

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

Грабовська Надія Михайлівна

**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**ACCOUNTING, CONTROL AND LEGAL SUPPORT OF THE
AGRICULTURAL ENTERPRISE FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

**Магістерська програма –
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу**

Студент групи ОПЗ3м - 21
Н.М. Грабовська

(підпис)

Науковий керівник:
д. е.н., професор М.К. Пархоμεць

(підпис)

**Дипломну роботу допущено
до захисту:**

**Завідувач кафедри
д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ..	7
1.1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності та завдання бухгалтерського обліку та контролю.....	7
1.2.Зовнішньоекономічна діяльність як предмет правового регулювання.....	17
1.3.Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій.....	27
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ.....	35
2.1. Особливості обліку експортних операцій на підприємстві.....	35
2.2. Облік імпорتنих операцій на сільськогосподарському підприємстві.....	52
2.3. Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій на підприємстві.....	65
2.4. Облік інших зовнішньоекономічних операцій.....	73
Висновки до розділу 3.....	76
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	78
3.1. Теоретична сутність та види контролю експортно-імпорتنих операцій.....	78
3.2. Методика контролю відхилень чинників впливу на показники ефективності зовнішньоекономічної діяльності від граничних параметрів.....	94
3.3. Обліково-інформаційне забезпечення контролю на основі фінансової та управлінської звітності зовнішньоекономічної діяльності підприємства....	99
Висновки до розділу 3.....	104
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	108

ВСТУП

Актуальність теми. Зовнішньоекономічна діяльність є ключовим фактором соціально-економічного розвитку будь-якої країни. Особливо це є актуальним за сучасних умов, коли спостерігається активізація процесів інтенсифікації розвитку транснаціоналізації та економічної інтеграції на міжнародному рівні, а також міжнародного поділу праці на фоні глобалізації світового господарства.

Відповідно, розвиток зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання України сприяє інтеграції вітчизняної економіки до ринкових процесів на міжнародному рівні, підвищенню її конкурентоспроможності у світовому масштабі, модернізації виробничих процесів, оптимізації використання ресурсів усіх видів, усунення дефіциту, підвищенню загального рівня життя населення країни, вирішенню численних проблем соціально-економічного та екологічного характеру.

У дослідження питань організації та методології обліку зовнішньоекономічної діяльності, у відповідності з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, вагомий внесок зробили такі вітчизняні вчені, як Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, Ю.А. Кузьмінський, С.Ф. Голов, М.С. Палюх, В.М. Пархоменко, М.К. Пархоμεць, В.В. Сопко, П.Я. Хомин. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, необхідно відмітити, що проблеми організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності потребують дослідження. Це зумовлено значною мірою реформуванням бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні.

Аналіз результатів досліджень свідчить, що в опублікованих працях в основному розглядаються проблеми обліку окремих видів операцій і загальні проблеми контролю. Однак, спеціальні дослідження методики контролю в сфері зовнішньоекономічної діяльності проводились недостатньо.

Актуальність викладених аспектів бухгалтерського обліку та контролю, проблеми удосконалення обліку і контролю зовнішньоекономічних операцій обумовили вибір теми дослідження.

Мета і завдання дослідження полягають в обґрунтуванні теоретичних положень і практичних аспектів діючої системи обліку та контролю операцій зовнішньоекономічної діяльності, розробці рекомендацій з удосконалення методики та організації обліку у цій сфері, пропозицій з відображення експортно-імпортних операцій, формування собівартості, визначення методичних прийомів та удосконалення методики контролю.

Досягнення поставленої мети потребувало вирішення наступних завдань:

- 1) з'ясувати суть, мету бухгалтерського обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності;
- 2) розвинути класифікації факторів і резервів розвитку експортно-імпортної діяльності підприємства;
- 3) розробити рекомендації з удосконалення обліку експортно-імпортних в сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- 4) визначити методологічні та організаційні основи взаємозв'язку обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності;
- 5) уточнити об'єкти, методи та методичні прийоми обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності;

Об'єктом дослідження є процеси розвитку зовнішньоекономічної діяльності в ДПДГ «Тучинське» НВЦ «Соя» НАН с. Тучин, Гощанський район, Рівненська область.

Предметом дослідження є методологія та організація обліку та контролю операцій в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Методи дослідження. Методологічною основою проведеного дослідження стали положення сучасних економічних концепцій, теорії систем, теорії множин, управління та інформатизації.

У роботі застосовано такі методи наукового пізнання: конкретизації, узагальнення, формалізації, систематизації – під час уточнення сутності

поняття «механізм розвитку зовнішньоекономічної діяльності», побудові класифікацій факторів і резервів розвитку експортно-імпоротної діяльності підприємства; індексний метод – під час аналізування рівня розвитку експортно-імпоротної діяльності підприємства та оцінювання чинників, які впливають на розвиток експортно-імпоротної діяльності підприємств; методи індукції та дедукції, методи симплекс-планування – під час розроблення положень з формування інформаційного забезпечення моніторингу механізму розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємства; інструментарій теорії множин – під час типологізації механізмів розвитку експортно-імпоротної діяльності підприємства.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-законодавчі акти, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів з питань теорії та практики обліку та контролю, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, офіційні статистичні збірники, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Наукова новизна одержаних результатів. У результаті проведеного дослідження стало можливим вирішити завдання з удосконалення обліку та контролю в сфері зовнішньоекономічної діяльності і одержати такі наукові результати:

1) визначено умови реалізації стратегії зовнішньоекономічної діяльності на основі аналізу структури видів зовнішньоекономічної діяльності;

2) доведено необхідність та визначено напрямки подальшого удосконалення нормативно-правових документів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність, як основу організації обліку і контролю у відповідності з міжнародними стандартами;

3) уточнено методику синтетичного та аналітичного обліку із застосуванням субрахунків для відображення зовнішньоекономічної діяльності;

4) обґрунтовано доцільність відображення операцій в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку одночасно як в іноземній валюті, так і в грошовій одиниці України;

5) удосконалено методику проведення контролю операцій, пов'язаних з зовнішньоекономічною діяльністю.

Практичне значення одержаних результатів. Використання результатів дослідження дасть змогу підвищити ефективність господарської діяльності підприємств. До результатів, що мають практичне значення і можуть бути впроваджені в господарську діяльність підприємства, відносяться: розробка рекомендацій з методики ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю експортних, імпорتنих, бартерних операцій, операцій з купівлі та продажу іноземної валюти, обліку кредитів в іноземній валюті, операцій з давальницькою сировиною.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Аграрна наука та освіта Поділля.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаної літератури. Основний зміст роботи викладено на 107 сторінках. Магістерська робота містить 5 рисунків, 12 таблиць, список використаних джерел із 148 найменувань на 15 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності та завдання бухгалтерського обліку та контролю

Під зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД) слід розуміти економічні зв'язки між організаціями різних країн, що ґрунтуються на взаємовигідних інтересах, передбачених контрактами (договорами), щодо здійснення товарних, фінансових, інвестиційних, інформаційних та інших потоків через кордон з використанням в розрахунках іноземної валюти за міжнародними правилами.

Елементами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути прямі і портфельні інвестиції, послуги, експортно-імпортні операції, товарні потоки, рух капіталу, інформаційні технології і т. д.

Економічними суб'єктами (учасниками) зовнішньоекономічної діяльності виступають: держава та її органи управління; підприємства в різних організаційних і соціальних формах з різних видів діяльності; партнери по спільній діяльності з утворенням і без утворення юридичної особи; іноземні юридичні особи та їх представництва.

Об'єкти обліку зовнішньоекономічної діяльності є:

- 1) майно та джерела його утворення, що беруть участь у ЗЕД.
- 2) господарські процеси, що складаються з сукупності зовнішньоекономічних операцій та їх результати: основні засоби; товари та їх рух на підставі експортно-імпортних операцій;
- 3) ТМЦ та грошово-валютні засоби, валютні операції; розрахунково-кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами й обслуговуючими їх банками;
- 4) праця та її оплата, фінансові результати та використання прибутку; показники, що формують фінансові результати (доходи, витрати по видам діяльності, цінні папери).

Основним завданням бухгалтерського обліку ЗЕД є забезпечення керівництва підприємства та інших зацікавлених осіб достатньою інформацією, що необхідна для прийняття відповідних управлінських рішень, а також створення дієвої системи внутрішнього контролю з метою посилення ефективності діяльності підприємств, для запобігання крадіжок та інших зловживань.

Головними завданнями організації бухгалтерського обліку всіх різновидів ЗЕД є:

- 1) знання і неухильне дотримання нормативних правових документів, що регулюють бухгалтерський облік операцій ЗЕД;
- 2) ведення синтетичного і аналітичного обліку руху товарів по товарним партіям;
- 3) визначення сутності методики обліку специфічних особливостей кожного виду діяльності з урахуванням форм організації виконання на контрактній основі;
- 4) здійснення обліку операцій ЗЕД в іноземній валюті;
- 5) перерахунок необхідно проводити на дату здійснення операції та на звітну дату з відображенням курсової різниці на рахунках бухгалтерського обліку;
- 6) організація податкового обліку за видами ЗЕД на контрактній основі;
- 7) формування облікової політики з використанням специфічних особливостей методики бухгалтерського обліку за видами ЗЕД та форм виконання;
- 8) формування облікової політики для оподаткування по видах для забезпечення схоронності імпортованих і експортованих товарів ЗЕД та форм виконання;
- 9) забезпечення детального обліку всіх витрат і фінансових результатів та видів товарів, робіт, послуг і за кожним контрактом (договором);
- 10) складання звітності і подання її в установлені терміни;
- 11) формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень;

12) організація валютного контролю на мікрорівні за всіма видами ЗЕД і контрактами (договорами).

Для виконання зазначених вимог та досягнення поставлених цілей необхідно вирішити комплекс задач б/о:

1.Завдання методологічного характеру - пов'язані з використанням національного Плану рахунків б/о та правильним відображенням на рахунках операцій ЗЕД.

2.Методичного характеру – пов'язані із систематизацією інформації про об'єкти ЗЕД.

3.Організаційного характеру – раціоналізація обліку ЗЕД, що пов'язана з чітким розподілом функціональних обов'язків серед працівників бухгалтерії.

4.Технічне забезпечення обліку – передбачає автоматизоване формування документів, облікових реєстрів і формування звітності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік зовнішньоекономічних операцій, а також статистичну звітність, яку надсилають органам Державної статистики України. Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності користуються планом рахунків та інструкцією про його використання, що діють на території України, та відповідними змінами і доповненнями, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок аналітичного обліку експортно-імпортних операцій, запроваджуючи відповідні субрахунки. Підставою для обліку імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні, дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи.

Питанням державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності присвячено багато наукових праць вітчизняних та закордонних учених. Так, Б. А. Райзберг розглядає замість державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності державне регулювання зовнішньоекономічних зв'язків та розуміє в

цьому контексті сукупність методів й інструментів, що чинять вплив на міждержавні економічні відносини у відповідності з цілями та завданнями діяльності державних органів і служб та базуються на національних і загальнодержавних інтересах [109].

Враховуючи той факт, що державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється через розробку та реалізацію державної зовнішньоекономічної політики, слід прийняти до уваги точки зору вчених, які розглядають дане поняття через вказану призму.

Відповідно, М. І. Дідківський у своєму визначенні пов'язує зовнішньоекономічні зв'язки з зовнішньоекономічною політикою, яку, у свою чергу, він вважає своєрідним "політичним оформленням" зазначених зв'язків [34].

Автор О. П. Гребельник вважає, що зовнішньоекономічна політика являє собою сукупність державних заходів цілеспрямованого характеру стосовно реалізації економічного потенціалу держави на рівні зовнішнього ринку, а також відносно задоволення вітчизняних потреб за рахунок товарів та послуг закордонних виробників [30].

Вчений В. Л. Абрамов зазначає, що під зовнішньоекономічною політикою держави доцільно розуміти її цілеспрямовану діяльність щодо визначення режиму регулювання зовнішньоекономічних зв'язків та оптимізації участі країни в процесах поділу праці на міжнародному рівні [2].

У свою чергу деякі науковці пропонують розглядати зовнішньоекономічну політику держави в контексті міжнародної торговельної політики. Так, Б. М. Одягайло визначає міжнародну торговельну політику з точки зору сукупності принципів, підходів, а також інструментів регулювання міжнародної торгівлі. Виходячи з цього, даний автор пропонує розглядати міжнародну торговельну політику в якості цілеспрямованого впливу держави на відносини торговельного характеру з іншими країнами [79].

Фактично, виходячи з точки зору Б. М. Одягайла, міжнародну торговельну політику доцільно ототожнювати з зовнішньоекономічною політикою держави.

Зокрема, роль міжнародної торговельної політики в процесах розвитку вітчизняної економіки полягає в тому, що вона сприяє зосередженню виробництва на визначених галузях народного господарства, підвищенню загальної ресурсної продуктивності, збільшенню обсягів вітчизняного виробництва. Таким чином, міжнародна торговельна політика уможливує: отримання ресурсів природного, інвестиційного та іншого характеру, яких недостатньо в країні; залучення сучасної техніки та новітніх прогресивних технологій з інших країн; розширення номенклатури й асортименту товарів і послуг з метою більш повного задоволення потреб населення [79].

Проте слід прийняти до уваги, що міжнародна торговельна політика є однією зі складових зовнішньоекономічної політики держави, що підтверджує рис. 1.1.

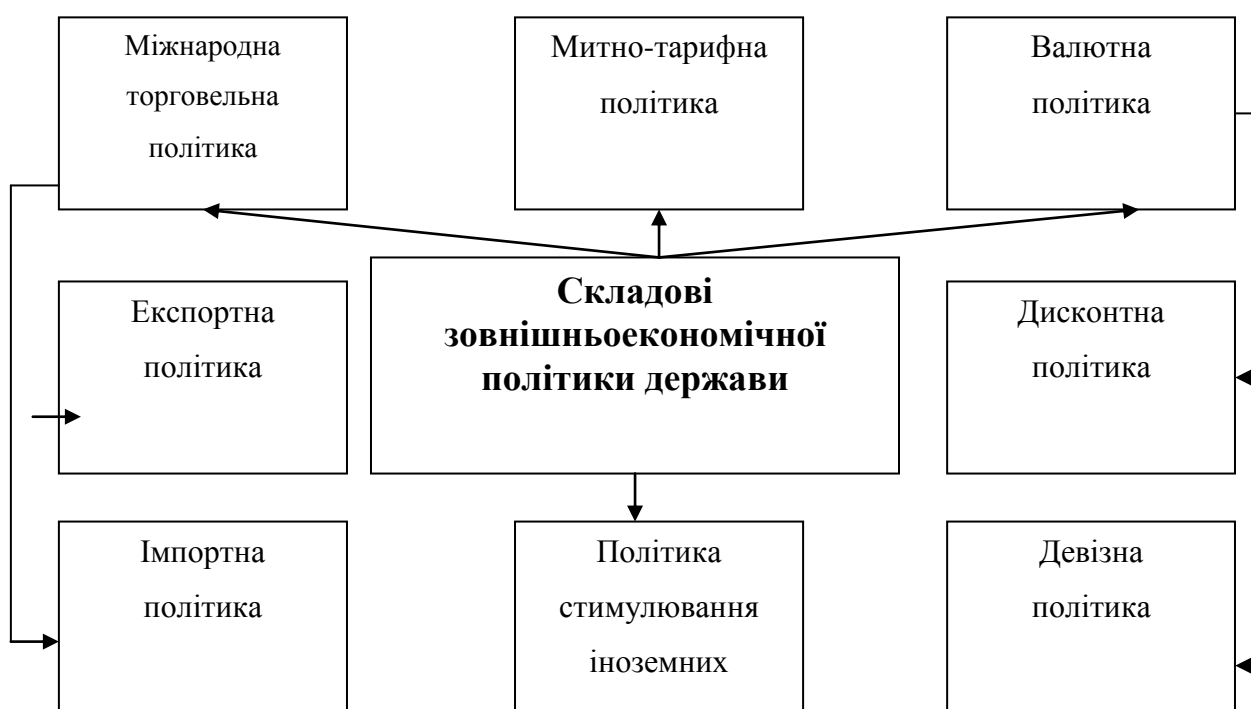


Рис. 1.1. Складові зовнішньоекономічної політики держави

Так, міжнародна торговельна політика орієнтована на регулювання міждержавних товаропотоків і, в свою чергу, містить такі різновиди, як експортна та імпортна політика. Зокрема, експортна політика спрямована на реалізацію вітчизняної продукції, що має конкурентні переваги, на рівні

зовнішнього ринку. Тобто фактично експортна політика держави орієнтована на реалізацію експортного потенціалу країни за кордоном шляхом вивезення вітчизняних товарів та послуг на зовнішній ринок. Що стосується імпортової політики, то вона регулює процеси імпорту товарів та послуг до країни з метою захисту національного ринку від надмірної конкуренції з боку іноземних виробників і задоволення внутрішніх потреб за рахунок продукції, що виробляється за кордоном.

Валютна політика держави являє собою сукупність дій, спрямованих на підтримку стабільності національної економіки завдяки коригуванню курсу валют та визначенню норм щодо організації валютних відносин. В свою чергу, валютна політика передбачає наявність таких різновидів, як дисконтна політика та девізна політика.

Зокрема, дисконтна політика стосується регулювання дисконтної (дохідної) ставки ринку в процесі організації інвестиційної діяльності та балансуванні платіжних зобов'язань. Так, дисконтна політика держави коригує курс валют з метою регулювання потоку грошової маси, тенденцій зміни рівня цін та активів короткотермінового типу. В межах девізної політики держави застосовуються валютна інтервенція та обмеження на операції щодо купівлі-продажу валюти з метою підтримки стабільності курсу національної грошової одиниці. В свою чергу, валютна інтервенція являє собою операцію Національного банку України стосовно купівлі-продажу іноземної валюти з метою забезпечення зміни темпів росту курсу національної валюти завдяки застосуванню визначених інструментів його підвищення чи зниження. Що стосується валютних обмежень, то вони представлені у вигляді системи засобів економічного, правового, організаційного характеру, що орієнтовані на регламентування операцій з валютою національного й іноземного походження, а також золотом.

Політика стимулювання іноземних інвестицій виглядає як комплекс державних заходів, спрямованих на залучення та використання інвестицій іноземного походження на території країни, а також на регулювання процесів

вивезення інвестиційних коштів за кордон. Митно-тарифна політика являє собою комплексну систему заходів, орієнтованих на підтримку суверенітету країни з економічної точки зору, а також на охорону державних кордонів і реалізацію зовнішньоекономічної стратегії.

В цілому, з урахуванням проведеного вище аналізу наукових думок стосовно державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, доцільно навести уточнене його визначення. Так, державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності – це система заходів, що застосовуються в межах складових зовнішньоекономічної політики держави стосовно різнохарактерних операцій суб'єктів господарювання на зовнішньому ринку, спрямованих на підтримку зовнішньоекономічних зв'язків та ефективної участі країни в процесах міжнародного поділу праці відповідно до національних інтересів.

Виходячи з наведеного визначення державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності як системи, доцільно навести її основні складові (рис. 1.2).

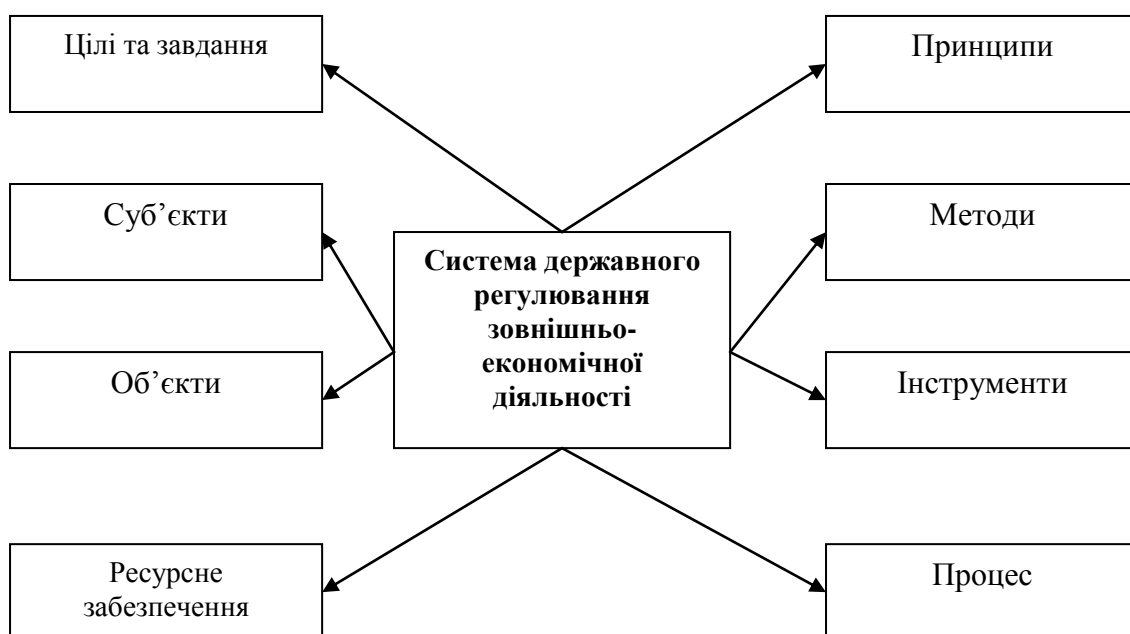


Рис. 1.2. Система державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Нижче доцільно більш глибоко розкрити представлені на рис. 1.2 складові системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Так, в якості цілей державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності доцільно зазначити такі: підтримка збалансованості економіки та рівноваги попиту і пропозиції на національному ринку; активізація структурних змін у вітчизняній економіці; створення сприятливих умов для інтеграції української економіки до системи поділу праці на світовому рівні та її адаптація до темпів розвитку економіки прогресивних країн; забезпечення захисту економічних інтересів суб'єктів господарювання, що приймають участь в зовнішньоекономічній діяльності; надання рівних можливостей для розвитку всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від їх форм власності та сфер діяльності; сприяння розвитку конкуренції та усунення проявів монополізму в зовнішньоекономічній діяльності.

Відповідно, ключовим завданням державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є диверсифікація зовнішньоекономічних зв'язків, що сприятиме зниженню рівня залежності національної економіки від монопольного імпорту товарних позицій, які є стратегічно важливими для галузей вітчизняного виробництва, зокрема, енергоносіїв, матеріальних ресурсів (у тому числі – сировинних).

Серед принципів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності слід виділити такі: відповідність національним інтересам та економічній безпеці держави; прийняття до уваги вимог розвитку світової економіки та особливостей поділу праці в сучасних умовах глобалізації; побудова новітньої моделі зовнішньоекономічного розвитку з орієнтацією на процеси європейської інтеграції; забезпечення належного рівня відкритості вітчизняної економіки відповідно до стандартів і критеріїв міжнародного масштабу; встановлення паритетності в організації відносин з іншими країнами; підтримка виробництва експортних товарів та послуг з урахуванням належного ступеня їх конкурентоспроможності.

В якості суб'єктів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності виступають наступні: держава; недержавні органи управління економічною діяльністю, що функціонують на основі статутних документів (біржі товарного, фондового та валютного типу, торговельні палати, різнохарактерні спілки й асоціації); безпосередні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, в якості яких виступають підприємства, організації різних форм власності та сфер діяльності, а також їх об'єднання; органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності міжрегіонального та міжнародного рівня (Світова організація торгівлі, Генеральна угода з тарифів та торгівлі, Міжнародний валютний фонд, Європейський банк реконструкції та розвитку тощо). Відповідно до ст. 9 “Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності” та ст. 10 “Органи місцевого управління зовнішньоекономічною діяльністю” Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ зі змінами та доповненнями, структура зазначеного державно-управлінського апарату містить складові, що показані на рисинку 1.3.



Рис. 1.3. Структура органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Методи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності поділяються на дві групи: адміністративні (ринково-організаційного типу) та економічні (фінансового типу) [53].

У таблиці 1.1 показано різновиди адміністративних та економічних методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та відповідні їм інструменти [90].

Таблиця 1.1

Узагальнена класифікація методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Найменування групи методів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Інструменти державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності
Ринково-організаційного типу	Встановлення експортно-імпортних квот Антимонопольні обмеження Митне декларування та оформлення Ліцензування Специфічні вимоги до товарів та послуг (упакування, маркування, тощо) Ембарго
Фінансового типу	Пряме та непряме інвестування Надання дотацій та субсидій Податкове регулювання Тарифне (цінове) регулювання Валютне регулювання Встановлення фіскальних пільг та обмежень Державне страхування

Що стосується ресурсного забезпечення системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, то традиційно воно складається з нормативно-правових, інформаційних, економічних, фінансових, технічних, організаційних, кадрових ресурсів тощо.

Отже, аналіз складових системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності дозволив зазначити, що в кінцевому результаті державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності повинно бути орієнтованим на розвиток вітчизняної економіки, насамперед забезпечувати досягнення її збалансованості на рівні внутрішнього ринку, формувати сприятливі умови для структурних змін у виробництві, сприяти процесу інтеграції країни до міжнародного поділу праці.

1.2. Зовнішньоекономічна діяльність як предмет правового регулювання

Предметом правового регулювання, як відомо, є суспільні відносини [85]. Тому, розглядаючи ЗЕД як предмет правового регулювання, ми маємо говорити про неї як про суспільні відносини, тобто зовнішньоекономічні правовідносини.

До складу правовідносин входять такі елементи: 1) суб'єкти; 2) об'єкти; 3) зміст [59].

«Суб'єкт правовідносин – це учасник правових відносин, який має суб'єктивні права та здатний виконувати юридичні обов'язки» [44].

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» зазначає, що ЗЕД – це «діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними...» [44].

Виходячи із вищенаведеного законодавчого визначення поняття ЗЕД, суб'єктами зовнішньоекономічних правовідносин мають бути, з одного боку, українські суб'єкти господарської діяльності України, а з другого – іноземні суб'єкти господарської діяльності. Такий суб'єктний склад є кваліфікуючою ознакою зовнішньоекономічних правовідносин.

В ГКУ зазначається: «1. Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. 2. Суб'єктами господарювання є: 1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку; 2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці» [72].

Виходячи з визначення поняття господарської діяльності, що дається в ч. 1 ст. 3 ГКУ, за Цивільним кодексом України до суб'єктів господарської діяльності, а отже, і до суб'єктів зовнішньоекономічних правовідносин, можна віднести юридичні особи в таких організаційно-правових формах, як господарські товариства (повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) та виробничі кооперативи⁶. За ГКУ до суб'єктів господарської діяльності, а таким чином і до суб'єктів зовнішньоекономічних правовідносин, можна віднести юридичні особи в таких організаційно-правових формах, як підприємства та об'єднання підприємств [106].

Саме так визначає суб'єктів ЗЕД ГКУ, згідно з яким «суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності є: суб'єкти господарювання, зазначені в пунктах 1, 2 частини другої статті 55 цього Кодексу» [100]. Проте, коли ми звертаємось до ст. 3 Закону, яка дає перелік суб'єктів ЗЕД, то зустрічаємо там низку структур, що не є суб'єктами господарювання за законодавством України, тобто не є відповідними юридичними особами чи фізичними особами – підприємцями.

Так, відповідно до Закону суб'єктами ЗЕД в Україні є: «фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України» [103], незалежно від того чи зареєстровані вони як підприємці, чи ні. Таке положення Закону не можна вважати відповідним, оскільки, як уже зазначалося вище, згідно з ГКУ суб'єктами господарювання, а отже, і суб'єктами ЗЕД (зовнішньоекономічних правовідносин) в Україні можуть бути тільки фізичні особи, зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Закон також відносить до суб'єктів ЗЕД «об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено

здійснювати господарську діяльність» [104]. Як відомо, «можливість того чи іншого суб'єкта бути учасником правовідносин визначається його правосуб'єктністю. Правосуб'єктність – це передбачена нормами права здатність особи бути носієм прав і обов'язків, здійснювати їх від свого імені та нести юридичну відповідальність за свої дії» [44]. Об'єднання, що не мають статусу юридичної особи, не мають відповідної правосуб'єктності для того, щоб бути учасником зовнішньоекономічних правовідносин. Згідно зі ст. 55 ГКУ вони не можуть бути суб'єктами господарювання, а таким чином згідно із абзацом дванадцятим ст. 1 Закону, ч. 1 ст. 377 та ч. 1 ст. 378 ГКУ такі об'єднання не можуть бути і суб'єктами ЗЕД (зовнішньоекономічних правовідносин). Крім того, такого роду об'єднання згідно зі ст. 2 Цивільного кодексу України не можуть бути учасниками цивільних, зокрема майнових відносин. Такі об'єднання, наприклад, не можуть від свого імені укласти зовнішньоекономічний договір купівлі-продажу товарів, набути за таким договором будь-які права чи обов'язки, нести за таким договором відповідальність тощо.

До суб'єктів ЗЕД Закон також відносить «структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України» [44]. Але, як уже зазначалося вище, структури, що не мають статусу юридичної особи, не наділені достатньою правосуб'єктністю, щоб бути учасниками зовнішньоекономічних правовідносин. Вони згідно зі ст. 55 ГКУ не можуть бути суб'єктами господарювання, а таким чином згідно із абзацом дванадцятим ст. 1 Закону, ч. 1 ст. 377 та ч. 1 ст. 378 ГКУ такі структури не можуть бути і суб'єктами ЗЕД (зовнішньоекономічних правовідносин). Згідно зі ст. 2 Цивільного кодексу України такі структури також не можуть бути учасниками цивільних, зокрема майнових відносин. Адже структурна одиниця іноземного суб'єкта господарської діяльності не може, наприклад, укласти зовнішньоекономічний договір купівлі-продажу товарів від свого власного імені, а укладає його на

підставі довіреності від імені відповідного іноземного суб'єкта господарювання, який з точки зору права і виступає суб'єктом відповідних зовнішньоекономічних правовідносин.

До суб'єктів ЗЕД Закон відносить також «спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України» [44]. З цього приводу, по-перше, треба зазначити, що будь-які підприємства згідно з ч. 4 ст. 62 ГКУ є апріорі юридичними особами. Юридичні ж особи як суб'єкти ЗЕД окремо згадаються в Законі [44], і з огляду на те, що поняття «юридичні особи» є більш широким і охоплює собою поняття «підприємства», ми не бачимо жодної потреби виділяти спільні підприємства як окремих суб'єктів ЗЕД. По-друге, треба зазначити, що чинним законодавством, яке регулює порядок державної реєстрації юридичних осіб, взагалі не передбачається створення та державна реєстрація спільних підприємств [107].

У ст. 3 Закону, яка називається «Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності», зазначено, що «Україна в особі її органів, місцеві органи влади і управління в особі створених ними зовнішньоекономічних організацій, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, а також інші держави, які беруть участь у господарській діяльності на території України, діють як юридичні особи згідно з частиною четвертою статті 2 цього Закону і законами України» [44].

По-перше, «держави, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання» [137] і, таким чином, суб'єктами ЗЕД. Водночас, як уже зазначалося вище, суб'єктний склад, а саме: участь в зовнішньоекономічних правовідносинах з одного боку, українських суб'єктів господарювання, а з другого боку, – іноземних суб'єктів господарювання є кваліфікуючою ознакою зовнішньоекономічної діяльності як правовідносин. Таким чином, неучасть у правовідносинах одночасно українських суб'єктів господарювання (з одного боку) та іноземних суб'єктів

господарювання (з другого боку) дає нам підстави не вважати такі правовідносини зовнішньоекономічними. Це означає, що навіть у випадку, якщо б держава, певний орган державної влади чи місцевого самоврядування вступив у приватноправові відносини з іноземним суб'єктом господарювання як рівноправний учасник відносин (наприклад, уклав договір купівлі-продажу автомобіля), то такі відносини не вважались би зовнішньоекономічними.

По-друге, в основу регулювання ЗЕД покладено принципи «свободи її суб'єктів добровільно вступати у зовнішньоекономічні відносини, здійснювати їх у будь-яких формах, не заборонених законом, та рівності перед законом усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності» [140]. Це означає, що зовнішньоекономічні правовідносини є приватноправовими відносинами, тобто відносинами, «які ґрунтуються на засадах юридичної рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності, суб'єктами яких є фізичні та юридичні особи» [108].

Ті ж правовідносини за участю органів державної влади чи органів місцевого самоврядування, у які суб'єкти ЗЕД змушені вступати у зв'язку із здійсненням ними ЗЕД (наприклад, відносини щодо сплати податків, розмитнення товарів, отримання різноманітних дозволів тощо), є за своєю природою публічно-правовими відносинами (відповідно податковими митними, адміністративними і т.д.) і характеризуються усіма ознаками публічно-правових відносин, як-то:

«1) обов'язкова участь у цих відносинах суб'єкта, наділеного публічно-владними повноваженнями;

2) імперативність публічно-правових відносин; 3) підпорядкованість одного учасника публічно-правових відносин іншому – суб'єкту владних повноважень;

4) домінування публічно-правового інтересу в цих відносинах» [64]. Так, наприклад, відносини, що складаються між українським суб'єктом господарювання та відповідним державним органом з приводу реєстрації зовнішньоекономічного контракту належать, вочевидь, не до

зовнішньоекономічних, а до адміністративних правовідносин, тобто до «суспільних відносин, що виникають у зв'язку з реалізацією функцій державної виконавчої влади, змістом якої є управління суспільством» [3].

Таким чином, суб'єктами зовнішньоекономічних правовідносин (суб'єктами ЗЕД) можуть бути суб'єкти господарювання державної і комунальної форми власності, в тому числі й такі суб'єкти господарювання, що були створені державними органами або органами місцевого самоврядування, але не самі державні органи та органи місцевого самоврядування.

Обов'язковими учасниками (суб'єктами) зовнішньоекономічних правовідносин мають бути іноземні суб'єкти господарської діяльності. Згідно із Законом іноземними суб'єктами господарської діяльності вважаються «суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання за межами України» [1]. Організаційно-правові форми та правовий статус іноземних суб'єктів зовнішньоекономічних правовідносин визначається правом тих країн, у яких такі суб'єкти мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання [111].

Виходячи із вищенаведеного, з метою чіткого визначення кола суб'єктів зовнішньоекономічних правовідносин, вважаємо за необхідне привести текст ст. 3 Закону у відповідність до тексту ст. 378 ГКУ, виклавши ст. 3 Закону у наступній редакції: «Стаття 3. Учасники зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється за участю українських суб'єктів господарювання, зазначених в пунктах 1, 2 частини другої статті 55 Господарського кодексу України (які для цілей цього Закону іменуються «суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності») та іноземних суб'єктів господарювання, правовий статус яких визначається правом тих країн, в яких такі суб'єкти мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання. Держава гарантує однаковий захист усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності».

«Об'єкти правовідносин – це певні матеріальні, духовні та інші соціальні блага, з приводу яких між суб'єктами виникають, змінюються чи припиняються правовідносини» [44].

В юридичній науці «розрізняють такі види об'єктів правовідносин: 1) матеріальні блага:

а) предмети природи в їх природженому стані (земля, надра, водні ресурси та ін.);

б) штучно створені предмети в процесі трудової діяльності – речі рухомі і нерухомі (засоби виробництва, майно, предмети споживання тощо);

в) цінності – гроші, акції, векселі, облігації, цінні документи (диплом, атестат);

2) особисті нематеріальні блага – життя, здоров'я, честь, гідність, ділова репутація, ім'я (назва), освіта, свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості та ін.;

3) продукти (результати) духовної та інтелектуальної творчості – твори мистецтва, літератури, науки, техніки, живопису, кіно, інформація, комп'ютерні програми та інші результати інтелектуальної діяльності, що захищаються законом (наприклад, Законом України «Про авторське право і суміжні права»);

4) послуги виробничого і невиробничого характеру – виконання роботи, зумовленої договором або контрактом, наприклад, доставка вантажу до місця призначення за договором перевезення;

5) загальносоціальні цінності і блага – екологічна безпека, громадський порядок тощо» [119].

У визначенні ЗЕД, що дається в Законі, не міститься вказівки щодо того, з приводу яких соціальних благ складаються зовнішньоекономічні правовідносини. У визначенні ЗЕД, що дається в ГКУ, законодавець відніс до благ, що становлять об'єкти зовнішньоекономічних правовідносин, майно та робочу силу. Так, згідно з ГКУ «зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує

перетинання митного кордону України майном, зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу, та/або робочою силою» [139].

Аналізуючи зазначені в ГКУ об'єкти зовнішньоекономічних правовідносин, треба підкреслити, що майно, тобто «сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання...» [138], належить до матеріальних благ і тому з точки зору теорії права, без сумніву, може бути об'єктом правових відносин, в тому числі і зовнішньоекономічних.

«Робоча сила – це здатність людини до праці... Робоча сила невіддільна від людини, від її особи» Сама людина є власником своєї робочої сили і як власник тільки «вона має право на володіння, розпорядження й користування нею» [145]. У теорії права цілком справедливо зазначається, що «у сучасних правових системах світу людина, як така, не може бути об'єктом правовідносин (на відміну від минулого, коли раб чи кріпак розглядався як «річ, яка вміє говорити» і міг бути проданий чи подарований)» [145].

У сучасних умовах в політекономії робоча сила розглядається як товар, але тільки за умов, що суб'єктом правовідносин з купівлі-продажу робочої сили (продавцем) виступає сам власник робочої сили, тобто людина, яка є носієм цієї робочої сили. Тобто з правової точки зору йдеться про трудові правовідносини, що опосередковуються трудовими договорами між працівниками та роботодавцями. Але у випадку, коли український працівник укладає трудовий договір (навіть якщо ми назвемо це договором про продаж своєї робочої сили) з іноземним роботодавцем, чи можна вважати такий трудовий договір зовнішньоекономічним договором і, таким чином, говорити про здійснення таким працівником ЗЕД. Очевидно, що ні. Адже працівник не є суб'єктом господарювання і, таким чином, суб'єктом ЗЕД, а трудовий договір за його участі не підпадає під ознаки зовнішньоекономічного договору, що містяться в абзаці тринадцятому ст. 1 Закону.

Таким чином, робоча сила не може бути об'єктом зовнішньоекономічних правовідносин. Натомість, об'єктами зовнішньоекономічних правовідносин можуть бути послуги виробничого і невиробничого характеру (наприклад, перевезення вантажу або будівництво споруди) та результати інтелектуальної діяльності (наприклад, комп'ютерні програми тощо). Ці об'єкти зовнішньоекономічних правовідносин, на нашу думку, мали б бути зазначені замість робочої сили в ч. 1 ст. 377 ГКУ [29].

«Зміст правовідносин – це сукупність суб'єктивних прав і юридичних обов'язків учасників даних правовідносин... Суб'єктивні юридичні обов'язки, як і суб'єктивні права, суворо персоніфіковані. Вони адресовані не абстрактній особі чи особам, а покладаються на конкретного учасника чи учасників цілком визначених, конкретних правовідносин» [46].

Зміст конкретних зовнішньоекономічних правовідносин визначається за домовленістю їх суб'єктів і фіксується у зовнішньоекономічному договорі (контракті), яким є «матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності» [29].

Джерелами правових норм, якими мають керуватися суб'єкти зовнішньоекономічних відносин при визначенні набору конкретних суб'єктивних юридичних обов'язків та суб'єктивних прав у зовнішньоекономічному договорі, слугують відповідні міжнародні договори та законодавство (а також інші джерела права) країни, право якої застосовується до договору.

За загальним правилом до зовнішньоекономічного договору застосовується право тієї країни, яке обрали сторони договору за своєю згодою [44]. При цьому сторони можуть обрати як право України чи право країни, де зареєстрований іноземний суб'єкт господарювання, що є стороною зовнішньоекономічного договору, так і право будь-якої третьої країни. У випадку відсутності такої згоди, питання про те, право якої країни повинно застосовуватись до

зовнішньоекономічного договору, має вирішуватись на підставі колізійних норм законодавства України та інших країн і міжнародних договорів України [44]. Вирішується таке питання в порядку судочинства або арбітражу.

Незалежно від того, право якої країни застосовується до того чи іншого зовнішньоекономічного договору, визначаючи конкретний зміст зовнішньоекономічних правовідносин, сторони мають враховувати імперативні норми права України та імперативні норми права країни, де знаходиться іноземний суб'єкт господарювання, що є стороною відповідного зовнішньоекономічного договору. Згідно із Законом України «Про міжнародне приватне право» «суд, незалежно від права, що підлягає застосуванню відповідно до цього Закону, може застосовувати імперативні норми права іншої держави, які мають тісний зв'язок із відповідними правовідносинами, за винятком, встановленим частиною першою цієї статті. При цьому суд повинен брати до уваги призначення та характер таких норм, а також наслідки їх застосування або незастосування» [141].

«Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності при складанні тексту зовнішньоекономічного договору (контракту) мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації, правила міжнародних органів та організацій, якщо це не заборонено прямо та у виключній формі цим та іншими законами України» [142].

Згідно із законодавством України «для підписання зовнішньоекономічного договору (контракту) суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності не потрібен дозвіл будь-якого органу державної влади, управління або вищестоящої організації, за винятком випадків, передбачених законами України» [143], а «органи державної влади, органи місцевого самоврядування не мають права втручатися в оперативну діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, крім випадків, передбачених законом» [144]. Виходячи із цього, держава та її органи не можуть впливати на визначення суб'єктами зовнішньоекономічних правовідносин змісту цих правовідносин інакше, ніж через такі засоби правового регулювання, як нормативно-правові акти та акти застосування права

(індивідуальні акти). Таким чином, «державне регулювання ЗЕД» чи «державне управління ЗЕД», хоч як би хто це називав, на нашу думку, не може бути нічим іншим, як правовим регулюванням ЗЕД (нормативним та індивідуальним).

У визначені ЗЕД, що дається в ч. 1 ст. 377 ГКУ, міститься тільки одна вимога щодо змісту зовнішньоекономічних правовідносин. Суть цієї вимоги полягає в тому, що суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників даних правовідносин мають передбачати «перетинання митного кордону України» об'єктами правовідносин, зазначеними в цій статті. Разом із тим у визначені ЗЕД, що дається в абзаці дванадцятому ст. 1 Закону, зазначена кваліфікуюча ознака зовнішньоекономічних правовідносин відсутня, та й взагалі не міститься жодних вимог щодо змісту зовнішньоекономічних правовідносин.

На підставі викладеного вище ми вважаємо, що зовнішньоекономічна діяльність як предмет правового регулювання може бути визначена наступним чином: зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність суспільних відносин, які складаються між українськими та іноземними суб'єктами господарювання з приводу таких соціальних благ, як матеріальні блага, послуги та результати інтелектуальної діяльності, що переміщуються на територію України або за її межі, та які регулюються договорами між учасниками таких відносин, міжнародними торговельними звичаями, правом відповідної країни та нормами відповідних міжнародних договорів.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій

Необхідність входження у світовий економічний простір зумовлює формування і дотримання гармонізованих у міжнародному масштабі законодавчих та нормативно-правових актів. Чітке дотримання правових норм у веденні зовнішньоекономічних трансакцій є одним із сигналів про готовність національної економіки до входження у європейський економічний простір.

Однією з основних закономірностей міжнародної економіки є зростання ролі зовнішньоекономічних зв'язків кожної держави. Всебічне зближення націй все відчутніше впливає на темпи і характер економічного зростання країн, на загальну політичну ситуацію в сучасному світі, відкриває нові можливості для практичного мирного співробітництва держав. Україна, як незалежна держава тільки розпочинає процес інтеграції у систему світового господарства. Від того, як цей процес буде відбуватися, залежить не тільки динаміка зовнішньоекономічних зв'язків, але й можливість подальшого економічного і соціального розвитку нашої країни як органічної підсистеми світової економіки. У процесі інтеграції у світовий економічний простір суб'єкти господарювання України відчувають великі труднощі. Вони викликані не тільки зовнішніми, але й внутрішніми чинниками, пов'язаними з недостатнім узгодженням українського законодавства з міжнародною практикою бухгалтерському обліку, з недотриманням чинного законодавства щодо податків і валютного регулювання та інших умов. Лише дотримання суб'єктами господарювання чинного законодавства України з питань зовнішньоекономічної діяльності є необхідною умовою їх високого міжнародного реноме, забезпечення стабільного розвитку цих підприємств та їх прибуткової діяльності.

Під системою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку варто розуміти сукупність законодавчих, нормативних актів та інших документів, що стосуються бухгалтерського обліку. Окремі науковці [85; 59] виділяють 5 рівнів регулювання обліку та звітності, на кожному з яких регулювання здійснюється відповідними органами та підприємствами відповідно до наділених їх повноваженнями. Специфіка здійснення зовнішньоекономічної діяльності, численність органів регулювання, постійне внесення змін до чинних нормативних актів ускладнюють їх застосування у практиці суб'єктами господарювання.

Визначення поняття зовнішньоекономічної діяльності дається як у Законі України "Про зовнішньоекономічну діяльність", так і у Господарському кодексі

України. Зовнішньоекономічна діяльність – це господарювання суб'єктів України та іноземних суб'єктів, яке ґрунтується на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. До суб'єктів належать: галузі, підгалузі, об'єднання, підприємства, виробничі кооперативи й організації, що систематично виробляють і реалізують експортні ресурси всіх видів, споживають імпорتنі товари (послуги) і здійснюють всі види зовнішньоекономічної діяльності [44].

Згідно з Господарським кодексом України [29], суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:

–господарські організації – державні, комунальні та інші підприємства, а також юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

–громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці;

–підрозділи (структурні одиниці) іноземних суб'єктів господарювання, що не є юридичними особами за законодавством України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України і зареєстровані у порядку, встановленому законом;

–зовнішньоекономічні організації, що мають статус юридичної особи, створені в Україні відповідно до закону органами державної влади або органами місцевого самоврядування.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівні права на здійснення будь-яких видів цієї діяльності. Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними статусу юридичної особи (тобто з моменту державної реєстрації) і тільки в тому випадку, якщо статутними документами передбачено положення про те, що підприємство займається зовнішньоекономічною діяльністю.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

–державою в особі її органів у межах їх компетенції;

–недержавними органами управління економікою;

– самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) – це здійснення державою комплексних заходів щодо впорядкування, контролю, нагляду за діяльністю у сфері ЗЕД та запобігання зловживанням і порушенням у цій сфері.

Для досягнення зазначених результатів держава застосовує різноманітні засоби і механізми регулювання, передбачені Митним кодексом України [72]. Основними засобами регулюючого впливу держави на зовнішньоекономічну діяльність є:

1) засоби тарифного регулювання. До них належать регулювання цін і тарифів, встановлення різних видів мит, зборів та інших загальнообов'язкових платежів, надання інвестиційних, податкових та інших пільг, дотацій, компенсацій, цільових інновацій та субсидій, встановлення штрафних санкцій за цільових інновацій та субсидій, встановлення штрафних санкцій за порушення правил здійснення зовнішньоекономічної діяльності, тощо;

2) засобами нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності показані на рисунку 1.4.

У міжнародній господарській практиці суб'єкти господарювання дотримуються таких концептуальних облікових принципів, регламентованих МСФЗ: подвійного запису; підприємства, що існує; безперервності; об'єктивності; оцінки активів підприємства та відображення їх у поточному обліку і фінансовій звітності за фактичною вартістю придбання; реєстрації доходу в момент фактичної реалізації; відповідності витрат і доходів; послідовності; повного та достовірного відображення в звітності всієї інформації, яка необхідна як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам; значимості; періодичності; грошової оцінки об'єкта обліку та звітності; консерватизму.

Організація і здійснення ЗЕД потребують дотримання певних цілей і ставлять специфічні задачі перед бухгалтерським обліком. Основні нормативні

документи, що регулюють ЗЕД, визначають цілі бухгалтерського обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема до них належать:

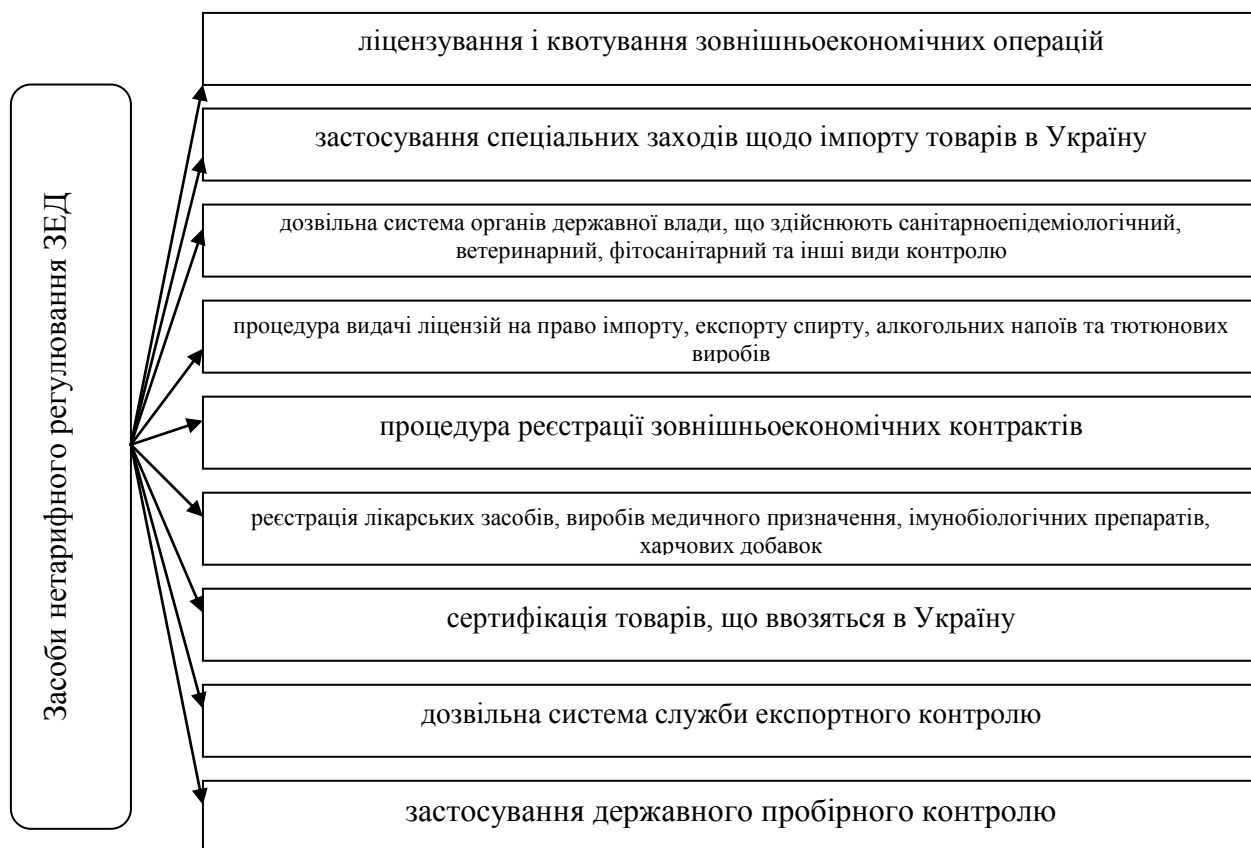


Рис. 1.4. Засоби нетарифного регулювання ЗЕД

– контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів в іноземній валюті;

– своєчасне надання власникам, адміністрації, органам ДПІ і Держкомстату інформації про товарообіг, його ефективність, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові відрахування та платежі;

– забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями.

Основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є:

- валютні кошти і валютні операції;
- товари та їх рух на підставі експортно-імпортних операцій;
- розрахункові та кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами й обслуговуючими їх банками;
- капітал та зміни в ньому;

– кінцеві фінансові результати господарської діяльності.

Правильна постановка бухгалтерського обліку відповідних об'єктів вимагає особливої уваги з бухгалтерії підприємства. У зв'язку з цим організація обліку ЗЕД потребує дотримання певних вимог та цілей:

1. Відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій у валюті їх здійснення та паралельно у валюті звітності.
2. Своєчасне та повне надання адміністрацією підприємства органам ДПІ та Держкомстату інформації про результати діяльності підприємства, в тому числі і зовнішньоекономічної.
3. Забезпечення своєчасної і достовірної інформації стосовно розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.

Для виконання цих вимог необхідно вирішити низку таких завдань у бухгалтерському обліку, а саме:

- завдання методологічного характеру, тобто завдань, які пов'язані з використанням плану рахунків бухгалтерського обліку при відображенні зовнішньоекономічних операцій;
- завдання методичного характеру – завдання, які пов'язані із систематизацією інформації по об'єктах ЗЕД;
- завдання організаційного характеру – раціоналізація бухгалтерського обліку, що пов'язана з чітким розподілом функціональних обов'язків серед працівників бухгалтерії;
- завдання технічного характеру, тобто раціональне ведення бухгалтерського обліку за допомогою засобів обчислювальної техніки, а також за рахунок використання найбільш прийнятних облікових документів та реєстрів.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [43] звітність підприємства ведеться виключно у гривнях. Тому в бухгалтерському обліку необхідно проводити перерахунок сум операцій та залишків з іноземної валюти у гривні, як правило, за офіційним курсом НБУ

на дату здійснення господарської операції. Підприємство зобов'язане забезпечити переклад цих документів на українську мову.

Схему організації обліку зовнішньоекономічних операцій можна зобразити так – рис. 1.5.

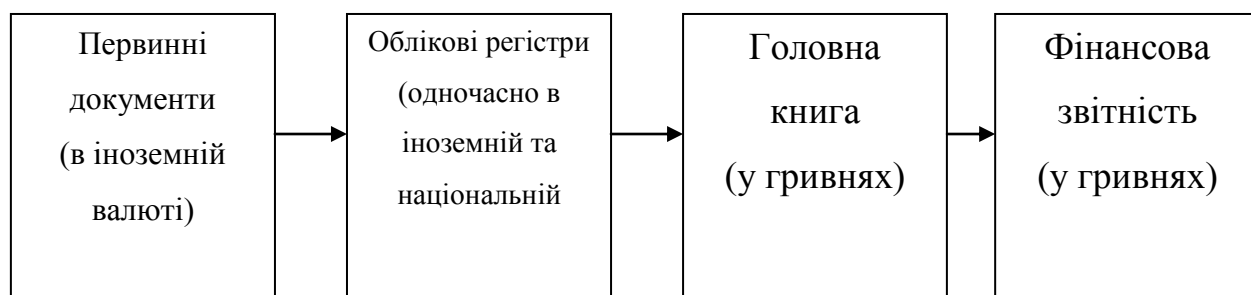


Рис. 1.5. Схема організації обліку зовнішньоекономічних операцій

Облікові реєстри відкриваються на кожен вид іноземної валюти окремо. Підприємство може також скласти зведений обліковий реєстр, якщо кількість валют є великою. Записи у зведених реєстрах проводяться виключно у гривнях. На кожен кореспондуючий рахунок в обліковому реєстрі відкривається три позиції:

- перша – сума в іноземній валюті (заповнюється на підставі первинного документа);
- друга – офіційний курс НБУ або інший валютний курс на дату здійснення господарської операції.
- третя – сума у гривнях (розраховується шляхом переведення суми в іноземній валюті у суму в гривнях за офіційним курсом НБУ на відповідну дату).

Облікові реєстри можуть також складатися, виходячи з робочого плану рахунків підприємства та запитів користувачів.

Відповідно до П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” [106] проводиться розмежування усіх валютних об’єктів обліку на монетарні та немонетарні статті, що також варто враховувати при організації бухгалтерського обліку ЗЕД, оскільки це впливає на порядок визначення курсових різниць. Згідно з нормами Податкового кодексу України [100], визначення курсових різниць від

перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, розрахунок заборгованості в іноземній валюті здійснюються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому також повинні дотримуватися вимоги П(С) БО [103; 104], а саме – на кожен дату балансу:

– монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

– немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, обліковуються за валютним курсом на дату здійснення операції;

– немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Отже, система нормативно-правового регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій в Україні потребує певних змін. Одним із напрямів розвитку та вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій є вивчення передового світового досвіду обліку даних операцій; розробка методологічного та методичного забезпечення обліку зовнішньоекономічних операцій професійними бухгалтерами та аудиторами завдяки їх широкому залученню до роботи у відповідних органах, що здійснюють регулювання бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

Отже, управління зовнішньоекономічною діяльністю дозволяє вирішувати наступні завдання: 1) придбавати за допомогою імпорту товари і послуги, яких немає в державі; 2) використовувати зовнішні ринки для продажу товарів, що експортуються, і послуг; 3) брати участь у світових інтеграційних економічних процесах; 4) розвивати науково-технічну і культурну співпрацю; 5) запозичувати передовий світовий досвід; 6) користуватися іноземними кредитами, інвестиціями; 7) підтримувати платіжний баланс країни.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Особливості обліку експортних операцій на підприємстві

Одним з основних видів зовнішньо економічної діяльності є експорт товарів (робіт та послуг). Всі країни намагаються стимулювати власного виробника до експорту продукції, заохочувати наданням субсидій, пільг, кредитів під незначні відсотки.

Зовнішньоекономічна діяльність в сучасних умовах є важливою сферою господарської діяльності, адже розвиток ринкових відносин та вступ України до СОТ відкрили нові можливості для українських підприємств. Експортно-імпортні операції, які набувають все більшого поширення, мають особливості їх обліку. Тому питання бухгалтерського обліку таких операцій потребують додаткового наукового обґрунтування.

Регулювання експортно-імпортних операцій здійснюється низкою нормативно-правових документів, а саме: Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митним кодексом України, Податковим кодексом України та ін.

Необхідно зазначити, що дані регулятивні акти не містять однозначного тлумачення термінів.

Так, «експорт» згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому, термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [44]. З точки зору Податкового

кодексу України, експортними є тільки операції з вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту [100].

Порядок обліку експортних операцій на підприємстві залежить від умов зовнішньоекономічних договорів, в яких визначаються умови поставок товарів чи надання послуг, форми розрахунків та ін.

Методологія обліку експортних операцій визначається принципами ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що встановлені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [43; 45]. Зокрема, необхідно відмітити принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, який означає, що для визначення витрат звітного періоду необхідно доходи звітного періоду порівняти з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Крім того, доходи і витрати звітного періоду визнаються в момент їх здійснення, незалежно від дати отримання грошових коштів.

Бухгалтерський облік експортних операцій доцільно розглянути за економіко-правовими видами угод: продаж, міна і посередництво. У відповідності з цим виділимо основні види операцій: прямий експорт з розрахунками у іноземній валюті, прямий експорт на основі бартеру, експорт за договорами комісії (консигнації). Зазначені види операцій є найбільш поширеними в Україні, тому оцінка методики їх бухгалтерського обліку та оподаткування є найбільш актуальною.

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: 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.

Під впливом глобалізаційних і інтеграційних процесів, а також транснаціоналізації світового господарства міжнародні зв'язки України, з кожним роком, розширюються і поглиблюються. Експортні операції, як один із основних джерел іноземних інвестицій у підприємства і державу в цілому, досліджуються і аналізуються за допомогою організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Для організації бухгалтерського обліку експортних операцій вітчизняні підприємства України користуються планом рахунків та інструкцією з його використання, що діють на території України та іншими нормативно-правовими актами з питань регулювання обліку ЗЕД, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

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 відображають 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). 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» [106].

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 [44].

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.

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 [24].

Усі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку неможливо розглядати без взаємозв’язку з удосконаленням документування.

Поряд з методикою досліджується і техніка. Ще Дієго дель Кастілло, визнаючи предметом бухгалтерії договори, значно розширив сферу об’єктів обліку. Наприклад, бухгалтер повинен був реєструвати не просто надходження товарів, а спочатку обсяг поставки за договором, а потім його виконання. Баланс включав усіх осіб, з якими були укладені договори, і відображав обсяг прав та вимог, що витікають з цих договорів [18].

Розглядаючи техніку обліку, Кастілло виділяв три варіанти ведення обліку: касовий; ресконтро (незалежно від обліку каси вівся облік зобов'язань, що виникають, та їх погашення); повний [18]. В основі будь-якої зовнішньоекономічної операції лежить угода про її здійснення: договір (контракт) комісії (консигнації) чи договір (контракт) поставки.

Згідно з Законом України «Прозовнішньоекономічну діяльність», для здійснення експортно-імпортних операцій експортери повинні укласти контракти з контрагентами за власним бажанням, використовувати відомі міжнародні рекомендації, які не суперечать законодавству України. Зовнішньоекономічний контракт – це юридично оформлена письмова угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних партнерів з метою встановлення, зміни, припинення, прав і обов'язків зовнішньоторговельної діяльності за підписом керівника суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності [44].

Облік експортних операцій супроводжується відображенням податку на додану вартість. І тому, удосконалення документального оформлення розрахунків з ПДВ ми вбачаємо в його спрощенні. Наприклад, відмова від виписування податкових накладних взагалі значно знизить трудомісткість облікових робіт, а реквізити платника цього податку можна заносити в первинні документи: рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, товарні чеки, платіжні документи тощо [74].

Отже, для вдосконалення податкових розрахунків з ПДВ, на наш погляд, потрібно вирішити такі основні завдання: налагодити документальне оформлення й аналітичний облік, а також запровадити накопичення даних, яке відповідало б потребам бухгалтерської й податкової звітності.

Облік експортних товарів на всіх етапах їх руху підприємства ведуть на рахунку 28 «Товари» на таких субрахунках: «Товари експортні на складах постачальників»; «Товари експортні по дорозі в Україні»; «Товари експортні в портах, на складах і у переробці в Україні»; «Товари експортні по дорозі за

кордоном»; «Товари експортні на складах, в переробці і на комісії за кордоном» [106].

Відповідно до законодавства усі записи в бухгалтерському обліку по валютним рахункам, а також щодо відображення господарських операцій в іноземній валюті, здійснюються у національній грошовій одиниці України. Одночасно ці записи повинні відображатися в обліку у тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснюється операція. Це досягається записом вартісних показників у вигляді дробу, у чисельнику якого вказується сума в іноземній валюті, а у знаменнику – її еквівалент у грошовій одиниці України [105].

Після переходу права власності від продавця до покупця на підставі вантажної митної декларації (акту виконаних робіт, послуг) в бухгалтерському обліку дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображається по дебету рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” та кредиту рахунку 70 “Доходи від реалізації” з використанням відповідних субрахунків.

Облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі); своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль своєчасного здійснення платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Відображення витрат, а саме списання реалізованих на експорт товарів і готової продукції іноземним покупцям відображаються за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредитом рахунків 28 або 26. В процесі реалізації експортної продукції у підприємства виникають комерційні витрати, зокрема витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, оплата зборів за митне оформлення вантажів тощо. Такі витрати накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з

подальшим перенесенням до складу фінансових результатів (рахунок 79 «Фінансові результати») [45].

Бухгалтерський облік експортних операцій тісно пов'язаний з їх оподаткуванням. У цьому контексті необхідно розглянути оподаткування експорту податком на прибуток та податком на додану вартість. Тому доцільно визначити особливості визнання доходів, визначення курсових різниць та відображення цих операцій в податкових деклараціях.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод внаслідок надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводить до зростання власного капіталу (за винятком збільшення власного капіталу за рахунок внесків власників) [75].

За п.8 П(С)БО 15 «Доходи», доходи від продажу товарів визнаються за наявності таких ознак:

1. Покупцю передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію.
2. Підприємство не здійснює подальше управління і контроль за реалізованою продукцією.
3. Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена.
4. Існує упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені [105].

Визнання доходів від експортних операцій доцільно здійснювати відповідно до п.137.1 Податкового кодексу України, тобто за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [100]. За економічною сутністю експорт товарів є продажем.

Іншим важливим питанням визнання доходів є розрахунок її суми. Це питання регулюється п.п. 153.1.1 Податкового кодексу України, яким встановлено, що доходи в іноземній валюті, отримані у зв'язку із продажем товарів (робіт, послуг) перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату першої з таких подій:

1) на дату визнання доходів – у частині вартості товарів (робіт, послуг), не оплаченої в попередній звітних періодах.

2) на дату оплати – у частині раніше отриманої оплати. Якщо передоплата здійснювалася частинами, то курс НБУ визначається на кожен дату такої передоплати. У випадку відвантаження товару (і передачі права власності) після часткової передоплати дохід має вигляд арифметичної суми доданків: суми коштів, що надійшли як передоплата, перерахованих за курсом НБУ на суму такої передоплати (дохід в такому випадку не виникає) та суми доходу в неоплаченій частині товару, перерахованій за курсом НБУ на дату передачі права власності.

Доходи від експортних операцій обчислюються, виходячи із звичайних цін за умови, що договірна ціна відрізняється від звичайної більше ніж на 20 %, оскільки, як правило, покупцями в таких господарських операціях виступають неплатники податку на прибуток.

Відображення операцій в іноземній валюті здійснюється згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [106], тобто при первісному визнанні розраховуються за валютним курсом на дату здійснення операції.

При отриманні авансу від іноземного покупця у підприємства виникає кредиторська заборгованість.

У бухгалтерському обліку такі операції будуть відображені наступним чином:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

При реалізації іноземному покупцю товарів (робіт, послуг) підприємство відображає в бухгалтерському обліку дохід (Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 70 «Доходи від реалізації») за курсом НБУ на дату отримання від нерезидента попередньої оплати в іноземній валюті і списує до витрат собівартість реалізованих товарів.

Для визначення суми інвалютного доходу в гривнях необхідно враховувати дві події: отримання оплати (авансу) за товари (роботи, послуги) і визнання

доходу від реалізації. Положення ПКУ визначають не просто оплату товарів, отриману раніше визнання доходу, а й передплату в попередніх звітних періодах. Звітними податковими періодами, згідно з ПКУ [100], є квартал, півріччя, три квартали та рік. Отже, курс НБУ на дату авансу потрібно враховувати не тільки тоді, коли дата отримання авансу і подальша дата визнання доходу від продажу припадають на різні звітні періоди.

Отже, якщо підприємство експортує товари (роботи, послуги) на умовах повної оплати, то суму доходу слід визначати за курсом НБУ, по-перше, на дату отримання інвалютного авансу і, по-друге, на дату визнання доходу.

Курсові різниці в податковому обліку визначають згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку. Сутність курсових різниць відображається в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [100]. Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти, яка виникає в результаті зміни валютних курсів.

Курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в інвалюті. Монетарні статті в інвалюті перераховуються за курсом НБУ на кожну дату балансу, на дату здійснення розрахунків (по заборгованості – на дату її погашення; по валюті – на дату її списання з каси або рахунку в банку). В результаті такого перерахунку і виникають курсові різниці.

Порядок їх обчислення можна відобразити за допомогою формули:

$$КР = С * (К2-К1), \quad (2.1)$$

де КР – курсова різниця;

С – сума дебіторської заборгованості або іноземної валюти на поточному рахунку;

К2 – курс НБУ на дату розрахунків або на дату балансу;

К1 – курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості або на дату балансу, залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Курсові різниці вираховують тільки за монетарними статтями, тобто грошовими коштами та активами і зобов'язаннями, які будуть отримані або

сплачені в певній сумі грошових коштів. При експорті необхідність розрахунку курсових різниць виникає в таких випадках:

- при експорті на умовах наступної оплати (при виникненні дебіторської заборгованості);
- при продажу іноземної валюти, що надійшла від покупця;
- за наявності на поточному рахунку в іноземній валюті додатного сальдо на кінець кварталу.

Оскільки курс НБУ може коливатися в обидві сторони, курсові різниці бувають додатними і від'ємними. Відповідно, курсові різниці від перерахунку монетарних статей показують у складі інших доходів (витрат), тобто на субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», які закривають на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

Наведемо приклад обліку експортних операцій з товарами на умовах повної оплати. Підприємство 02.08.2017 р. отримало від іноземного покупця повну оплату за товар в розмірі 1000 €. Курс НБУ на дату отримання становив 30 грн./1€. Оплачений товар відвантажено нерезиденту 25.08.2017 р. На цю дату курс НБУ становив 31 грн./1€.

Собівартість реалізації товарів як у бухгалтерському, так і в податковому обліку однакова і склала 15000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій експорту товарів на умовах повної оплати наведений в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Облік експорту товарів за умов повної оплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1.Отримана повна оплата за товар від нерезидента (1000 € * 32 грн./1€)	312	681	1000 €	-	-
			30000 грн		
2.Відвантажено товари покупцю (1000€ * 33 грн./1€)	362	702	1000€	31000	15000
			31000 грн		
3.Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	20000	-	-
4.Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	1000 €	-	-
			30000 грн		

Слід врахувати, що оплата отримана в тому ж кварталі, в якому визнано дохід від продажу товарів. Отже, податкові доходи визначаємо за курсом НБУ на дату його визнання (на 25.08.2017) в сумі: $1000 \text{ €} * 31 \text{ грн.} / 1 \text{ €} = 31000 \text{ грн.}$

Експорт товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати також визначається на основі П(С)БО 21. В операціях з постачання товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати дата визнання доходу, тобто дата передачі покупцю права власності на товар, складання акта, який підтверджує виконання робіт або надання послуг, передуватиме оплаті. Тоді, згідно з ПКУ, гривневий еквівалент іновалютного доходу необхідно визначати за курсом НБУ на дату його визнання.

Подальше отримання оплати від покупця за реалізовані товари (виконані роботи, надані послуги) на дохід не вплине. У той же час такі подальші розрахунки слугуватимуть для розрахунку курсових різниць по дебіторській заборгованості за відвантажені товари (роботи, послуги), яка, в свою чергу, є монетарною статтею.

Продавець, реалізувавши (відвантаживши) товари іноземному покупцю, відображає в бухгалтерському обліку дохід на основі операції:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»;

Оплату за відвантажений товар (роботи, послуги) обліковують записом:

Дт 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

В обліку також списують собівартість реалізованого товару:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»;

Кт 282 «Товари в торгівлі».

Коли товар відвантажено іноземному покупцю, у продавця виникає дебіторська заборгованість, яка є монетарною статтею. Як було сказано вище, на основі П(С)БО 21 на дату балансу і дату розрахунків за нею необхідно розрахувати і відобразити в обліку курсові різниці.

Якщо результат таких розрахунків позитивний, то його включають в операційні доходи наступного записом: Дт 362 «Розрахунки з іноземними

покупцями», Кт 714 «Доход від операційної курсової різниці». Якщо результат виходить негативний, тобто курс НБУ на дату розрахунку курсової різниці знизився, його списують в операційні витрати проводкою: Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці», Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів на умовах післяплати. Підприємство 10.05.2017 р. відвантажило товар нерезиденту вартістю 1000 €. Курс НБУ на цю дату – 31 грн./1€. 20.07.2017 р. нерезидент повністю розрахувався за товар. Курс НБУ на цю дату – 34 грн./1€. Собівартість реалізованих товарів за даними бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 19000 грн. Курс НБУ на 30.06.2017 р. – 32 грн./1€. Бухгалтерський і податковий облік операцій відображено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Облік експорту товарів за умов післяплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1. Відвантажено товари покупцю (1000€ * 31 грн./1€)	362	702	1000 €	31000	19000
			31000 грн		
2. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	19000		
3. Відображено курсові різниці на кінець 2-го кварталу (1000€ * (32 грн./1€ - 31 грн./1€))	362	714	1000	1000	-
4. Отримано оплату за товар (1000€ * 33 грн./1€)	312	362	1000 €	-	-
			33000 грн		
5. Відображено курсові різниці на дату розрахунків (1000€ * (34 грн./1€ - 32 грн./1€))	362	714	2000 грн	2000	

Експорт товарів покупцям з частковою оплатою об'єднує в собі два приклади, які було розглянуто вище. Отже, в обліку слід об'єднати облікові правила для кожного з них.

При відвантаженні товарів (робіт, послуг) іноземному покупцю підприємство відображає дохід операцією:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»

Заборгованість на суму часткової передоплати в інвалюті обліковують наступним записом:

Дт 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»

Така заборгованість в обліку є немонетарною статтею, і по ній курсові різниці не визначаються.

За передплаченою частиною гривневий еквівалент підприємство включає в дохід за курсом НБУ на дату отримання такої передоплати. Неоплачену частину перераховують у гривні за курсом НБУ на дату відображення доходу, отриманого від відвантаження товарів (робіт, послуг).

В обліку експортера після відвантаження товарів визначається немонетарна стаття – дебіторська заборгованість за товари, не покриті авансом, за якими слід розраховувати курсові різниці.

Відповідно до ПКУ важлива роль в обліку експортних операцій відводиться визначенню суми інвалютного доходу. Для визначення такого доходу, як і в бухгалтерському обліку, необхідно його розділити на дві частини: оплачену у вигляді авансу і неоплачену (що не включена до авансу).

Гривневий еквівалент оплаченої частини (у вигляді авансу) необхідно відобразити за правилами для експорту на умовах повної передоплати, викладеними на початку статті. Дані визначення необхідно зробити за курсом НБУ на дату: – отримання авансу від покупця; – визнання доходу.

Суму неоплаченої частини (не покритої авансом) обчислюють як при експорті на умовах післяплати, тобто по курсу НБУ на дату визнання доходу.

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів з частковою передоплатою. Підприємство 17.06.2017 р. отримало від покупця 50% передоплати за товар в розмірі 500 €. Курс НБУ на дату отримання часткової передоплати становив 31 грн./1€. Весь товар вартістю 1000 € був відвантажений 12.07.2017 р. Курс НБУ на дату відвантаження – 32 грн./1€. 20.07.2017 р. іноземний покупець перерахував решту оплати за товар (500 €). Курс НБУ на цю дату становив 33 грн./1€. Собівартість реалізованого товару за даними

бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 17000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій відображено в таблиці 2.3.

Так як отримання авансу і визнання доходу відбулися в різних кварталах, то, згідно з ПКУ, суму доходу в податковому обліку необхідно визначити, по-перше, в частині отриманої передоплати за курсом НБУ на дату отримання авансу, по-друге, в частині наступної часткової доплати за курсом НБУ на дату визнання доходу. В результаті отримаємо дохід: $500\text{€} * 31 \text{ грн./1€} + 500\text{€} * 32 \text{ грн./1€} = 31500 \text{ грн.}$ У даному прикладі бухгалтерський та податковий доходи співпадають.

Отже, для обліку експортних операцій в іноземній валюті на умовах повної, часткової оплати і післяплати необхідно керуватися правилами Податкового кодексу України і враховувати, що при отриманні від іноземного покупця інвалютної передоплати у підприємства виникає кредиторська заборгованість перед ним. Такий борг – немонетарна стаття, за якою не слід визначати курсові різниці, а значить і в податковому обліку цього робити не слід, оскільки курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в іноземній валюті.

Таблиця 2.3

Облік експорту товарів за умов часткової передоплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1.Отримано часткову оплату за товар від нерезидента (500€ * 31 грн./1€)	312	681	500 €	-	-
			15500 грн		
2.Відвантажено товари покупцеві (500€ * 31 грн./1€ + 500€ * 32 грн./1€)	362	702	1000 €	31500	17000
			31500 грн		
3.Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	17000		-
4.Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	1000 €	-	-
			15500 грн		
5.Одержано іншу частина (50%) оплати за товар (500€ * 34 грн./1€)	312	362	500 €		
			17000 грн		
6.Відображено курсову різницю на дату розрахунку (500€ * (34 грн./1€ - 32 грн./1€))	362	714	1000 грн	1000	

Особливостями документального оформлення експортно-імпортних операцій є:

- наявність специфічних форм первинних документів (інвойс, ВМД, товарно-транспортна накладна CMR, коносамент тощо);

- документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, що регулюється п. 1.3 Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку;

- в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. При обробці первинних документів у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України на дату, прийняту для перерахунку.

Аналітичний облік експортних операцій здійснюють за кожним: покупцем, платіжем, валютою. Синтетичний облік ведуть в Журналі-ордері № 6 с.-г., записи до якого здійснюють на підставі Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Відповідно до п.п. 185.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування ПДВ є вивезення товарів у митному режимі експорту (реекспорту). Товари, оформлені в митному режимі експорту, обов'язково мають бути вивезені за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання їх повернення та без установлення умов про їх використання за межами митної території України [100]. Таке вивезення підтверджується записом у вантажній митній декларації «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі».

З метою оподаткування ПДВ, експортом також вважається постачання товарів та супутніх послуг, що перебувають у вільному обігу на території України у таких митних режимах:

- магазинів безмитної торгівлі;
- митного складу;

- спеціальної митної зони [100].

При експорті товарів та супутніх послуг зобов'язання з ПДВ у експортера виникають за датою фактичного вивезення товарів за межі митного кордону України, що підтверджується оформленою належним чином вантажною митною декларацією [100]. З метою підтвердження фактичного вивезення товару експортер повинен подати митному органу, який здійснює митне оформлення товарів заяву про надання підтвердження вивезення товару, оригінал п'ятого основного аркуша вантажної митної декларації за формою МД-2 (МД-3) (аркуш ВМД з відміткою 3/8). Митний орган розглядає заяву протягом 5 робочих днів, та за умови відсутності зауважень, проставляє на наданій йому вантажно- митній декларації відмітку «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі» та дату фактичного вивезення. Саме ця дата і буде моментом виникнення податкових зобов'язань експортера. При цьому, згідно п.п.187.11 Податкового кодексу України, попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера [100].

Необхідно зазначити, що при вивезенні товару із залученням посередників, податкові зобов'язання за товаром виникають тільки у комітента (поручителя) за датою його фактичного вивезення. Вартість послуг посередників-резидентів обкладається ПДВ за загальними правилами 20% за датою першої події, тобто у момент оплати посередницьких послуг або підписання акта.

Між передачею права власності на товар покупцю-нерезиденту та його вивезенням за межі митної території України іноді існує часовий розрив. У такому разі податкові зобов'язання з ПДВ у експортера виникають один раз – у момент вивезення ним товару за межі митної території України та оформлення вантажної митної декларації.

При експорті товару база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче звичайної ціни. Її необхідно визначати,

виходячи з курсу НБУ на дату складання вантажної митної декларації. При цьому, на нашу думку, правильність визначення бази оподаткування важлива не стільки для визначення податкових зобов'язань, скільки для цілей пропорційного розподілу ПДВ згідно із статтею 199 Податкового кодексу України.

Відповідно до п.п. 195.1.1 Податкового кодексу України, експорт товарів та супутніх послуг обкладається ПДВ за ставкою 0% за умови, що його підтверджено оформленою належним чином вантажною митною декларацією з відміткою «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі».

Якщо експорт здійснюється за участю сприяння посередника (комісіонера, повіреного), то ставку 0% може застосовувати тільки комітент/поручитель у відповідності з п.200.16 Податкового кодексу України. Тобто, ставка 0% застосовується продавцем (комітентом/поручителем) при експорті таких товарів:

1. Усіх товарів (супутніх послуг), постачання яких на митній території України обкладається ПДВ.

2. Усіх товарів (супутніх послуг), постачання яких на митній території України відповідно до розділу V Податкового кодексу України звільнено від ПДВ, в тому числі, але не виключно:

- періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок (крім видань еротичного характеру), навчальних зошитів, підручників і навчальних посібників вітчизняного виробництва, словників українсько-іноземної та іноземно-української мови;

- лікарських засобів, дозволених для виробництва в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також виробів медичного призначення згідно з Переліком виробів медичного призначення, операції з постачання яких звільнюються від оподаткування податком на додану вартість, затвердженим постановою КМУ від 08.08.2011 р. №867;

- рису (товарна позиція 1006 за УКТ ЗЕД) та гречки (товарна підкатегорія 1008 1000000 за УКТ ЗЕД). Якщо підприємство здійснює експортні операції, оподатковувані за ставкою 0%, то він має право на податковий кредит та бюджетне відшкодування.

Отже, на сьогодні одним із найбільш помітних явищ в економічному житті України є бурхливий розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Вихід підприємств на світовий зовнішній ринок – закономірність розвитку ринкової економіки. Діяльність підприємств на світовому ринку пов'язана з міжнародною виробничою й науково-технічною кооперацією, експортом і імпортом товарів і послуг. Вона також включає вивіз капіталу в формі інвестування у іноземні підприємства і залучення іноземних інвестицій, створення спільних з іноземними юридичними особами підприємств. Вплив експортних операцій на кінцеві результати діяльності підприємства може бути напрямком подальших досліджень.

2.2. Облік імпорتنих операцій на сільськогосподарському підприємстві

Проблеми документального оформлення імпорتنих операцій розглядали в своїх наукових статтях дослідники: Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Л.І. Бабій, В.А. Дерій, Т.В. Дідоренко, Л.І. Ірха, Г.Ю. Коблянська, М.Ю. Кольбух, О.М. Кукурука, О.О. Непочатенко, Л.М. Очеретько, М.С. Палюх, Н.В. Федькевич.

У сучасних умовах ведення господарської діяльності перед державою та підприємством все гостріше постає питання наявності ефективної та зрозумілої системи документального оформлення імпорتنих операцій. Ефективне управління імпортними операціями неможливе без науковообгрунтованого підходу до розв'язання комплексу задач їх документального забезпечення, які вирішуються в системі обліку.

Підприємства в своїй господарській діяльності можуть займатися імпортними операціями, що пов'язані з купівлею товарів у іноземного

постачальника. Основним нормативним документом, який регулює порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», саме з цього нормативного документу, ми запозичимо визначення терміну «імпорт», яке в працях вчених використовується і для окреслення поняття «імпортні операції».

Імпорт (імпорт товарів) – це купівля (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [44].

Щоб здійснювати імпорт товарів на митну територію України, суб'єкти господарювання перш за все повинні бути зареєстровані в митному органі. В результаті успішно пройденої акредитації в митному органі суб'єкту господарювання видається облікова карточка суб'єкта ЗЕД. Обов'язковою умовою здійснення імпортних операцій є відкриття рахунку в іноземній валюті, що регламентується Інструкцією № 492 – «Інструкція про порядок відкриття, використання, і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» [47]. Для переміщення товару через митну територію України необхідна наявність імпортної ліцензії: відкритої (індивідуальної), генеральної чи разової. Оформляють та видають ліцензії зазвичай у відділах інвестиційної політики та зовнішньої торгівлі управління зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної та інвестиційної діяльності локальних органів управління (обласні державні адміністрації). Після того, як підготовчий етап для проведення імпортних операцій був закінчений, починається етап, власне, документального оформлення імпортних операцій.

Безпосередні дії з декларування на митниці здійснюються фізичною особою, що є представником декларанта, на підставі кваліфікаційного свідоцтва, без передачі права власності на об'єкти декларування. Для цього між декларантом та імпортером укладається договір, в якому зазначається винагорода за послуги декларування.

Згідно з частиною 1 статті 248 Митного кодексу України митне оформлення розпочинається з моменту подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації чи документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення [72].

Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон України є вантажна митна декларація. ВМД – заява, що містить відомості про товари та інші предмети і транспортні засоби та мету їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо цих товарів, а також інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів [45].

ВМД складається з уніфікованого адміністративного документа форми МД-2 на п'яти зброшурованих основних аркушах різного кольору та відповідної кількості додаткових аркушів уніфікованого адміністративного документа форми МД-3. Розподіл оформлених аркушів вантажної митної декларації залежить від того, хто здійснює декларування, а саме:

1. У разі проведення самостійного декларування товарів підприємством перший, другий і третій аркуші вантажної митної декларації залишаються в органах митної служби. Четвертий аркуш вантажної митної декларації використовується залежно від виду зовнішньоекономічної операції – при оформленні товару, що ввозиться на митну територію України, він передається декларанту.

2. Якщо декларування товарів здійснюється митним брокером на підставі договору з підприємством – власником товару, то перший, другий і третій основні аркуші вантажної 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 вантажної митної декларації передається власникові товарів, а п'ятий – митному брокеру.

Частиною 2 статті 264 Митного кодексу визначено, що митна декларація та інші документи подаються митному органу в електронному вигляді або на паперових носіях. Митна декларація на паперовому носії супроводжується її електронною копією. Разом із митною декларацією митному органу подаються рахунок або інший документ, що визначає вартість товару, та, у випадках, установлених цим Кодексом, декларація митної вартості.

Перелік документів, що подаються декларантом для підтвердження заявленої митної вартості, визначені статтею 53 Митного кодексу, приведені нижче:

1. Виписка з реєстру ДФС по обліку суб'єктів, що здійснюють операції з товарами.

2. Зовнішньоекономічний договір з усіма доповненнями і специфікаціями (і переклад, якщо він тільки на іноземній мові).

3. Переклад інвойсу (бажано у форматі Excel) і пакувального листа.

4. Залежно від коду товару, дозвільні документи видані відповідними контролюючими органами (сертифікати відповідності, лист на відповідність технічним регламентам, висновки метрологічної служби, дозволу МОЗ, Укрчастотнагляду, СЕС висновки, і т. д.).

5. Детальний опис товару, сфера застосування, принцип дії, матеріал виготовлення, технічні характеристики, креслення, каталоги.

6. Документи для допомоги в підтвердженні митної вартості (свіфтовка з печаткою банку на купівлю валюти у разі передоплати за контрактом, калькуляція виробника з розрахунком ціни, прайс від виробника (бажано завірений в ТПП країни експортера), висновок експертної організації про ціну товару в поставці).

7. Повідомлення про те, що необхідні митні платежі перераховані.

8. Повідомлення про те, що послуги терміналу сплачені.

9. Копія платіжного доручення про оплату послуг фітосанітарної служби.

Аналіз українських літературних джерел показав, що в Україні, не існує єдиного переліку первинних документів, що оформлюються під час здійснення

імпортних операцій. Проте, як правило, підставою для обліку імпортних товарів та їх руху є документи іноземної фірми-постачальника, транспортно-експедиційних компаній по розвантажувальних і транспортних послугах, документи на послуги по зберіганню товару, розрахункові документи про сплату мита, зборів і податків. Оприбуткування імпортних товарів на складі покупця проводиться на підставі приймального акту експертизи Торгово-промислової палати. При виявленні недостачі або дефекту товарів приймання не зупиняється, а складається акт рекламачії. У випадку ввезення товарів, які повертаються в Україну, на підставі актів рекламачії або в результаті переривання контракту з технічних або інших причин, ці товари звільнюються від оподаткування акцизним збором і ПДВ. Одержувач складає акт рекламачії в 10-денний строк з дня надходження товару. Акти рекламачії та інші документи направляються іншій стороні відразу ж після оформлення рекомендованим листом в 4-х примірниках акту рекламачії, де зазначається, чи потрібно довантажити товари, виправити виявлені дефекти тощо. У випадку виявлення внутрішньотарної недостачі або невідповідності якості поставленого товару, покупець має право протягом встановленого строку з моменту надходження товару в Україну виставити продавцю претензію. Документом, що підтверджує обґрунтованість претензії, сторони визнають акт експертизи Торговопромислової палати України. При рекламачії на якість покупець повертає забракований товар продавцю з утриманням 10% штрафу від вартості поверненого товару. Всі транспортні витрати оплачуються продавцем [45].

У міжнародній торгівлі використовуються також різноманітні сертифікати, що підтверджують якість товару, що ввозиться на митну територію України, сертифікати необхідні для забезпечення дотримання вимог діючого законодавства та гарантування впевненості у якості товару.

Сертифікат походження – це своєрідна декларація країни, в якій був виготовлений товар, цей документ необхідний для підтвердження виготовлення товару. Він може бути випущений і підписаний Торговою палатою або завірений консульством країни-імпортера. Якщо в рахунку-фактурі зазначено,

де був виготовлений товар, то 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 разі, якщо інформація про вагу та упакування включена в рахунок, приймаються до розгляду такі документи як «Свідоцтво про вагу» (відображає вагу товару, що повинна співпадати з вагою, вказаною в інших документах) та «Пакувальний лист». Якщо поставка здійснюється морським шляхом, це буде штурманська розписка [82].

Як вже було сказано, аналіз літературних джерел показав, що немає єдиного систематизованого підходу до документування операцій з імпорту, тому в ході дослідження було узагальнено та систематизовано групи видів первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Групи первинних документів в зовнішньоекономічній діяльності

№ п/п	Групи первинних документів	Автори (джерело)
1	Транспортна, страхова	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В
2	Товаросупровідна	Жиглей І.В., Куку-ріка О.М.
3	Митна	Стражева Н.С., Стражева А.В.
4	Банківська, фінансова	Торгова Л.В., Хитра О.В.
5	Торгівельна (торгівельна фактура, фактура-проформа)	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В
6	Претензійно-арбітражна	Дралін А.І., Козік В.В.

Як видно з табл. 2.4, існує велика різноманітність первинної документації у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відсутність єдиного підходу щодо видів документів ускладнює здійснення господарських операцій у частині їх документального оформлення. Одні автори розглядають митну документацію, а інші більш деталізують, виділяючи банківську, що включає заяву на переказ валюти, інкасове доручення, доручення про відкриття акредитиву, заяву на розподіл експортної виручки, виписки банку по поточному і валютному рахунках тощо [19]. В досліджених літературних джерелах автори розглядають

лише окремі розрахункові документи за імпортними операціями, що, на нашу думку, обмежує перелік видів розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Також не розглядаються такі документи як податкові накладні, що підтверджують розрахунки за податками й платежами суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Отже, на підставі вищенаведеної інформації систематизовано види первинних документів та представлено перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Первинна документація для операцій з імпорту

№ п/п	Групи документів	Види первинних документів
1	Транспортна та страхова	коносамент, залізнична вантажна накладна, автодорожна і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, страховий поліс, страховий сертифікат
2	Комерційна (розрахункова)	акт наданих послуг, рахунок-фактура (інвойс), рахунок-специфікація, попередній рахунок, проформа-рахунок, консульська рахунок-фактура, податкова накладна, документи, за якими здійснюються експортно-імпортні розрахунки (вексель, платіжне доручення, акредитив тощо)
3	Товаросупровідна	сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії
4	Складська	акт приймання товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з вантажами в порту прибуття, додаткова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу
5	Митна	вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів

Варто зазначити, що перелік наведених документів невичерпний, тому що суб'єкти господарювання можуть складати документи за специфічними видами операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які матимуть відповідні форми документів із дотриманням обов'язкових реквізитів, що в даному випадку не розглядається. Виділені групи документів характеризують здійснення імпортних операцій товарів та послуг [26].

Імпортовані запаси (добрива, насіння тощо) оприбутковуються у загальному порядку, установленому П(С)БО 9 «Запаси». Згідно із п. 8 цього стандарту придбані (отримані) або виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Нагадаємо, первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається, зокрема, із таких фактичних витрат (п. 9 П(С)БО 9):

- 1) суми, що сплачується за договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- 2) ввізного мита;
- 3) непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- 4) транспортно-заготівельних витрат;
- 5) інших витрат, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Якщо за кордоном придбано ОЗ (комбайн, трактор тощо), то їх первісна вартість визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, згідно із п. 8 цього стандарту до складу первісної вартості об'єкта ОЗ входять:

- 1) суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- 2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- 3) ввізне мито; непрямі податки, пов'язані з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);
- 4) витрати зі страхування ризиків доставки ОЗ; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження ОЗ;
- 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Однак, оскільки при імпорті вартість придбаного товару чи ОЗ установлена в іновалюті, для правильного визначення первісної вартості одночасно з

вищенаведеними нормами слід застосовувати ще й норми П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Так, при обчисленні первісної вартості імпортного товару (ОЗ) у гривнях важливе значення має, яка подія відбулася раніше: оприбуткування товарів чи оплата їх вартості. Якщо першою подією є:

- перерахування авансу за товари, то їх первісна вартість визначається відповідно до абзацу першого п. 6 П(С)БО 21. Згідно із цією нормою сума авансу (передоплати) в інвалюті, наданого іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, ОЗ, нематеріальних активів тощо), при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати сплати авансу. Говорячи простіше, якщо товар передоплачено на 100 %, то при оприбуткуванні його вартість слід перерахувати у гривні за курсом НБУ на дату здійснення передоплати. Слід зазначити, що використаний у П(С)БО 21 термін «курс на початок дня» слід розуміти, як курс НБУ, встановлений на певну дату;

- отримання (оприбуткування) імпортного товару, то його первісна вартість визначається відповідно до п. 5 П(С)БО 21 [106]. За цією нормою операції в інвалюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в інвалюті за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Отже, первісна вартість імпортного товару, за який оплата ще не проводилася, визначається із застосуванням курсу НБУ на дату визнання таких товарів активами в бухобліку, тобто на дату їх отримання (оприбуткування). Як правило, датою визнання імпортних товарів активами є дата оформлення МД. При цьому для визначення собівартості таких товарів у бухобліку застосовується курс НБУ, зазначений у такій МД.

Якщо імпортний товар був передоплачений частково, то його вартість в частині такої передоплати слід визначити за курсом НБУ на дату такої передоплати, а в іншій частині – на дату оприбуткування товару.

Однак і це ще не все, адже при здійсненні валютних операцій необхідно визначати курсові різниці за монетарними статтями, тобто статтями 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 (п. 4 П(С)БО 21). При імпорті монетарною статтею є заборгованість за поставлений товар (якщо поставка була першою подією), адже оплачуватися (погашатися) ця заборгованість має грошовими коштами. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в інвалюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Обчислюються вони на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції (п. 8 П(С)БО 21) [106].

Сільгосподарське підприємство – суб'єкт спецрежиму з ПДВ 05.07.17 р. здійснило передоплату нерезиденту в сумі 15 000 євро за сільгосптехніку (ОЗ). 14.07.17 р. відбулося постачання такої сільгосптехніки. 24.06.17 р. від іншого нерезидента надійшла на суму 5 000 дол. США. сировина, яка у подальшому використовуватиметься для виробництва сільгосппродукції. Оплачено цю сировину 04.07.17 р.

Відображення таких операцій у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з придбання основних засобів та сировини

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума
<i>Придбання основних засобів</i>				
05.07.17	Перераховано гривні для придбання €15 000 (курс МВРУ – 27,68 грн. за €1) (послуги банку – 0,5 % суми)	33	311	417276
	Зараховано придбану інвалюту (курс НБУ – 27,64 грн. за €1)	312	33	€15000
				414600
	Відображено втрати внаслідок різниці між курсами НБУ та МВРУ (415 200 – 414 600)	945	33	600
		792	945	
Перераховано передоплату за сільгосптехніку нерезидентів	371	312	€15000	
			414600	
	Віднесено на витрати суму банківських послуг	92	33	2076
14.07.17	Перераховано митному органу суми ввізного мита (41 460 грн.) та ПДВ (91 212 грн.)	377	311	132672

	Оприбутковано сільгосптехніку, отриману від нерезидента (за курсом НБУ на дату авансу)	152	632	€15000 414600
	Закрито взаєморозрахунки з нерезидентом	632	371	€15000 414600
	Включено до вартості придбаного ОЗ суму ввізного мита	152	377	41460
	Відображено ПДВ, сплачений у складі податкового кредиту (у скороченій декларації з ПДВ)	641	377	91212
15.07.17	Уведено в експлуатацію сільгосптехніку	105	152	159150
<i>Придбання сировини</i>				
24.06.17	Перераховано митному органу суми ввізного мита (12 440 грн.) та ПДВ (27 367 грн.) (суми умовні)	377	311	39807
	Отримано сировину від постачальника-нерезидента (курс НБУ – 24,88 грн. за \$1)	201	632	\$ 5000 12440
	Включено до первісної вартості сировини суму сплаченого ввізного мита	201	377	12440
	Віднесено до первісної вартості сировини суму транспортних витрат (послуги сторонньої організації – неплатника ПДВ) на доставку сировини від постачальника	201	631	16500
	Відображено ПДВ, сплачений у складі податкового кредиту (у скороченій декларації з ПДВ)	641	377	27367
30.06.17	Розраховано курсову різницю за монетарною статтею – кредиторська заборгованість за отриману сировину на дату балансу (курс НБУ – 24,85 грн. за \$1) (124 400 – 124 250)	632 714	714 792	150
	Сплачено сторонній організації за транспортні послуги	631	311	16500
04.07.17	Перераховано гривні для придбання \$5 000 (курс МВРУ – 24,84 грн. за \$1) (банківські послуги – 0,5 % суми)	33	311	124821
	Зараховано придбану інвалюту (курс НБУ – 24,82 грн. за \$1)	312	33	\$ 5000 124100
	Відображено різницю між курсами НБУ та МВРУ з операції придбання інвалюти	945 792	33 945	100
	Перераховано нерезидентіві плату за поставлену сировину	632	312	\$ 5000 124100
	Обчислено курсову різницю на дату погашення кредиторської заборгованості (курс НБУ – 24,82 грн. за \$1)	632 714	714 792	150
	Віднесено на витрати суму банківських послуг	92 791	33 92	621

При здійсненні імпорتنих операцій на умовах передоплати, тобто сплати авансу нерезиденту (а зазвичай, саме на таких умовах нерезидент погоджується продати товар), слід чітко дотримуватися встановлених обмежень строків поставки товару нерезидентом. Тобто період від моменту сплати авансу до

моменту увезення передоплаченого товару в Україну (оформлення МД) не має перевищувати 90 к. д. В іншому випадку на сільгосп підприємство чекатимуть фінансові санкції.

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержану від них продукцію (товари, роботи, послуги) призначено субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». При оплаті імпортової поставки грошовими коштами у наступному звітному періоді цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з чим в обліку визначають курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення операції.

За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Облік розрахунків з контрагентами за всі послуги, пов'язані з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Такого роду послуги, залежно від місця розташування їх виконавця, можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті.

Надходження товарів за імпортними контрактами може здійснюватися на умовах попередньої оплати, з відстрочкою платежу, безоплатно.

Оприбуткування запасів, продукції, товарів від іноземного постачальника на склад здійснюють на підставі вантажної митної декларації. Оприбуткування імпортного товару на суму 10 тис. доларів (курс Національного банку України на дату оформлення вантажної митної декларації 2800 грн за 100 доларів) та погашення заборгованості перед іноземним постачальником в одному звітному періоді (курс Національного банку України на дату погашення 2850 грн за 100доларів) наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Облік операцій за імпортом товару та погашення заборгованості

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
Нараховано мито при імпорті товару (10000 доларів х 28,00* х 5 %)	281	641	14000
Нараховано митний збір (10000 доларів х 28,00 х 0,3 %)	281	642	840
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів х 28,00 + 14000) х 20 %)	643	641	58800
Сплачено мито	641	311	14000
Сплачено митний збір	642	311	840
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641	311	58800
	641	643	58800
Оприбутковано товар від іноземного постачальника (10000 доларів х 28,00)	281	632	280000
Погашено заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів х 28,50)	632	312	285000
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000доларів х (28,50-28,00))	945	362	5000

Оприбуткування імпортного товару на суму 10 тис. доларів (курс Національного банку України на дату оформлення вантажної митної декларації 2900 грн за 100 доларів) з погашенням заборгованості перед іноземним постачальником в наступному звітному періоді (курс Національного банку України на кінець звітного періоду 2850 грн за 100 доларів, на дату погашення заборгованості 2880 грн за 100 доларів) наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік операцій за імпортом товару на умовах післяплати

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
Нараховано мито при імпорті товару (10000 доларів х 29,00* х 5 %)	281	641	14500
Нараховано митний збір (10000 доларів х 29,00 х 0,3 %)	281	642	870
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів х 29,00 + 14500) х 20 %)	643	641	60900
Сплачено мито	641	311	14500
Сплачено митний збір	642	311	870
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641	311	60900
	641	643	60900
Оприбутковано товар від іноземного постачальника (10000 доларів х 29,00)	281	632	290000
Відображено дохід від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду (10000 доларів х (29,00-28,50))	632	714	5000

Погашено заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів x 28,80)	632	312	288000
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000 доларів x (29,00-28,80))	945	362	2000

Аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками здійснюють за кожним контрагентом та видом валюти. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведуть в Журналі-ордері № 3 В с.-г. та Регістрі операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками № 3.3 с.-г.

2.3. Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій на підприємстві

Міжнародний бартер – це операція, що включає експорт і імпорт товарів без грошової оплати і участі банків у розрахунках [72].

При укладенні бартерного договору слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартістю експортну і імпортну частини угоди.

Визначення сторін у бартерному контракті відрізняється тим, що кожна з них є одночасно і продавцем, і покупцем. Тому в контракті вказується тільки назва фірми.

Право на проведення товарообмінних (бартерних) операцій у сфері ЗЕД мають всі суб'єкти ЗЕД .

Договір бартеру в ЗЕД повинен складатися в простій письмовій формі. Відповідно до ч. 4 ст. 1 Закону про бартер у ЗЕД з метою збільшення надходжень в Україну валютних коштів , стабілізації грошової національної одиниці та оздоровлення фінансово-банківської системи України КМУ може встановлювати перелік товарів (робіт , послуг) , ЗЕД-бартер за участю яких заборонений [44].

Відповідно до ст. 16 Закону про ЗЕД ліцензування бартерних операцій здійснюється в тому випадку, якщо предметом цих операцій є товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню. При цьому відносно кожного виду товарів може встановлюватися лише один вид ліцензії [44].

Підприємства, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа повідомити про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг):

1) органи державної митної служби України (якщо імпортуються або експортуються за даним договором товари);

2) органи державної податкової служби України (якщо імпортуються або експортуються за даним договором роботи чи послуги).

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені в розмірі одного відсотка вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг).

Органи державної митної служби України здійснюють контроль за надходженням товарів за імпортом згідно з бартерним договором та інформують органи державної податкової служби про порушення строків надходження товарів.

Згідно ч. 1 ст. 2 Закону про бартер у ЗЕД товари, імпортовані за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, визначені договором, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (дати оформлення експортної митної декларації) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт, послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг [44].

Порушення суб'єктом ЗЕД 180-денного строку ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортується за бартерним договором, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 %

вартості неодержаних товарів (робіт , послуг), що імпортуються за бартерним договором. При цьому загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості (ч. 1 ст. 3 Закону про бартер у ЗЕД) [44].

Якщо заборгованість за бартерним договором виникла через обставини непереборної сили або форс мажору , строки, передбачені ч. 1 ст. 2 Закону про бартер у ЗЕД , призупиняються , і пеня за їх порушення не стягується [44].

При ввезенні імпорتنих товарів за бартерним договором слід враховувати, що в момент їх оприбуткування витрати в податковому обліку не відображаються. У той же час при придбанні імпорتنих товарів відбувається формування їх собівартості (собівартість придбаних та реалізованих товарів в термінах ПКУ), яка в подальшому , при продажу таких товарів , буде врахована в складі «податкових» витрат.

Вартість робіт, послуг, отриманих від нерезидента за бартерним ЗЕД-договором, включається до складу витрат у періоді їх отримання, а якщо такі роботи, послуги використовуються при виробництві продукції – у періоді реалізації такої продукції. Перерахунок собівартості придбаних товарів, а також суми витрат на придбання робіт (послуг) повинен здійснюватися залежно від того , яка з подій відбулася першою :

1. За курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання , якщо першою подією за договором ЗЕД-бартеру було отримання імпорتنих товарів (робіт , послуг).

2. За курсом НБУ на дату визнання доходу від експортної операції , якщо першою подією за договором ЗЕД-бартеру було відвантаження товарів (надання результатів робіт, послуг) нерезиденту.

З першою ситуацією все більш-менш зрозуміло – підприємство отримує імпортні товари (роботи, послуги) і за курсом на дату їх оприбуткування (отримання) визначає суму витрат , понесених у зв'язку з їх придбанням.

Відповідно до п. 153.10 ПКУ доходи і витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції , але не нижче (вище) звичайних цін [100].

Звичайна ціна на продукцію – це ціна реалізації товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути одержана у разі їх продажу особам, не зв'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності. Тобто звичайна ціна – це ціна, яка склалася на певний момент на конкретний вид товарів (робіт, послуг) виходячи з ринкової кон'юнктури.

Сума доходу від здійснення бартерної ЗЕД-операції, виражена в іноземній валюті, перераховується у національну валюту України залежно від того, яка з подій було першим:

1. За курсом НБУ, що діяв на дату продажу товарів (робіт, послуг) нерезиденту, якщо першою подією було відвантаження товарів нерезиденту (виконання робіт, надання послуг).

2. За курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання імпортованих товарів (робіт, послуг), якщо першою подією було отримання товарів (робіт, послуг).

При визначенні бартерного доходу слід пам'ятати про необхідність застосування в цьому випадку звичайних цін. Адже згідно зі згаданим вище п. 153.10 ПКУ доходи від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижче (вище) звичайних цін.

У періоді визнання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) за бартерним ЗЕД-договором підприємство має право збільшити витрати, пов'язані з такою реалізацією, на підставі п. 138.4 ПКУ. При цьому собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до п. 138.6 ПКУ, а собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) розраховується згідно з вимогами п. 138.8 ПКУ [100].

Податкові наслідки бартерної операції у сфері ЗЕД в ПДВ-обліку платників податків – резидентів також розглянемо в розрізі імпортової і експортної частини такої операції.

Імпортна частина бартерної операції. Ввезення товарів на митну територію України згідно до п.п. «В» п. 185.1 ПКУ є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %. Причому зверніть увагу : сплачувати ПДВ при ввезенні товарів повинні і особи, не зареєстровані платниками ПДВ (звичайно ж , тільки в разі ввезення товарів в обсягах, що підлягають оподаткуванню). Ця вимога прямо передбачено п. 181.2 ПКУ [100].

Водночас із загального правила є й винятки. Так, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються при ввезенні звільнених від оподаткування товарів, які згідно п. 197.4 НКУ також є пільговими. Крім того, ряд ПДВ-пільг при імпорті встановлює підрозд. 2 розд. XX « Перехідні положення» ПКУ.

Для нарахування ввізного ПДВ базу оподаткування в іноземній валюті перераховують у гривні за офіційним курсом НБУ на дату подання митної декларації для митного оформлення, а при нарахуванні податкових зобов'язань митним органом у разі, якщо митну декларацію не подавав – за офіційним курсом НБУ на день визначення податкових зобов'язань (абзац другий п. 190.1 ПКУ) [100].

Крім необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ , імпорт товарів тягне за собою виникнення у підприємства – імпортера права на податковий кредит з ПДВ (п.п. «а» п. 198.1 ПКУ). При цьому, відбиваючи податковий кредит, потрібно враховувати наступні нюанси:

- право на податковий кредит виникає на дату сплати ввізного ПДВ при імпорті (п. 198.2 ПКУ);

- документом, що засвідчує право на податковий кредит, є митна декларація , оформлена відповідно до вимог законодавства та підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПКУ) [100].

Експортна частина бартерної операції. Вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ на підставі п.п. «Г» п. 185.1 ПКУ. При цьому ставка оподаткування при експорті становить 0 % бази оподаткування (п.п. 195.1.1 ПКУ) [100].

Податкові зобов'язання з ПДВ у експортера виникають на дату оформлення митної декларації, яка підтверджує факт перетину митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства (п.п. «б» п. 187.1 ПКУ). База оподаткування при експорті товарів визначається за загальними правилами, встановленими п. 188.1 ПКУ, тобто виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів, але не нижче звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів. При цьому перерахунок такої вартості в національну валюту здійснюється за курсом НБУ на дату оформлення митної декларації [100].

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в наступному:

1. Бартерна заборгованість відноситься до немонетарних статей, оскільки за бартерними контрактами очікується надходження (переказ) не грошей, а товарів (робіт, послуг). Отже, така заборгованість підпадає під загальні правила обліку немонетарних статей і, згідно з П(С) БО 21 [106], перерахунку у зв'язку із зміною валютних курсів не підлягає.

2. Доходи, одержані від здійснення бартерних операцій, і вартість товарів (робіт, послуг), одержаних внаслідок здійснення бартерних операцій, визначаються шляхом перерахунку вартості товарів (робіт, послуг), визначеної в іноземній валюті, із застосуванням валютного курсу на дату здійснення першого з подій:

- або відвантаження нерезиденту товарів (надання робіт, послуг);
- або отримання від нерезидента товарів (робіт, послуг).

3. Відсутні грошові розрахунки з іноземними партнерами.

4. Кредиторська заборгованість іноземному партнеру за імпортовані товари повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

5. Вартість одержаної продукції і дохід визначаються, виходячи із справедливої вартості.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість визначається по кожній партії одержаної продукції.

При бартерному обміні обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливої вартості), так і неподібними (різними за призначенням і/або справедливої вартості) активами.

При цьому відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» [105] при обміні подібними активами дохід не визнається. Первинна вартість активів, одержаних в обмін на подібний актив, рівна балансовій вартості переданого активу. У разі, якщо балансова вартість переданого активу перевищує його справедливую вартість, то первинною вартістю одержаного активу є справедлива вартість переданого об'єкта з віднесенням різниці до витрат звітного періоду.

При обміні неподібними активами відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [105] дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, одержаних підприємством, зменшеним або збільшеним на суму переданих або одержаних грошових коштів і їх еквівалентів. Розглянемо приклади відображення зовнішньоекономічних бартерних операцій.

Підприємство відвантажило в межах бартерного договору продукцію на експорт вартістю 1 000 дол. США, курс НБУ на момент відвантаження складав 27,3 грн. за долар. Згодом підприємство одержало за імпортом товари на суму 1000 дол. США, які були розмитнені при курсі НБУ 27,4 грн. за долар. Митні платежі і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 2.8).

Підприємство одержало за імпортом в межах бартерного договору товари на суму 1000 дол. США, курс НБУ складав 27,3 грн. за долар. Потім підприємство відвантажило на експорт товари вартістю 1 000 дол. США при курсі НБУ 27,4 грн. за долар. Митні збори і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 2.9).

Відображення бартерних операцій

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відвантаження продукції на експорт (1000 x 27,3=27300)	362	701	27300
2	Сплата митних платежів і мита (27300 x 0,2% +27300 x10% =2784.60)	377	311	2784.60
3	Нарахування митних платежів і мита	93	377	2784.60
4	Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 27,3=27300,0)	28	632	27300
5	Сплата митних платежів і мита (27,4 x 1000 x 0,2% +27,4 x1000 x10% = 2794,80)	377	311	2794.80
6	Включення у вартість товарів митних платежів і мита	28	377	2794.80
7	Сплата імпортного ПДВ (27400+27400 x 10%)*20% = 6028	377	311	6028
8	Включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту	641	377	6028
9	Залік взаємних вимог в рамках бартерного договору	632	362	27300

Таблиця 2.9

Відображення бартерних операцій, перша подія – імпорт

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 27,3 = 27300)	28	632	27300
2	Сплата митних платежів і мита (27300 x 0,2% + 27300 x 10%= 2784,60)	377	311	2784,60
3	Включення в первинну вартість товарів митних платежів і мита	28	377	2784,60
4	Сплата імпортного ПДВ (27300+27300 x10%)*20% = 6006	377	311	6006
5	Відвантаження продукції на експорт	362	701	27300
6	Сплата митних платежів і мита (27400 x 0,2% +27400 x10% = 54.8 + 2740 = 2794.80)	377	311	2794,80
7	Нарахування митних платежів і мита	93	377	2794,80
8	Залік взаємних вимог у межах бартерного договору	632	362	27300

2.4. Облік інших зовнішньоекономічних операцій

Серед орендних операцій найбільше поширення в міжнародній торговій практиці одержали лізингові операції. Порядок здійснення лізингових операцій регулюється нормами Закону України «Про фінансовий лізинг».

За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю.

Таким чином, у лізинговій операції приймають участь:

- 1) орендодавець (лізингодавець) – лізинговий посередник, фірма, яка спеціалізується на купівлі-продажу і будівництві рухомого й нерухомого майна виробничого характеру;
- 2) орендар (лізингоодержувач) – користувач чи споживач об'єкта оренди у вигляді промислового чи торгового підприємства;
- 3) продавець, постачальник – фірма виробничого чи торгового профілю по випуску або доставці обладнання згідно до заявки орендаря.

Згідно до п. 14.1.96 Податкового кодексу лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов [100]:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;
- балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше як

25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору.

Лізинг є міжнародним, коли лізингова компанія і орендатор, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах. Лізингові операції мають як переваги, так і недоліки, що важливо враховувати при їх здійсненні в будь-якій країні, особливо в країнах з перехідною економікою.

Переваги лізингу для лізингоодержувача полягає в наступному:

1) можливість використання нової дорогої техніки, високих технологій без значних одноразових витрат;

2) питання фінансування і придбання обладнання вирішується одночасно. Лізинг дозволяє 100%-е кредитування угоди;

3) лізинг дозволяє також спочатку використати машини, а потім купити їх, а обладнання в сезонних галузях орендувати лише на період його фактичної експлуатації;

4) порядок здійснення лізингових платежів більш гнучкий, ніж при кредитних угодах, орендні платежі частіше всього фіксовані, що сприяє стабільності фінансових планів орендатора.

При підготовці лізингового договору сторони повинні враховувати, що в існуючій практиці нема єдиних типових лізингових договорів.

Однак вони повинні містити в собі такі основні статті: назву сторін; об'єкт лізингу; термін, на який приймається договір; доставка і прийом в експлуатацію об'єкта лізингу; розмір і порядок виплати лізингових платежів; використання обладнання; умови повернення об'єкта лізингу; умови страхування об'єкта лізингу; права й обов'язки сторін; порядок вирішення суперечок; форс-мажорні обставини; додатки.

При визначенні об'єкта лізингового договору вимагається його чіткий опис, точна назва і вказання на приналежність. В договорі повинно бути чітко визначено місцезнаходження об'єкта договору. При переміні місця його знаходження потрібна письмова згода лізингової фірми. В статті про період дії

лізингового договору треба вказати термін, на протязі якого договір не можна розірвати. Він, як правило, становить від 40 до 90% терміну користування майном у відповідності до вимог експлуатації.

Лізинговий договір вступає в силу з дати підписання акту прийому обладнання як об'єкта угоди, зданого в експлуатацію, і діє на протязі встановленого в ньому терміну.

Лізингові платежі можуть включати:

- а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;
- б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно;
- в) компенсацію відсотків за кредитом;
- г) інші витрати лізингодавця, що безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Порядок відображення лізингових операцій має наступні особливості (п.153.7 Податкового кодексу) [100]:

1) лізингодавець на момент передачі майна у фінансовий лізинг збільшує доходи на вартість об'єкту фінансового лізингу, а в разі передання у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних фондів лізингодавця, прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів. При нарахуванні винагороди лізингодавцю за отримане у лізинг майно він збільшує доходи. Розмір доходів визначається за курсом НБУ на дату першої події – або на дату нарахування, або на дату авансу;

2) лізингоодержувач збільшує вартість основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування процентів або комісій, нарахованих або таких, що будуть нараховані на вартість об'єкта фінансового лізингу відповідно до договору) за наслідками податкового періоду, в якому відбувається таке передання.

На частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається у рахунок компенсації

частинивартості об'єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування, збільшує витрати. Курс НБУ для розрахунку вартості об'єкту – або на дату отримання об'єкту або на дату перерахування передоплати.

Важливо також врахувати норми п.160.1 (г) Податкового кодексу, згідно до яких під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, слід розуміти лізингову/орендну плату, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента-лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди. [100]

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, зобов'язані утримувати податок із таких доходів, зазначених у пункті 160.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України.

Порядок оподаткування лізингових операцій податком на додану вартість регулюється нормами Податкового кодексу:

– з метою оподаткування до імпорту прирівнюється ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів за договорами лізингу (оренди); •

– з метою оподаткування до експорту товарів прирівнюється вивезення товарів за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди). Передача об'єктів основних засобів згідно із договорами міжнародного лізингу з метою оподаткування ПДВ прирівнюється до імпортних та експортних операцій.

Висновки до розділу 2

На сьогодні одним із найбільш помітних явищ в економічному житті України є бурхливий розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Вихід

підприємств на світовий зовнішній ринок – закономірність розвитку ринкової економіки. Діяльність підприємств на світовому ринку пов'язана з міжнародною виробничою й науково-технічною кооперацією, експортом і імпортом товарів і послуг. Вона також включає вивіз капіталу в формі інвестування у іноземні підприємства і залучення іноземних інвестицій, створення спільних з іноземними юридичними особами підприємств. Вплив експортних операцій на кінцеві результати діяльності підприємства може бути напрямком подальших досліджень

Отже, можна зробити такі висновки, що:

- облік експорту товарів та готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням товарів і готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі);
- документальне оформлення повинно забезпечувати правильність відображення фактичних показників здійснення експортно-імпортних операцій, і обов'язково повинно підлягати удосконаленню первинної документації.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Теоретична сутність та види контролю експортно-імпортних операцій

Контроль є невід'ємною складовою будь-якої соціальної системи та притаманний будь-яким процесам, тому власне контроль як явище розглядається не тільки в рамках економічної науки, але й інших, серед яких і філософія, і соціологія, і право. Разом з тим у філософській, соціологічній, юридичній та економічній літературі немає спільного бачення сутності контролю. Як зазначає Орехова І. С., під соціальним контролем деякими авторами розуміється сукупність процесів у соціальній системі (суспільстві, соціальній групі, організації та ін.), за допомогою яких забезпечується додержання визначеним «зразкам» діяльності, а також дотримання обмежень у поведінці, порушення яких негативно позначається на функціонуванні системи [80, с. 483].

Так, Бутинець Ф. Ф. вказує, що термін «контроль» утворився від латинських слів «contra» префікс, який означає «протидію», «протилежність», і «tole» – «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь» [20, с. 6], тобто контроль означає протидію чомусь небажаному. Автори фінансово-економічного словника Загородній А. Г. та Вознюк Г. Л. стверджують, що термін «контроль» походить від латинського «controle» – «перевірка» та визначають його як «дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням» [131, с. 434].

Гаращук В. М. зазначає, що термін «контроль» походить від французького «controle», яке утворилося від латинського «contra» – префікс, що означає «протидія», «протилежність» до чогось, та латинського «tole», що означає «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь» [28, с. 8].

Ващенко І. В. у своєму дисертаційному дослідженні вважає, що частиною слова «контроль» є латинське «rola», яке означає «згорток паперу із записами, або документ, та «contra» – протиставлення, яке висувається проти тверджень, що містяться в цьому документі [22, с. 9].

Савченко Л. А. та Усач Б. Ф. сходяться на думці, що слово «controle» походить від давньофранцузького «contrerole», що означає «список, який має дублікат для перевірки» [114, с. 9; 150, с. 10]. Незважаючи на різні думки щодо етимології терміну «контроль» та узагальнюючи наведені точки зору, контроль можна визначити як певну протидію небажаним явищам у широкому розумінні.

Досліджуючи питання контролю експортно-імпортних операцій, сутність останнього необхідно визначати через призму господарського контролю, оскільки експортно-імпортні операції якраз і є складовою господарської діяльності як на рівні окремого господарюючого суб'єкта, так і на рівні держави і міждержавних відносин. Господарський контроль визначається як «...система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється систематична перевірка і спостереження за господарською і фінансовою діяльністю підприємств, виявляються відхилення стану економіки на цих об'єктах від установлених критеріїв з метою забезпечення найсуворішого режиму економії, раціонального використання і забезпечення майна, своєчасного усунення негативних явищ» [49, с. 21].

Ткаченко О. І. ж пропонує трактувати контроль як перевірку господарських процесів (зокрема, як окремих операцій чи управлінських рішень, так і їх сукупності загалом) шляхом проведення порівняння та/або зіставлення, метою якого є підтвердження або спростування відповідності цих процесів установленому порядку (законам, нормам, інструкціям, правилам та іншим нормативно-правовим актам) [63, с. 132].

Лімська декларація керівних принципів контролю зазначає, що контроль не є самоціллю, а невід'ємною складовою системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушення

принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії заради наявності можливості приймати корегуючі рішення, притягувати до відповідальності винних осіб, отримувати компенсацію за нанесену шкоду або заради здійснення заходів щодо недопущення або зменшення таких порушень у майбутньому [63].

Предметом контролю експортно-імпортних операцій є процес визначення їх відповідності нормам чинного законодавства, а також визначення відповідності їх ефективності бажаному рівню.

В якості суб'єктів контролю зовнішньоекономічної діяльності можна виділити як зовнішні інституції: міжнародні та міждержавні організації, державу, відомства, об'єднання підприємств, підприємства, громадськість, так і спеціально створені структурні підрозділи всередині самого підприємства.

Класифікацію видів контролю експортно-імпортних операцій, на наш погляд, доречно будувати, беручи до уваги склад органів контролю, що виступають його суб'єктами. Такий підхід можна обґрунтувати тим, що повноваження та предмет контролю усіх суб'єктів є різними.

На міжнародному рівні основними суб'єктами контролю експортно-імпортних операцій є Економічна і соціальна рада ООН (ЕКОСОП) та Всесвітня митна організація (ВМО).

Основними інструментами, за допомогою яких здійснюється вплив на здійснення зовнішньоекономічної діяльності, є конвенції та угоди, рекомендації, декларації та резолюції. Однією з ключових конвенцій у сфері митної справи, яка зачіпає питання контролю експортно-імпортних операцій, є Кіотська конвенція. Генеральний секретар ВМО є депозитарієм Переглянутої Кіотської конвенції, яка є основною митною конвенцією в галузі спрощення процедур торгівлі. Так, глава 6 Кіотської конвенції присвячена питанням митного контролю, під яким вбачаються заходи, що застосовуються митною службою для забезпечення дотримання митного законодавства. У Конвенції зазначається, що усі товари, в тому числі транспортні засоби, які ввозяться на митну територію чи вивозяться

з неї, незалежно від того, чи обкладаються вони митами та податками, підлягають митному контролю, при цьому митний контроль повинен обмежуватися мінімумом, необхідним для забезпечення дотримання митного законодавства. Разом з тим система митного контролю містить у собі контроль на основі методів аудиту, а митна служба застосовує метод аналізу ризиків для визначення осіб та товарів, в тому числі транспортних засобів, що підлягають перевірці, та ступеня такої перевірки [73].

Киотська конвенція виокремлює окремий вид митного контролю – контроль на основі методів аудиту, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію [73].

Слід зазначити, що Киотська конвенція має на меті сприяння міжнародній торгівлі саме з боку митних органів, яке втілюється шляхом:

- спрощення формальностей та процедур;
- стандартизації документації при здійсненні експортно-імпортних операцій;
- використання митними органами методів управління ризиками та інформаційних технологій;
- переходу від безпосереднього контролю при перетині кордону до контролю на основі методів аудиту.

Іншим та не менш важливим документом в рамках міжнародного контролю за експортно-імпортними операціями є Рамкові стандарти безпеки та полегшення світової торгівлі, відповідно до яких тим компаніям, які будуть самостійно здійснювати постійний контроль за експортно-імпортними операціями, буде надаватися статус уповноваженого економічного оператора і, як наслідок, спрощуватимуться процедури контролю з боку інших органів [110]. Рамкові стандарти передбачають здійснення контролю за експортно-імпортними операціями у формі комплексного митного

контролю, який являє собою постійно діючий комплекс власне митного контролю та оцінки ризиків.

Міждержавний рівень контролю за здійсненням експортно-імпортних операцій представлений Європейською економічною комісією, яка є регіональною комісією ЕКОСОР (ЄЕК ООН) – допоміжним органом, який створено з метою розвитку економічних зв'язків як всередині європейського регіону, так і між цим регіоном та рештою світу. ЄЕК ООН є регіональним форумом для урядів європейських країн, результатом діяльності якого є розробка конвенцій, норм і стандартів з метою гармонізації дій та обміну думками між країнами-членами.

Наступним рівнем контролю експортно-імпортних операцій є контроль з боку держави. Саме на цьому рівні відбувається конкретизація тих чи інших форм та видів контролю, визначаються його принципи та закладаються базові умови. Загальнодержавний рівень контролю експортно-імпортних операцій можна представити у чотирьох формах:

- 1) парламентського контролю;
- 2) урядового контролю;
- 3) відомчого контролю;
- 4) судового контролю.

Парламентський контроль здійснюється, як правило, через діяльність парламенту країни та його спеціалізованих органів. Так, відповідно до Конституції України Верховна Рада України (ВРУ) наділена правом парламентського контролю, яке реалізується через створення та діяльність різноманітних постійно діючих та тимчасових депутатських комітетів та комісій [57].

Діяльність комітетів ВРУ врегульовується окремим законом, де зокрема зазначається, що контрольна функція комітетів полягає у наступному:

- 1) аналізі практики застосування законодавчих актів у діяльності державних органів, їх посадових осіб з питань, віднесених до предметів

відання комітетів, підготовці та поданні відповідних висновків та рекомендацій на розгляд ВРУ;

2) участі за дорученням Верховної Ради України у проведенні «Дня Уряду України»;

3) контролі за виконанням Державного бюджету України в частині, що віднесена до предметів їх відання, для забезпечення доцільності, економності та ефективності використання державних коштів у порядку, встановленому законом;

4) організації та підготовці за дорученням ВРУ парламентських слухань;

5) організації та підготовці слухань у комітетах;

6) підготовці та поданні на розгляд ВРУ запитів до Президента України від комітету;

7) взаємодії з Рахунковою палатою;

8) взаємодії з Уповноваженим ВРУ з прав людини;

9) направленні матеріалів для відповідного реагування в межах, установлених законом, органам ВРУ, державним органам, їх посадовим особам;

10) погодженні питань, проведенні консультацій щодо призначення на посади та звільнення з посад керівників відповідних державних органів, створенні і ліквідації спеціальних державних органів, що віднесені до предметів відання комітетів, та здійсненні інших погоджень і консультацій у випадках, передбачених законом [44].

Ознайомившись із переліченими можливостями у сфері контрольної діяльності, можна стверджувати, що парламентський контроль в основному здійснюється за діяльністю органів державної влади, оминаючи діяльність господарюючих суб'єктів, а його вплив є непрямим та не особливо дієвим.

Функціонування Верховної Ради України як вищого законодавчого органу у сфері контролю експортно-імпортних операцій, зводиться до формування законодавчого забезпечення здійснення такого контролю.

Основоположним документом в сфері державного контролю є закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», відповідно до якого державний контроль – це діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, прийняттого рівня безпеки для населення, навколишнього природного середовища [93]. Таким чином, ми бачимо, що безпосереднє здійснення контролю покладається на окремі центральні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування. Виходячи з норм закону можна визначити наступні види державного контролю у сфері господарської діяльності:

- 1) за місцем провадження господарської діяльності суб'єкта господарювання або у приміщенні органу державного нагляду (контролю);
- 2) відомчий, коли контроль здійснюється окремим органом виконавчої влади, або комплексний, який здійснюється кількома органами державного контролю;
- 3) плановий або позаплановий.

Окрім державного контролю у сфері господарської діяльності чинним законодавством передбачаються й інші форми контролю, основи яких закладаються окремими актами законодавства. У тексті закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» зазначаються такі форми та органи контролю експортно-імпортних операцій:

- 1) валютний контроль, здійснення якого покладається на Національний банк України;
- 2) контроль за додержанням всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України, який здійснюється Міністерством економічного розвитку і торгівлі України;

- 3) митний контроль, який покладається на митні органи;
- 4) контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції, який здійснюється Антимонопольним комітетом України;
- 5) оперативний контроль, який здійснюється Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі [44].

Здійснення валютного контролю в Україні визначається окремим законодавчим актом – декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [94], в тексті якого, на жаль, відсутнє саме визначення поняття «валютний контроль». Зважаючи на відсутність правового визначення зазначеного поняття, у науковій літературі зустрічаються різноманітні спроби його трактування.

Так, наприклад, А. Іоффе та В. Кротюк під валютним контролем визначають діяльність держави в особі органів валютного контролю, що спрямована на забезпечення дотримання валютного законодавства при здійсненні валютних операцій [58, с. 10]. Воронова Л. К. та Кучерявенко М. П. вважають, що валютний контроль – це діяльність держави та уповноважених органів із забезпечення дотримання валютного законодавства при здійсненні валютних операцій [25, с. 339].

На сьогодні до основних суб'єктів валютного контролю можна віднести:

по-перше, Національний банк України, який є головним органом валютного контролю, що здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України та забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю згідно;

по-друге, уповноважені банки, фінансові установи та національний оператор поштового зв'язку, які діють на основі отриманої від Національного банку України генеральної ліцензії на здійснення валютних операцій,

здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться суб'єктами ЗЕД через ці установи;

по-третє, Державна фіскальна служба України (ДФСУ), яка здійснює фінансовий контроль за валютними операціями, що провадяться резидентами і нерезидентами на території України, а також здійснює контроль за додержанням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

по-четверте, Укрпошта, яка здійснює контроль за додержанням правил поштових переказів та пересилання валютних цінностей через митний кордон України [94].

Залежно від мети та часу проведення валютного контролю його можна поділити на превентивний, поточний та підсумковий.

Превентивний валютний контроль здійснюється контролюючими органами на стадії розгляду відповідних документів, необхідних для здійснення валютних операцій та визначення відповідності майбутньої валютної операції чинному валютному законодавству, з метою запобігання та своєчасного припинення незаконних валютних операцій. Головним завданням превентивного валютного контролю є виявлення відповідності суб'єкта контролю відповідним умовам та нормам. Одним із механізмів реалізації превентивного валютного контролю є, наприклад, надання Національним Банком України ліцензій на здійснення операцій з валютними цінностями. Уповноважені комерційні банки, що здійснюють обслуговування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, здійснюють превентивний валютний контроль в процесі підготовки здійснення відповідних валютних операцій шляхом запровадження процедури відкриття валютних рахунків. Превентивний валютний контроль з боку митних органів ДФСУ здійснюється шляхом добровільного декларування валютних цінностей при перетині митного кордону України.

Поточний валютний контроль здійснюється безпосередньо під час здійснення валютних операцій, наприклад, в ході виконання

зовнішньоекономічного контракту. Здійснення поточного валютного контролю, в більшій мірі, покладається на суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та зводиться до переказу й отримання коштів, оформлення вантажної митної декларації та подання її до банку тощо. При цьому слід зазначити, що існує різниця у функціях поточного валютного контролю при здійсненні експортних та імпорتنих операцій.

При здійсненні експортних операцій поточний валютний контроль в основному зводиться до контролю надходження валютної виручки на рахунки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та виконання обов'язків її подальшого продажу. В цьому випадку експортеру потрібно тримати на контролі процес розрахунків з іноземними контрагентами з метою своєчасного надходження коштів на валютний рахунок, а також своєчасно здійснювати продаж цієї валюти.

При здійсненні імпорتنих операцій функції можливості поточного валютного контролю дещо розширюються та передбачають необхідність відстежування сум авансових платежів на користь контрагентів, відповідність цих сум умовам зовнішньоекономічного контракту, повноту сплати, правильність реквізитів тощо. Підсумковий валютний контроль передбачає перевірку з боку контролюючих органів дотримання валютного законодавства та дає змогу виявити недоліки превентивного та поточного контролю. Здійснення підсумкового валютного контролю за експортно-імпортними операціями здійснюється на основі поданих суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності документів про здійснення валютних операцій та проводиться, як правило, органами ДФСУ під час здійснення митного контролю.

Контрольна функція за експортно-імпортними операціями з боку Міністерства економічного розвитку і торгівлі України реалізується шляхом:

– здійснення обліку-реєстрації контрактів, предметом яких є певні види зовнішньоекономічних угод;

– оформлення ліцензій з товарних груп, що підпадають під дію режиму державного нетарифного регулювання та щодо яких установлені добровільні обмеження експорту;

– здійснення роботи щодо інших форм державного нетарифного регулювання та оформлення разових (індивідуальних) ліцензій суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності у разі застосування до них або до іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальної санкції – індивідуального режиму ліцензування;

– виконання рішень судових органів та опрацювання офіційно поданих органами державної податкової та контрольно-ревізійної служб, митних,

- правоохоронних органів, Національного банку України щодо застосування (скасування) спеціальних санкцій,

– забезпечення контролю за додержанням єдиного порядку всіх форм державного регулювання експорту та імпорту продукції, у разі звернення суб'єктів підприємницької діяльності щодо оформлення документів дозвільного характеру;

– здійснення експортного контролю [44].

Механізм реалізації контрольної функції експортно-імпортних операцій з боку Міністерства економічного розвитку і торгівлі полягає у запровадженні до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності спеціальних санкцій, серед яких:

– штрафи – застосовуються у випадках несвоєчасного виконання або невиконання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності своїх обов'язків, що впливають із законів України;

– індивідуальний режим ліцензування – застосовується до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності у випадках порушення такими суб'єктами законів України, що встановлюють певні заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій;

– тимчасове зупинення зовнішньоекономічної діяльності – у випадках порушення законів України, проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки [44].

Питання організації та здійснення митного контролю врегульовується Митним кодексом України (МКУ) та низкою інших підзаконних нормативно-правових актів. Хоча текст Митного кодексу і містить визначення митного контролю, однак воно є досить загальним та сконцентроване на визначені мети: митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм МКУ, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [72].

У залежності від часу та моменту здійснення контрольних заходів розрізняють такі види митного контролю:

- 1) попередній документальний контроль, який здійснюється у пунктах пропуску через державний кордон України;
- 2) контроль під час митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення;
- 3) митний аудит – контроль після митного оформлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення [71, с. 159].

Характерною рисою сучасних методів контролю зовнішньоекономічної діяльності є вибірковість його проведення, яка базується на впровадженні системи аналізу ризиків. Застосування такого підходу передбачає накопичення та використання різноманітної інформації про суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також необхідність розробки певних методичних підходів до аналізу і оцінки якісних характеристик таких суб'єктів. Новітнім підходом в цій справі має стати запровадження діагностики зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що дасть змогу розширити діапазон відомостей про діяльність суб'єкта ЗЕД та з більшою вірогідністю визначити його надійність для здійснення подальших контрольних заходів або спрощення процедур контролю.

Послідовність контролю при проведенні перевірки імпорتنих операцій така.

1. Підготовка до перевірки, складання плану і програми перевірки імпорتنих операцій.

2. Безпосереднє виконання контролю (організація роботи на місці):

- обстеження об'єкта безпосередньої та зустрічної перевірок (відділу постачання, фінансового, матеріального відділу, бухгалтерії, канцелярії, юридичного відділу, складу);

- підтвердження даних у третіх осіб;

- документальна перевірка господарських операцій.

3. Систематизація матеріалів перевірки в аудиторській документації.

4. Складання підсумкових документів за результатами перевірки, їх узгодження і підпис посадовими особами, що здійснюють керівництво об'єктом.

5. Представлення результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку.

6. Усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків.

7. Контроль за усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.

Планування контролю імпорتنих операцій завершується складанням загального плану аудиту із зазначенням очікуваного обсягу робіт, графіків і строків проведення контролю, а також розробкою аудиторської програми, яка визначає обсяг, види і послідовність аудиторських процедур (експертиз, підтверджень, аналізу та ін.), необхідних для формування об'єктивної і обґрунтованої думки про об'єкт, що перевіряється.

Можна виділити такі предмети перевірки імпорتنих операцій:

1) об'єктивність бухгалтерської та управлінської інформації про імпортні операції (зокрема, про розрахунки з іноземними контрагентами), що надається управлінню;

2) рівень розрахунково-платіжної дисципліни;

3) стан розрахунків (співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості);

4) інші.

Контроль повинна відбуватися з обов'язковим документальним оформленням, тобто відображати одержану інформацію в робочій документації аудиту.

При виявленні контролером викривлень зведених бухгалтерських документів чи внутрішньої звітності він зобов'язаний описати вид викривлень і визначити фактор ризику виявленого викривлення. Перш за все, з податкового погляду, які наслідки можливі при неусуненні даного викривлення, причину викривлення (порушення встановлених правил організації і ведення бухгалтерського обліку; зміна договірних відносин і недоведення їх до підрозділу; арифметичні і логічні помилки, неповнота обліку; нетипові угоди й інші, які можуть бути як навмисними, так і ненавмисними). Висновки про вину і відповідальність робітників, які допустили викривлення в бухгалтерському обліку, зобов'язані зробити посадові та інші особи, що призначили перевірку. В компетенцію аудитора не входить робити висновки про вину (чи її відсутність) тих чи інших осіб.

Відомості, що містяться в робочій документації, є конфіденційними і не підлягають розголошенню. Термін і порядок її зберігання визначає посадова особа, що призначила аудиторську перевірку.

За результатами перевірки складають підсумковий звітний документ, який може мати різні документальні форми – висновок, довідка про експертизу, доповідна записка, звіт про перевірку та інші. Форма цього документа визначається в наказі про призначення перевірки. Відповідно до стандартів звіт повинен включати вступну, аналітичну і підсумкову частини.

Після оформлення звіту контролер складає висновки за зібраними матеріалами, в яких коротко викладає виявлені факти, які прямо стосуються перевірки. Висновки роблять на основі кваліфікованого вивчення документів. У

них коротко викладають факти порушення правил, інструкцій і законів, дається висновок аудитора за кожним установленим фактом.

За кожним установленим фактом висновки викладають у такій послідовності:

1) значення вивченого факту; відображення його в документах; короткі посилення на інші, крім облікових даних, матеріали (пояснення зацікавлених та інших осіб, висновки спеціалістів та ін.);

2) опис порушення, допущеного посадовими особами у зв'язку з фактом, що вивчається; вказівка періоду, протягом якого вчинювалось порушення; розміри і характер завданого матеріального збитку; обставини, що сприяють вчиненню чи приховуванню порушення;

3) особи, відповідальні за матеріальний збиток чи порушення.

Питання про обставини, які сприяли здійсненню порушень, обов'язково висвітлюються у висновках. Контролер детально аналізує виявлені порушення, викладає свою думку.

Контроль розрахунків доцільно проводити в такій послідовності:

– контроль розрахунків за імпортними операціями залишків і відповідність їх реєстрам аналітичного і синтетичного обліку;

– виявлення простроченої дебіторської (передоплата) і кредиторської заборгованості, а також причин та умов їх виникнення;

– перевірка правильності стягнення пені за порушення строків розрахунків з іноземцями як через несплату коштів, так і в разі вчасного неотримання імпортованих товарів;

– дослідження відповідності ведення обліку за імпортними операціями і самих господарських операцій за встановленими законодавством правилами та інструкціями;

– аудит правильності відображення господарських операцій з імпорту товарів у бухгалтерському обліку згідно з первинними документами;

– з'ясування повноти отриманих матеріальних цінностей, робіт, послуг від імпортерів;

- виявлення відповідності розрахунків договорам;
- установлення правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, акцизного збору, ПДВ, а також правильності їх обчислення з урахуванням пільг відносно товарів критичного імпорту;
- виявлення ступеня організації внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з імпортерами;
- перевірка матеріалів інвентаризації розрахунків з імпортерами; – визначення правильності відображення розрахунків з імпортерами в бухгалтерській і податковій звітності;
- з'ясування правильності відображення обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операції та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останнє число звітного періоду.

Для контролю експортних операцій застосовують такі методи перевірок: документальна, спеціальна, зустрічна.

Під час контролю експортних операцій слід перевіряти достовірність, правильність оформлення і відповідність таких документів: угода, товарно-транспортні накладні, кошториси, розрахунки бухгалтерії з визначення курсових різниць, платіжні документи, вантажні митні декларації (ВМД), інвойси, акти приймання – і відслідкувати за ними кількість, ціну, вартість активу, застосований курс іноземної валюти і курсову різницю, правильність відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій і податковій звітності.

Контролер з особливою ретельністю має перевірити експортну угоду. Експортна угода оформляється контрактом, що містить права, обов'язки і відповідальність сторін. Контракт повинен містити обов'язкові розділи, такі, як предмет контракту, ціна товару й загальна сума контракту, якість і строки поставки товару, умови платежу й форма розрахунків, упакування, штрафні санкції, страхування, розгляд спорів й інші розділи. Склад розділів залежить від того, який товар є предметом контракту і які умови поставки.

Контролер повинен перевірити, чи мають операції документальне підтвердження, а заборгованість іноземного покупця відображена на законних підставах у національній та іноземній валютах на рахунках обліку; чи забезпечена відповідність сум ПДВ і вартості товарів на експорт; чи правильно відображено експортні операції, обороти і сальдо в синтетичному й аналітичному обліку за рахунками; чи ведеться оперативний контроль за рухом товарів та аналіз причин їх затримки; чи інвентаризуються товари на експорт у місцях їх зберігання; чи списуються втрати експортних товарів у межах норм природних втрат на шляхах (етапах) їх руху; чи відвантажуються товари відповідно до умов договорів, як урегульовуються спори між сторонами, особливо в разі форс-мажорних обставин; як часто звіряються розрахунки за заборгованістю; чи узгоджені банківські операції і рух отриманих коштів з операціями за експортом. Також необхідно перевірити повноту та своєчасність відображення в обліку реалізації готової продукції нерезидентам, визначити, чи проводиться списання товарів за результатами оприбуткування іноземними партнерами, чи ведеться аналітичний облік експортних операцій за видами поставок

3.2. Методика контролю відхилень чинників впливу на показники ефективності зовнішньоекономічної діяльності від граничних параметрів

В умовах роботи підприємств України на зовнішніх ринках їх ефективне функціонування забезпечується як загальною системою управління, так і її підсистемами. Основне навантаження щодо забезпечення досягнення мети діяльності підприємства покладено на підсистему внутрішнього контролю, яка повинна бути безперервною і всеохоплюючою [102]. Контроль виступає методом для удосконалення управління діяльністю підприємств, який пронизує всі рівні діяльності.

Використання внутрішньогосподарського контролю на всіх рівнях управління підприємством виступає гарантією його успішної діяльності, а його впровадження спрямовано, як правило, на забезпечення основних показників ефективної діяльності. Ефективна система внутрішньогосподарського контролю представляє собою організаційну структуру взаємопов'язаних суб'єктів та об'єктів контролю, з визначеним порядком, правилами та процедурою здійснення контрольних дій та руху контрольної інформації, встановлених для забезпечення стабільного функціонування підприємства на зовнішньому ринку. Тому, для підприємства, що функціонує на зовнішньому ринку, необхідно розробити цілісну систему внутрішньогосподарського контролю, на основі якої, шляхом прийняття управлінських рішень, зростатиме ефективність ЗЕД при дотриманні діючого законодавства.

Контроль має бути орієнтований не на виявлення фактів порушення, а на їх попередження. За допомогою контролю на основі детального вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства розробляються відповідні заходи, що спрямовані на запобігання втратам, збереження грошових коштів та фінансових ресурсів, на попередження можливостей відхилень від законодавчих, нормативно-правових актів та оптимальних режимів функціонування підприємства на зовнішньому ринку [78].

З метою ефективного здійснення ЗЕД підприємствами необхідно приймати оперативні управлінські рішення на основі систематичного внутрішнього контролю. Для дієвого та ефективного внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства необхідно також розробити відповідний методичний інструментарій, головною метою якого є визначення відхилень поточного стану підприємства у сфері зовнішньоекономічної діяльності від досягнутого рівня ефективності та виявлення резервів для підвищення ефективності цієї діяльності (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Звіт оперативного контролю додаткових доходів та додаткових витрат експортної діяльності підприємства на основі показника відносної ефективності ЗЕД

Показники	Дата звітності		Відхилення фактичне
	За попередній період	За поточний період	
ДОХОДИ			
Кількість реалізованої продукції, од.	850	750	-100
Ціна експорту, грн./од.	121932,5	123840	1907
Ціна внутрішнього ринку, грн./од.	89833	87248	-2585
Різниця в ціні (внутрішня та експортна), грн./од.	32099,5	36592	4492,5
Дохід від різниці в ціні, тис. грн.	27284,6	27444,0	159
Сума контракту в ін. валюті, тис. ум. од.	4037,5	3600,0	-437,5
Додатковий дохід від курсової різниці, тис. грн.	0	0	0
Всього додаткового доходу, тис. грн.	27284,6	27444,0	159,4
ВИТРАТИ			
Додаткові адміністративні витрати всього, тис. грн., в т.ч.:	47,1	48,1	1,0
- оплата праці працівникам відділу ЗЕД	21,0	21,0	0,0
- витрати на відрядження	18,6	19,6	1,0
- витрати на телефонні розмови	7,5	7,5	0,0
Додаткові витрати на збут всього тис. грн. , в т.ч.:	5764,3	6446,2	681,9
- витрати на митне оформлення	1140,1	1161,0	20,9
- витрати на рекламу та маркетингову діяльність	1347,4	1114,6	-232,8
- витрати на пакування	892,5	900,0	7,5
- транспортно-експедиційні витрати	2384,4	3270,6	886,3
Додаткові втрати від курсової різниці, тис. грн.	40,4	36,0	-4,4
Інші додаткові витрати (штрафи, неустойки), тис. грн.	0	0	0,0
Додаткові фінансові витрати, тис. грн.	0,7	0,7	0,0
Всього додаткових витрат, тис. грн.	5852,5	6531,0	678,5
ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ			
Показник абсолютної ефективності ЗЕД	1,327	1,352	0,025
Показник відносної ефективності ЗЕД	4,662	4,202	-0,460

За попередній період абсолютна ефективність експорту збільшилася на 0,025 пункти, що зумовлено зростанням суми додаткових доходів на 159,4 тис. грн. При цьому відносна ефективність зменшується на 0,460 пунктів, що відбулося за рахунок перевищення приросту додаткових витрат (+678,5 тис. грн.) над зростанням додаткового доходу (+159,4 тис. грн.) Приріст додаткового доходу зумовлений зростанням ціни експортної продукції на 1,56 % при зменшенні обсягів реалізації на 11,76 %. Тобто

найбільш суттєвим чинником формування додаткових доходів була позитивна динаміка ціни реалізації на зовнішніх ринках. Приріст додаткових витрат спричинено значним зростанням додаткових збутових витрат, зокрема транспортно-експедиційних.

Отже, подальший контроль ефективності необхідно проводити в напрямку більш детального аналізу транспортних витрат та прийняття управлінських рішень щодо їх зниження.

В умовах ситуації, яка склалася на зовнішньому та внутрішньому ринках, невизначеності вихідної інформації, що динамічно змінюється, особливого значення набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо реалізації продукції на зовнішньому ринку.

На стадії прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно ґрунтуватись на значеннях граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтрактованої продукції, ціна ресурсів та ін. При цьому значення граничних показників мають забезпечувати економічну доцільність зовнішньоекономічної діяльності за даним контрактом. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності за граничними параметрами – це інструмент управлінського планування на стадіях укладання контрактів та контролю їх виконання. Процедура контролю полягає в порівнянні фактичного рівня показників з їх граничними значеннями, що забезпечують беззбиткову зовнішньоекономічну діяльність, а саме – додатковий дохід від реалізації на зовнішньому ринку дорівнює сумі всіх додаткових змінних і постійних витрат, при цьому прибуток від експортної діяльності дорівнює нулю.

Отже, визначення граничних показників дозволяє зменшити (скоротити) ймовірність отримання збитків при реалізації продукції на зовнішніх ринках у порівнянні з використанням аналізу чутливості і стійкості показників доходів і витрат, або вибором нормативних усереднених показників і параметрів.

Для збереження досягнутого рівня ефективності зовнішньоекономічної діяльності необхідно дотримуватись значень основних чинників, що впливають на формування додаткового прибутку від ЗЕД, у межах визначеного граничного рівня показників формування додаткового прибутку від ЗЕД відповідно до їх можливої динаміки (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Граничний рівень показників формування додаткового прибутку від зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Чинники впливу на додатковий прибуток	Фактичний рівень	Граничні значення чинників впливу при їх динаміці:					
		зменшення обсягу реалізації, %		зменшення ціни експорту, %		збільшення ціни внутрішнього ринку %	
		-81	-82	-22	-23	+32	+33
1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість реалізованої продукції, шт. од.	50	43	35	50	50	50	50
Ціна експорту, грн.	123840	123840	123840	96595	95357	123840	123840
Ціна внутрішнього ринку, грн.	87248	87248	87248	87248	87248	115167	116040
Різниця в ціні, грн.	36592	36592	36592	9347	8109	8673	7800
Дохід від експорту, грн.	92880,0	17647,2	16718,4	72446,4	71517,6	92880,0	92880,0
Дохід внутрішнього ринку, грн.	65436,0	12432,8	11778,5	65436,0	65436,0	86375,5	87029,9
Додатковий дохід, грн.	27444,0	5214,4	4939,9	7010,4	6081,6	6504,5	5850,1
Додаткові витрати всього, грн.	6088,2	5101,9	5089,8	6088,2	6088,2	6088,2	6088,2
в т.ч. постійні	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6	4870,6
змінні	1217,6	231,4	219,2	1217,6	1217,6	1217,6	1217,6
Додатковий прибуток, грн.	21355,8	112,4	-149,8	922,2	-6,6	416,3	-238,1

При розрахунку граничного рівня показників формування додаткового прибутку від ЗЕД були виявлені значення відповідних чинників, при яких не вигідним стає укладання контракту реалізації продукції на експорт. Аналіз

граничного рівня показників показав, що при зменшенні обсягів реалізації продукції на зовнішньому ринку на 82 %, експорт продукції буде не вигідним, так як перевищення цін експорту над внутрішніми цінами не покриває додаткові витрати на здійснення ЗЕД. Збільшення ціни продукції на внутрішньому ринку на 33%, або зменшення експортної ціни на 23%, робить експорт неефективним, а продукцію буде вигідніше реалізувати всередині країни.

Отже, контроль динаміки ринкових цін та обсягів фактичних значень законтракованої продукції та їх порівняння з граничним рівнем відповідних показників дозволить визначити негативні або позитивні відхилення за кожним показником та розрахувати наслідки впливу цих змін на динаміку фінансового результату та ефективності ЗЕД. Усунення негативного впливу від'ємних відхилень показників має здійснюватись на основі прийняття управлінських рішень та їх виконання центрами відповідальності.

Застосування методів граничного аналізу є ефективним засобом перспективної оцінки ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств машинобудування в порівнянні з діяльністю на внутрішньому ринку. Впровадження методів контролю ефективності ЗЕД з використанням методів граничного аналізу дозволить досягти бажаного рівня прибутковості та сприятиме прийняттю ефективних стратегічних управлінських рішень щодо діяльності підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках.

3.3. Обліково-інформаційне забезпечення контролю на основі фінансової та управлінської звітності зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Зважаючи на можливість запровадження механізму взаємодії підприємств-суб'єктів ЗЕД та контролюючого органу, внутрішня (управлінська) діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства

повинна стати підґрунтям та базисом такої взаємодії. Комплексність та системність внутрішньої (управлінської) діагностики дає можливість виокремлення в ході її здійснення тих аспектів діяльності підприємства, які попадають у поле зору зовнішньої (митної) діагностики з боку митних органів.

Вирішенням питання взаємоузгодженості внутрішньої (управлінської) та зовнішньої (митної) форм діагностики може стати розробка обліково-інформаційного забезпечення контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі фінансової та управлінської звітності.

Досягнення бажаного рівня показників різних аспектів та якостей підприємства формується не в момент самої процедури діагностики, а в процесі діяльності підприємства, за прийнятими відповідними управлінськими рішеннями, контроль за якими має бути підпорядкований спеціально розробленій системі критеріїв та організаційних процедур.

Якість інформаційного забезпечення має велике значення для правильності прийняття управлінських рішень, а основна інформація про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта підприємницької діяльності має формуватись саме з даних бухгалтерського обліку. Однак особливістю аналізу і контролю експортно-імпортних операцій є певна неузгодженість бухгалтерського законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, зокрема існує багато проблем з відображенням експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її оцінки, аналізу та прогнозування [116, с. 185].

Основним джерелом об'єктивної інформації для аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності є, як правило, публічна фінансова звітність підприємств. Так, відповідно до положень закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а саме ст. 22, інформація про здійснення зовнішньоекономічної діяльності повинна знайти своє відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства (форма № 1), Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), Звіті про рух

грошових коштів (форма № 3), Звіті про власний капітал (форма № 4), Примітках до фінансової звітності (форма № 5) [44]. Згідно закону, в бухгалтерському балансі повинні окремо виділятися засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, – товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) – кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо. У звіті про фінансові результати, згідно цього закону, має окремо відображатися виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У примітках до річного фінансового звіту повинні бути зроблені необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

В той же час, запропоновані Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» діючі форми фінансової звітності не містять відомостей, які б відображали факти або результати здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства та не передбачають можливості їх додаткового внесення, обмежуючись тільки визначеним колом статей, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1 [75].

Таким чином, підприємство як суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, знаходиться у ситуації, при якій воно не в змозі виконати законодавчо встановлених вимог щодо необхідності ведення відокремленого обліку зовнішньоекономічних операцій та відображення у бухгалтерській фінансовій звітності результатів зовнішньоекономічної діяльності. Це відбувається через відсутність відповідних статей, які б відображали результати зовнішньоекономічної діяльності в існуючих на сьогодні формах фінансової звітності.

При здійсненні контролю необхідно використовувати додаткові джерела інформації, зокрема форми статистичної звітності, такі як: звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (форма № 5-ЗЕЗ), звіт про експорт (імпорт) послуг (форма № 9-ЗЕЗ), звіт про іноземні інвестиції в Україну (форма № 10-ЗЕЗ), звіт про інвестиції з

України в економіку країн світу (форма № 13-ЗЕЗ); звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу (форма № 14-ЗЕЗ); декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резидентів України і знаходяться за її межами [96, 97, 98].

Одним з найважливіших джерел отримання інформації про результати діяльності підприємства є управлінська звітність, яка складається на основі сукупності фінансових, збутових, маркетингових, виробничих та інших показників. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні для аналізу та контролю окремих видів діяльності підприємства.

Кожне підприємство реалізує внутрішньогосподарський (управлінський) облік для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для прийняття рішень на основі внутрішньої управлінської звітності.

В методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку зазначено: «формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Деталізація аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємства може розширюватися, змінюватися у випадках, коли потрібну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах забезпечити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках)» [95].

Згідно Інструкції 291 (загальні положення) «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності

та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведені в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб [47].

У фінансових звітах дані подаються в узагальненому виді, а згідно п.5 ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство має право самостійно визначати порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в регістрах, з додержанням єдиних засад, встановлених Законом та з урахуванням особливості своєї діяльності і технології обробки облікових даних [43].

Формуючи облікову політику внутрішньогосподарського обліку підприємства, важливо враховувати, що для досягнення внутрішніми користувачами конкретних цілей та розробки концепції на майбутнє необхідний достатній, деталізований обсяг інформації. Якщо інформація буде більш деталізованою, конкретизованою це допоможе управлінському персоналу при плануванні, аналізі, контролі, виробленні рішень за кожним господарським та географічним сегментом.

При здійсненні підприємством ЗЕД виникає необхідність у деталізації в аналітичному обліку інформації про доходи та витрати підприємства щодо виробництва і реалізації продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку.

На сьогодні існує розбіжність між Інструкцією 291 та П(С)БО 29 в частині ведення аналітичного обліку витрат та доходів за географічними та господарськими сегментами.

Згідно Інструкції 291 аналітичний облік за рахунком 23« Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами

продукції, що виробляється [47]. Але для аналізу та контролю ефективності ЗЕД необхідна також деталізація витрат за окремими сегментами.

Згідно п. 21 П(С)БО 29 до складу витрат звітних сегментів не включаються: адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента.

Згідно п.7.2. П(С)БО 29 підприємство самостійно визначає географічні збутові сегменти. Географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції підприємства.

У відомості аналітичного обліку за субрахунком 932 «Витрати на збут експортної продукції» відображається аналітичний облік за видами основних покупців та в залежності від країни експорту (основні ринки збуту).

Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» при здійсненні експортних операцій можуть виникати курсові різниці від зміни курсу валют.

Інформація про доходи від курсових різниць узагальнюється на субрахунку 714 « Дохід від операційної курсової різниці» .

За кожним аналітичним рахунком необхідно відкривати окремі відомості аналітичного обліку. Відображення інформації в таких аналітичних відомостях здійснюється комбінованим записом, а саме – в хронологічній послідовності та систематизовано. В даних відомостях ведуться облікові записи за однорідними економічними ознаками.

Отже, дані з аналітичних відомостей є підставою для заповнення форми управлінської звітності, яка містить необхідну інформацію для контролю ефективності ЗЕД та розрахунку граничних показників формування додаткового прибутку.

Висновки до розділу 3

Заходи щодо регулювання експортно-імпортних операцій товарів (продукції) та послуг в Україні є однією зі складових економічної політики, яка головним чином базується на імперативних мірах, і ці міри чітко встановлені

чинним законодавством України та можуть включати в себе квотування, ліцензування, а також встановлення певних вимог щодо відповідності товару певним нормам, якісним характеристикам і т. п.

В умовах ситуації, яка склалася на зовнішньому та внутрішньому ринках, невизначеності вихідної інформації, що динамічно змінюється, особливого значення набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо реалізації продукції на зовнішньому ринку. На стадії прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно ґрунтуватись на значеннях граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників впливу, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтракованої продукції, ціна ресурсів та ін. При цьому значення граничних показників мають забезпечувати економічну доцільність зовнішньоекономічної діяльності за даним контрактом. Процедура контролю полягає в порівнянні фактичного рівня показників з їх граничними значеннями, що забезпечують ефективну зовнішньоекономічну діяльність.

При формуванні облікової політики внутрішньогосподарського обліку підприємства важливо враховувати, що для досягнення внутрішніми користувачами конкретних цілей та розробки концепції на майбутнє необхідний достатній і детальний обсяг інформації.

Для дієвого та ефективного внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства розроблено відповідний методичний інструментарій, головною метою якого є визначення відхилень поточного стану підприємства від досягнутого рівня ефективності зовнішньоекономічної діяльності та виявлення резервів для її підвищення. Внутрішній періодичний контроль зовнішньоекономічної діяльності повинен здійснюватися у комплексі з аналізом та контролем діяльності підприємства в цілому та співвідноситися між собою як окреме та загальне на основі показників відносної та абсолютної ефективності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті дослідження сформульовано наступні висновки та пропозиції:

1. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств, невід'ємною складовою частиною якої є експортні та імпорتنі операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку та нормативно-правового регулювання з боку держави.

2. У роботі проаналізовано бухгалтерський облік експортно-імпорتنих операцій згідно П(С)БО та податкового законодавства, розроблено пропозиції щодо удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку таких операцій. Сформована облікова інформація повинна відповідати вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нормам податкового законодавства, з метою правильності визначення доходів та податків.

3. Інтегрована система обліку є серцевиною організаційно-економічного механізму, оскільки в даних бухгалтерського обліку відбувається фіксація господарських засобів та їх відображення, на їх основі здійснюється аналі і контроль зовнішньоекономічних операцій, а результати відображення в фінансовій та управлінській звітності є відповідною базою для прийняття відповідних рішень на підприємстві

4. Організаційно-економічний механізм регулювання зовнішньоекономічної діяльності можна представити як складну систему таких компонентів:

- рівні та інститути регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- методи та інструменти регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- організаційна структура підприємства в цілому та зовнішньоекономічну діяльність зокрема;
- інформація та засоби її обробки;
- система обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності.

5. Головною метою внутрішнього контролю ефективності ЗЕД є визначення відхилень поточного рівня ефективності від досягнутого та

виявлення резервів для його підвищення. В умовах динамічної зміни інформації особливої актуальності набуває оперативність і обґрунтованість ухвалення рішень щодо умов зовнішньоекономічних контрактів.

6. На стадії прийняття рішень про укладання договору на експорт продукції необхідно зважати на значення граничних показників, що встановлюють межі припустимих коливань таких чинників, як: експортна ціна продукції, внутрішня ціна продукції, кількість законтракованої продукції, ціна ресурсів, обсяги їх витрачання, управлінські, збутові та інші витрати.

7. Процедура контролю полягає у порівнянні рівня показників з їх граничними значеннями, які забезпечують ефективну ЗЕД та сприяють прийняттю управлінських стратегічних рішень щодо географічної структури та обсягів реалізації продукції на внутрішньому й зовнішньому ринках.

8. В ході дослідження виявлено, що відсутній системний підхід до методичного забезпечення внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій. Це призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. З метою удосконалення методичних положень внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності виділено етапи здійснення експортно-імпортних операцій та проаналізовано контрольні процедури на кожній із стадій.

9. Розкриті етапи здійснення експортно-імпортних операцій дали змогу простежити зворотний зв'язок між попереднім, поточним та наступним контролем. За умови ефективного їх функціонування на підприємстві формується система внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій, що забезпечує достовірність, повноту та зрозумілість даних про господарську діяльність. Зворотний зв'язок між наступним, попереднім та поточним контролем на підприємстві повинен виявляти потенційні обсяги виникнення неправомірностей та порушень. На підставі чого суб'єкти господарювання зможуть уникнути їх повторення шляхом здійснення операцій профілактичного характеру.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Абзац дванадцятий статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
2. Абрамов В. Л. Мировая экономика : учеб. пособ. / В. Л. Абрамов. – М. : Дашков и Ко , 2006. – 312 с.
3. Алфьоров С. М. Адміністративне право. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/14631004/pravo/ponyattya_administrativnogo_prava
4. Белова, І. Визнання та класифікація об'єкту експертного дослідження [Текст] / Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 127-131.
5. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ. – 2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
6. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.
7. Белова, І. М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ–ХХ століттях [Текст] / І. М. Белова, І. В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород : Гельветика, 2017. – Вип. 14№Ч.1. – С. 22–26. – Бібліогр.: с.26 (11 назв). – Рез. рос., англ.
8. Белопольський М. Г. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закладів / М. Г.

Белопольський, К. Г. Ревва, О. В. Балашова ; М-во освіти і науки України, Приазов. держ. техн. ун-т. - Маріуполь : ПДТУ, 2013. - 269 с.

9. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.

10. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

11. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.

12. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

13. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. (м. Кам'янець- Подільський). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

14. Бруханський, Р. Ф. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – №4 (8), Ч. 2. С. 247- 252.

15. Булатова А.С. Економіка / А.С. Булатова. – К.: МОЛОДЬ, 2012. – 600 с.

16. Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: підручник / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2006. – 288 с.

17. Бутинець Ф.Ф. Загальні засади експортно-імпоротної діяльності // Облік і аналіз в ЗЕД: Підручник. – Вид. 2-ге, доп. і переробл. – Житомир: ПП Рута, 2001. – 542 с.

18. Бутинець Ф. Ф. та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник [для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко ; ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП ”Рута”, 2001. – 544 с.

19. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності // Навчальний посібник – Житомир: ПП Рута, 2002 р. – С. 462.

20. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія : Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.

21. Бухгалтерський облік. Загальна теорія [Електронний ресурс] : опорн. консп. лекцій / уклад. М. С. Палюх. - Тернопіль, 2016. - 104 с.

22. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит».- К., 2005. – 22 с.

23. Витрати [Електронний ресурс]: П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // «Все про бухгалтерський облік» №10 від 30.01.2009 р. – Режим доступу: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.

24. І. Волкова, І. Гірчук. Облік експортних операцій в сучасних умовах господарювання // ISSN 1993-0259. Економічний аналіз. – 2010 р. - № 6. – С. 197-199.

25. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: учеб. пособие [для студ. юрид. вузов и фак-тов. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.

26. Гарний Д. К. Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи / Дмитро Гарний // Школа бухгалтера. – № 5. – 2015.

27. Ганін В.І. Основи теорії економічного аналізу / В.І. Ганін. – Х.: Самміт, 2015. – 105 с

28. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: навч. посіб. – Х.: Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1999. – 55 с.

29. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1540-VIII від 22.09.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>

30. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності. Підручник. «Центр учбової літератури». К.: – 2013. – 450 с.

31. Гудзь, Ю. Ф. Оцінювання ефективності зовнішньоекономічної діяльності АПК регіону [Текст] / Юрій Федорович Гудзь // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 2. – С. 20-29. – ISSN 1993-0259

32. Державний комітет статистики України. «Сільське господарство Волинської області 2016 рік» Статистичний збірник. – Луцьк. – 2016р.

33. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

34. Дідківський М. І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посіб. / М. І. Дідківський. – К. : Знання, 2006. – 462 с.

35. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

36. Дідоренко, Тетяна. Шляхи удосконалення обліку та контролю розрахунків з покупцями і замовниками [Текст] / Тетяна Дідоренко // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 96-97.

37. Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.

38. Дідоренко, Тетяна. Проблемні аспекти інноваційного розвитку економіки вітчизняних підприємств [Текст] / Тетяна Дідоренко, Святослав Паряк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 153-155.

39. Економічний суверенітет України в умовах глобальних викликів / А. А. Мазаракі, Т. М. Мельник, В. В. Юхименко [та ін.] ; за заг. ред. : А. А. Мазаракі. — Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. — 683 с.

40. Завитій, О. П. Фінансово-господарський контроль : курс лекцій / О. П. Завитій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 96 с.

41. Завитій, О. П. Ревізійна справа : опорн. консп. лекцій / О. П. Завитій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 112 с.

42. Завитій, Ольга. Обґрунтування необхідності формування та функціонування системи екологічного контролінгу на підприємстві [Текст] / Ольга Завитій, Ілона Завитій // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 112-115.

43. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996– XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

44. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.91 р. № 959/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

45. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. № 351–XIV, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/351-14>

46. Зайчук О. В., Оніщенко Н. М. Теорія держави і права. Академічний курс. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/zmist.htm

47. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства, Навч. посібник. Умань. Видавництво «Сочінський». – 2012. – 322 с.

48. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 13.01.2016).

49. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка–Центр, 2002. – 360 с.

50. Кириченко В. М. Теорія держави і права. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pidruchniki.ws/16011013/pravo/pravovidnosini>

51. Коблянська Г. Методика обліку експортно-імпортних операцій та складання і подання звітності за сегментами діяльності [Текст] / Г. Коблянська // Актуальні проблеми міжнародних відносин : Збірник наукових праць. Ч. 2. – 2007. – Вип. 70. – С. 268-275.

52. Коваль О., Балабайкіна Н. Методика бухгалтерського обліку експортних - імпортних операцій // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 4. – С. 31-35.

53. Козак Ю. Г. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сучасні особливості функціонування та аналізу розвитку : монографія / Ю. Г. Козак, Н. С. Логвінова, Т. В. Батанова. – Одеса : Одеський національний економічний університет

54. Кожухова Т.В. Експортні операції виробничих підприємств як об'єкт аудиту / Т.В. Кожухова // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук.

праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – Вип. 252, т. 6. – С. 1462–1466.тет, 2012. – 182 с.

55. Кожухова Т.В. Особливості бухгалтерського обліку експортних операцій при розбіжності валюти платежу й валюти ціни контракту / Т.В. Кожухова // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ : зб. наук. праць. – Кривий Ріг, 2009. – Вип. 2 (18). – С. 91–95.

56. Кожухова Т.В. Огляд нормативної бази з врегулювання питань обліку експортних операцій в Україні / Т.В. Кожухова // Актуальні проблеми наукових досліджень – 2007 : III Міжнар. наук.-практ. конф. : матеріали конф. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2007. – С. 30–33.

57. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/print1389886107723576> (дата звернення: 06.05.2015).

58. Кротюк В., Іоффе А. Валютний контроль та його правова регламентація в Україні. Вісник НБУ. – 1997. – № 11. – С. 10-13.

59. Кулик Р. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні [Електронний ресурс] / Р. Кулик, Г. Жубіль, М. Щирба // Наукові записки. – 2005. – Випуск 14. – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/gBr0h.pdf.

60. Куценко Н. В. Контроль за імпорними операціями суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: управлінський аспект / Н. В. Куценко // Матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених [«Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємства»] (Львів, 22 квітня 2010 р.). – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – С. 148–151.

61. Лисенко Ю.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.М. Лисенко, І.В. Педь. – К. : Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с.

62. Литвин Ю.Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві / Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин, В.С. Совінський та інші. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 374 с.

63. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977. URL:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 26.06.2015).

64. Майданик Р. А. Цивільне право. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1151051346551/pravo/tsivilni_publichni_pravovidnosini

65. Маталка С. М. Управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності підприємств : монографія / С. М. Маталка. – Луганськ : Ноулідж. – 2011. – с. 210.

66. Мельник, Наталія. Соціальні пріоритети ведення фіскальної політики [Текст] / Наталія Мельник // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : зб. тез доп. VIII Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 22 квіт. 2016 р.] / редкол. : А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, Луцик А. І. [та ін.] ; відп. ред. А. І. Луцик. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 105-107.

67. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Наталія Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 3. – С. 25-30.

68. Мельник, Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку [Текст] / Наталія Мельник // Журнал європейської економіки. - 2013. - Т. 12, № 4. - С. 507-518.

69. Мельник Н. Г. Історичні та міжнародні аспекти обліку іноземної валюти / Н. Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2016. – Вип. 12. – С. 505-508.

70. Миронова Ю.Ю., Матюшина Ю.І., Копиця Я.О. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах: теоретичний та методичний аспекти . Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2016. Вип. 17. – С.169-172. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_17_36 (дата звернення: 04.08.2016).

71. Митна енциклопедія : У двох томах. Т.2 : Редкол.: І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. – Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. – 536 с. – (Митна справа в Україні. Т. 23).

72. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 24.02.2015).

73. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (у зміненій редакції) URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 20.09.2016).

74. Мухин А. Ф. Учет во внешней торговле: [учебное пособие] / А. Ф. Мухин, Ю. А. Григорьев. – М. : МГИМО, 1976. – 198 .

75. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. – Наказ Міністерства фінансів України від 31.09.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>

76. Нелеп, В. Оцінка експортних можливостей агропродовольчого комплексу України / В. Нелеп // Економіка України. – 2011. – №9. – С. 54-63.

77. Непочатенко, О. О. Вплив митної політики України на обсяги експортно-імпорتنих операцій [Текст] / О. О. Непочатенко, Л. В. Барабаш // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва / Редкол. : О. О. Непочатенко (відп. ред.) та ін. Умань : ВПЦ «Візаві» (Видавець «Сочінський»). – 2014. – Вип. 86. – Ч. : Економіка. – С. 6-13.

78. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства / Х.К. Новікова // *Економічний аналіз*. – 2015. – Т. 19 (2). – С. 109-116. – URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esap_2015_19\(2\)__18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esap_2015_19(2)__18) (дата звернення: 18.03.2016).

79. Одягайло Б. М. Міжнародна економіка : навч. посіб. / Б. М. Одягайло. – К. : Знання, 397 с.

80. Орехова І.С. Поняття і сутність державного контролю у сфері господарської діяльності / І.С.Орехова // *Актуальні проблеми держави і права*. – 2011. – Вип. 58. – С. 483-490. – URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdp_2011_58_76.pdf (дата звернення: 12.08.2015).

81. Очеретько, Л. М. Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару [Текст] / Л. М. Очеретько, Ю. С. Горячківська // Сталый розвиток економіки. – 2014. – № 1. – С. 227-234.

82. Палюх, Микола Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.

83. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

84. Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

85. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. канд. екон. наук / В. М. Пархоменко. – К., 2002. – 19 с.

86. Пархоμεць, М. К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств : теорія, методика, практика : монографія / М. К. Пархоμεць, В. В. Гудак ; за ред. М. К. Пархомяця. - Тернопіль: Економічна думка, 2014. - 256 с.

87. Пархоμεць, Микола Теоретично-методичні засади дохідності – основа підвищення конкурентоспроможності підприємств [Текст] / Микола Пархоμεць

// Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 125-128.

88. Фінанси агропромислового виробництва [Текст] : навч. посіб. / М. К. Пархомець, М. М. Шкільняк, Н. П. Чорна, Л. М. Уніят ; за ред. М. К. Пархомця. - Тернопіль : ТНЕУ, 2015. - 403 с.

89. Парахонський Б. О. Актуальні виклики та загрози регіональній безпеці: висновки для України / Б. О. Парахонський, Г. М. Яворська ; за заг. ред. К. А. Кононенка. — К., 2014. — 42 с. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/public/File/2014_table/0625_dop.pdf.

90. Пісьмаченко М. Л. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в Україні : монографія / М. Л. Пісьмаченко. – Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2008. – 366 с.

91. Погребняк А.Ю. Еволюція наукових поглядів на сутність поняття «зовнішньоекономічна діяльність» / А.Ю.Погребняк, Т.Ю. Хоменко// Сучасні проблеми економіки і підприємництво : Збірник наукових праць. – Випуск 18. – Київ: ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2016.

92. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році : аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України. – Київ : НІСД, 2015. – 684 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/public/File/2015_book/POSLANNYA-2015_giper_new.pdf.

93. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/877-16/print1389886107723576> (дата звернення: 11.10.2015).

94. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93 (зі змінами). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (дата звернення:) 05.08.2015.

95. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами).URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html (дата звернення: 23.04.2015).

96. Про затвердження форм державних статистичних спостережень у сфері зовнішньоекономічної діяльності та інструкцій щодо порядку їх складання : наказ Державного комітету статистики України від 11.08.2004 р. № 471. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1034-04> (дата звернення: 13.09.2015).

97. Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 9-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) послуг» та Інструкції щодо її заповнення : наказ Державного комітету статистики України від 15.07.2002 р. № 266. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0611-02> (дата звернення: 25.08.2015).

98. Про затвердження форми Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами : наказ Міністерства фінансів України від 25.12.1995 р. № 207. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0018-96> (дата звернення: 25.06.2015).

99. Прокушев Е.Ф. Зовнішньоекономічна діяльність / Е.Ф. Прокушев. – Тернопіль: Астон, 2013. – 320 с. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку в Україні. – К. : Компас, 2004. – 248 с.

100. . Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300

101. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>

102. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від

06.09.2001 р. № 201 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG6024.html

103. П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

104. П(С)БО 11 “Зобов’язання” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

105. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. – Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

106. П(С)БО 21 “Вплив зміни валютних курсів” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.

107. Пункт 3.15 Державного класифікатора України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» ДК 002:2004, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 № 97. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0097609-04>

108. Пункт 1 частини першої статті 1 Закону України «Про міжнародне приватне право». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.869.6&nobreak=1>

109. Райзберг Б. А. Государственное управление социальными и экономическими процессами : учеб. пособ. / Б. А. Райзберг. – М. : Инфра-М, 2010. – 384 с.

110. Рамочные стандарты безопасности и облегчения мировой торговли Всемирной таможенной организации. URL http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/976_003/print1389886107723576 (дата звернення: 24.12.2013).

111. Розділ II Закону України «Про міжнародне приватне право». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2709-15?nreg=2709 15&find=1&text= %F1%F2%E0%F2%F3%F1&x=7&y=10#w12](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2709-15?nreg=2709%2015&find=1&text=%F1%F2%E0%F2%F3%F1&x=7&y=10#w12)

112. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

113. Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.

114. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. – К. : ЮрінкомІнтер, 2008. – 504 с.

115. Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

116. Саченок Л.І., Зелінська О.Л., Ходико А.П. Удосконалення обліку зовнішньоекономічних операцій підприємств України. *Вестник СевГТУ*. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2012. – Вып. 116 : Экономика и финансы. – С. 185-193.

117. Семенишена Наталія. Аналітичні процедури в аудиті. / Н. Семенишена, Н. Грабовська // [Тези] / Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський). Тернопіль: Крок, 2017. - С.184 -187.

118. Семенишена Н., Стойко Г. Інвентаризація : історія та роль як елемента методу бухгалтерського обліку. *Економічний дискурс*. - 2014. Випуск 3. - С. 165-169.

119. Скакун О. Ф. Теорія права і держави. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/1942120343147/ pravo/obyekti_pravovidnosin](http://pidruchniki.ws/1942120343147/pravo/obyekti_pravovidnosin)

120. Скирпан, О. П. Фінансовий облік : навч. посіб. /О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 421 с.

121. Стаття 55 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

122. Статті 83, 84 Цивільного кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

123. Статті 62, 63, 118, 120 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

124. Стаття 43 Закону України «Про міжнародне приватне право». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2709-15?nreg=2709-15&find=1&text=%F1%F2%E0%F2%F3%F1&x=7&y=10#w12>

125. Ткаченко О.І. Сутність і складові системи державного фінансового контролю. Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 130-135. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Oif_ark_2013_4_20.pdf (дата звернення: 10.03.2015).

126. Туницька (Родіонова) Ю.М. Проблеми розвитку зовнішньої торгівлі товарами в Україні / Ю.М. Туницька (Родіонова) / Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: збірник наукових праць: у 2-х вип. / ПДТУ(Index Copernicus). - 2015. - Вип. 2 (12), Т. 3. - С. 15-22.

127. Туницька (Родіонова) Ю.М. Зовнішньоторговельні аспекти конкурентної політики України в умовах СОТ: монографія / [А.А. Мазаракі, В.В. Юхименко, Т.М. Мельник, Л.П. Кудирко та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 309 с. (Особистий внесок автора: підрозділ у співавторстві 1.1. Міжнародна конкуренція та конкурентоспроможність: поняття, чинники, складові формування – 0,95 друк. арк.).

128. Туницька Ю.М. Структурна переорієнтація зовнішньої торгівлі в системі факторів економічного зростання: монографія / [А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, В.В. Юхименко [та ін.] за заг. ред. А.А. Мазаракі. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, –2011. – 652с. (Особистий внесок автора: 2.1. Товарна структура імпорту товарів України – 1,9 друк. арк.).

129. Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний

130. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія : Підручник . – [4-те вид., стер.]. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с.

131. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

132. Федорчук, І. Гіпотеза в експертному дослідженні [Текст] / І. Федорчук // Науково-дослідна робота студентів : формування особистості майбутнього вченого, фахівця високої кваліфікації : матеріали студентської наукової конференції [м. Тернопіль, 10 квіт. 2012 р.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 80-82. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

133. Частина 1 статті 378 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

134. Частина перша статті 3 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

135. Частина перша статті 3 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

136. Частина друга статті 3 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

137. Частина 1 статті 8 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

138. Частина перша статті 139 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

139. Частина 1 статті 377 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

140. Частина 2 статті 377 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

141. Частина 2 статті 14 Закону України «Про міжнародне приватне право». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2709-15?nreg=2709-15&find=1&text=%F1%F2%E0%F2%F3%F1&x=7&y=10#w12>

142. Частина перша статті 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

143. Частина друга статті 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

144. Частина 2 статті 380 Господарського кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

145. Щетинін А. І. Політична економія. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/10611207/politekonomiya/robocha_sila_tovar_protsest_stvorennnya_dodatkovoyi_vartosti

146. Юридична енциклопедія: В 6-ти т.: Т. 5 П-С ; Ред. кол.: Ю. С. Шемшученко (голова) . – К. : Українська енциклопедія імені М. П. Бажана, 2003 . – 736 с. – С. 40.

147. Ярощук, О. В. Базові концепції аналізу фінансових ринків / Олексій Вікторович Ярощук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2016. - 432 с. - С.421-422

148. Ярощук, О. В. Проблемні аспекти розвитку вітчизняної аналітичної науки та практики [Текст] / Олексій Вікторович Ярощук // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 251-254.