Стратегія розвитку зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) підприємства, насамперед, залежить від структури системи управління, визначених пріоритетних цілей адміністрації, рівня професіоналізму працівників, облікової інформації. Правильно визначені стратегічні орієнтири дозволяють передбачати і враховувати можливі ризики від провадження зовнішньоекономічних операцій. Тому оцінювання стану й окреслення можливих перспектив покращення організації обліку ЗЕД.

Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу: організаційні, методичні, технічні. Оскільки регламентованим, згідно із законодавством, є фінансовий облік, тому обґрунтуємо саме його особливості організації в контексті формування елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями з товарами.

Загальні питання облікової політики висвітлювались в працях багатьох дослідників. Але на сучасному етапі немає єдності в поглядах щодо трактування поняття «облікова політика», а також у її змісті. Облікова політика використовуються не лише для складання та подання фінансової звітності, а й впливає на систему управління підприємством, а саме на процес планування діяльності підприємства, на результати аналітичних досліджень, контролю за діяльністю підприємства. На організацію бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій суттєво впливає галузева приналежність форм і видів експортно-імпортової діяльності, яка визначається особливостями діяльності підприємств. Система організації обліку експортно-імпортних операцій охоплює такі елементи, які передбачають їх комплексну взаємодію, а саме: обліковий процес та його забезпечення, облікова політика, види облікової

інформації, техніка обліку та формування єдиної бази даних. Простежений взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку і облікової політики щодо експортно-імпортних операцій через первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і узагальнення (рис. 2.1).

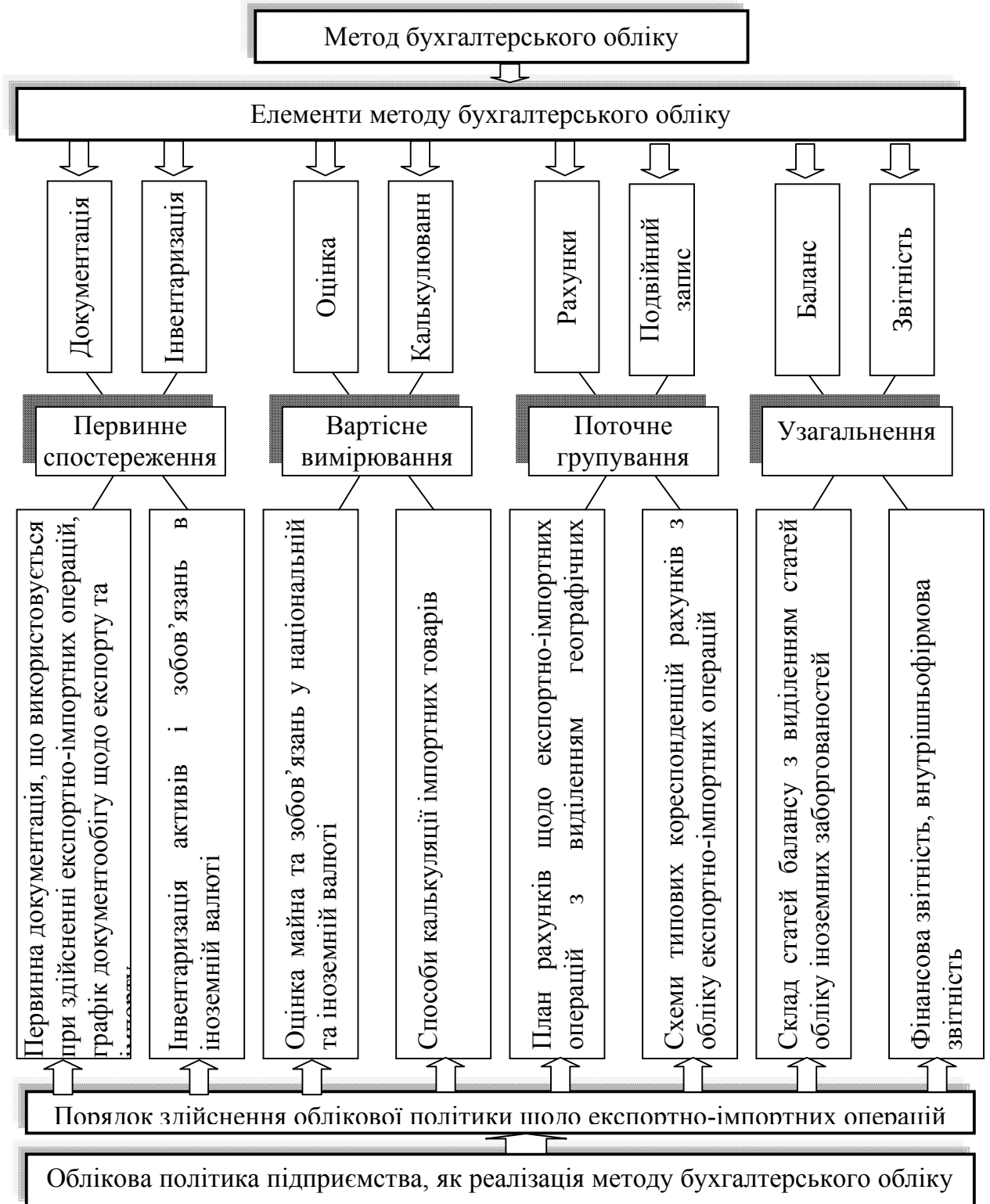


Рис. 2.2. Взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку і облікової політики експортно-імпортних операцій [17]

Облікова політика експортно-імпортних операцій передбачає методичне та організаційно-технічне забезпечення. На рис. 2.2. зображена загальна схема обліку експортно-імпортних операцій

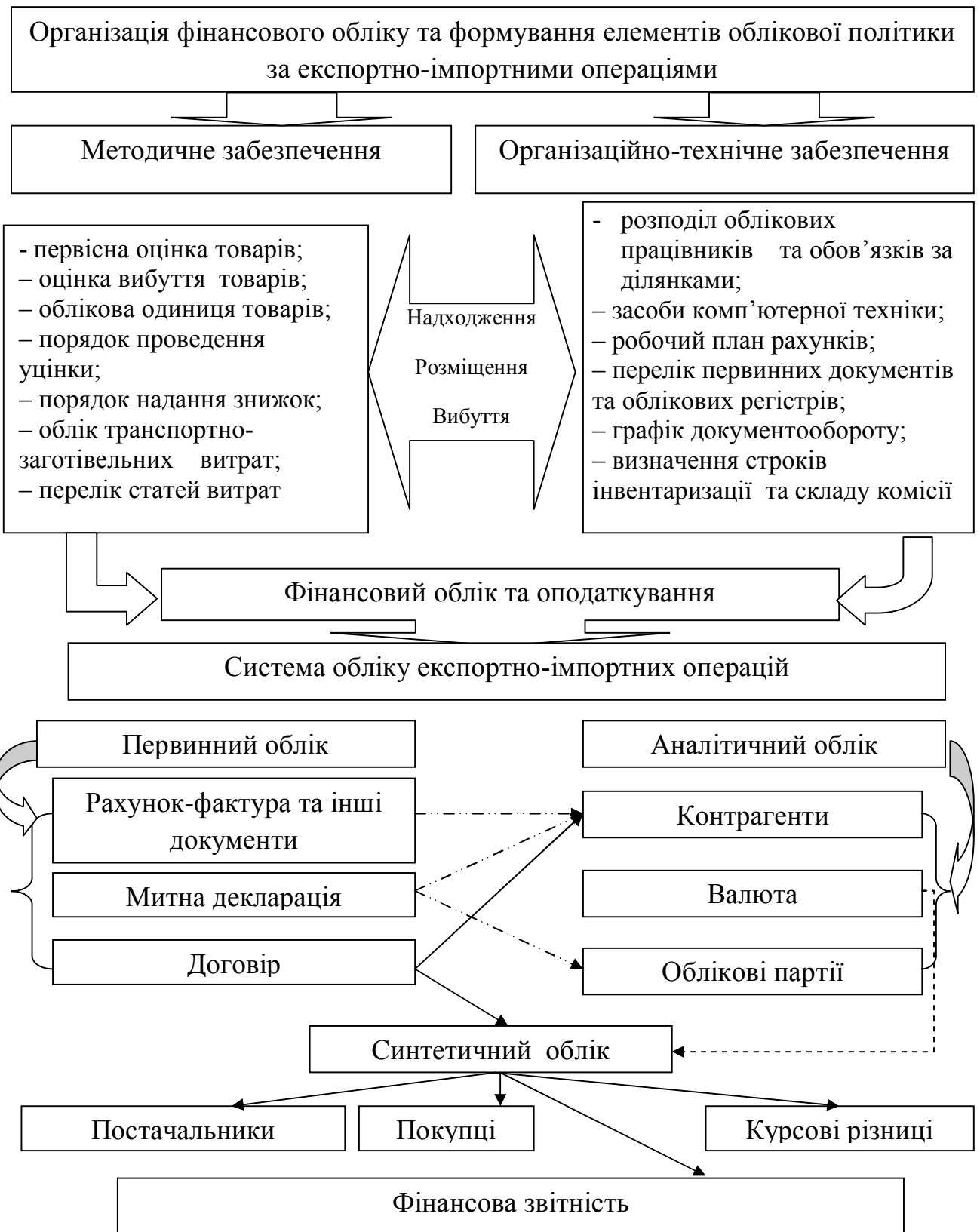


Рис. 2.2. Організація фінансового обліку експортно-імпортних операцій

Методичну складову облікової політики доречно характеризувати за допомогою опису: 1) основних положень облікової політики – доцільний для користувача, не знайомого з вітчизняними правилами ведення бухгалтерського обліку (наприклад, підприємства з іноземними інвестиціями); 2) відхилень від загальних правил, спричинених веденням обліку з урахуванням специфіки організації торговельної діяльності. На формування методичної складової облікової політики впливають групи чинників, представлених на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Основні складові облікової політики

Джерело: сформовано за результатами теоретичних досліджень

Саме під їхнім впливом відбувається організація та методичне забезпечення ОЗЕД. Важливим в організації ОЗЕД є технічний аспект, за допомогою якого забезпечується реалізація методичної частини та комплексу процедур, що входять до нього. Зокрема, під час дослідження встановлено, що у ТОВ «Пфаннер Бар» організація обліку експортних та імпорتنих операцій привела до розроблення робочого плану рахунків із деталізацією за субрахунками різного порядку.

Методи обліку обґрунтовують організацію обліку та звітності експортно-імпорتنих операцій.

Пропонується структура етапів організації обліку експортно-імпорتنих операцій (рис. 2.4). Розглянемо більш детально складові схеми організації обліку експортно-імпорتنих операцій.

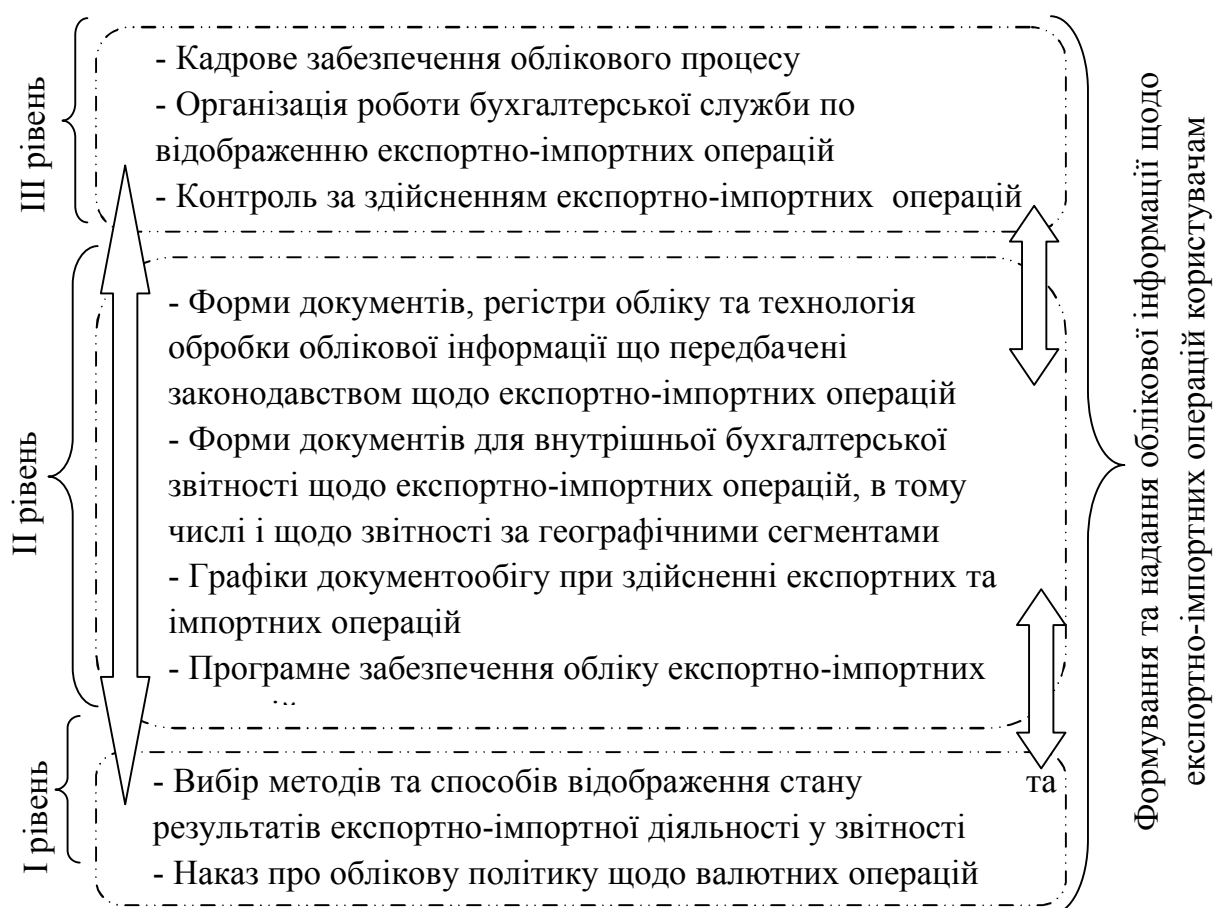


Рис. 2.4. Етапи організації бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій

Джерело: систематизовано за результатами теоретичних досліджень

Щодо експортно-імпортних операцій вважаємо, що облікова політика в широкому значенні слова – це методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей управлінського і податкового планування в сфері експортно-імпортних операцій з метою реальної оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат для складання звітності підприємства.

Під обліковою політикою в сфері експортно-імпортних операцій в вузькому значенні слова розуміється сукупність способів ведення обліку: первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарського життя. На підприємстві облікова політика (у вузькому розумінні) оформлюється у вигляді Наказу про облікову політику. Облікова політика в вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні. З'ясуємо, наскільки приділялася увага питанням облікової політики в літературних джерелах. Для кращого висвітлення питань щодо облікової політики, які розглядалися в підручниках та періодичній літературі різними авторами було оформлено таблиці (додаток 3). Запропоновано порядок формування раціональної облікової політики щодо експортно-імпортних операцій.

При аналізі літературних джерел було виявлено, що найбільша кількість авторів приділяли увагу таким питанням, як сутність облікової політики, порядок її формування та документальне оформлення. Питання формування та документального оформлення облікової політики найчастіше зустрічається в бухгалтерських періодичних виданнях, в яких наводяться консультації для бухгалтерів стосовно Наказу про облікову політику. Більшість авторів просто пропонують зразок Наказу про облікову політику, а деякі надають ще й практичні рекомендації щодо його змісту.

Досить поширеними в літературі є питання зміни (коригування) облікової політики, її організаційно-технічна складова (а саме організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, форми ведення бухгалтерського обліку, документообіг на підприємстві) та системний аспект облікової політики. В літературі, присвяченій обліковій політиці, розглядається також питання політики податкових відносин, адже ці два види політики тісно

пов'язані між собою, так як взаємно впливають одна на одну, а також на бухгалтерську і податкову звітність.

Вважаємо, що облікова політика в сфері валютних розрахунків має велике значення, але на практиці часто їй не приділяється значної уваги. Накази про облікову політику є лише формальним переліком окремих фрагментів П(С)БО та інших інструктивних матеріалів. Керівники підприємства не розуміють, що складання правильного та розгорнутого наказу про облікову політику дасть змогу уникнути багатьох суперечок у майбутньому, як з органами влади, так із працівниками бухгалтерії, а також зменшить випадки неправильного ведення бухгалтерського обліку в сфері валютних операцій. Разом з тим, в науковій літературі відсутні розробки по формуванню облікової політики щодо валютних операцій. Необхідність управління цим видом діяльності вимагає виділення його в окремий сегмент бізнесу за допомогою формування особливої облікової інформації.

Важлива роль належить складу первинної документації, що використовується в обліку експортно-імпортних операцій (рис. 2.4). Вважаємо, що документи, пов'язані з формуванням інформації про експортно-імпортні операції повинні бути відокремлені від аналогічних документів, що відображають рух активів у національній валюті. При відображенні експортно-імпортних операцій спочатку заповнюються первинні документи, реєстри аналітичного обліку та синтетичного обліку, Головна книга, а потім інформація відображається у звітності підприємства.

Одним із етапів організації обліку є правильна організація документообігу, яка полягає у формуванні переліку первинних документів, що підлягають обов'язковому оформленню на відповідних стадіях товарообороту або у зв'язку із здійсненням чи оплатою запланованих витрат.

Документообіг містить такі основні стадії: створення або одержання документів від інших підприємств; перевірка і обробка документів; передача документів в архів.

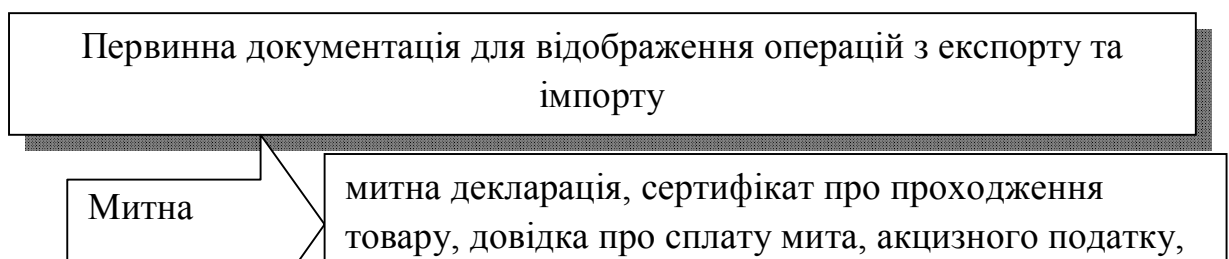


Рис. 2.5. Характеристика первинних документів, що використовуються при відображенні експортно-імпортних операцій

Джерело: систематизовано за даними ТОВ «Пфаннер Бар»

У спеціалізованих джерелах, головним чином, пропонується перелік джерел інформації про експортно-імпортні операції без розкриття їх взаємозв'язків. Тому варто розробити графіки документообігу при здійсненні експортних та імпортних операцій, як додаток до наказу про облікову політику щодо обліку валютних операцій. Вважаємо, що використання на практиці запропонованих графіків дозволить здійснювати контроль за документальним забезпеченням експортно-імпортних операцій.

Склад первинної документації, що використовується в обліку експортно-імпортних операцій



Рис. 2.6. Склад первинної документації, що використовується для обліку експортно-імпортних операцій

Згідно з пп. 4 і 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [97] інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, слід систематизувати на рахунках, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Вважаємо, що існуючі форми журналів і відомостей є не зовсім придатними для обліку експортно-імпортних операцій оскільки вони не враховують монетарні і немонетарні статті балансу, а також операційні і неопераційні курсові різниці, які виникають в результаті змін валютних курсів.

При відображенні експортно-імпортних операцій бухгалтери не можуть використовувати у повній мірі існуючі регістри, що негативно впливає на ведення бухгалтерського обліку. Варто більш детально зупинитися на характеристиці облікових регістрів (відомостей).

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними покупцями, що відображаються на діючому рахунку 362. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру відвантаження товарів чи послуг та отримання оплати від нерезидентів. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним покупцем-нерезидентом і переноситься в графу сальдо на початок наступного місяця.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості за авансами, сплаченими нерезиденту, що відображаються на діючому рахунку 371. У відомості для розрахунку за кожним дебітором відводиться відповідний рядок. Сальдо визначається за кожним дебітором і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.3 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними постачальниками по діючому рахунку 632 за одержані по імпорту товарно-матеріальні цінності, отримані послуги. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру виконання зобов'язання за матеріальні цінності та послуги і проведення розрахунків з нерезидентами на підставі первинних облікових документів (вантажно-митних декларацій, актів виконаних робіт тощо). Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним іноземним постачальником і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку розрахунків отриманих авансів від іноземного покупця по діючому рахунку 681. Зауважимо, що пропоновані форми облікових реєстрів мають лише рекомендаційний характер. І все ж, на нашу думку, ці документи будуть корисні бухгалтерам. По-перше, хтось дійсно скористається саме цими формами для відображення бухгалтерських записів по експортно-імпортним операціям, а хтось вдосконалив ті, які застосовує зараз. По-друге, запропоновані реєстри обліку у деяких ситуаціях допоможуть бухгалтеру правильно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку ту чи іншу господарську подію і сформувати правильно фінансову звітність.

Виконавці	Створення та оформлення документів	Перевірка документів	Обробка документів	Передача документів до архіву
	Юридичний відділ	Фінансовий відділ бухгалтерії	Фінансовий відділ бухгалтерії	Заступник головного бухгалтера
	Договірний відділ	Матеріальний відділ бухгалтерії	Матеріальний відділ бухгалтерії	Комерційний директор
Період	До двох днів з моменту отримання замовлення	У момент оформлення документів	До трьох днів з моменту надходження документів	До 2-х тижнів після подання річного фінансового звіту

Рис. 2.7. Організація документообороту в ОЗЕД [28]

Джерело: систематизовано за даними

Важлива роль в організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій належить інвентаризації. Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, кожне підприємство повинно здійснювати інвентаризацію активів і зобов'язань; однак це положення, на жаль, не розглядає в якості об'єктів інвентаризації активи і зобов'язання, вартість яких виражена в іноземній валюті. Разом з тим, у підприємств, які здійснюють експортно-імпортні операції виникає постійна потреба у таких процедурах. На основі вивчення досвіду підприємств, що здійснюють такі

операції, було розроблено схему інвентаризації, де в якості об'єктів інвентаризації виступають: іноземна валюта, експортні товари, імпорتنі товари, розрахунки з іноземними покупцями, розрахунки з іноземними постачальниками (рис. 2.8) [28, 110].

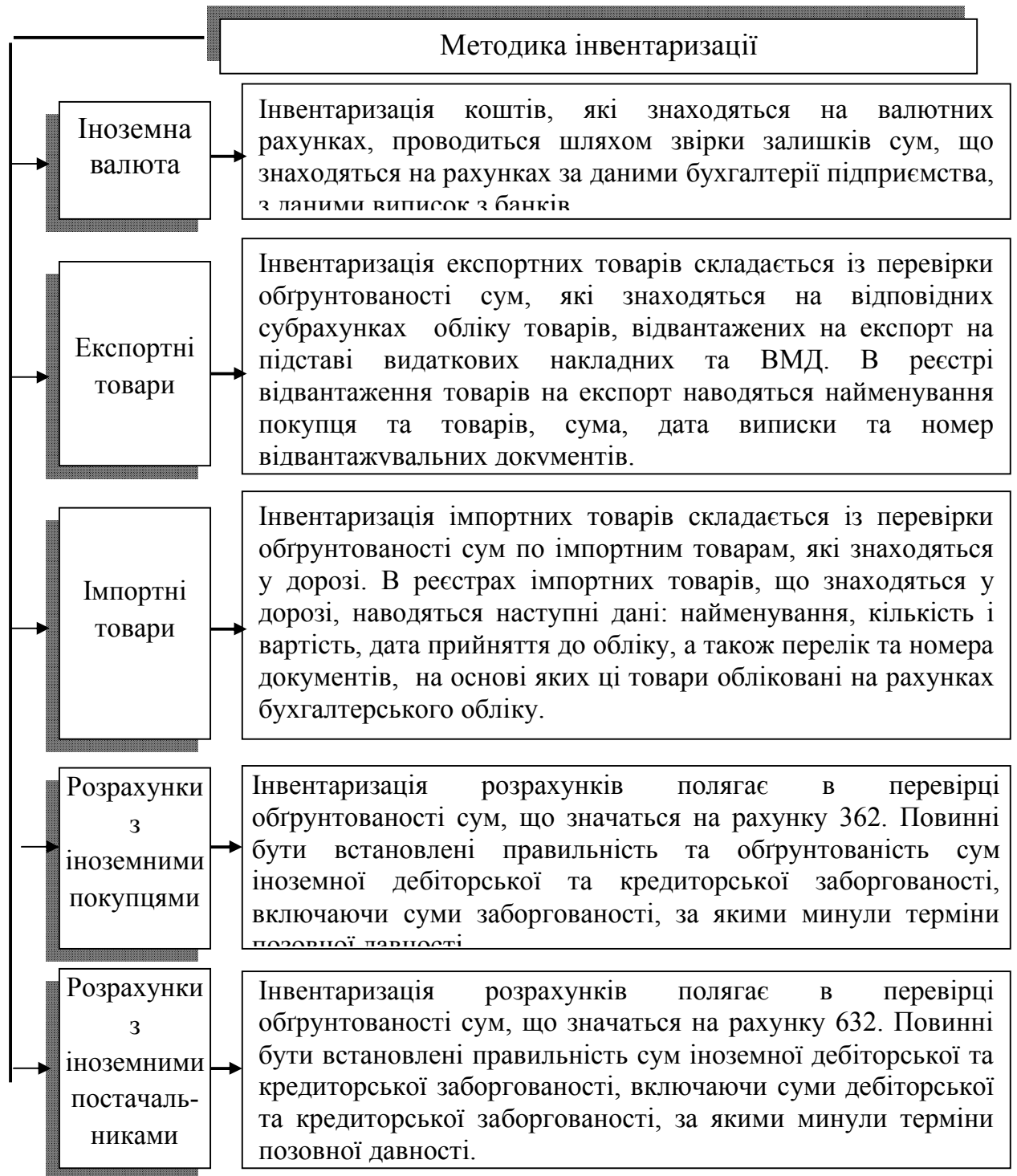


Рис. 2.8. Методика проведення інвентаризації активів та зобов'язань, вартість яких виражена у іноземній валюті

Джерело: систематизовано за даними [110]

При проведенні звірки розрахунків ініціатива надана кредиторам, тобто тим, у кого є дебіторська заборгованість. Вони повинні скласти за власними даними акт звірки в іноземній валюті і направити його на узгодження контрагентам. Якщо після обміну документами залишаються питання у відносинах, то сторонам при здійсненні експортно-імпортних операцій необхідно звернутись до Міжнародного комерційного арбітражного суду.

Коли при здійсненні інвентаризації розрахунків з нерезидентами виявиться, що по окремим видам дебіторської і кредиторської заборгованості минув термін позовної давності, їх заносять в окрему довідку, яка додається до акту інвентаризації. В ній вказують назви іноземних дебіторів і кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості

Якщо минув термін позовної давності по дебіторській заборгованості, то ще вказують осіб, винних у простроченні і результати врегулювання заборгованості відображають у бухгалтерському і податковому обліку.

Розглянемо наслідки списання дебіторської і кредиторської заборгованості з терміном позовної давності, що минув, які виникли при здійсненні експортно-імпортних операцій внаслідок отримання від нерезидента або перерахування нерезиденту попередньої оплати за товари чи послуги, а також отримання від нерезидента або поставки нерезиденту товарів чи послуг. Розглянемо безнадійну дебіторську заборгованість нерезидента. Згідно з П(С)БО 10 [103], поточна дебіторська заборгованість, по якій існує впевненість у її неповерненні боржником або по якій минув термін позовної давності, визначена в якості безнадійної дебіторської заборгованості. Відповідно у періоді закінчення строку позовної давності така дебіторська заборгованість списується за рахунок резерву сумнівних боргів (Дт 38) або при його недостатності – за рахунок Дт 944 «Сумнівні і безнадійні борги» з відображенням на забалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» не менше трьох років [124].

По дебіторській заборгованості, що виникла внаслідок здійснення вітчизняним покупцем попередньої оплати за товари чи послуги (Дт 371 Кт 312) право на витрати виникає лише на дату фактичного оприбуткування

товару, а не на дату оплати. У бухгалтерському обліку суми кредиторської заборгованості відносяться на дебет 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості». Вартість отриманих товарів (Дт 28 Кт 632) також вважається доходом з інших джерел і оподатковується податком на прибуток.

Проведений аналіз річної фінансової звітності ТОВ «Пфаннер Бар» виявив недостатність висвітлення інформації щодо дебіторської та кредиторської, товарної і грошової заборгованості в іноземній валюті. Так як експортно-імпортні операції є найскладнішими, найризикованішими і можуть призводити як до значних прибутків, так і до значних збитків, то вважаємо за доцільне доповнити Примітки до річної фінансової звітності розділом для відображення заборгованості в іноземній валюті. Запропоновано додати розділ XVI «Дебіторська і кредиторська заборгованість в іноземній валюті» до звітної річної форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» з метою деталізації даних про залишки іноземних заборгованостей, інформація про які буде формуватися на основі удосконалених дисертантом форм облікових реєстрів по грошовим і негрошовим зобов'язанням з іноземними контрагентами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Рекомендована деталізація дебіторської і кредиторської заборгованості в іноземній валюті до звітної річної форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року
1	2	3
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в іноземній валюті	1600	
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги в іноземній валюті	1610	
Аванси, отримані від іноземного покупця за товари, роботи, послуги в іноземній валюті	1620	
Аванси, сплачені іноземному постачальнику за товари, роботи, послуги в іноземній валюті	1630	

У Наказі про облікову політику наводиться перелік географічних сегментів, інформація за якими надається у бухгалтерській звітності, а також розподіл сегментів на пріоритетні і допоміжні. Дослідження порядку заповнення облікових реєстрів звітності по географічним сегментам дозволило зробити висновок про необхідність запровадження дворівневої організаційної структури їх заповнення: перший рівень – заповнення облікових реєстрів за географічними сегментами у фінансовій звітності підприємства – форма № 6 Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»; другий рівень – внутрішня звітність за географічними сегментами при здійсненні експортних операцій [23]. При складанні внутрішньої сегментарної звітності доцільно використовувати методика формування внутрішньої звітності по географічним сегментам при здійсненні експортних операцій (рис. 2.9).

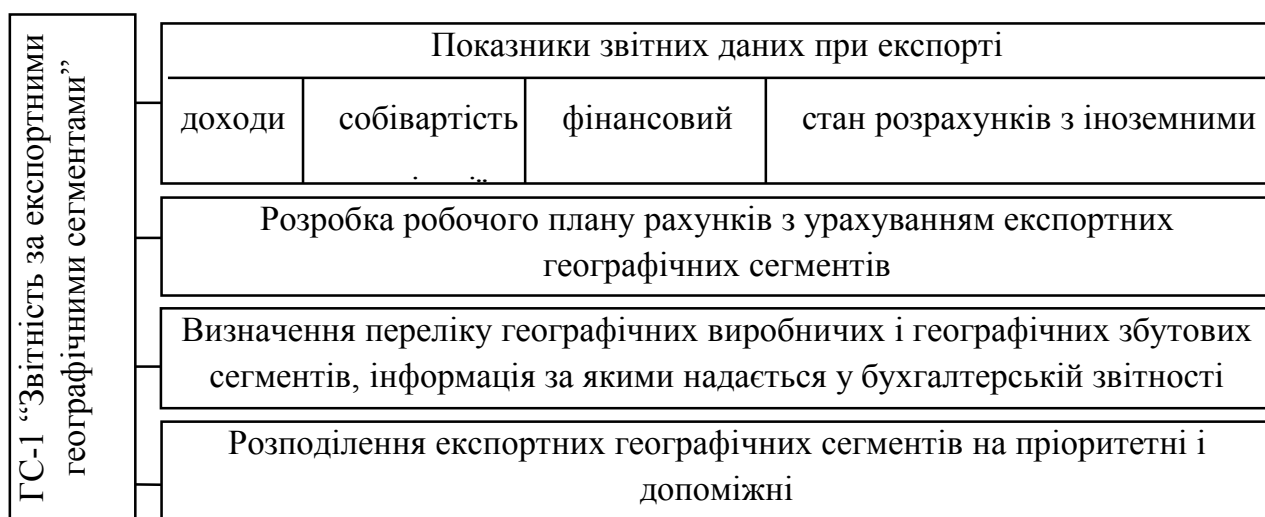


Рис. 2.9. Методика формування внутрішньої звітності по географічним сегментам при здійсненні експортних операцій

Джерело: систематизовано за даними [23]

ТОВ «Пфаннер Бар» внутрішню звітність не формує, хоча її відсутність негативно позначається на якості звітних даних та інформаційного забезпечення системи управління. Виділення сегментів (сегментування діяльності) ТОВ «Пфаннер Бар» доцільно здійснювати в розрізі видів переробки продукції: ягоди (малина, смородина), яблука тощо, оскільки продукти переробки орієнтовані на експорт.

2.2. Методичні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності імпорتنих операцій підприємств

Імпорт є важливим макроекономічним фактором для розвитку сучасної економіки. Якщо переваги експорту товарів достатньо вивчені та описані, то переваги імпорту повинні бути додатково обґрунтовані. Наукова та навчальна література вказує на соціально-економічні наслідки імпорту зарубіжних товарів. Імпортна діяльність підприємства є важливою сферою господарської діяльності, яка при ефективному використанні сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється.

Одним із негативних наслідків імпорту є окупація внутрішнього ринку іноземними виробниками, використання ними нерідко недобросовісної конкуренції, зокрема методів демпінгу. Імпорт робить країну залежною від політичної та економічної влади інших країн.

Поряд з недоліками, імпорт товарів має ряд переваг. Йдеться про так званий обґрунтований імпорт – товари, які не можуть бути виготовлені на власній території і без яких економіка країни не може нормально функціонувати. Що стосується України – це дефіцитні енергоносії, деякі види сировини, високотехнологічне обладнання, сучасні технології тощо. Для інших країн (країн, що розвиваються) це також продукти харчування, медицина тощо.

Існують дві стратегії подолання негативних наслідків імпорту. Це, з одного боку, стратегія імпортозаміщення та, з іншого боку, орієнтований на експорт розвиток національного виробництва. Стратегія імпортозаміщення цілком логічна. За наявності відповідних матеріальних та людських ресурсів у країни, власне виробництво імпортозамінних товарів може виявитися обґрунтованим. Однак надмірне захоплення антиімпортним виробництвом є небезпечним, оскільки воно обмежує зовнішньоекономічну діяльність країни, можливість використання переваг міжнародного поділу праці.

Вивчення досвіду державного регулювання імпорту розвинутих країн показує, що в надзвичайних обставинах, коли необхідно централізувати витрати та надходження валютних ресурсів, забезпечити енергією, сировиною

та дефіцитними матеріалами найважливіші галузі економіки, роль прямого адміністративного регулювання зростає.

У періоди нормального економічного розвитку кореляція між адміністративними та економічними інструментами державного регулювання змінюється на користь останніх. Характерною особливістю державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в період відновлення є розширення використання грошових, фінансових та митних засобів регулювання експорту та імпорту при обмеженні сфери прямого адміністративного регулювання. Однак і в цей період механізм державного регулювання в більшості країн зберігає комплексний характер, поєднуючи інструменти адміністративного та економічного регулювання.

Економіка України характеризується досить високим рівнем відкритості: зовнішньоторговельна квота країни в останні роки перевищила 100%.

Основними причинами зростання імпорту є:

- значна залежність національної економіки від імпорту паливно-енергетичних ресурсів та окремих видів сировини;
- існування структурних дисбалансів в економіці, її висока матеріаломісткість та енергоємність, орієнтація вітчизняного виробництва на експорт сировини;
- високий ступінь зносу основних засобів, необхідність модернізації та технічного переоснащення виробництва;
- невелика частина внутрішнього виробництва товарів кінцевого споживання, призначених для задоволення потреб вітчизняного ринку, їх низька якість.

Можна стверджувати, що Україна сформувалася як країна з орієнтованою на експорт та залежною від імпорту економікою, яка надзвичайно чутлива до імпульсів світового ринку. Цей факт чітко підтверджується швидким зниженням макроекономічних показників національної економіки, зниженням попиту на український експорт та ускладненням зовнішнього фінансування. Для української економіки найбільш

болючою темою був і залишається імпорт паливно-енергетичних ресурсів. Щорічно на купівлю енергоносіїв витрачаються величезні кошти. Україна імпортує не тільки природний газ, але й багато інших як первинних енергетичних ресурсів (вугілля, нафта), так і вторинних – продуктів їх переробки (кокс, брикети, нафтопродукти, електричну енергію).

Така ситуація негативно впливає на платіжний баланс та інші аспекти економіки та вимагає прийняття добре продуманих підходів до формування та реалізації зовнішньої та внутрішньої політики країни.

У теоретичному і практичному плані існує проблема оптимізації імпорту. Йдеться про пошук оптимальних значень імпорту іноземних товарів, що забезпечить країні найбільшу користь. Імпорт має не тільки позитивні ефекти, але також приховує певні небезпеки. Тому державне регулювання імпорту необхідне для його оптимізації. Останнє передбачає максимально широке використання можливостей для імпорту іноземних ресурсів та продуктів з метою стимулювання економічного розвитку та підвищення добробуту нації.

На порядок обліку придбання товару в нерезидента впливає ряд ключових моментів. Це й умови постачання товару, прописані в ЗЕД-договорі, і те, що товар проходить митний контроль, який завершується оформленням митної декларації (МД). А ще і те, що вартість товару визначена у валюті.

У бухгалтерському обліку імпортовані товари відображаються на дату їх визнання активами, контрольованими підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому ([ст. 1 Закону про бухоблік](#), [п. 3 НП\(С\)БО 1](#)) [79].

При цьому контроль над активом, зазвичай, супроводжується отриманням права власності на нього.

Але одного тільки права власності недостатньо для того, щоб вважати актив контрольованим. Необхідно також враховувати і момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товарів, який визначають відповідно до базису постачання ІНКОТЕРМС, зазначеного в договорі [45].

Потрібно врахувати ще один важливий момент: запаси визнають активами тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена ([п. 5](#)

[П\(С\)БО 9, п. 2.1 Методрекомендацій № 2](#)). А така вартість далеко не завжди відома, навіть якщо право власності, а також ризики і вигоди вже передані (наприклад, якщо вони переходять при відвантаженні зі складу продавця).

В ідеалі повний контроль над активом настає за фактом фізичного отримання його у володіння, тобто за фактом заходу товару на склад підприємства

Проте оприбуткувати товар можна і до заходу на склад, якщо фахівці підприємства визнають контроль достатнім за наявності переходу права власності і переходу ризиків. І звичайно ж первинки, що дозволяє провести оприбуткування імпортного товару (товарно-транспортної накладної, міжнародної товарно-транспортної накладної (CMR), залізничної накладної (ЦІМ, УМВС або ЦІМ/УМВС), коносаменту, авіавантажної накладної (Air Waybill) тощо) [44].

Існує велика різноманітність первинної документації у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відсутність єдиного підходу щодо видів документів ускладнює здійснення операцій з точки зору їх документального оформлення. Деякі автори розглядають митну документацію, в той час як інші вказують на банківську (заява на переказ валюти, інкасове доручення, доручення про відкриття акредитиву, заява на розподіл експортної виручки, виписки з банку по поточному та валютному рахунках тощо). У досліджуваних літературних джерелах автори розглядають лише окремі розрахункові документи за імпортними операціями, що обмежує перелік видів розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Також такі документи, як податкові накладні, що підтверджують розрахунки за податками та платежами суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, не розглядаються [47].

Важливою складовою відносин у сфері імпортової діяльності є укладання договору (контракту) між резидентом та нерезидентом. Зовнішньоекономічний договір – це угода між двома або більше зовнішньоекономічними суб'єктами та їх іноземними контрагентами, спрямована на встановлення, зміну чи припинення взаємних прав та обов'язків у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Процес укладання контракту фактично складається з трьох етапів:

подання власної позиції та побажань партнеру; вивчення умов партнера; пошук компромісу і оформлення його в тексті угоди.

Імпортер заявляє про бажання укласти імпортний договір, звернувшись до продавця. Звернення до продавця, що вимагає пропозиції, називається запитом. Метою запиту є отримання від експортера конкретних пропозицій, з яких обрані найкращі. Запит вказує точне найменування продукту, його якість, сорт, кількість. Ціна у запиті, як правило, не зазначена (для отримання свободи дій на наступних переговорах) [54].

Укладання зовнішньоекономічного договору (контракту) здійснюється на розсуд сторін, беручи до уваги міжнародні та національні норми права, що діють на територіях сторін зовнішньоекономічного договору (контракту). Сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) повинні бути правоздатні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, мати відповідний юридичний статус. Після укладення зовнішньоекономічного договору можна розпочинати підготовку до процедури імпорту товарів.

Для переміщення товарів через митну територію України потрібна імпортна ліцензія: відкрита (індивідуальна), генеральна чи разова. Оформляють та видають ліцензії у відділах інвестиційної політики та зовнішньої торгівлі управління зовнішніх відносин, зовнішньоекономічної та інвестиційної діяльності локальних органів управління (обласні державні адміністрації). Після підготовчого етапу для проведення імпортних операцій починається етап документального оформлення імпортних операцій [54].

Безпосередні дії з декларування на митниці здійснюються особою, яка є представником декларанта, на підставі кваліфікаційного свідоцтва, без передачі права власності на об'єкти декларування. З цією метою між декларантом та імпортером укладається угода, в якій зазначається плата за послуги декларування. Відповідно до частини 1 статті 248 Митного кодексу України митне оформлення починається з подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до закону її замінює і документів, необхідних для митного

оформлення. Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон України є митна декларація.

Митна декларація – заява, що містить інформацію про товари та інші об'єкти та транспортні засоби та ціль їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо цих товарів, а також інформацію, необхідну для митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів [60].

Митна декларація, яка випустила товар у вільний обіг на митній території країни, підтверджує український статус товару. Вона складається з уніфікованого адміністративного документа форми МД-2 на п'яти зброшурованих основних аркушах різного кольору та відповідної кількості додаткових аркушів адміністративного документа форми МД-3.

Розподіл оформлених аркушів митної декларації залежить від того, хто здійснює процес декларування, а саме [60]:

- у випадку самостійного декларування товарів підприємством перший, другий та третій аркуші митної декларації залишаються в органах митної служби. Четвертий аркуш митної декларації використовується в залежності від виду зовнішньоекономічної операції – коли товари ввозяться на митну територію України, він передається декларанту;
- якщо декларування товару здійснюється митним брокером на підставі договору з підприємством-власником товару, то перший, другий і третій основні аркуші митної декларації також залишаються в митному органі, який здійснював митне оформлення товарів. Четвертий і п'ятий основні аркуші розподіляються таким чином: при митному оформленні товарів, що ввозяться на митну територію України, четвертий основний аркуш митної декларації передається власнику товару, а п'ятий – митному брокеру.

Для митного оформлення вантажу в режимі «імпорт» необхідно надати наступні документи [68, 84]:

- [митна декларація \(МД\)](#) - заповнює [митний брокер](#);
- картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);

- договір доручення з митним брокером;
- [зовнішньоекономічний договір \(контракт\)](#) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;
- договір на перевезення та калькуляція транспортних витрат (в залежності від умов поставки);
- [товаротransпортні документи](#) та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації і т.д.;
- комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice), а також їх переклад на державну мову;
- документи, що підтверджують країну походження товару (сертифікат походження, заява відправника і т.д.);
- документи, що використовуються для визначення митної вартості товару (банківські платіжні документи, відповідна бухгалтерська документація, каталоги, специфікації, прейскуранти, прас-листи, калькуляція фірми-виробника, інформація зовнішньоекономічних та біржових організацій, висновки спеціалізованих експертних організацій і т.д.) – у випадку необхідності підтвердження таких відомостей;
- документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фіто санітарного, радіологічного, екологічного контролю та ін.);
- документ контролю доставки вантажу ([попередня декларація](#));
- документи, що дають право на отримання пільг в оподаткуванні;
- інші документи на вимогу митних органів.

Частина 2 статті 264 Митного кодексу [75] передбачає, що митна декларація та інші документи подаються до митного органу в електронному вигляді або на паперових носіях. Митна декларація на паперовому носії супроводжується її електронною копією. Разом з митною декларацією митному органу подаються рахунок або інший документ, який визначає вартість товару, а у випадках, встановлених Митним кодексом, подана декларація

митної вартості. Перелік документів, поданих декларантом для підтвердження заявленої митної вартості (визначені статтею 53 Митного кодексу) (рис 2.10):

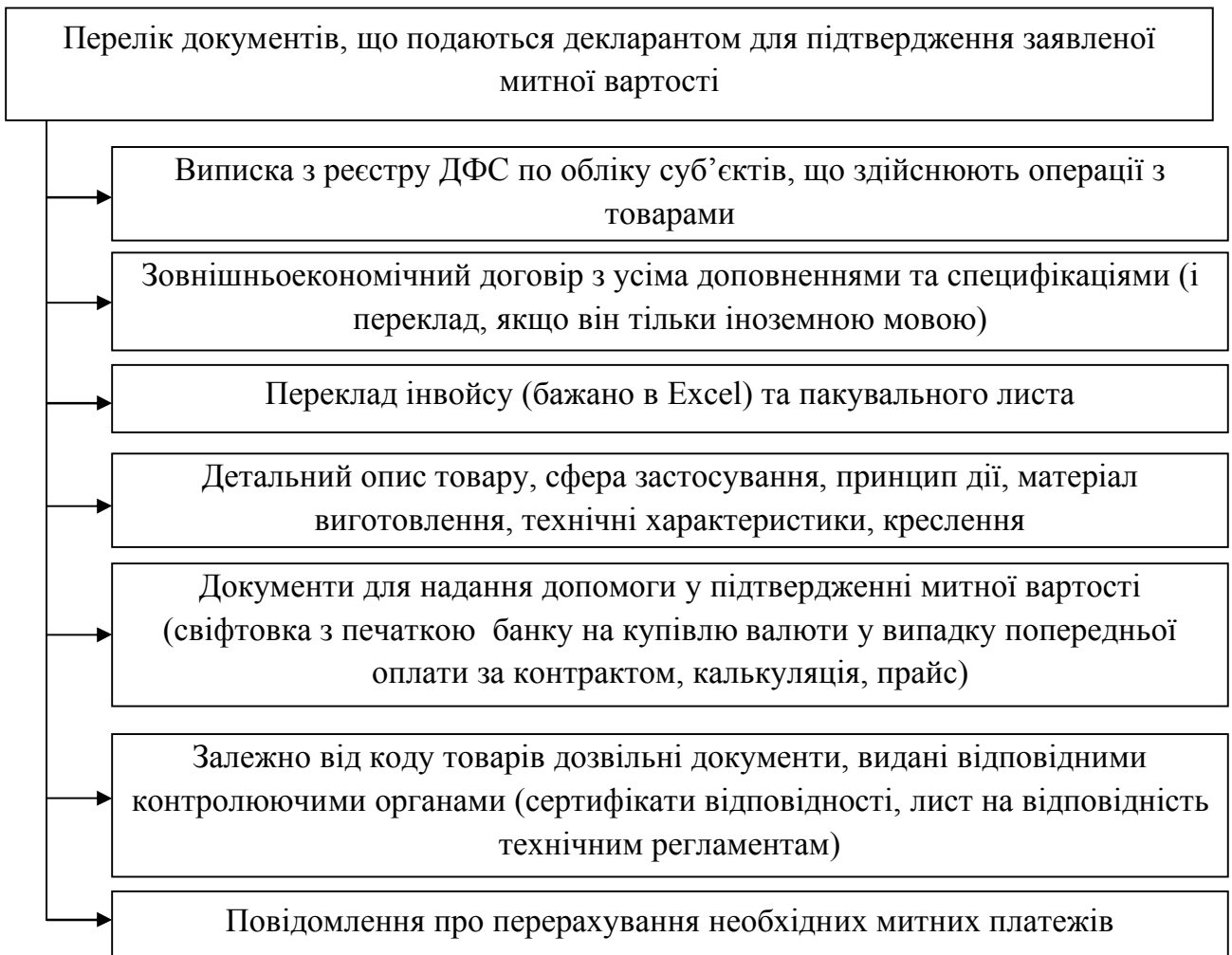


Рис. 2.10. Перелік документів, що подаються декларантом для підтвердження заявленої митної вартості [75]

Джерело: систематизовано на основі узагальнення теоретичних досліджень

Як правило, підставою для обліку імпортованих товарів та їх переміщення є документи іноземної компанії-постачальника, транспортно-експедиційних компаній по розвантажувальних та транспортних послугах, документи на послуги з зберігання, розрахункові документи для сплати митних податків. Оприбуткування імпортованих товарів на склад покупця здійснюється на підставі приймального акту експертизи Торгово-промислової палати. При виявленні недостачі або дефекту товару, приймання не припиняється, а складається акт рекампанції. У разі імпорту товарів, повернутих в Україну на підставі актів

рекламації або внаслідок припинення дії договору з технічних чи інших причин, ці товари звільняються від оподаткування акцизом та ПДВ.

Одержувач складає акт рекламації протягом 10 днів з дати одержання товару.

Ці акти та інші документи надсилаються іншій стороні відразу після оформлення рекомендованим листом у 4-х екземплярах акту рекламації, що вказує на необхідність довантаження товару, виправлення дефектів тощо. У разі виявлення внутрішньотарної нестачі або невідповідності якості поставленого товару, покупець має право в установленій строк з моменту прибуття товару в Україну подати позов до продавця. Документ, що підтверджує дійсність претензії, сторони визнають акт експертизи Торгово-промислової палати України. У випадку рекламації на якість, покупець повертає бракований продукт продавцеві з утримання штрафу в розмірі 10% від вартості повернутого товару. Усі витрати на доставку покриваються продавцем. У міжнародній торгівлі також використовуються різні сертифікати, які підтверджують якість товарів, що ввозяться на митну територію України, сертифікати, необхідні для забезпечення дотримання вимог чинного законодавства та забезпечення довіри до якості товарів [112].

Сертифікат походження – це свого роду декларація країни, в якій було зроблено товар, цей документ необхідний для підтвердження виготовлення товару. Він може бути випущений та підписаний Торгово-промисловою палатою або завірений консульством країни-імпортера. Якщо в рахунку-фактурі вказується, де було зроблено товар, достатньо ще одного примірника рахунку із заголовком «Сертифікат виготовлення» (кількості, якості, ваги та ін.), «Специфікація», «Свідоцтво» (наприклад, свідоцтво про вагу (дорожній сертифікат ваги для автомобільного транспорту) або пакувальний лист).

В процесі облікового відображення імпортних операцій необхідно звертати увагу на момент переходу права власності. У контракті право власності на товар переходить саме по прибутті його на митний склад. Дата прибуття є в CMR на штампі митниці. Розмитнення товару здійснюється частинами протягом півроку, а іноді і року. При цьому ми щомісячно

оплачуємо вартість послуг зберігання митному складу. Чи можна оприбуткувати товар при заході на митний склад?

Тут можна не чекати оцінки всіх складових первісної вартості запасів. Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, то такі запаси можуть оцінюватися і відображатися в обліку за справедливою вартістю, з подальшим коригуванням до первісної вартості.

А оскільки на дату заходу товару на митний склад до вас переходить право власності і ризику, то сміливо зараховуйте його на баланс.

У такому разі оприбуткування товарів відбуватиметься у два етапи [124]:

1. Відображення перебування імпортного товару на «митному складі».

Для обліку товарів «на «митному складі» доцільно відкрити додатковий субрахунок до рахунку 28. Наприклад, субрахунок 281/1 «Товар на митному складі». Перерахунок вартості товару в гривні здійснюємо саме на цю дату.

2. Відображення надходження імпортного товару на склад. На дату надходження товару на склад підприємства роблять запис: Дт 281 — Кт 281/1. Одночасно первісну вартість імпортного товару поповнять і витрати, пов'язані з його придбанням, разом з витратами на послуги митного складу.

Як визнаватиметься імпорт активом залежить від умов договору. За ЗЕД-контрактом нерезидент здійснює постачання товару. Умови постачання EXW, оплата товару – через 30 календарних днів після відвантаження. Оскільки умови ЗЕД-контракту не встановлюють момент переходу права власності на товар, то орієнтиром для визнання імпортного товару активом буде дата, на яку до покупця-імпортера переходять ризики і вигоди на імпортний товар.

Постачання на умовах EXW передбачає, що обов'язок продавця з передачі товарів вважається виконаним у момент передачі товару перевізникові/покупцеві вже на складі продавця. Тобто за умовами постачання саме на дату відвантаження товару зі складу нерезидента покупцеві-імпортеріві передані ризики і вигоди на імпортний товар. Відповідно саме на цю дату визнаємо товар активом.

Обліковувати товари слід як товари в дорозі, відкривши для цього додатковий субрахунок (наприклад, субрахунок 287 «Товари в дорозі»). Перерахунок вартості товару в гривні здійснюється саме на цю дату.

Далі, коли товар надійде безпосередньо на склад підприємства, слід зробити запис: Дт 281 — Кт 287. Одночасно первісну вартість імпортного товару поповнять і інші витрати, пов'язані з його придбанням і розмитненням.

Хоча деякі фахівці вважають більш розумним обліковувати товар у цій ситуації тільки після проходження митного контролю, аргументуючи це недостатнім контролем над таким товаром до ввезення його на територію України.

Дата відображення в обліку імпортного активу не залежить від дати оформлення МД. Вона може відповідати їй, тільки якщо на дату оформлення МД підприємству передаються ризики і вигоди, підприємство отримує контроль, а також вартість активів, що імпортуються за цією МД, достовірно визначена. Це стосується і тимчасової МД. Після оформлення тимчасової МД підприємство дійсно отримує право розпоряджатися товаром, що ввозиться, у межах заявленого митного режиму. Тобто підприємство має право на власний розсуд використовувати ввезений товар, у тому числі й продати його [125].

Імпортний товар покупець, зазвичай, прибуває на підставі саме первинних документів: товарно-транспортної накладної, міжнародної автомобільної накладної, залізничної накладної, коносамент, інвойсу тощо з урахуванням даних, обумовлених у договорі з нерезидентом.

Митна декларація – це первинний документ тільки для митних платежів, сплачених за товар при його розмитненні. Інша річ, що дата митної декларації і дата оприбуткування в обліку імпортного товару в деяких випадках можуть збігатися.

Оприбуткування імпортного товару та подальше його відображення залежить від умов перерахунку валюти. Порядок такого перерахунку залежатиме від того, яка подія відбулася першою: визнання товару активом чи перерахування оплати за нього (див. табл. 2.2) [4].

Перерахунок вартості імпортного товару в національну валюту

Подія	Курс перерахунку	Курсові різниці
Перша подія: оприбуткування товару	Вартість товару визначаємо за курсом НБУ на дату визнання його активом (п. 5 П(С)БО 21)	Заборгованість перед нерезидентом є монетарною, і за нею розраховуємо курсові різниці* (пп. 7, 8 П(С)БО 21)
<p>* Курсові різниці визначаємо на дату балансу і на дату здійснення господарської операції — погашення заборгованості (пп. 4, 7, 8 П(С)БО 21). Причому такий перерахунок здійснюється згідно з обліковою політикою підприємства: або в межах госпоперації, або за всією статтею (п. 8 П(С)БО 21).</p> <p>Облік додатної курсової різниці ведуть із застосуванням субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а від'ємну курсову різницю показують на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».</p>		
Перша подія: перерахування плати за товар	Суму авансу відображаємо за курсом НБУ, що діяв на дату його перерахування. Далі вартість товару визначаємо за курсом НБУ на дату сплати авансу (п. 6 П(С)БО 21)	Товарна заборгованість нерезидента є немонетарною, тому курсові різниці за нею не розраховуємо (п. 7 П(С)БО 21)

Можлива також ситуація, коли за частковою передоплатою йде оприбуткування всієї партії товару, і тільки потім нерезиденту перераховується решта його вартості. У такому разі первісна вартість імпортних товарів складатиметься з:

- суми, що дорівнює авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на дату такої часткової передоплати;
- решти вартості товарів (тобто за вирахуванням суми попередньої оплати), перерахованої за курсом НБУ на дату визнання товару активом (оприбуткування).

Подальша доплата решти вартості вже оприбуткованого товару на формування його первісної вартості не вплине.

Окрім сум, що сплачуються нерезиденту, в первісну вартість товарів при імпорті (Дт 28 — Кт 63, 685, 377) також включають ряд таких витрат [6]:

- митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів);
- оплату послуг митного брокера;

- витрати на сертифікацію імпортованих товарів (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортованого товару);
- витрати на зберігання товарів на митному складі;
- транспортно-заготівельні витрати.

Не потрапляють до первісної вартості:

- 1) курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані товари;
- 2) витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості товарів;
- 3) комісійна винагорода посереднику.

Основними завданнями обліку імпортованих операцій є: перевірка правильності документального оформлення товарних та розрахункових операцій; дотримання вимог валютного та митного законодавства; формування достовірної інформації про рух імпортованих товарів (купівля, зберігання, продаж); формування достовірної інформації про курсові різниці [6].

Облік імпортованих товарно-матеріальних цінностей ідентичний загальним вимогам обліку, за виключенням деяких особливостей, зокрема (рис.2.11):

Імпортовані товари відображаються в обліку на момент їх отримання за цінами купівлі або продажу залежно від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

Облікова ціна на одну і ту саму продукцію може бути різною залежно від умов поставки та місцезнаходження товару. Таким чином, на умовах поставки «франко-завод» початковою ціною буде договірна ціна постачальника за рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийнятті товару на складі покупця, облікова ціна цього товару буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, та суми зборів, мита та податків.

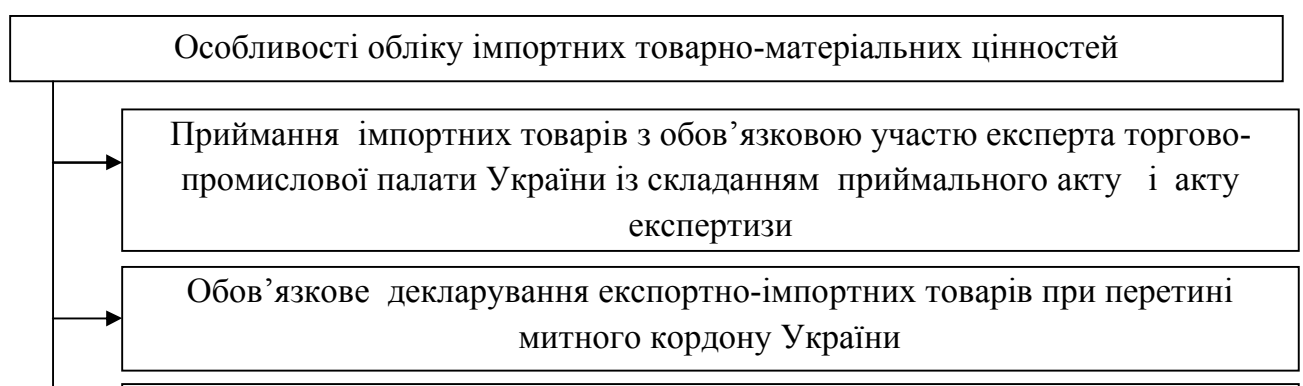


Рис. 2.11. Особливості обліку імпортованих товарно-матеріальних цінностей
Джерело: систематизовано автором

Товари, в тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», тобто вони оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю.

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів на рахунок 281 «Товари на складі» буде відноситися їх митна вартість, тобто контрактна вартість, конвертована за курсом НБУ на дату ввезення. З набранням чинності П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [107] така процедура формування облікової вартості імпортованих товарів зберігається, за умови, що надходження товарів передуватиме їх оплаті. Проте, коли за імпортовані товари буде перераховано аванс у іноземній валюті, їх облікова вартість буде відрізнятися від митної вартості, вказаної в митній декларації, і визначатиметься шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Імпортовані операції передбачають здійснення розрахунків з іноземними постачальниками.

За порушення резидентами (крім суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції на період її проведення) строків, передбачених законодавством або Нацбанком,

стягується пеня за кожний день прострочення у розмірі 0,3 % неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в інвалюті, перерахованої у гривні за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) [81].

Безпосередній контроль за валютними операціями (у т. ч. імпортними) здійснює банк, у якому відкрито валютний рахунок (рахунки) українського підприємства (резидента) та через який було здійснено передоплату нерезиденту. Згідно із п. 3.3 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої постановою Правління НБУ від 24.03.99 р. № 136, банк знімає з контролю операцію резидента в разі імпорту товару з увезенням його на територію України [99]:

- після отримання інформації про цю операцію в реєстрі митних декларацій (МД) (ІМ-0 «Імпорт», ІМ-41 «Реімпорт», ІМ-72 «Безмитна торгівля», ІМ-75 «Відмова на користь держави», ІМ-76 «Знищення або руйнування») – якщо для митного оформлення продукції використовується МД;

- пред'явлення резидентом документа (крім МД), який використовується для митного оформлення продукції, – якщо для митного оформлення продукції не використовується МД;

- пред'явлення резидентом акта, рахунка (інвойсу) або іншого документа, який згідно з умовами договору засвідчує виконання нерезидентом робіт, надання послуг, передачу прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі), – в інших випадках.

Відповідно до ст. 4 Митного кодексу [75] (МК) митними платежами є:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України (далі – МТУ) підакцизних товарів (продукції). Цей податок сплачується у порядку та випадках, установлених розд. VI Податкового кодексу (далі – ПК);
- ПДВ із ввезених на МТУ товарів (продукції).

Оподаткування ПДВ імпортних операцій набагато складніше, ніж експортних. Відповідно до п. 180.1 ПК, [93] для цілей оподаткування ПДВ платником податку є будь-яка особа, що ввозить (імпортує) товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню. Тобто, незалежно від того, зареєстроване підприємство платником ПДВ, чи ні, воно несе відповідальність за сплату ПДВ у разі переміщення товарів або послуг через митний кордон України.

Митна декларація є документом, що підтверджує право віднесення сум податку до податкового кредиту, а датою отримання кредиту є дата сплати податкового зобов'язання з ПДВ (ст. 198.2 ПКУ) [93].

Таким чином, незалежно від того, чи є імпортер товару платником ПДВ чи ні, під час реєстрації митної декларації буде нараховано зобов'язання з ПДВ. Єдина різниця в тому, що компанія, що є платником ПДВ, включатиме сплачену суму ПДВ до податкового кредиту на основі митної декларації, а неплатник ПДВ включатиме суму до вартості придбаних товарів відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси». Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата подання МД для митного оформлення (пп. «в» п. 185.1, п. 187.8 ПК). Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що вивозяться за межі МТУ чи ввозяться на МТУ, не змінює суми ПДВ, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку – експортера або імпортера (п. 187.11 ПК). Отже, при сплаті коштів нерезидентіві ПДВ-наслідків не виникає, навіть якщо така сплата є першою подією (передоплатою) [93].

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на МТУ, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розд. III МК, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті й включаються до ціни товарів (п. 190.1 ПК) [93].

У випадку отримання послуг від нерезидента оформлення митної декларації не відбувається, тому для правильного оподаткування ПДВ головне – правильно визначити місце надання послуг відповідно до ст. 186 ПКУ. Якщо місце поставки послуги є митною територією України, такі операції підлягають

оподаткуванню ПДВ. Резидент – особа, відповідальна за нарахування та сплату ПДВ [114].

Дата виникнення зобов'язань з ПДВ за операціями з постачання послуг – це дата стягнення коштів з банківського рахунку резидента або дата оформлення документа, що підтверджує факт надання послуг нерезидентами, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше (ст. 187 ПК). У цьому випадку, зобов'язання з ПДВ, що виникають при імпорті послуг, включаються до декларації з ПДВ за відповідний звітний період та сплачуються протягом часу, встановленого для сплати ПДВ.

Операція з імпорту товарів обкладається ПДВ за ставками: 20 %; 7 % (у разі імпорту лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів і виробів медичного призначення за переліком, затвердженим постановою КМУ від 03.09.14 р. № 410).

Також в окремих випадках імпорт товарів звільняється від обкладення ПДВ згідно зі ст. 197 та підрозд. 2 розд. XX ПК. Зокрема, йдеться про операції з ввезення на МТУ племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів за кодами згідно з УКТЗЕД. Операції з подальшої поставки зазначених племінних чистопородних тварин або племінних (генетичних) ресурсів оподатковуються у загальному порядку, передбаченому ПК (п. 197.18 ПК). Право на податковий кредит у імпортера виникає на дату сплати податкових зобов'язань при митному оформленні імпортного товару (п. 198.2 ПК) [93].

Щоб отримати податковий кредит за операціями з імпорту послуг, платник ПДВ повинен створити податкову накладну «сам на себе» для цих операцій та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Підставою для відображення податкового кредиту в декларації за звітний період є належним чином оформлена МД. Сума ПДВ, сплачена при митному оформленні імпорту, збільшує реєстраційний ліміт у Системі електронного адміністрування ПДВ, оскільки потрапляє до формули у складі показника $\Sigma_{\text{Митн}}$ [93].

Крім того, підприємства, які не зареєстровані як платники ПДВ, також повинні сплатити податкове зобов'язання з ПДВ. Такі підприємства мають подати до контролюючого органу додаток до декларації з ПДВ «Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України». Цей додаток повинен бути поданий протягом 20-ти календарних днів після останнього календарного дня того місяця, в якому податкові зобов'язання з ПДВ були нараховані. Зобов'язання сплачуються протягом 10-ти календарних днів з останнього дня подання додатку до декларації з ПДВ [6].

Операції з продажу та ввезення підакцизних товарів підлягають оподаткуванню акцизним податком, відповідно до ст. 213.1 ПКУ. Перелік товарів та податкові ставки, визначені в ст. 215 ПКУ. Об'єктом оподаткування є вартість товарів, що ввозяться (перевозяться) на митну територію України. Ставки акцизного податку встановлюються у відсотках до бази оподаткування або фіксованою сумою [93].

У той же час, ПКУ встановлює перелік операцій, які не підлягають оподаткуванню. Такі операції є експортними операціями, які оформлені митною декларацією, а також операції з продажу електроенергії когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії. До імпорتنих операцій, звільнених від обкладення акцизним податком, є операції з імпорту на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, в яких були виявлені недоліки (якщо такі підакцизні товари не підлягають подальшому збуту на митній території України) [93].

Крім того, ПКУ визначає ряд імпорتنих операцій, звільнених від оподаткування акцизним податком.

Складність оподаткування міжнародних торговельних операцій зумовлена головним чином розрахунками у валюті та правильністю визначення податкової бази для розрахунку податків. Особливу увагу слід приділити імпорту послуг, які не оформляються митною декларацією. Крім

того, імпорнтні операції контролюються Національним банком України, який встановлює ліміти для розрахункового періоду між резидентом та нерезидентом (в даний час термін для розрахунків обмежується 180 календарними днями).

При визначенні фінансового результату до оподаткування імпортери та експортери керуються правилами ПК в загальному порядку.

Через відсутність офіційно затвердженого переліку первинних документів для зовнішньоекономічної діяльності бухгалтери стикаються з невірною та несвоєчасною обробкою операцій. Систематизована і узагальнена наукова та періодична література дозволила створити перелік груп первинної документації. Визначення переліку документів для зовнішньоекономічної діяльності забезпечить оперативне, точне здійснення та відображення в обліку імпорнтних операцій.

Сформована в обліку та звітності інформація в подальшому використовується для управління імпортом. Імпорт товару вважається ефективним, якщо імпорнтний дохід перевищує імпорнтні витрати. Потрібно з'ясувати, чи є закупівля товарів у іноземних постачальників доречною, або ж вигіднішою є закупівля товару на внутрішньому ринку країни. Якщо імпорнтний прибуток перевищує внутрішній прибуток, то імпорт товарів можна вважати вигідним [127].

Імпорнтним прибутком називають різницю імпорнтного доходу та імпорнтних витрат. Внутрішній прибуток – різниця внутрішнього доходу і внутрішньої вартості товару. Коли ціни на імпорнтний та аналогічний товар на внутрішньому ринку країни є однаковими, тоді можна вважати, що імпорнтний дохід прирівнюється внутрішньому доходу, а внутрішня вартість виступає оптовою ціною на цей товар на внутрішньому ринку країни.

Під час імпорту товарів виробництва ситуація ускладнюється. Тоді враховується дохід, одержаний підприємством від використання імпортованого товару, і витрати, які пов'язані з використанням цього товару. В такому разі дохід від товару виробництва дорівнює гривневому виторгу від продажу товарів, зроблених з використанням ТВ (без витрат на реалізацію). Витратами

на товар виробництва вважається сума вартості сировини та енергії, робочої сили та витрат на обслуговування. Якщо товар є сировиною або запчастиною, потрібно від витрат і доходів від товару виробництва взяти частки, які припадають на нього, від загальних витрат і доходу від виробництва товарів з використанням імпортованого ТВ [127].

В разі імпорту не враховуються витрати на збереження товару, його розподіл та реалізацію. За необхідністю вони враховуються до експортних та імпортних витрат. Також ці витрати зазначаються у внутрішніх витратах, а саме у собівартості товару та його внутрішній вартості [22].

Аналіз ефективності імпортних операцій на підприємствах потрібно базувати на таких методичних положеннях:

- обчислення елементів витрат і результатів імпортної діяльності в документах оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку;
- зведення витрат і результатів для прирівнювання до однакових кількісних одиниць виміру і виключення повторювань;
- дисконтування витрат, доходів та результатів імпортної діяльності організації;
- прирівнювання даних поточного періоду до даних базового періоду для оцінювання поточного стану імпортної діяльності суб'єкта господарювання та опрацювання пропозицій щодо поліпшення ситуації, яка склалася в періоді, що аналізується.

Під час визначення ефективності імпорту товарів виробничого призначення основну увагу слід приділити ефективності від залучення у виробництво імпортного устаткування та обладнання.

2.3. Методичні засади бухгалтерського обліку і фінансової звітності експортних операцій підприємств

Одним із видів міжнародної торгівлі є експорт. Експорт товарів – це продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням товарів за межі митного кордону України з метою отримання доходу. Під час здійснення операцій з експорту товарів суб'єкт господарювання зобов'язаний враховувати

та виконувати ряд вимог законодавства, що стосуються документального оформлення.

В умовах зовнішньоекономічної діяльності здійснюються такі види експортних операцій [30] :

- експорт товарів в рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів в межах державного контракту;
- експорт товарів на умовах державного або комерційного кредиту чи за рахунок відстрочки платежу;
- експорт на умовах компенсаційної угоди;
- експорт на умовах бартерної угоди;
- експорт в рахунок надання допомоги.

Україна за 10 місяців 2019 р експортувала овочів (без урахування бобових культур і грибів) на загальну суму \$ 25,1 млн, що на 24% менше, ніж за аналогічний період минулого року. Експортна виручка в звітний період є найменшою мінімум за останні 5 років, повідомляє Українська плодоовочева асоціація (УПОА). Основною причиною такого істотного зниження показників є зменшення обсягів експорту тепличної продукції. Так, томати, які в останні роки приносили Україні максимальну експортну виручку в сегменті овочів в цьому році поступилися лідерством замороженим овочам. За 10 місяців поточного року Україна експортувала 6,5 тис. тонн заморожених овочів, загальною вартістю \$ 6,3 млн. У вартісному вираженні експорт зменшився на 8%, в той час як в натуральному вираженні експорт залишився на рівні минулого року.

Оскільки дослідження експортно-імпортних операцій проводилося на матеріалах ТОВ «Пфаннер Бар», що спеціалізується на переробці фруктів та ягід, проведемо оцінку експортного потенціалу даного напрямку.

Обсяг експорту українських заморожених ягід і фруктів за період з червня по вересень 2019 року включно знизився на 14,2%. За рік виручка від експорту цієї продукції зросла на 28%, а за два роки збільшення виручки становило 54%. Таким чином заморожені ягоди – це друге за значимістю

джерело експортної виручки в плодоовочевому секторі України, після волоських горіхів, які забезпечили 2018 року 117 млн доларів виручки.

Загальний експорт заморожених ягід і фруктів 2018 року становив 47,8 тис. тонн. Зокрема, експорт замороженої полуниці збільшився майже вшестеро, малини – в півтора раза, а інших заморожених ягід, переважно лохини і дикоростучої чорниці, – на 42%.

Основним ринком збуту для заморожених ягід з України залишилися країни Європейського Союзу. При цьому Польща традиційно імпортує понад третину всього обсягу продукції.

Важливим чинником розвитку стала й висока маржинальність ягідного бізнесу. Залежно від виду ягоди, погодних умов та методів вирощування рентабельність могла істотно перевищувати 100%. Україна є експортером ягід. Таким чином, кон'юнктура зовнішніх споживчих ринків має вплив на ринок ягід в Україні. Головною тенденцією на європейському ринку є зростаючий попит на ягоди в північних країнах. Цікаво, що в північних країнах віддають перевагу темним ягодам (смородина, лохина). Основна частина заморожених ягід відсилається до Польщі, разом із Італією вони займають близько половини загального обсягу поставок. Серед інших споживачів також здебільшого представлені країни Європейського Союзу.

Аналітики прогнозують у 2019—2020 роках розвиток ринку, який формуватиметься відповідно до тенденцій експорту. Попит на ринках насамперед європейських країн стимулюватиме українські підприємства до збільшення випуску замороженої продукції. У разі збереження поточних тенденцій попиту на внутрішньому й зовнішньому ринках, виробництво заморожених ягід в Україні буде помірно зростати, за рахунок відновлення поставок чорниці та лохини.

Наша країна в першій трійці з виробництва смородини з часткою в 3,7% від загальносвітового обсягу. Це хороший результат, але й відставання від лідерів з цієї ягоди дуже велике, оскільки посідають перше та друге місця – Росія і Польща мають частки в 60,3% і 25,4% відповідно.

Найбільше в нас вирощується полуниця. Її щорічний врожай становить близько 70 тис. тонн і має тенденцію до зростання на 2-5% на рік. Однак у світовому обсязі наша полуниця це всього 0,7% (за даними 2016 року), що більш ніж у три рази менше, ніж частка сусідньої Польщі. А лідирують по полуниці Китай і США, що збирають 41,7% і 15,6% загальносвітового врожаю відповідно.

Набагато кращу позицію посідає Україна в області вирощування малини. Тут у нас 4% від світового виробництва. Однак і по цій ягоді є куди рости, так як та сама Польща збирає 16,2%, а лідер - Росія - 20,7%.

Головним чинником, який перешкоджає нарощуванню експорту ягід, є переважно дрібнотоварний характер їх виробництва. Невеликі фермерські господарства, що переважають в українському ягідництві, не в змозі забезпечити міжнародний рівень якості та сформувати великі експортні партії. Тому майбутнє вітчизняної ягідної галузі за великими агропідприємствами, які зможуть не лише виробляти великі обсяги ягід, а й організувати їх доведення до експортних стандартів і заморозку, кажуть експерти. Появи подібних господарств слід чекати в недалекій перспективі, так як інвестиційна привабливість галузі постійно зростає.

Найбільш різко за два роки зріс експорт замороженої суниці садової – майже в шість разів. Експорт малини виріс в півтора рази, а інших заморожених ягід (переважно лохини і дикоростучої чорниці) – на 42%. Якщо ж врахувати експорт в натуральному вимірі, то суниці було експортовано 3,7 тис. тонн, а її експорт за рік виріс на 24%, малини – 14,9 тис. тонн, при зростанні на 12% за рік, а інших ягід і фруктів – 29 тис. тонн, з ростом за рік на 15%. Таким чином загальний експорт заморожених ягід і фруктів у 2018 році склав 47,8 тис. тонн, що стало новим рекордом для України.

Заморожені овочі та фрукти – це дуже перспективна інвестиційна ніша в Україні, тому що створює безліч можливостей для фермерів по виробництву сировини для заморозки. Для порівняння, сусідня Польща експортує заморожених ягід на \$ 500 млн за рік, тобто в 7 разів більше, ніж Україна. При

цьому можливості України набагато більші, враховуючи більш низькі витрати на робочу силу, електроенергію, землю, і т.п..

Головним ринком збуту для заморожених ягід з України залишається Євросоюз. Польща традиційно імпортує більше третини всього обсягу продукції. Однак в 2018 році намітилася динаміка диверсифікації експорту, що призвело до скорочення питомої ваги Польщі. Проте, експорт як і раніше в основному обмежений рамками Євросоюзу, хоча можливості для експорту заморожених ягід набагато ширші.

Також українським експортерам слід звернути увагу на ринок Близького Сходу. Але тут мова йде виключно про преміальному сегменті і продукції з високими стандартами. Поставки томатів в Дубаї можливо здійснити виключно авіатранспортом і зараз далеко не всі виробники готові до такої тонкої роботи. Що стосується поставок продукції морським транспортом, то варто відзначити таку країну як Саудівська Аравія. Час на перевезення продукції з одеського порту в порти Саудівської Аравії становить в середньому 10-12 днів, що дозволяє зберегти кондиції товару. Тому варіанти для поліпшення ситуації на ринку тепличної продукції є, але для цього потрібно інвестувати в розвиток і маркетинг.

Для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності існує два варіанти експорту [30]:

- без вивезення через митний кордон України;
- з вивезенням через митний кордон України.

При першому варіанті експорту (без переміщення через митний кордон України) товари продаються нерезиденту або на митній території України, або за межами, коли товар придбано і продано без ввезення до України. При продажу товарів на митній території України їх передача, оформлення та оподаткування здійснюється на загальних підставах, тобто такі товари не підлягають митному декларуванню, не сплачуються митні збори, а ПДВ справляється за основною ставкою. Така операція має місце, наприклад, коли резидент на території України продає товари нерезиденту, що використовує їх без вивезення з України.

При продажу товарів без ввезення їх на митну територію України об'єкт обкладення ПДВ відсутній, тобто даний податок не нараховується. Така операція має місце, коли резидент купує товари за межами митної території України (імпорт без ввезення) та продає їх за межами України (експорт без вивезення) [30].

Найбільш розповсюдженим є другий варіант експорту (з вивезенням через митний кордон України), при якому застосовується митний режим експорту, що свідчить про те, що експортер повинен надати митним органам документи на товар і сплатити митні платежі, податки і збори.

На етапі прийняття рішення про те, чи варто взагалі починати ділові переговори з потенційним бізнес-партнером, є цінною будь-яка інформація, що свідчить про його репутацію. Способи збирання такої інформації можуть бути різними: деякі з них вимагають певних матеріальних витрат (наприклад, отримання інформації через спеціалізовані юридичні фірми), тоді як інші потребують лише часу (наприклад, використання інформації з відкритих ресурсів).

За вітчизняним законодавством при застосуванні митного режиму експорту ставки вивізного мита передбачені тільки для певних видів товарів (живої худоби та шкірного сала, відходів і лому чорних металів, лому кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням, газу та природного газу в газоподібному та скрапленому стані, насіння деяких видів олійних культур). Всі інші види товарів звільнюються від обкладання вивізним митом.

Для митного оформлення вантажу на експорт представникам підприємства необхідно надати такі документи [32]:

- 1) митна декларація (заповнює митний брокер);
- 2) картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);
- 3) договір доручення з митним брокером;
- 4) зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;

5) товаротransпортні документи та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації тощо (складає митний брокер);

6) комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice);

7) сертифікат якості на товар (в разі наявності);

8) сертифікат походження товару для країн СНД (як правило, форми СТ-1), для Європейського Союзу (сертифікат походження форми EUR.1);

9) документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного, екологічного контролю тощо);

10) свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами, книжка МДП (у разі її застосування);

11) інші документи на вимогу митних органів.

У разі, коли товар придбано і продано без вивезення з України, митне оформлення товару не проводиться.

Будь-яка юридична особа, яка займається господарською діяльністю, здійснює низку операцій, що мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Проте для того, щоб уможливити таке відображення, потрібен документ, що підтверджує факт здійснення тієї чи іншої господарської операції.

Документуванню операцій з експорту й імпорту товарів та послуг варто приділяти особливу увагу, оскільки вони суттєво відрізняються від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, документи за зовнішньоекономічними операціями можуть складатися іноземною мовою, мати нехарактерну для українського законодавства форму, передбачати оплату як в іноземній, так і національній валюті, можуть регулюватися міжнародним та національним законодавством тощо [35].

Сучасна міжнародна торгівля має характер торгівлі «за документами», тоді як у минулому вона характеризувалася торгівлею «з рук у руки».

При здійсненні експорту в бухгалтерському обліку відображаються такі господарські факти, як: відвантаження товару зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та віднесення витрат за операцією і визначення фінансового результату. При цьому вирішуються наступні завдання [37]:

- визначення методу оцінки вибуття товарів;
- визначення моменту визнання доходів і витрат;
- оцінка витрат за експортними операціями;
- оцінка дебіторської та кредиторської заборгованості і контроль за повнотою і своєчасністю її погашення;
- контроль за станом розрахунків з іноземними партнерами (покупцями, комісіонерами, перевізниками тощо);
- визначення результатів експортних операцій; формування достовірної інформації про курсові різниці, контроль за правильністю і повнотою оподаткування; контроль за правильністю митного оформлення експорту.

Проаналізувавши ті положення вищезазначених актів, які регулюють питання документального оформлення експортно-імпортних операцій, можна виділити норми, що визначають:

- загальні питання складання, заповнення первинних документів, розробки графіку документообігу та контролю за його дотриманням;
- порядок ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування і/або податкових зобов'язань;
- порядок визнання доходів і витрат на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів та витрат;
- первинні документи, що підтверджують здійснення експорту (імпорту) товарів (вантажно-митна декларація) чи послуг (акт або інший документ, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства, що підтверджує виконання робіт або надання послуг), а також право платника податку

зараховувати до податкового кредиту суми, підтвержені податковою накладною;

- необхідність дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності строків повернення валютних цінностей в Україну за експортними операціями й надходження товарів за імпортом на умовах відтермінування поставки.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій пов'язана з тим, що розрахунки за такими видами операцій здійснюються в іноземній валюті. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображують у валюті звітності – грошовій одиниці України перерахунком сум в іноземній валюті на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Таким чином, кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку виключно на його підставі [107].

Наступний етап – відображення в бухгалтерському обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає:

- фіксування відповідних рахунків у журналі господарських операцій або при комп'ютеризованій формі ведення обліку в певній бухгалтерській програмі (при цьому аналітичні рахунки мають забезпечувати достовірність, зрозумілість і повноту інформації, що відображається в бухгалтерському обліку);
- заповнення реєстрів обліку, Головної книги й оборотно-сальдової відомості з урахуванням оплати у національній та паралельно в іноземній валюті.

На основі даних бухгалтерського обліку формується звітність компанії, яка в подальшому подається до органів статистики, податкової служби, Пенсійного фонду й інших фондів соціального страхування залежно від виду діяльності. Окрім того, складається управлінська (внутрішня) звітність для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації

Первинна документація у сфері ЗЕД дуже різноманітна, і очевидна відсутність єдиного підходу щодо видів документів помітно ускладнює документальне оформлення господарських операцій. За таких умов одні експерти розглядають лише фінансову документацію, у той час як інші здійснюють додаткову деталізацію, виділяючи банківську документацію, що включає заяву на переказ валюти, інкасове доручення, доручення щодо відкриття акредитиву, заяву на розподіл експортної виручки, виписки банку за поточним і валютним рахунками тощо.

Не існує єдності та визначеності й у розумінні товаросупровідних документів. Частина суб'єктів виділяє товаросупровідні документи, що включають комерційні, страхові, транспортні, транспортно-експедиторські та митні документи. Інша ж частина до даної категорії відносить лише сертифікати якості, відвантажувальні документи тощо [35].

Під комерційними і розрахунковими документами розуміються рахунки-фактури, розрахункова специфікація (коли товар є комплектом із різних частин і кожна частина має свою ціну), переказний вексель. У Польщі такі види документів об'єднують у групу торгівельних первинних документів

Здебільшого розглядаються лише окремі розрахункові документи за експортно-імпортними операціями, що обмежує перелік видів розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Зокрема, на практиці розрахунки з іноземними постачальниками здійснюються за платіжними дорученнями, які передбачають авансові й наступні платежі за господарськими операціями. Також не розглядаються такі документи як податкові накладні, що підтверджують розрахунки за податками й платежами суб'єктів ЗЕД.

У даному контексті на додаткову увагу заслуговує особливий вид первинних документів у ЗЕД – договір. На підставі аналізу впливу умов зовнішньоекономічного договору на облікове відображення експортно-імпортних операцій, необхідно окремо виділяти даний документ, адже він підтверджує факт виникнення прав і зобов'язань у сторін, а також дозволяє здійснювати записи в бухгалтерському обліку. У даному випадку облікове

відображення підтверджують інші документи, які складаються безпосередньо під час здійснення господарської операції (накладні, рахунки, акти тощо).

Автори профільних періодичних статей нерідко висловлюють думку про те, що ВМД, рахунок-фактура, податкова накладна – види документів, які не можна віднести до первинних. Аргументація в подібних випадках базується на тому, що оформлення таких документів не має жодних бухгалтерських або податкових наслідків. Варто зазначити, що такі висновки підлягають певному сумніву, оскільки відображення в обліку експортно-імпортних операцій за товарами здійснюється саме на підставі складання ВМД і рахунку-фактури. Саме ці документи підтверджують здійснення господарських операцій та містять ключові відомості щодо них. Відповідно, податкова накладна як первинний документ засвідчує здійснення розрахунків з податком на додану вартість і водночас є підставою для відображення появи податкового кредиту та податкових зобов'язань в обліку [36].

Основою для бухгалтерських записів з оприбуткування товарів для експорту є товарно-розрахункові документи, які відображають їх рух до іноземного покупця і які фіксують рух товарів: акцептовані рахунки підприємств-постачальників з додатком специфікацій, коносаментів, авіа накладних поштових квитанцій, які свідчать про відвантаження товарів в установлені адреси; приймальні акти, які підтверджують, надходження товарів в порт чи на склади; комерційні та інші акти, які свідчать про нестачі, залишки та псування товарів; приймальні акти іноземних експедиторів та інші документи, які підтверджують рух експортних товарів за кордоном. Усі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку неможливо розглядати без взаємозв'язку з удосконаленням документування [36].

Експортна діяльність передбачає отримання доходу у вигляді експортної виручки. Відповідно до вимог ПСБО 15 [105] дохід (виручка) від реалізації товарів визнається на дату переходу права власності на товар від продавця до покупця. Дохід за експортною операцією слід визнати на дату переходу права власності за Інкотермс. Дохід від наданих послуг визнають на дату складання акта наданих послуг. Суму доходу у валюті варто перераховувати у гривню за

курсом НБУ, що діяв на дату першої події за експортною операцією в межах суми такої першої події.

Облік в експортера залежить від умов розрахунку із покупцем за товар. Визнання доходу в обліку за умови першої дії (відвантаження товару) відображається проведеннями [49]:

- Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображаються витрати, що включаються в собівартість товару та визнаються одночасно з доходами від його реалізації. Витрати, що утворюються в процесі митного оформлення, оплати послуг навантаження, страхування, транспортування, відображаються в обліку в процесі їх утворення на однойменному рахунку 93 «Витрати на збут».

У разі попередньої оплати товару сума авансу відображається на розподільчому рахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», для проведення обов'язкового продажу валюти вона відображається в кореспонденції з рахунком 681 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті» [49].

В подальшому сума обов'язкового продажу валюти (65% надходження) відображається проведеннями:

- Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
 - Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;
- а також по факту зарахування коштів:
- Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
 - Кт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
 - Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
 - Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

В результаті різниці між валютними курсами під час продажу інвалюти та зарахування на рахунки коштів утворюються курсові різниці, що відображаються на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної

валюти» та 942 «Витрати від купівлі-продажу іноземної валюти» у кореспонденції із субрахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Таблиця 2.3

Пропоновані рахунки для обліку розрахунків в сфері експортно-імпортних операцій

362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	3621 “Розрахунки з іноземними покупцями”
	3622 “Аванси, отримані від іноземного покупця”
632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”	6321 “Розрахунки з іноземними постачальниками”
	6322 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту”

Для обліку розрахунків з іноземними покупцями і іноземними постачальниками в розрізі строків заборгованості вважаємо за доцільне відкривати субрахунки третього порядку до рахунку 3621 “Розрахунки з іноземними покупцями”: 36211 “Розрахунки з іноземними покупцями за експортовані товари строком не більше 180 днів” та 36212 “Розрахунки з іноземними покупцями за експортовані товари строком більше 180 днів”. Відповідно відкривати субрахунки третього порядку до рахунку 6322 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту”: 63221 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту строком не більше 180 днів” та 63222 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту строком більше 180 днів”

Для більш детального відображення собівартості реалізованої на експорт продукції доцільно, на наш погляд до рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” відкрити субрахунки: 9011 “Собівартість реалізованої готової продукції на території України”, 9012 “Собівартість реалізованої експортної готової продукції”. До рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” відкрити субрахунки: 9021 “Собівартість товарів, реалізованих на території України”, 9022 “Собівартість реалізованих експортних товарів”.

Подальший облік експортних операцій потребує достовірної оцінки активів, зобов'язань, що виникли внаслідок здійснення цих операцій, за допомогою визначення курсових різниць за монетарними статтями. Правила розрахунку курсових різниць встановлені П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Об'єкт обкладення податком на прибуток відповідає бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування з коригуванням на різниці, що визначається пп. 134.1.1 Податкового кодексу [93]. Під час здійснення контрольованих операцій підприємство повинно збільшити фінрезультат на суму перевищення цін над договірною вартістю реалізованих товарів відповідно до вимог ст. 39 та пп. 140.5.1 Податкового кодексу.

У митному режимі експортні операції з вивезенням товарів обкладаються податком на додану вартість за ставкою 0%. Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ вважається дата оформлення митної декларації, що підтверджує факт перетину митного кордону. У разі, коли експорт здійснюється без вивезення, тобто купівля та передача товару нерезиденту проводиться на митній території України, операції обкладаються ПДВ за загальними правилами за ставкою 20%. Об'єкт обкладення ПДВ відсутній, коли купівля та передача товару проводяться поза межами митної території України.

Підприємства України, які зайняті зовнішньоекономічною діяльністю відображають її результати окремими показниками у своїй річній фінансовій звітності:

1. В бухгалтерському балансі окремо виділяють засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, - товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) - кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо.

2. У звіті про фінансові результати окремо відображають виручку від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати.

3. У примітках до річного фінансового звіту робляться необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, зовнішньоекономічна діяльність підприємств, невід'ємною і найбільшою складовою якої є експортні операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку і контролю з боку держави.

2.4. Напрями удосконалення обліку експортно-імпортних операцій підприємств

При плануванні виходу на зовнішній ринок товарів (послуг) як експорту або імпорту підприємству потрібно здійснити низку дій, а саме: визначити мету проведення експортно-імпортних операцій; оцінити зовнішнє середовище, вибрати ринки збуту або ринки закупівель, знайти шляхи виходу на них; проаналізувати умови функціонування підприємств, з якими суб'єкти укладатимуть угоди, їх фінансово-майновий стан; визначити ціну товару та умови його постачання; укласти угоди на реалізацію (закупівлю) товарів, робіт або послуг. Під час вибору потенційних партнерів потрібно вивчити різні аспекти їхньої діяльності: правовий, тобто вивчення норм і правил, що діють у країні потенційного партнера та безпосередньо стосуються співробітництва; технологічний – вивчення технічного рівня продукції підприємства, його технологічної бази та виробничих можливостей; науково-технічний – дані про організацію науково-дослідних робіт і витрат по них; організаційний – вивчення організації управління підприємством; економічний – оцінка фінансового стану підприємства

Дослідження методики оподаткування розрахунків в іноземній валюті виявило суттєві відмінності у методиці бухгалтерського обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій. До основних із них віднесено: відсутність курсових різниць із заборгованості за товари та віднесення на валові витрати балансової вартості іноземної валюти на дату отримання товару з імпорту. Значний вплив цих відмінностей на методологію обліку довів потребу в удосконаленні методики оподаткування розрахунків в іноземній валюті.

Для вирішення цих проблем проведено оцінку існуючих способів обліку балансової вартості іноземної валюти, визначено їх недоліки і запропоновано спосіб визначення балансової вартості валюти на дату отримання товару без попередньої оплати. Для застосування таких способів розрахунку балансової вартості валюти запропоновано відомість контролю за надходженням і вибуттям іноземної валюти, використання якої забезпечує правильність

визначення балансової вартості на будь-яку дату, можливість ведення окремого обліку балансової вартості іноземної валюти для цілей оподаткування, як це впливає з вимог податкового законодавства.

Під час оцінки методики відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій виявлено невідповідність Плану рахунків бухгалтерського обліку вимозі реальності (достовірності) показників фінансової звітності внаслідок відсутності рахунків, які передбачають облік товарів на різних етапах товарообороту: у дорозі на території України, на території інших країн. Аналіз вітчизняного законодавства надав змогу розробити методику визнання на цих етапах таких елементів фінансової звітності, як дохід (під час експорту) і товари (під час імпорту). Методика ґрунтується на доведенні положення про можливість використання моменту переходу ризиків і вигод, пов'язаних із товаром, за правилами ІНКОТЕРМС для визначення моменту переходу права власності на товари, якщо інше не передбачено договором (контрактом).

Важливим напрямом гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку до такого, що відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, є крок на подальше зближення з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Стандартизація забезпечує зіставленість бухгалтерської документації між підприємствами за окремі звітні періоди, є умовою доступності звітної інформації для різних її користувачів. Робота по стандартизації бухгалтерського обліку дозволяє долати обмеженість національних ринків і національних кордонів, покращувати економічні відносини між іноземними контрагентами.

Поняття «гармонізація» наголошує на поєднанні, узгодженні, взаємодії та координації певних систем, в якості яких виступає бухгалтерський і податковий облік.

Концепція розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Україні іде по шляху на подальше зближення з МСФЗ. Однак зберігається цілий ряд серйозних проблем, пов'язаних, перш за все, з нормативно-правовим

регулюванням. На жаль, ні нормативне, ні методологічне забезпечення не дають відповідей на багато питань, що виникають у ході бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Держава не справляється з функціями регулювання бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, тому що ці положення є неякісними; звітність не дає повної і об'єктивної інформації її користувачам; ведення бухгалтерського обліку на підприємствах країни вимагає значних матеріальних і трудових витрат.

З метою ефективного впровадження МСФЗ в Україні та для удосконалення обліку і звітності експортно-імпортних операцій, вважаємо необхідним: по-перше, створення методичних рекомендацій відносно застосування стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності; по-друге, узгодження стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства з метою формування оптимальних шляхів взаємозв'язку системи оподаткування з системою бухгалтерського обліку.

В міжнародній практиці методологічні засади формування інформації про операції в іноземній валюті регламентуються МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». Слід відмітити, що міжнародні стандарти обліку в оригіналі не використовуються в жодній з країн світу, а виступають як зразок для прийняття національних стандартів. Взявши до уваги те, що на підставі міжнародного стандарту було розроблено національний П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», при їх зіставленні, національний документ з бухгалтерського обліку виглядає схематичним. Наслідком, на наш погляд, є недостатність структури інформації. Це пояснюється тим, що до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» було перенесено лише головні позиції, а пояснення, що містяться в МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», найчастіше вилучалися. Так, значні відмінності між національним та міжнародним стандартом є в структурі розкриття інформації про об'єкт обліку – операції в іноземній валюті. В МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» більш широка структура розкриття інформації про операції в іноземній валюті.

Відсутність методичних рекомендацій до П(С)БО уповільнює процес приведення українського законодавства у відповідність до міжнародних норм і стандартів. З огляду на це, виникає необхідність у прийнятті методичних рекомендацій щодо впливу змін валютних курсів.

Методичні рекомендації до П(С)БО повинні представляти собою перелік правил і рекомендацій щодо порядку обліку об'єктів, найбільш повно визначати правила, в тому числі окремі елементи техніки ведення обліку відповідних об'єктів. Аналіз діючої законодавчої бази з питань бухгалтерського обліку вказує, що до деяких стандартів (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи») вже розроблені методичні рекомендації, однак до П(С)БО 21 таких методичних рекомендацій не існує, а це ускладнює накопичення і обробку інформації про рух експортно-імпоротної продукції, її систематизацію, а також ускладнює можливість визначення кінцевого фінансового результату по цих операціях.

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» посилює порядок викладення інформації в нормативних документах, отже, слід відмітити позитивні риси:

1. стислість, лаконічність та змістовність викладення інформації;
2. розділи містять конкретні визначення, терміни, наявною є послідовність і логічність викладення інформації про порядок визнання операцій в іноземній валюті, їх оцінку, класифікації курсових різниць, фінансову звітність в іноземних валютах та необхідну інформацію, що повинна відображатись у примітках до фінансових звітів;
3. розповсюдження норм цього стандарту на всі підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності (крім бюджетних).

Однак ми вважаємо, що недоліком П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» є те, що він не містить:

1. повного роз'яснення понять загальноживаних термінів і їх визначення, що використовуються при здійсненні операцій в іноземній валюті;
2. не розроблено єдиного підходу до питання визнання операцій в іноземній валюті, визначення статей, що підлягають переоцінці;

3. відсутніми є методика визначення курсових різниць, їх облік та відображення у фінансовій звітності;
4. не визначені положення, які слід передбачати в наказі про облікову політику щодо операцій в іноземній валюті;
5. не визначені особливості обліку розрахунків в іноземній валюті за авансами отриманими або виданими, дебіторської та кредиторської заборгованості по операціям в іноземній валюті, бартерних операцій в іноземній валюті, іноземної валюти в касі, розрахунків з підзвітними особами за закордонними відрядженнями, операцій з формування статутного капіталу в іноземній валюті та обліку кредитів у ній;
6. не розкрита інформація щодо відображення операцій в іноземній валюті у фінансовій звітності.
7. нереалізованість принципів П(С)БО 21 в частині відображення операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Виходячи із вище перелічених недоліків П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та питань, що в ньому не висвітлені, ведення бухгалтерського обліку вимагає роз'яснення застосування регламентуючих положень нормативно-правових актів.

Нормативне закріплення методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку щодо впливу змін валютних курсів дозволить вирішити досить актуальні питання методології їх обліку. Адже, введення в дію методичних рекомендацій дозволить більш повно, точно і всебічно окреслити коло дій суб'єктів господарювання щодо відображення в обліку операції у валюті.

Вважаємо, що для методичного забезпечення формування інформації про операції в іноземній валюті в системі бухгалтерського обліку країни достатньо одного стандарту. Однак, застосовувати П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» без глибокого всебічного аналізу його положень і їх правильного розуміння є недоречним. Як вихід з цього становища запропоновано два варіанти:

1. перенесення деяких головних позицій та пояснень, що містяться в МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
2. розробка проекту методичних рекомендацій до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Більш прогресивним є другий варіант, який дозволить врахувати всі особливості національної економіки, що доводить рис. 2.12..



Проект методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку щодо впливу змін валютних курсів містить виклад інформації про операції в іноземній валюті та порядок їх визнання.

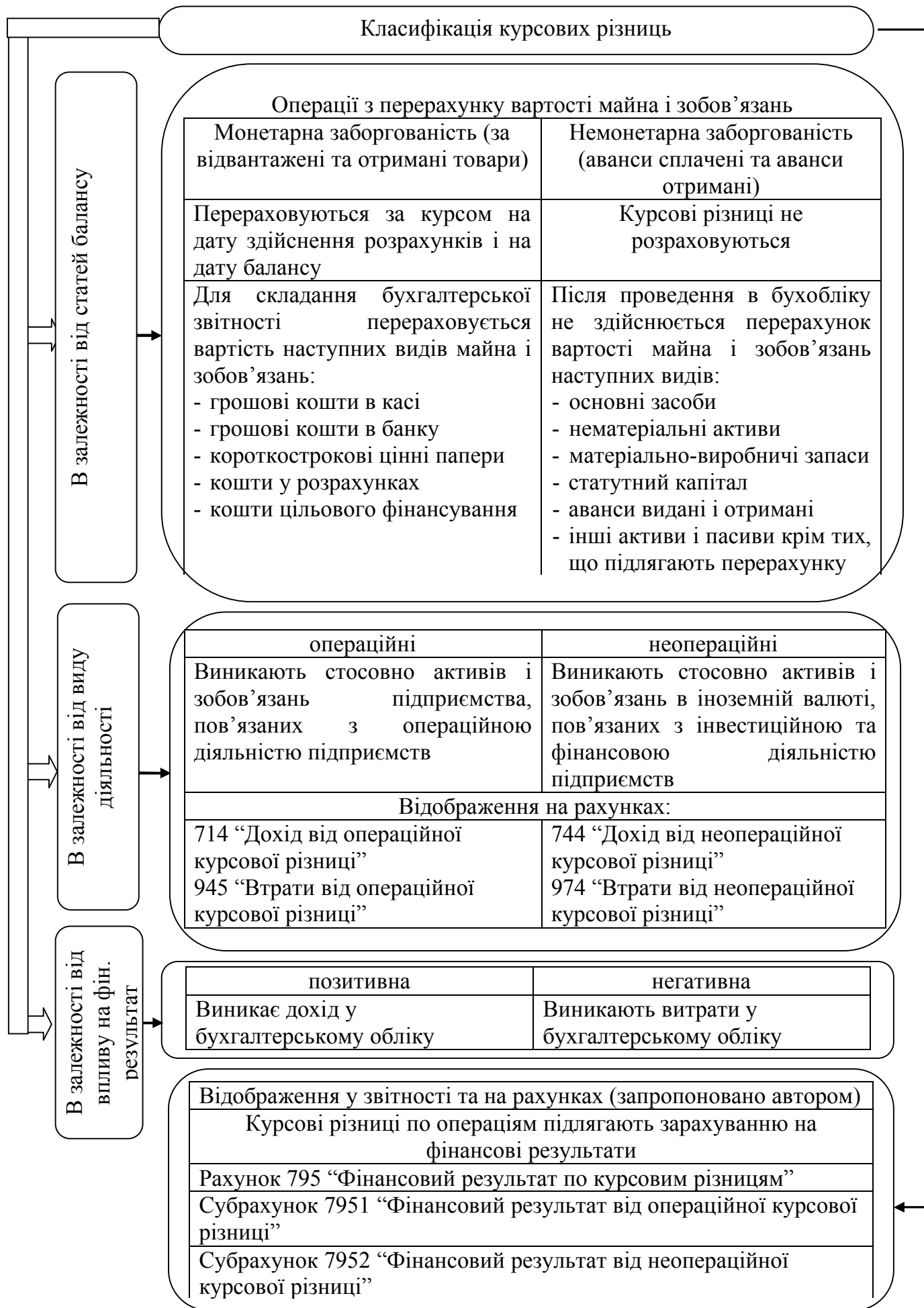
Потребує вивчення питання обґрунтованості присвоєння національному стандарту бухгалтерського обліку 21 однойменної з МСБО назви “Вплив змін валютних курсів”. Враховуючи, що вказаний вище стандарт регулює методологічні засади бухгалтерського обліку не лише валютних курсів, а й інші питання розрахунків в іноземній валюті, назва стандарту дещо звужена.

Операції в іноземній валюті – це багатофункціональний вид економічної діяльності, а назва П(С)БО виділяє з нього окремий елемент – валютні курси, обходячи стороною інші суттєві моменти.

Аналіз наукової літератури дозволив зробити висновок про те, що поки що не існує єдиної думки щодо відображення курсових різниць в обліку. Крім того, у П(С)БО 21 на сьогодні відсутні рахунки для обліку курсових різниць та бухгалтерські проведення, що ускладнює роботу бухгалтера.

Курсові різниці пропонуємо класифікувати за трьома ознаками: в залежності від статей балансу; в залежності від виду діяльності; в залежності від впливу на фінансовий результат (рис. 2.13).

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей, пов’язаних з операційною діяльністю відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей, пов’язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю відображаються у складі інших доходів (витрат). Проаналізувавши відображення в обліку курсових різниць зроблено висновок, що дуже актуальною проблемою є громіздкість розрахунків курсових різниць, які виникають при здійсненні експортно-імпортних операцій. Вважаємо, що використання рахунків доходів і витрат для обліку операційної та неопераційної курсової різниці не дає можливості досконально дослідити вплив курсової різниці на фінансові результати, так як їх обороти важко зіставити.



При використанні рахунків 714, 744, 945 та 974 бухгалтеру складно одразу відповісти на це питання, тому що потрібно окремо підраховувати

обороту по кредиту 714 або 744, а потім обороти до дебету 945 або 974, і тільки після цього може бути виведений результат.

Для деталізації фінансових результатів від операційної та неопераційної курсових різниць доцільно до рахунку 795 відкрити два субрахунки: 7951 – “Фінансовий результат від операційної курсової різниці” та 7952 “Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці”.

Облікова інформація щодо експортно-імпортних операцій повинна відповідати, з одного боку, вимогам діючих П(С)БО, а, з іншого боку, вимогам податкового законодавства. При здійсненні експортно-імпортних операцій має бути комплексний підхід до планування всіх податків.

В ході аналізу виявлено, що економічний зміст податків, а саме: об'єкт оподаткування, податкова база суттєво впливає на порядок бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Тобто податкове законодавство визначає порядок відображення податків на рахунках бухгалтерського обліку. Існує і зворотній зв'язок: бухгалтерський облік також впливає на порядок оподаткування і визначає правила розрахунку податків при здійсненні експортних та імпортних операцій.

Світова практика свідчить, що всі системи ведення податкового обліку можна умовно поділити на дві групи: ведення податкового обліку окремо від бухгалтерського обліку; ведення податкового обліку на підставі даних бухгалтерського обліку.

Вважаємо за доцільне визначити облікову політику в сфері бухгалтерського і податкового обліку, при цьому доцільно максимально зблизити бухгалтерський і податковий облік. Важливим кроком гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку до такого, що відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, є ліквідація суттєвих розбіжностей, які існують між бухгалтерським і податковим обліком в сфері експортно-імпортних операцій.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗЕД

3.1. Загальна характеристика і теоретичні засади здійснення аудиторського контролю експортно-імпортних операцій підприємств

Формування ринкових відносин в Україні сприяло розширенню приватної, колективної та змішаної форм власності та стало поштовхом для удосконалення функцій управління та контролю за господарськими процесами. Як одна з форм незалежного контролю все більшого значення набуває аудит.

Мета, завдання та порядок проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій підприємства обумовлені специфічним законодавчим регулюванням та умовами здійснення цього напрямку господарської діяльності підприємства.

Аудит експортно-імпортних операцій може бути як частиною загального аудиту, так і окремою послугою перевірки цього об'єкту обліку. Однак, як свідчить практика, експортно-імпортні операції в силу ряду особливостей, мають підвищену схильність до різного роду ризиків і, як наслідок, існує можливість виникнення значних викривлень даних звітності. Введення Форми № 6 Додаток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами", де зовнішньоекономічні операції виділяються у якості звітного сегмента, є важливим аргументом, на наш погляд, який обґрунтовує необхідність виділення експортно-імпортних операцій в окремий об'єкт в системі загального аудиту.

мета аудиту експортно-імпортних операцій включає дві складові:

- по-перше, висловлення думки про достовірність відображення експортно-імпортних операцій у фінансовій (бухгалтерській) звітності підприємств, що перевіряються;

•по-друге, висловлення думки про дотримання вимог нормативно-правових актів і умов зовнішньоекономічних договорів, що використовуються при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Якщо перша складова повністю відповідає загальній меті аудиту, то інша складова нами виокремлюється через особливості нормативного регулювання експортно-імпортних операцій підприємств. Завдання аудиту повинні конкретизуватися в залежності від напрямку перевірки, виду експортно-імпортних операцій з урахуванням особливостей їх проведення (валютного, митного, бухгалтерського, податкового законодавства), що наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Взаємозв'язок між напрямами перевірки та завданнями аудиту експортно-імпортних операцій

Напрямок перевірки	Завдання аудиту
1	2
Валютне законодавство	<ol style="list-style-type: none"> 1. встановлення наявності відповідних ліцензій та квот на здійснення експортно-імпортних операцій у випадках, передбачених законодавством; 2. аналіз законності здійснення операцій на валютному рахунку (наявність установчих документів, повноважень осіб на відкриття валютного рахунку); 3. перевірка строків розрахунків по валютним контрактам; 4. обґрунтованість платежів в іноземній валюті, що передбачені контрактом.
Митне законодавство	<ol style="list-style-type: none"> 1. перевірка правового статусу експортерів та імпортерів; 2. законність ввезення-вивезення товарів за експортно-імпортними операціями; 3. обґрунтованість застосування методів оцінки митної вартості імпортних товарів; 4. обґрунтованість застосування нульової ставки при експорті; 5. правильність нарахування і сплати мита і митних зборів.
Бухгалтерське законодавство	<ol style="list-style-type: none"> 1. аналіз облікової політики – перевірка відповідності методології обліку нормативним документам бухгалтерського обліку; 2. перевірка повноти, достовірності наданих документів по експортно-імпортним операціям; 3. перевірка відповідності даних первинних облікових документів даним аналітичного обліку по експортно-імпортним операціям; 4. перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку по регістрам, що узагальнюють

	інформацію за експортно-імпортними операціями;
--	--

Продовження табл. 3.1

1	2
	5. перевірка відповідності даних звітності даним синтетичного обліку (наявність у якості складової фінансового результату від експортно-імпортних операцій у звітних формах); 6. перевірка своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій та операцій своєчасного зарахування експортної валютної виручки; 7. обґрунтованість віднесення комерційних витрат до експортно-імпортних операцій; підтвердження реальності обчислення фінансового результату від експортно-імпортних операцій.
Податкове законодавство	1. перевірка принципів оподаткування нормативним документам податкового законодавства; 2. перевірка заповнення Декларації з податку на прибуток та податку на додану вартість підприємством.

Щодо визначення предмету аудиту вважаємо, що ним не можуть бути процеси і явища, господарські операції, оцінка яких виражена в іноземній валюті, або річна бухгалтерська звітність. Тому, на нашу думку, предметом аудиту є теоретико-методичне обґрунтування організаційних заходів по проведенню аудиту експортно-імпортних операцій.

Під час перевірки експортно-імпортних операцій аудиторі виконують наступні функції:

- перевірка дотримання міжнародного та національного законодавства в сфері обліку, оподаткування, митних, валютних розрахунків;
- збір і оцінка доказів для підтвердження правильності відображення активів підприємства і їх джерел, господарських операцій і результатів діяльності підприємства у сфері експортно-імпортних операцій;
- формування повної достовірної інформації про діяльність підприємства в сфері експортно-імпортних операцій;
- використання результатів аудиту для прийняття управлінських рішень з метою попередження негативних результатів діяльності підприємства у сфері експортно-імпортних операцій підприємства.

Окрім цього аудитори можуть виконувати консультаційну та інші функції в залежності від мети аудиту і поставлених завдань.

Основним науковим підходом при проведенні аудиторської перевірки є системний підхід. Системний підхід – це напрям методології дослідження, в основі якого лежить розгляд об'єкта як цілісної множини елементів у сукупності відносин і зв'язків між ними. Системний підхід є не стільки методом вирішення завдань, скільки методом постановки завдань. Щодо аудиту експортно-імпортних операцій в системному підході вважаємо за необхідне виділити два основних підходи: бухгалтерський і юридичний підхід.

Бухгалтерський підхід – розробка методик аудиторської перевірки по об'єктам бухгалтерського обліку. Юридичний підхід – розробка методик аудиторської перевірки правових аспектів діяльності підприємства. Системний підхід вимагає використання відповідних методів аудиту.

Підсумовуючи точки зору вчених-економістів, пропонуємо власне визначення методу аудиту експортно-імпортних операцій як сукупності прийомів та способів, за допомогою яких оцінюється стан експортно-імпортних операцій на підприємстві. При здійсненні аудиту щодо експортно-імпортних операцій вважаємо за доцільне використовувати такі методи дослідження інформації як: порівняння, абстрагування, конкретизація, розрахунково-аналітичні прийоми, спостереження, документування тощо.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведено критичний аналіз визначених науковцями факторів впливу умов договірних відносин на відображення в бухгалтерському обліку та нарахування податків, що дозволить їх уточнити та доповнити. Результати дослідження показали, що проблема впливу господарсько-договірних відносин на економічні інтереси окремих учасників господарської діяльності має і економічні, і правові аспекти, які взаємопов'язані між собою.

З метою вирішення проблеми виокремлення ринку послуг уточнено понятійний апарат, що опосередковує здійснення операцій з експорту та імпорту послуг, таких як «імпорт послуг» та «експорт послуг». Проведене дослідження та аналіз наукової думки й нормативних джерел дозволили надати визначення «експорту (імпорту) послуг» як комерційної діяльності, яка проводиться за зовнішньоекономічними договорами, і пов'язана з купівлею-продажем послуг незалежно від місця їх надання. Запропоновано доповнити Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначенням терміну «експорт (імпорт) послуг».

Облік та аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу не можливий без врахування організаційно-правових передумов здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Запропонована класифікація послуг, що враховує особливості проведення таких операцій на зовнішніх ринках та відображення їх в обліку за трьома групами: послуги, що опосередковують рух товарів (крім посередницьких), послуги, що не передбачають руху товарів (крім посередницьких), безпосередньо, посередницькі послуги. Запропонована класифікація побудована таким чином, що дозволяє врахувати особливості проведення як операцій з імпорту, так і експорту. Класифікація є багатофакторною, має узагальнені дані про характерні особливості відображення кожної з груп.

На основі чинного законодавства та аналізу наукової літератури виділено класифікацію форм та видів ЗЕД, яка максимально повно враховує

необхідність подальшого планування, побудови ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю, формуванню цілісної стратегії розвитку підприємства шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. На основі представленої класифікації охарактеризовано основні форми та види ЗЕД, особливості їх здійснення та нормативно-правового регулювання; виділено ряд проблем щодо законодавчого регулювання імпорتنих та експортних операцій, зовнішньоекономічних кредитно-розрахункових операцій, валютних операцій, операцій з іноземними інвестиціями та спільною діяльністю. Використання прогалин в законодавстві у власних цілях та недосконала нормативно-правова база в цілому є передумовою здійснення порушень. Виділені операції ЗЕД ідентифіковано як об'єкти системи бухгалтерського обліку в зовнішньоекономічній сфері. Особливості зовнішньоекономічних операцій впливають на формування об'єктів обліку ЗЕД, конкретизацію його функцій. Зокрема, функції бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій були класифіковані як інформаційна, методична, управлінська, наглядова, податкова, організаційна, звітна.

В результаті проведеного дослідження сформовано підхід до формування принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що враховує диференційованість рішень, які приймаються в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю. Наведені рекомендації щодо зміни системи принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності дозволяють використовувати оточення суб'єкта господарювання задля підвищення ефективності реалізації зовнішньоекономічних операцій.

Об'єктами обліку визначені активи, розрахунки з іноземними постачальниками або покупцями, зобов'язання, витрати в результаті процесу оприбуткування і реалізації активів, доходи в результаті виконання експортних угод, витрат в результаті здійснення імпорتنих поставок, об'єкти інвестиційних вкладень у вигляді іноземної валюти, курсові та сумові різниці як специфічні об'єкти ЗЕД. Ці та інші об'єкти, які визначаються в обліковій політиці суб'єктів ЗЕД, одночасно є об'єктами планування та контролю. Тому

на етапі організації обліку ЗЕД необхідно відповідально віднестися до визначення об'єктів обліку, оскільки в подальшому це вплине на організацію аналітичного обліку, можливість деталізації даних.

Поглиблення інтеграційних процесів у сфері міжнародної торгівлі, що проявляються у збільшенні обсягів зовнішньоторговельних операцій, відповідно і зумовлює необхідність вивчення питань, пов'язаних з відображенням в обліку інформації про здійснення таких фінансово-господарських операцій. До найбільш складних і відповідальних облікових завдань відносяться такі: для товарних операцій - облік доходів та витрат, особливо на етапі визнання, формування вартості матеріальних активів; для послуг - облік витрат і нематеріальних активів, порядок їх визнання; для обліку зобов'язань - їх визнання й класифікація для автоматизації таких процесів

Серед усіх передбачених законодавством видів ЗЕД найбільш поширеним є експортні та імпорتنі операції. Детальне вивчення існуючих проблем, організації та здійснення обліку операцій з експорту дало можливість виділити необхідність обліку операцій з експорту за прямими договорами і договорами комісії, що зумовлено різницею у витратах та їх облікового відображення.

На етапі розробки Наказу про облікову політику щодо зовнішньоекономічних операцій необхідно виходити з того, яку частку ці операції займають в господарському процесі. Методичну складову облікової політики доречно характеризувати за допомогою опису:

- 1) основних положень облікової політики;
- 2) відхилень від загальних правил, спричинених веденням обліку з урахуванням специфіки організації аграрного підприємства.

Важливим в організації ОЗЕД є технічний аспект, за допомогою якого забезпечується реалізація методичної частини та комплексу процедур, що входять до нього. Для цього розробляється робочий план рахунків. Для відображення в обліку зовнішньоекономічних операцій при його розробці необхідно врахувати можливість максимальної деталізації аналітичних

показників (використання субрахунків різних порядків, що дозволить інтегрувати рахунки фінансового й управлінського обліку).

Практично усі види діяльності у сфері ЗЕД здійснюються на основі попередньо укладених договорів, тому організація договірної роботи вимагає особливої уваги.

Обліковому аспекту зовнішньоекономічних договорів в даний час не приділяється належної уваги. З метою посилення законодавчого забезпечення договірного процесу обґрунтовано необхідність виділення в системі обліку договорів на позабалансовому рахунку; рекомендовано для їх реєстрації (з метою посилення усіх видів контролю, особливо внутрішньогосподарського, за договірною роботою) вести спеціалізовані реєстри зовнішньоекономічних договорів. Звертається увага на обов'язкові умови договору – вартість контракту. Оскільки зовнішньоекономічні операції передбачають валютні розрахунки, а курс валют нестабільний, така ситуація призводить до валютного ризику та коливання вартості виконання угоди, тому обґрунтовано необхідність фіксації договорів ЗЕД у іноземній валюті.

У роботі наголошено на необхідності організації обліку зовнішньоекономічних операцій в розрізі відокремлених частин діяльності підприємств – за географічними сегментами, які виділяються залежно від специфіки здійснюваних операцій і можуть конкретизувати основні ринки збуту, покупців та постачальників підприємства, особливо важливі контракти тощо. Така організація обліку забезпечить можливість оцінки стану розрахунків, етапів виконання контракту, аналізу основних показників за кожним укладеним контрактом, оцінювання ризиків і прогнозування результатів діяльності в майбутньому.

Акцентується увага на необхідності відокремленого відображення авансів отриманих та виданих за зовнішньоекономічними операціями, конкретизуючи їх за видами валют. Це забезпечить встановлення в обліку чіткої послідовності процедур авансових платежів, спрощення визначення доходу від реалізації продукції на умовах передоплати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабій Л. Удосконалення обліку експортних операцій. *Економічний аналіз*. 2011. №8. С. 392-394
2. Бабій Л. І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту. Київ: КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2010. 20 с.
3. Бакурова О. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Київ: КНТЕУ, 2015. 341 с.
4. Бабенко Л. Проблемні аспекти облікової оцінки митної вартості імпортованих товарів. *Економічний аналіз*. Вип. 10. Ч. 1. 2012. С. 415-418.
5. Білова Н. Операції з валютою. *Податки та бухгалтерський облік*. 2009. №35. С. 14-15.
6. Білова Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 41. С. 23-48
7. Бондарєва Т. І., Осадчук А. І. Оцінка ефективності експортної діяльності підприємства. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. 2011. №3. С. 91–104.
8. Васильєва С. І. Зовнішньоекономічна діяльність на підприємстві. *Молодий вчений*. 2014. № 5 (08). С. 70-73.
9. Васюренко В. О. Теоретичні узагальнення щодо розуміння сутності поняття «зовнішньоекономічна діяльність підприємства». *Механізм регулювання економіки*. 2008. № 2. С. 220-226
10. Вівич О. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Афіна, 2014. 140 с.
11. Величко К. Ю., Козуб В.О. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Харків: Форт, 2017. 221 с.
12. Войнаренко М.П. Особливості обліку експортних операцій. URL: <http://irbis-pbuiv.gov.ua> (дата звернення: 11.09.2019).
13. Войтенко Т. М. ЗЕД: бухгалтерський і податковий облік у подробицях. Х.: Фактор, 2007. 400 с.
14. Волкова І.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2011. 304 с.

15. Волкова І.А. Розрахунки іноземною валютою та їх облік в зовнішньоекономічній діяльності підприємств України. *Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2011. № 7. С.184–187.
16. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2011. 304 с.
17. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15–27.
18. Господарський кодекс України. Редакція від 20.09.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 11.09.2019).
19. Гребельник О. П. Митна справа: підручник 4-те вид. оновл, та доповн. К.: Центр учбової літератури, 2014. 472 с.
20. Грущинська Н. М., Антоненко К. В. Інкотермс як головний документ регулювання базисних умов поставки при управлінні експортно-імпортними операціями підприємства України з урахуванням європейських стандартів. *Вісник Академії митної служби України*. 2009. №1. С. 93–100
21. Губарик О.М. Розвиток експортних операцій та відображення їх в обліку. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1580#> (дата звернення 18.08.2019р.)
22. Гудима К.С. Проблеми обліку експортно-імпортних операцій в Україні. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=29420> (дата звернення: 21.09.2019).
23. Гузенко Г. М., Гайдученко Ю. О. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. 2013. № 3. С. 77–89.
24. Гуменюк О. Г. Еволюція системи митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Гроші, фінанси та кредит*. 2018. Вип. 14. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/112.pdf (дата звернення 18.08.2019р.)
25. Гуцул І. А. Митні та податкові регулятори зовнішньоекономічної діяльності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2013. Вип. 12. С. 132-136.

26. Гуцаленко О.О. Економічна інтеграція та митна політика Польщі. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2010. Вип. 71, ч. 2. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1580#> (дата звернення 18.08.2019р.)
27. Данкевич В. Є. Митне регулювання експорту та імпорту сільськогосподарської продукції в умовах асоціації з ЄС. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 57–60. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/4923/1/Gnpe_2015_4_57-60.pdf
28. Дмитренко І.М. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник. К.: Кондор-Видавництво, 2016. 300 с.
29. Дмитренко І. М. Система внутрішньокорпоративного контролю: передумови запровадження та чинники ефективності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 5. С. 41–51.
30. Дрібний М. Бухгалтерський і податковий облік експортно-імпортних операцій. *Дебет-Кредит*. 2012. № 5. URL: <http://dtkt.com.ua/show/1cid02238.html> (дата звернення 08.09.2019р.)
31. Друшляк О. Бухгалтерський облік: оприбуткування імпортних товарів. *Бухгалтерія*. 2008. Вип. 5. С. 72.
32. Дунська А. Р. Експортно-імпортна діяльність України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 3. С. 36–46
33. Дунська А. Р. Зовнішньоекономічна діяльність: теорія і практика: навч. посіб. К.: Кондор, 2013. 687 с.
34. Дядін, А.С. Дефініція категорії "підприємницька діяльність" / А.С. Дядін // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2017. – Вип. 1 (25). – С.62-72
35. Експортно-імпортні операції. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. №106. 63 с.
36. Експортно-імпортні операції: податковий облік. *Інформаційно-аналітичний журнал «Вісник. Право знати все про податки і збори» (офіційне видання ДФСУ)*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4858> (дата звернення: 12.09.2019)

37. Єрмаченко В.Є., Лабунська С.В., Маляревська О.Г. Облік і техніка зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Харків: ІНЖЕК, 2010. 480 с.
38. Єфімчук О. Експорт товарів на умовах повної або часткової передоплати. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. №106. С. 25–28.
39. Жураківська О. Експорт сільгосппродукції: валютні, облікові та податкові аспекти. *БухгалтеріяUA*. №2. 2018. URL: <https://buh-ua.com.ua/uk/doc/53445/eksport-slgospprodukts-valjutn-oblkov-ta-podatkov-aspekti> (дата звернення 23.09.2019)
40. Зеркалов ДВ. Внешнеэкономическая деятельность: энциклопедический словарь. К. : Дакор, КНТ, 2013. 544с.
41. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навчальний посібник / за ред. Ю. Г. Козака, Н. С. Логвінової. К.: Освіта України, 2012. 300 с.
42. Зовнішня торгівля України : стат. зб. URL: http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm
43. Зосимова Ж.С. Проблеми та умови покращення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств. *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. Вип. 2 (10). С. 119–124.
44. Іванова В. В., Стоцька П. П. Організація зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах. *Бізнес-навігатор*. 2014. № 3. С. 95–99
45. ІНКОТЕРМС-2010: Рекомендації до чіткого застосування. Все про бухгалтерський облік. 2011. № 107. С 28-30.
46. Інформація обліку в аналізі ефективності діяльності суб'єктів господарювання: монографія / за ред.. Г.О. Король. Дніпро: Ліра, 2019. 280 с.
47. Кадуріна Л. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації: [навч. посібн.] К.: ЦУЛ, 2007. 606 с.
48. Карпенко М.О., Захарченко О.В. Удосконалення організації зовнішньоекономічної діяльності підприємства URL: <http://jrnl.nau.edu.ua/> (дата звернення 20.08.2019 р.)
49. Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів. *Бухгалтерський облік, аналіза аудит, Мукачівський державний університет*. Вип. # 9. 2017. С. 1134-1138.. URL:

http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9_ukr/194.pdf (дата звернення 20.08.2019 р.)

50. Карпушенко М.Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник. Харків: Х.Н.У.М.Г. 2014. 80 с.
51. Карп'як Я.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Львівська політехніка, 2012. 332 с
52. Кобзева К. В. Експортний потенціал підприємства: сутність і особливості формування. *Проблеми економіки*. 2013. № 4. С. 281–285.
53. Коблянська О.І. Теоретичні і практичні аспекти аудиту експортних операцій. *Вісник УБС НБУ*. 2014. №1. с.233-238.
54. Коблянська О.І., Ковальчук О.М. Особливості відображення імпорتنих операцій у світлі Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 62-67
55. Коваль О. Методика бухгалтерського обліку експортних-імпорتنих операцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 4. С. 31-35
56. Ковальчук С.Я., Григораш М.В. Особливості експортних операцій в межах дії Зони вільної торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 9. С. 67-71.
57. Кононенко Я. В. Ефективність імпорتنих операцій на прикладі АТ «ЕФЕКТ». *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету*. 2014. Вип. 27. С. 168–174
58. Козуб В.О. Формування інформаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства / В.О. Козуб // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. пр. – Харків: ХДУХТ, 2018. – Вип. 1 (27). – С. 121-132
59. Король Г.О., Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д., Акімова Т.В. Облік, перевірка й аналіз у системі фінансового контролю на підприємствах: монографія. Дніпро: Ліра, 2018. 136 с.
60. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навч. посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 216 с.
61. Крутова А.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства як об'єкт облікового моделювання / А.С. Крутова // Економічна стратегія і

- перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. пр.– Харків: ХДУХТ, 2018. – Вип. 1 (27). – С. 16-20
62. Кузьмінський Ю. А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. К.: КНЕУ, 2006. 232 с.
63. Куриляк З. Експорт товарів із повною передоплатою: бухгалтерський та податковий облік. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 38-39. С. 129-13.
64. Курсові різниці, валюта, мито – все і одразу. Приклади обліку імпорту та експорту. *Бухгалтер 24*. URL: <https://www.buh24.com.ua/kyrsovi-riznuci> (дата звернення: 25.09.2019)
65. Кушина О. Експорт товарів: оподаткування та бухгалтерський облік. *Багатогранний облік: операції у ЗЕД: зб. систематизованого законодавства* К.: Бліц-Інформ, 2012. Вип. 5. С. 139-143
66. Лапін О. В., Горицька К. М. Шляхи удосконалення експортного потенціалу підприємств. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/> (дата звернення 05.09.2019)
67. Левченко Н.М. Методологічні аспекти аудиту експортно-імпортних операцій підприємств. *Науково-виробничий журнал*. 2013. № 42. С. 271-277.
68. Малярець Л. М., Моргун Г. В. Аналіз ефективності експортно-імпортової діяльності підприємства для її стратегічного контролінгу. *Бізнес Інформ*. 2015. № 1. С. 165–171
69. Малярець Л. М. Методичне забезпечення формування та проведення контролінгу зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Бізнес Інформ*. 2012. № 6. С. 32–35
70. Маргасова В. Г., Роговий А. В., Виговська В. В. Аналіз фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 3. С. 207–213
71. Маслак О.О., Жежуха В.Й. Облік, аналіз і аудит зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Київ: Каравела, 2011. 400 с.
72. Мардус Н.Ю. Особливості обліку доходів і витрат підприємства: проблеми та шляхи вдосконалення. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 4. С. 251–255

73. Мельник О.Г. Экспортний потенціал підприємства: сутність і методологічні основи аналізу. Проблеми економіки. 2017. № 1. С. 226–231
74. Митна енциклопедія: У двох томах. Т.2 : Редкол.: І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. 536 с.
75. Митний кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/> (дата звернення: 25.08.2019)
76. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: монографія. К.: ІМА-прес, 2007.
77. Моргун Г. В. Концепція стратегічного управління експортно-імпортою діяльності підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. 2014. Т. 1, № 2. С. 71–77
78. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022 (дата звернення 23.09.2019)
79. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakazom-ministerstva-finansiv-ukrajini-07-02-2013-73?app_id=23 (дата звернення 23.09.2019)
80. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#n12> (дата звернення 23.09.2019)
81. Негоденко О. Коливання валютних курсів при експорті-імпорті товарів. URL: <http://economist.net.ua> (дата звернення 15.09.2019)
82. Новації ЗЕД: майстер-клас для бухгалтера. *Бібліотека баланс. Практичне керівництво*. 2015. № 4. 109 с.
83. Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Сисюк С.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 356 с.
84. Огійчук М. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Київ: Алерта, 2009. 332 с/

85. Оляднічук Н.В. Облік експортно-імпортних операцій. *Облік і фінанси*. № 1 (75). 2017. С. 48-56.
86. Ольховик О. Експорт: бухгалтерський облік і податок на прибуток. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 16. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/february/issue-16/article-15816.html> (дата звернення: 19.08.2019)
87. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення 15.08.2019)
88. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 25.08.2019)
89. Пазізіна К. В., Пазізіна С. М. Імпортозаміщення в системі забезпечення економічних інтересів України. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 42–45
90. Підвисоцька Л.Я. Продаж товарів зі знижками: проблеми обліку і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2016. №7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5082> (дата звернення: 22.09.2019)
91. Пітель Н. Я. Проблеми розвитку експортоорієнтованої діяльності аграрної сфери економіки України. *Агросвіт*. 2019. № 16. С. 25–34
92. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція щодо його застосування URL: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buhgalterskogoucheta/388-plan-rahunkiv.html> (дата звернення: 12.09.2019)
93. Податковий кодекс України від 23.12.2010 року. № 2856 – VI. (із змінами і доповненнями). URL: http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300 (дата звернення: 12.09.2019)
94. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 12.09.2019)
95. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті. Закон України від 23.09.1994 № 185/94-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)

96. Про режим іноземного інвестування: Закон України від 19 березня 1996 року № 94/96-ВР із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)
97. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)
98. Про Митний тариф України: Закон України від 19.09.2013 р. № 584-VII зі змінами. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T012371Z.html (дата звернення 05.09.2019)
99. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України № 332 з XIV від 22.12.98 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)
100. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України № 3303XIV від 22.12.98 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)
101. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України № 3313XIV від 22.12.98 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019)
102. Прокушев Е.Ф. Зовнішньоекономічна діяльність. Тернопіль: Астон, 2013. 320 с.
103. П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237, зі змінами та доповненнями. URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-8-zhovtnya-1999-r-237?app_id=23 (дата звернення: 18.09.2019)
104. П(С)БО 11 «Зобов'язання». Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зі змінами та доповненнями URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-31-sichnya-2000-r-20?app_id=23 (дата звернення: 18.09.2019)
105. П(С)БО 15 «Дохід». затв. Наказом Мінфіну України від 29.11.1999р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z086099> (дата звернення: 18.09.2019)

106. П(С)БО 16 «Витрати» затв. Наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999р. № 318. URL. Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027_00 (дата звернення:18.09.2019)
107. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. Наказом Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515_00 (дата звернення:18.09.2019)
108. П(С)БО 29 «Інформація за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412, зі змінами та доповненнями URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-19-travnya-2005-r-412?app_id=23 (дата звернення:18.09.2019)
109. П(с)БО 31 «Фінансові витрати» затверджене Наказом Мінфіну України від 28.04.2006 р. № 415 URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-28-kvitnya-2006-r-415?app_id=23 (дата звернення:18.09.2019)
110. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. №879/ URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365> (дата звернення:18.09.2019)
111. Розрахунки в іноземній валюті і деталі податкового обліку: Державна фіскальна служба. URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-199236.html> (дата звернення:20.09.2019)
112. Рутковський А. Бухгалтерський та податковий облік імпорту товарів. *Онлайн помічник бухгалтера*. URL: <http://bux-help.pp.ua/аналітичні-статті/14-облік-запасів/5-облік-імпорту-товарів> (дата звернення:10.09.2019)
113. Сисюк С.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчально-методичні матеріали. Тернопіль: ТНЕУ. 2012. 122 с.
114. Сич О. Митна та первісна вартість товарів при імпорті. *Головбух*. 2014. №38. 31с.
115. Сотченко Є. В. Удосконалення правового аспекту міжнародних розрахунків в умовах сучасного стану розвитку міжнародного бізнес середовища / Є. В. Сотченко // Стратегія розвитку України. – 2015. – № 1. – С. 138–147

116. Смірнова І. В. Методичні підходи до формування облікової політики імпортерських операцій / І. В. Смірнова, Н. В. Смірнова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки : зб. наук. пр. – Кропивницький : ЦНТУ, 2017. – Вип. 31. – С. 197–207
117. Тюріна Н.М., Карвацка Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 408 с.
118. Формування системи митного аудиту в Україні. Хмельницький: ПП. Мельник А.А., 2014. 208 с. (Митна справа в Україні. Том 25).
119. Цивільний Кодекс України від 5.04.01 р. №2341 –III.
120. Целуйко О. Експорт послуг і поставка послуг нерезидентам: облік доходів та витрат. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Eksport-tovarov-i-postavka-uslug-nerезидент-amuchet-doxodov-i-rasxodov> (дата звернення: 26.09.2019)
121. Центр підтримки експортерів / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. URL : <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/>.Oksana Kobzar Law Office oksana@kobzar.me (дата звернення: 16.09.2019)
122. Чаленко О.Ю. Методика визначення економічного потенціалу. Економіка України. 2013. № 8. С. 40–54
123. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 1 (19). С. 393-400.
124. Шапошкіна О.М. Актуальні проблеми обліку експортно-імпортерських операцій. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=66570> (дата звернення: 28.09.2019)
125. Шкурупій, О. В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2012. 248 с.
126. Шутка С. Є. Експортні операції: бухгалтерський і податковий облік. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2016. Вип. 17(4). С. 158-161. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhd_u_en_2016_17\(4\)_41](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhd_u_en_2016_17(4)_41) (дата звернення: 18.09.2019)

127. Яковлєв А.І. Визначення ефекту від проведення експортно-імпортних операцій в системі «підприємство-посередник-держава». *Формування ринкової економіки*. 2012. № 16. С. 32–40.
128. Янишин Я. С., Булик О. Б., Кашуба Ю. П. Експортно-імпортна діяльність підприємств Львівщини. *Економіка АПК*. 2015. № 9. С. 99–105
129. Якимащенко В.В. Експорт товарів: особливості обліку. *Бібліотека Баланс «ЗЕД: вихід на експорт, робота з митницею, міжнародні перевезення»*. 2016. № 16. С. 16–22.
130. http://www.dsecu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=35039&cat_id=35038 Сайт Державної служби експортного контролю України

ДОДАТКИ