

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

«___» лютого 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит експортно-імпортних операцій підприємства»

(за матеріалами ПрАТ «Полтавський машинобудівний завод», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Плахотніченко Марія Олександрівна

_____ 10.02.2020 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна

_____ 10.02. 2020 р.

Полтава – 2020

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.....	7
1.1. Економічний зміст і значення експортно-імпортних операцій підприємства.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання і порядок здійснення експортно-імпортних операцій підприємства.....	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту на ПрАТ «Полтавамаш»	24
Висновки за розділом 1	32
Розділ 2. Організація та методика здійснення експортно-імпортних операцій підприємства	35
2.1. Організація обліку експортно-імпортних операцій підприємства.....	35
2.2. Методика обліку експортно-імпортних операцій підприємства.....	54
2.3. Автоматизація обліку експортно-імпортних операцій підприємства.....	69
Висновки за розділом 2.....	75
Розділ 3. Організація та методика проведення аудиту експортно-імпортних операцій підприємства	77
3.1. Організація аудиту експортно-імпортних операцій підприємства ...	77
3.2. Методика аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.....	86
3.3. Узагальнення результатів аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.....	94
Висновки за розділом 3.....	102
Висновки.....	103
Список використаних інформаційних джерел.....	109
Додатки.....	121

ВСТУП

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства, як суб'єкта міжнародних економічних відносин, є важливою і невід'ємною сферою його господарської діяльності. Про важливість дослідження експортно-імпортних операцій свідчать статистичні дані, зокрема: зростання кількості підприємств, що здійснюють зовнішньоторговельну діяльність. Зовнішньоторговельні операції з товарами у 2017 р. Україна здійснювала з партнерами з 223 країн світу. Експортували товари до 201 країни світу, імпортували – із 206 країн. Кількість підприємств, що здійснювали зовнішню торгівлю товарами становили в експорті 16,5 тис. одиниць, в імпорті – 27,1 тис.одиниць. Експорт товарів у 2017 р. становив 43,3 млрд.дол. США, та збільшився на 19,0% проти обсягу 2016 р. та на 13,5% проти обсягу 2015 р., імпорт товарів – 49,6 млрд.дол., та збільшився на 26,4% і на 32,2% відповідно. Негативне сальдо зовнішньої торгівлі товарами становило 6,3 млрд.дол. (позитивне у 2015 р. – 0,6 млрд.дол.).

У 2018 році Полтавської області здійснювала зовнішньоторговельні операції з партнерами з 147 країн світу (у 2014 році – зі 121 країни світу, з поступовим зростанням кількості – до 143 країн світу у 2017 році). Зовнішньоторговельний оборот товарів та послуг Полтавської області з країнами світу за підсумками 2018 року становив 3,5 млрд дол. США. Позитивне сальдо зовнішньоторговельного обороту товарів і послуг – 0,5 млрд дол. США.

Це відповідно зумовлює необхідність удосконалення облікового забезпечення експортно-імпортних операцій і відображення їхніх результатів у фінансовій звітності.

Дослідженнями проблем обліку та аудиту експортно-імпортних операцій, оцінки виконання зобов'язань за договорами, розробкою проблеми класифікації та впливу договірних умов на їх відображення в обліку, займалися такі науковці: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, В.І.Драч, І.В.Жиглей,

Л.І.Жидєєва, О.В.Карпенко, Ю.А.Кузьмінський, В.Г.Козак, Ю.М.Лисенков, Л.І.Лук'яненко, М.Р.Лучко, В.М.Пархоменко, І.В. Педь, І.І.Пилипенко, М.М.Орищенко, М.Я.Остап'юк, О.В. Небильцова, К.В.Романчук, В.Я.Савченко, В.В.Сопко, О.І.Степаненко, Б.Ф.Усач.

Протягом 2006-2016 рр. українськими вченими захищено 8 кандидатських дисертацій, які частково або повністю присвячені проблемам експортно-імпортних операцій: Бабій Л. І. «Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту», Букреева Н. П. «Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти», Венцель В. Т. «Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація», Галещук С. М. «Облік і аналіз операцій в іноземній валюті», Коблянська Г. Ю. «Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємства», Лукашова І. О. «Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів», Рура О. В. «Облік та аналіз експортно-імпортних операцій (на матеріалах підприємств АР Крим), Федькевич Н. В. «Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу». І лише 4 з них захищено за період з 2010 по 2016 рр.

В ході дослідження виявлено, що недостатньо уваги приділено наступним проблемам:

- порушення законодавства у контексті виконання умов договору, виникнення спорів між сторонами зовнішньоекономічних відносин та їх відображення в обліку;
- необхідність удосконалення документального оформлення операцій імпорту, експорту та бартерних операцій;
- проблема коректного відображення дебіторської чи/та кредиторської заборгованості;
- необхідність удосконалення аналітичного обліку при веденні експортно-імпортних операцій;
- відсутність чіткої методики аудиту експортно-імпортних операцій.

Це свідчить про складність і дискусійний характер сфери обліку й аудиту експортно-імпортних операцій, яка потребує подальших досліджень.

Дипломна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» за темою «Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (номер державної реєстрації 0110U002214).

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних, методичних і організаційних аспектів, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.

Для досягнення даної мети в роботі поставлені наступні завдання завдання:

- проаналізувати особливості законодавчого регулювання зовнішньоекономічної діяльності як основи облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами;
- розкрити особливості організації бухгалтерського обліку в частині формування облікової політики за експортно-імпортними операціями;
- здійснити критичний аналіз діючих методик облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами;
- критично оцінити та систематизувати підходи до організації й методики аудиту експортно-імпортних операцій з метою визначення напрямів їх можливого удосконалення.

Об'єктом дипломної роботи є експортно-імпортні операції підприємства, що підлягають відображенню в обліку й аудиті.

Предметом дипломної роботи є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів обліку й аудиту експортно-імпортних операцій підприємства.

Суб'єктом дипломної роботи обрано ПрАТ «Полтавський машинобудівний завод» (далі ПрАТ «Полтавамаш»).

Методи дослідження ґрунтуватимуться на загальнонаукових методах пізнання та системного підходу до вивчення економічних явищ. У процесі роботи використані такі методи дослідження: індукція для розвитку положень організації та методики бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами та послугами; дедукція для встановлення особливостей визначення доходів і витрат за експортно-імпортними операціями з товарами та послугами; аналіз при вивченні проблем обліку і аудиту операцій з експорту продукції; синтез при розробці положень облікової політики та для удосконалення організаційно-методичних засад обліку і аналізу операцій в іноземній валюті; порівняння при обґрунтуванні напрямів аудиту операцій з експорту; групування для розробки класифікації операцій з експорту, дослідження масштабів експорту та імпорту в Україні та абстрагування при вивченні проблем обліку й аудиту операцій з експорту продукції.

Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів застосовувалися сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм MicrosoftWord, MicrosoftExcel.

Інформаційною базою дослідження стали закони, нормативно-правові документи, статистичні довідники, підручники, посібники, монографії та наукові публікації зарубіжних та вітчизняних фахівців за темою дослідження а також, інформація бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності підприємства.

Практичне значення очікуваних наукових результатів полягатиме у можливості використання обґрунтованих положень, висновків та рекомендацій щодо удосконалення обліку й аудиту експортно-імпортних операцій в діяльності суб'єкта ЗЕД.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічний зміст і значення експортно-імпортних операцій підприємства

Ринкова економіка України сприяє розширенню можливостей для здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств і організацій усіх форм власності. Будь-яка організація, будь-який громадянин отримав право безпосереднього налагодження зв'язків із зарубіжними партнерами і зовсім не для цікавості, а в силу господарської потреби. Все більш зрозумілим стає те, що залучення в сферу світогосподарських зв'язків - важлива умова повноцінного економічного розвитку, щоб створити виробництво, що відповідає найсучаснішим організаційним і технічним вимогам, спираючись тільки на власний досвід, по суті неможливо. Велике значення набули питання організації зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі і експортно-імпортних операцій, її регулювання, укладання контрактів, технології доставки товарів і розрахунків за них, техніки оформлення зовнішньоторговельних операцій та угод.

Економічний зміст експортно-імпортних операцій із розглядом методичних і організаційних аспектів обліку та аудиту висвітлена у працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців. Дослідження в цій сфері здійснювалися за багатьма напрямками. Проблеми теорії і методології зовнішньоекономічної діяльності розглянуті у працях З. М. Васильченко, М. І. Дідківського [1], П. О. Нікіфорова та інших; теорії і методології бухгалтерського обліку та звітності зовнішньоекономічної діяльності – Ф. Ф. Бутинця [15], Т. І. Войтенко, З. В. Гуцайлюка, Й. Я. Даньківа, І. В. Жиглей, Є. В. Калюги [59], Л. М. Кіндрацької, Г. Г. Кірейцева, М. І. Крупки, М. В.

Кужельного, А. М. Кузьмінського, Ю. А. Кузьмінського, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, В. М. Пархоменка, І. І. Пилипенка, М. С. Пушкаря, О. В. Сторожука, Л. К. Сука [90], В. Г. Швеця та інших; контролю та аудиту зовнішньоекономічної діяльності – Р. Адамса, Е. А. Аренса, О. О. Белякова, М. Т. Білухи, Дж. К. Лоббека, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Л. І. Жидєєвої, О. А. Петрик, В. О. Шевчука та інших. Тема зовнішньоекономічної діяльності підприємства є багатогранною. Її дослідженням займалася велика кількість науковців. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне розглянути автореферати дисертаційних досліджень з метою здійснення їх систематизації. Так, протягом 2010 – 2017 рр. вітчизняними науковцями було захищено декілька наукових дисертацій (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Критична оцінка останніх наукових досліджень щодо обліку і
аудиту експортно-імпортних операцій підприємства**

Дослідник, рік публікації	Назва дисертації	Мета дослідження
Бабій Л. І., 2010 рік	«Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту»	Розробка рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення методики та організації обліку і аудиту операцій з експорту в конкурентному середовищі.
Букреева Н. П., 2011 рік [6]	«Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти»	Розробка практичних рекомендацій з удосконалення облікових аспектів здійснення операцій з імпортовою сировиною та контролю за їх використанням на підприємствах парфумерно-косметичної промисловості.
Венцель В. Т., 2012 рік [28]	«Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація»	Обґрунтування теоретичних, методичних і організаційних положень, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій.
Галешук С. М., 2015 рік [44]	«Облік і аналіз операцій в іноземній валюті»	Розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення бухгалтерського обліку; удосконалено класифікацію курсових різниць; удосконалено аналітичний облік експортно-імпортних операцій через відкриття додаткових субрахунків.

Виділені в дисертаціях напрями свідчать про актуальність зовнішньоекономічної діяльності в різні періоди. Більшу частину досліджень присвячено вирішенню проблем облікового відображення зовнішньоекономічних операцій. Утім, узагальнення підходів науковців дозволило автору дійти висновку, що недостатньо уваги приділено наступним проблемам:

- відсутня єдність щодо визначення основних категорій в обліку, а саме: «зовнішньоекономічна діяльність», «експорт», «імпорт» тощо;
- порушення законодавства у контексті виконання умов договору, виникнення спорів між сторонами зовнішньоекономічних відносин та їх відображення в обліку;
- необхідність удосконалення документального оформлення операцій імпорту, експорту та бартерних операцій;
- проблема коректного відображення дебіторської чи/та кредиторської заборгованості;
- необхідність удосконалення аналітичного обліку при здійсненні експортно-імпортних операцій;
- відсутність чіткої методики аудиту експортно-імпортних операцій.

У першу чергу автором здійснено систематизацію існуючих підходів науковців що визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» (табл. 1.2).

Узагальнюючи підходи науковців автором виокремлено основні елементи визначення досліджуваного поняття:

- вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин;
- метою цієї діяльності є одержання прибутку;
- ця діяльність поєднує процес руху продукції та подальших розрахунків між контрагентами різних країн;
- засобом вимірювання обсягу діяльності є іноземна валюта.

Наукові підходи щодо визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» в економічній, нормативній та обліковій літературі

Автори наукового підходу	Визначення поняття
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [85]	Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.
Господарський кодекс України [48]	Зовнішньоекономічною діяльністю є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою.
Економічний енциклопедичний словник за редакцією Мочерного С. В. [52]	Поняття ЗЕД дається з погляду сфери економічної діяльності підприємств, фірм, компаній і держави, пов’язаної із зовнішньою торгівлею, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів тощо.
Покровська В. В., Федорець Л. М. [94]	Діяльність промислових підприємств, частина їх виробничо-комерційної діяльності з внутрішніми і іноземними партнерами.
Гордієнко Д. Д., Бутинець Ф. Ф., Загородій А. Г., Вознюк Г. Л. [15]	Під зовнішньоекономічною діяльністю розуміють діяльність вітчизняних та чужоземних суб’єктів господарювання, що базується на взаєминах між ними і здійснюється як на території України, так і поза її межами.
Багірова І. В.	Під зовнішньоекономічною діяльністю розуміють діяльність суб’єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб’єктів господарської діяльності (іноземних підприємств), яка базується на взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами
Василенко В. О.	Зовнішньоекономічна діяльність підприємства – частина його загальної діяльності, яка визначається як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства відповідно до зовнішньоекономічних зв’язків держави, пов’язаних з виходом підприємства на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях, напрямки, форми та методи якої узагальнюються відповідно до процесу виробництва згідно із цілями та задачами підприємствам щодо його функціонування
Машталір Я. П., Дроздова Г. М.	Це сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок.
Паски І. М. [77], Фатенок-Ткачук А. О. [93]	Це система зі своїми специфічними організаційно-економічними та правовими механізмами функціонування, а також як складова єдиного національного комплексу.

Саме ці елементи і визначають суть поняття «зовнішньоекономічна діяльність».

Традиційною і найбільш розвинутою формою зовнішньоекономічної діяльності є оплачуваний ввіз (імпорт) і оплачуваний вивіз (експорт) товарів. Експортно-імпортні відносини є формою зв'язку між товаровиробниками різних країн, виникають на основі міжнародного поділу праці і виражають їх взаємну економічну залежність.

Експорт (експорт товарів) являє собою продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [49]. Під визначенням експорт розуміють і статистично враховують:

- вивезення з країни товарів, вироблених, вирощених або добутих у країні, а також товарів, раніше ввезених з-за кордону які піддалися переробці;
- вивезення товарів, раніше ввезених, переробка яких відбувалася під митним контролем;
- вивезення за кордон раніше ввезеного товару, який не піддавався в реекспортуючій країні ніякій обробці.

Такий експорт називається реекспортом. Предметом реекспорту найчастіше виступають товари, що реалізуються на міжнародних аукціонах і товарних біржах; до реекспортні операції відносяться й операції, що здійснюються без завезення товару в свою країну. Такого роду операції, по суті, не належать до експорту або імпорту даної країни, хоча і враховуються митною статистикою. Вони здійснюються торговими фірмами з метою отримання прибутку завдяки різниці цін на один і той же товар на різних ринках. Реекспортними операціями є також операції з вивезення товарів з території вільних зон та приписних складів. Вони враховуються митною статистикою як експортні операції.

Імпорт (імпорт товарів) – це купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з вивезенням або без вивезення цих товарів на територію

України (включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами) [92]. Під визначенням імпорту розуміють і статистику враховують:

- ввезення в країну товарів іноземного походження безпосередньо з країни-виробника або країни-посередника для особистого споживання, для промислових, будівельних, сільськогосподарських та інших підприємств, що йдуть для переробки з метою споживання всередині країни, або ж з метою вивезення з неї;

- ввезення товарів з вільних зон або приписних складів;

- ввезення з-за кордону раніше вивезених вітчизняних товарів, що не зазнали там переробки. Такий імпорту називається реімпорту. До реімпорту відносяться товари, не продані на аукціоні, повернені з консигнаційного складу, забраковані покупцем тощо;

- ввезення товарів для переробки під митним контролем. Сюди відносяться такі товари, які ввозять до країни для переробки з метою вивезення готової продукції, що містить у собі даний товар у переробленому або зміненому вигляді [66].

В Україні забороняється:

- експорт з території України предметів, які становлять національне, історичне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України;

- імпорту або транзит будь-яких товарів, якщо відомо, що вони можуть завдати шкоду здоров'ю, або становлять загрозу життю населення та тваринного світу, або завдадуть шкоди навколишньому середовищу;

- імпорту продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;

- експорт та імпорту товарів, які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності. Конкретний перелік товарів, що підпадають під

дію цієї статті, затверджуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

На частку експортно-імпортних відносин припадає 80% всього обсягу зовнішньоекономічної діяльності.

У розвитку зовнішньоторговельної діяльності України можна умовно виокремити три стадії: стадія трансформаційної кризи (друга половина 1990-х рр.), стадія економічного відновлення (2000–2007 рр.), стадія членства у СОТ (з 2008 р. до цього часу).

Зовнішньоторговельні операції з товарами у 2017 р. Україна здійснювала з партнерами з 223 країн світу. Експортували товари до 201 країни світу, імпортували – із 206 країн. Кількість підприємств, що здійснювали зовнішню торгівлю товарами становили в експорті 16,5 тис. одиниць, в імпорті – 27,1 тис.одиниць. Експорт товарів у 2017 р. становив 43,3 млрд.дол. США, та збільшився на 19,0% проти обсягу 2016 р. та на 13,5% проти обсягу 2015 р., імпорт товарів – 49,6 млрд.дол., та збільшився на 26,4% і на 32,2% відповідно. Негативне сальдо зовнішньої торгівлі товарами становило 6,3 млрд.дол. (позитивне у 2015 р. – 0,6 млрд.дол.) [74].

У 2018 році Полтавської області здійснювала зовнішньоторговельні операції з партнерами з 147 країн світу (у 2014 році – зі 121 країни світу, з поступовим зростанням кількості – до 143 країн світу у 2017 році). Зовнішньоторговельний оборот товарів та послуг Полтавської області з країнами світу за підсумками 2018 року становив 3,5 млрд дол. США. Позитивне сальдо зовнішньоторговельного обороту товарів і послуг – 0,5 млрд дол. США.

Обсяги експорту товарів і послуг становили 1,9 млрд дол. США та зросли відносно показників попереднього року на 3,4 %, це переважно експорт товарів, за обсягами якого область займає 6 місце серед регіонів України. Обсяги імпорту склали 1,5 млрд дол. США та збільшились на 15,1 %. Коефіцієнт покриття експортом імпорту – 1,31 (1,46 у 2017 році).

Полтавщина торгує з усіма країнами Європейського Союзу, обсяг експорту товарів склав майже 1 млрд дол. США, це більша половина загального обсягу експорту продукції області до країн світу. В структурі експорту товарів переважають мінеральні продукти, продукція рослинного походження, готові харчові продукти, жири та олії, продукція текстильної та машинобудівної галузей області.

Аналіз результатів експортно-імпоротної діяльності України демонструє, що в період 2008–2016 рр. ключовим фактором розвитку зовнішньої торгівлі є ціновий. Поряд із цим на умови функціонування України на світових ринках впливає низка нецінових факторів, перш за все, – інструментів саме зовнішньоекономічної політики України [74].

Ринкові умови функціонування потребують нових підходів до управління господарською діяльністю підприємств, які здійснюють експортно-імпортні операції. Основними джерелами інформаційного забезпечення, прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві при здійсненні експортно-імпортних операцій є система бухгалтерського обліку та аудиту.

Таким чином, у цьому питанні автором розкрито роль значення експортно-імпортних операцій для здійснення підприємницької діяльності, узагальнено наукові підходи до розкриття основних понять в обліку експортно-імпортних операцій, конкретизовано низку проблемних питань. Одним із важливих і складним для вирішення питанням залишається неузгодженість та часті зміни в нормативно-правових актах щодо експортно-імпортних операцій, що і буде розкрито в наступному питанні роботи.

1.2. Нормативно-правове регулювання і порядок здійснення експортно-імпортних операцій підприємства

В умовах, коли першочерговим завданням України в сфері зовнішньоекономічної діяльності постає інтеграція у європейський простір, адаптація національного законодавства до норм і стандартів країн міжнародного ринку стає необхідною. Подальше відкриття ринків і зняття обмежень нетарифного регулювання щодо продукції українських товаровиробників у Європейському Союзі, США та інших країнах близького зарубіжжя, створення максимально сприятливих умов для діяльності товаровиробників України на ринках Азії, Африки й Латинської Америки, вимагає удосконалення нормативно-правового регулювання здійснення експортно-імпортних операцій. Це підтверджує актуальність обраного напрямку дослідження.

Питанням нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні присвячено досить багато досліджень. Так, основні інструменти державного регулювання ЗЕД детально проаналізовані О. Вишняковим, правові основи здійснення господарських операцій з іноземними контрагентами та підстави відповідальності перед державою за порушення законодавства визначені С. Коломацькою, А. Мазаракі, І. Михасюком [61]. Аналіз результатів досліджень вітчизняних вчених-економістів свідчить, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортно-імпортних операцій відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, вимагає удосконалення організації і методики обліку експортно-імпортних операцій шляхом його адаптації до постійних змін законодавства.

Здійснення експортно-імпортних операцій регламентується низкою законодавчих актів (більше 50), основними з яких є: Митний та Податковий кодекси України, Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про порядок ліцензування експорту товарів», Постановами, Митний тариф України, Постановою «Про затвердження переліків товарів, експорт та

імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2018 рік» тощо [66, 79, 85]. Крім того, до них постійно вносять зміни та уточнення, що має безпосередній вплив на організацію обліку у вказаній сфері.

Регулювання експортно-імпортних операцій спеціальними нормативно-правовими актами пов'язані із впливом цих операцій на економіку держави і повинно бути спрямоване на забезпечення активного зовнішньоекономічного балансу України. Для обмеження або заохочення експорту або імпорту окремих груп товарів, захисту вітчизняних товаровиробників в Україні запроваджено режим ліцензування, передбачений ст.16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а також, запроваджені механізми захисту національного товаровиробника від субсидованого та демпінгового імпорту. Так, Верховною Радою України від 22 грудня 1998 року були прийняті Закони «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [85].

Ліцензія — це оформлений належним чином дозвіл на експорт-імпорт певної продукції, товару, іншого майна протягом певного періоду. Залежно від терміну дії, характеру та обсягу товару, щодо якого встановлюється режим ліцензування, експортні (імпортні) ліцензії поділяються на генеральні та індивідуальні, разові та відкриті. Серед імпортних ліцензій розрізняються також: антидемпінгові, компенсаційні, спеціальні [64].

Ліцензування і квотування експорту та імпорту запроваджуються Україною самостійно в особі її державних органів у випадках, передбачених ч. 5 та ч. 6 ст. 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», у тому числі в разі значного порушення рівноваги за певними товарами на внутрішньому ринку України, особливо за сільськогосподарською продукцією, продуктах рибальства, продукції харчової промисловості та промислових товарах народного споживання першої потреби.

По кожному виду товару встановлюється лише один вид ліцензії.

Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Важливим елементом експортно-імпортних операцій є самостійне встановлення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності ціни на товар. Однак у закріплених законодавством випадках регулювання ціноутворення при експортно-імпортних операціях в Україні здійснюється шляхом встановлення нормативно-правовими актами індикативних, фіксованих або граничних рівнів цін за зовнішньоторговельними угодами (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту експортно-імпортних операцій підприємства

Нормативно-правовий акт	Дата, номер, ким затверджено	Призначення
Господарський Кодекс України [48]	16 січня 2003 р. №436-IV ВРУ	Забезпечення зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва і на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальної спрямованості відповідно до вимог Конституції України, утвердження суспільного господарського порядку в економічній системі України, сприяння гармонізації її з іншими економічними системами
Податковий Кодекс України [79]	2 грудня 2010 р. № 2755-VI ВРУ	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю
Митний Кодекс України [66]	13 березня 2012 р. № 4495-VI МФУ	Визначає засади державної митної справи, зокрема, правовий статус органів доходів і зборів, митну територію та митний кордон України, процедури митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, митні режими та умови їх застосування, заборони та/або обмеження щодо ввезення в Україну, вивезення з України та переміщення через територію України транзитом окремих видів товарів, умови та порядок справляння митних платежів, митні пільги

Нормативно-правовий акт	Дата, номер, ким затверджено	Призначення
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [85]	16 квітня 1991р. № 959-XII ВРУ	Правове регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності в Україні, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, спеціалізацію та кооперацію в галузі виробництва, науки і техніки, економічні зв'язки в галузі будівництва, транспорту, розрахункових, та інших банківських операцій, надання послуг.
Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [86]	23 вересня 1994 р № 185/94-ВР ВРУ	Визначає особливості проведення розрахунків в іноземній валюті.
Закон України «Про єдиний митний тариф» [83]	19 вересня 2013 р. № 584-VII ВРУ	Містить перелік ставок загальнодержавного податку - ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію України і систематизовані згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), складеною на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів.
Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [84]	22 грудня 1998 р. № 332-XIV ВРУ	Регулює правові засади і порядок порушення та проведення спеціальних розслідувань фактів зростання імпорту в Україну незалежно від країни походження та експорту товару, що заподіює значну шкоду або загрожує заподіянням значної шкоди національному товаровиробнику, за результатами яких можуть застосовуватися спеціальні заходи.
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [80]	10 серпня 2000 р. № 193 МФУ	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [68]	1 січня 1995 р.	Визначає порядок включення операцій в іноземній валюті і закордонних господарських одиниць у фінансову звітність суб'єкта господарювання та порядок переведення фінансової звітності у валюту подання.

На територію України дозволяється імпорт лише тих товарів, які за своїми технічними, фармакологічними, санітарними, фітосанітарними, ветеринарними та екологічними характеристиками не порушують

мінімальних умов відповідних стандартів, сертифікатів та інших вимог, що діють на території України.

При цьому іноземні сертифікати беруться до уваги виключно в разі, коли взаємне визнання таких сертифікатів передбачено нормами відповідних міжнародних договорів. Підставою для перевезення через митний кордон України продукції певних груп Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності є сертифікат відповідності, виданий уповноваженим згідно з чинним законодавством органом або свідоцтвом про визнання іноземного сертифіката.

У разі відсутності національних стандартів та вимог України на певний товар застосовуються відповідні міжнародні стандарти та вимоги або іноземні стандарти та вимоги, що діють у провідних країнах-експортерах зазначених товарів.

У разі імпорту товарів, які не мають аналогів в Україні, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який здійснює імпорт, або іноземний суб'єкт господарської діяльності, який здійснює експорт, повинен пред'явити сертифікат, що засвідчує відповідність технічних, фармакологічних, санітарних, фітосанітарних, ветеринарних та екологічних характеристик цього товару чинним міжнародним стандартам та вимогам або національним стандартам та вимогам країни, яка є провідною в експорті цього товару.

Правове регулювання експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання здійснюється державою шляхом використання певних заходів, які залежно від характеру та різновиду застосованих прийомів, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», можуть бути поділені на:

- тарифні – засновані на використанні митного тарифу;
- нетарифні – регулювання адміністративного характеру, які не пов'язані з використанням митного тарифу (квоти, ліцензії, субсидії, антидемпінгові заходи, торгові договори тощо) [85].

Правовою основою впровадження митно-тарифного регулювання в Україні є: Митний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про Митний тариф України» у частині, що не суперечить додатку І до Протоколу, ратифікованого Законом України «Про ратифікацію Протоколу про вступ України до СОТ», Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інші нормативно-правові акти.

Основним елементом системи митно-тарифного регулювання є митний тариф, який у вузькому розумінні являє собою систематизований перелік ставок і товарів, що оподатковуються імпортом та експортом митом. Складовими цієї системи також є способи нарахування ставок мита і коефіцієнти надбавок, знижок та переліки товарів, заборонених до ввезення, вивезення й транзиту відповідно до товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності.

Митний тариф можна розглядати і як конкретну ставку мита, що застосовується під час вивезення певного товару на митну територію країни чи його вивезення. У такому випадку поняття митного тарифу збігається із поняттям мита при переміщенні товарів через митний кордон країни і може визначатись як вид митного платежу, що стягується з товарів та предметів, які переміщуються через митний кордон держави [66]. У широкому розумінні митний тариф – це засіб здійснення зовнішньоторговельної політики держави, а також інструмент регулювання внутрішнього ринку країни у його взаємодії із зовнішніми ринками.

Тарифне регулювання експортно-імпортних операцій здійснюється на двох рівнях: 1) міжнародний рівень – це регулювання зовнішньоторговельних операцій суб'єктів ЗЕД на основі рішень міжнародних організацій. Такими організаціями є: ЮНКТАД, ЮНСІТРАЛ, ГАТТ/СОТ, комісія ООН з питань торгівлі у Європі та ін.; 2) національний рівень – полягає в тому, що зовнішньоторговельні операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності регулюються національним митним тарифом кожної країни світу.

Інший метод регулювання експортно-імпортних операцій, який застосовує Україна, у тому числі і відносно країн членів СОТ та СНД, – нетарифні обмеження, що включають заходи, які діляться на дві групи: 1-ша група – заходи, які націлені на окреме обмеження експортно-імпортних операцій, їх мета – захист і регулювання розвитку національних галузей економіки; 2-га група – заходи, які націлені на стимулювання експорту.

Нетарифне регулювання здійснюється за допомогою спеціальних нормативно-правових актів та спрямоване на забезпечення активного зовнішньоекономічного балансу. В Україні питання нетарифного регулювання та використання його інструментів на законодавчому рівні практично не систематизовано, що ускладнює формування ефективного організаційно-правового механізму використання нетарифного інструментарію для збалансування економічних інтересів країни, суб'єктів господарювання та споживачів, захисту внутрішнього ринку й економічних інтересів вітчизняних товаровиробників на зовнішніх ринках [34].

У чинному національному законодавстві поняття нетарифного регулювання відсутнє, однак не виключається, оскільки в ст. 7 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» задекларовано, що «регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється за допомогою: законів України; передбачених в законах України актів тарифного і нетарифного регулювання, які видаються державними органами України в межах їх компетенції», а в чинному Митному кодексі України механізм нетарифного регулювання є складовою державної митної справи. Крім того, у Митному кодексі України визначається поняття заходів нетарифного регулювання, а саме: заходами нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є заходи, які не пов'язані із застосуванням мита до товарів, що переміщуються через митний кордон України, встановлені відповідно до закону заборони та/або обмеження, спрямовані на захист внутрішнього ринку, громадського порядку та безпеки, суспільної моралі, на охорону здоров'я та життя людей і тварин, охорону навколишнього природного середовища, захист прав споживачів товарів, що

ввозяться в Україну, а також на охорону національної культурної та історичної спадщини [85].

Але лише в Податковому кодексі України наводиться вичерпний перелік заходів нетарифного регулювання, що вживаються в Україні, а саме: ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій; застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну; процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів; процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту – спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; дозвільна система служби експортного контролю; сертифікація товарів, що ввозяться в Україну; дозвільна система органів державної влади, що здійснюють санітарно-епідеміологічний, ветеринарний, фітосанітарний, екологічний та інші види контролю; реєстрація лікарських засобів, виробів медичного призначення, імунобіологічних препаратів, харчових добавок; застосування державного пробірної контролю [79]. Цей перелік більш доречно було б навести у Митному кодексі України, оскільки митні органи відіграють важливу роль у системі нетарифного регулювання, виконуючи контролюючу функцію щодо цих заходів у процесі здійснення митного контролю і митного оформлення та реалізуючи свою діяльність відповідно до положень цього Кодексу.

Сертифікація товарів, що ввозяться в Україну, як і решта нетарифних заходів, з однієї сторони, є складовою дозвільної системи державних органів, а з іншої – одним із засобів технічного регулювання зовнішньоекономічних операцій, що реалізується через систему технічних регламентів, стандартів та оцінки відповідності і в умовах членства України в СОТ має відповідати положенням Угоди про технічні бар'єри у торгівлі, яка передбачає, що технічні норми, стандарти, системи сертифікації та випробування товарів, вимоги до їх пакування і маркування не мають створювати складнощі в торгівлі, а до товарів, що імпортуються, потрібно застосовувати ті самі стандарти, адміністративні норми і вимоги, що і до товарів національного виробництва [65]. Сфера застосування Угоди поширюється на всі товари, в т. ч. промислові та сільськогосподарські, за винятком специфікацій для

урядових закупівель та на санітарні та фітосанітарні заходи, що регламентуються в межах СОТ відповідними угодами – Угодою про державні закупівлі та Угодою про застосування санітарних та фітосанітарних заходів.

У вітчизняному законодавстві технічне регулювання визначається як правове регулювання відносин у сфері встановлення, застосування та виконання обов'язкових вимог до продукції або пов'язаних з нею процесів, систем і послуг, персоналу та органів, а також перевірка їх дотримання шляхом оцінювання відповідності та/або ринкового нагляду, об'єктами якого є продукція, процеси та послуги, зокрема матеріали, складники, обладнання, системи, їх сумісність, правила, процедури, функції, методи чи діяльність, персонал і органи, а також вимог до термінології, позначення, фасування, пакування, маркування, етикетування, системи управління якістю і системи екологічного управління. Отже, нетарифний захід «сертифікація товарів, що ввозяться в Україну» розкриває свій регуляторний вплив на зовнішню торгівлю дещо обмежено, тому його доцільно розширити і пов'язати більш узагальнено з технічним регулюванням чи технічними бар'єрами у торгівлі в контексті дотримання положень Угоди про технічні бар'єри у торгівлі.

Вибір законодавчо закріпленої системи тарифних та нетарифних заходів регулювання зовнішньоекономічної діяльності відповідно до вимог СОТ, спрямованих на лібералізацію міжнародної торгівлі, має неабияке значення для формування державної зовнішньоекономічної політики, проте при цьому необхідно зважено підходити до застосування таких заходів, керуючись національними інтересами держави, пов'язаними насамперед із захистом інтересів вітчизняних товаровиробників і споживачів шляхом створення сприятливих умов для розвитку національного господарства та інтеграції його в систему світогосподарських зв'язків [66].

В умовах різновекторності та змін законодавства виникають проблеми в обліку експортно-імпортних операцій, проявляються у:

- незабезпеченні уніфікації складових облікової політики щодо операцій в іноземній валюті;

- суперечності в існуючих підходах до обліку курсових та розрахункових валютних різниць;
- недостатній деталізації інформації про операції в іноземній валюті у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності;
- некоректному відображенні дебіторської чи кредиторської заборгованості;
- системі законодавчих або адміністративних правил, спрямованих на обмеження операцій з іноземною валютою;
- кількісному та валютному обмеженні вивезення чи ввезення товарів;
- обов'язковому продажу (або здачі) іноземної валюти державі за офіційним курсом [61].

Таким чином, більшістю авторів проблема нормативно-правового регулювання експортно-імпортних операцій в Україні у контексті бухгалтерського обліку або не розглядається, або її аналіз носить поверховий характер, внаслідок чого питання про підстави відображення, документообіг та методику відображення залишаються актуальними.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту на ПрАТ «Полтавамаш»

Приватне акціонерне товариство «Полтавський машинобудівний завод» створене і діє відповідно до Конституції України, Цивільного та Господарського кодексів України, чинного вітчизняного законодавства та Статуту.

Товариство має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банках, печатку та кутовий штамп зі своїм найменуванням, фірмову марку та торговий знак для продукції і послуг.

Місце знаходження Товариства 36007 м. Полтава вул. М. Бірюзова, 27 Україна.

Товариство утворене з метою забезпечення досягнення суспільно-корисних цілей та одержання прибутку для наступного його розподілу між акціонерами Товариства, шляхом здійснення виробничо-господарської, інвестиційної, комерційної та іншої підприємницької діяльності, виробництва та реалізації товарів широкого споживання та продукції виробничо-технічного призначення, організації та здійснення фінансових та торгівельних операцій, залучення іноземних інвестицій, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків України, формування товарного ринку, розвитку інфраструктури і реалізації на основі одержаного прибутку соціальних та економічних інтересів акціонерів Товариства, а також здійснення іншої не забороненої чинним законодавством України діяльності для отримання прибутку.

Предметом діяльності ПрАТ «Полтавамаш» є виробництво та оптова торгівля обладнанням для м'ясопереробної промисловості.

Товариство може також займатися й іншими видами діяльності, що не заборонені чинним законодавством з метою отримання прибутку і зростання добробуту його учасників та співробітників.

Для здійснення господарської діяльності ПрАТ «Полтавамаш» має основні засоби та оборотні активи, зареєстрований статутний капітал у розмірі 567000 грн. Чистий прибуток, одержаний після сплати податків та інших платежів до бюджету, залишається у повному розпорядженні товариства і використовується за призначенням.

ПрАТ «Полтавамаш» більш ніж за 65 років клопіткої роботи, досягнув провідних позицій з для агро-промислового комплексу і здійснює свою діяльність відповідно до Статуту. Унікальний досвід набутий протягом довгих років, сформував сильну виробничу та технічну базу. Гарна репутація чесного і якісного виробника дає можливість успішно реалізовувати свою продукцію не лише в Україні, а і в країнах ближнього зарубіжжя. Маючи у

своєму розпорядженні високопродуктивний широкий парк технологічного обладнання, кваліфікований інженерно-технічний персонал, завод виробляє більш ніж 350 одиниць обладнання, ліній та цехів для переробки скоту, свиней, птиці та продуктів їх забою.

Загальні збори акціонерів складаються із акціонерів незалежно від кількості акцій, власниками яких вони є. Акціонери мають кількість голосів, пропорційно розміру їх частки у статутному капіталі.

Одним з провідних напрямків діяльності заводу є – виробництво теплоенергетичного обладнання, а зокрема інноваційних опалювальних блоків на соломі марки АКУ. Налагодженне виробництво енергозапчастин для парових турбін та ліній для виготовлення тротуарної плитки. ПрАТ «Полтавамаш» не тільки виготовляє технологічне обладнання, а й надає послуги з шеф-монтажу, налагодження обладнання, обробки металів та виготовлення металоконструкцій. Виготовлення запасних частини деталей і вузлів для модернізації та реконструкції парових турбін вітчизняного та зарубіжного виробництва. Продукція виготовляється за технологією турбобудівних заводів: ВАТ «ЛМЗ», ВАТ «УТМЗ», «БМЗ», ВАТ «НЗЛ», ВАТ «КТЗ», ВАТ «ХТГЗ», ХЦКБ «Енергопрогрес».

Контроль якості здійснюється на всіх етапах технологічного процесу з видачею відповідних документів і гарантійних зобов'язань. Продукція поставляється для електростанцій України, Росії, країн далекого зарубіжжя, ремонтних організацій. На сьогоднішній день ПАТ «Полтавамаш» відкритий для повноцінної співпраці. Потужності підприємства дозволяють надавати клієнтам послуги гарантійного ремонту та обслуговування. ПрАТ «Полтавамаш» - це безпечне і ефективне виробництво обладнання з урахуванням сучасної системи управління якістю, впровадження нових технологій. Діяльність заводу завжди спрямована на те, щоб зберігати за собою репутацію чесного і відкритого виробника якісного обладнання.

Організаційно структура управління ПрАТ «Полтавамаш» представлена на рис. 1.1

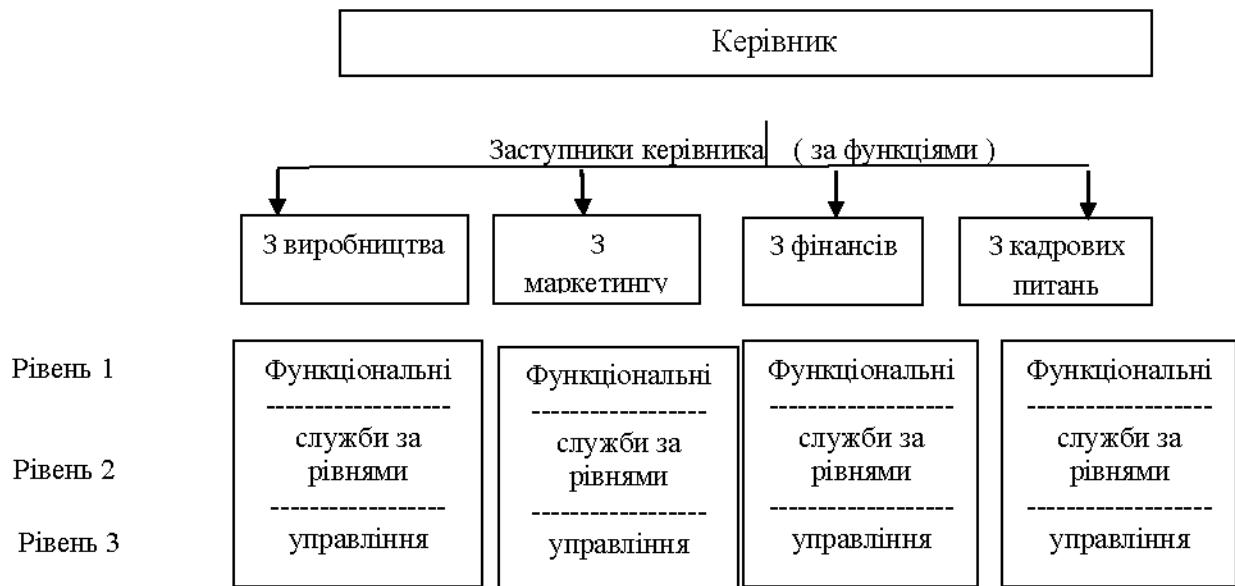


Рис. 1.1. Організаційна структура управління ПАТ «Полтавамаш»

Структура бухгалтерії ПрАТ «Полтавамаш» включає 4 чоловік і зображена на рис 1.2.

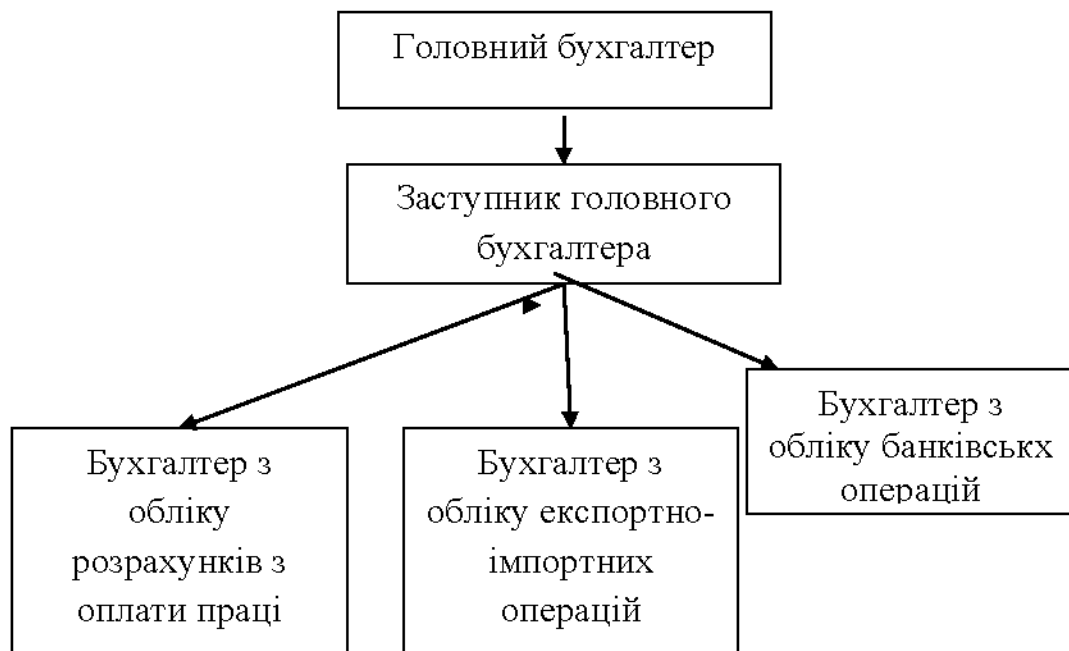


Рис 1.2. Структура бухгалтерії ПрАТ «Полтавамаш»

Кожен працівник бухгалтерії виконує свої обов'язки та функції.

До функцій бухгалтера з обліку експортно-імпортних операцій входить:

- облік розрахунків з іноземними постачальниками та покупцями;
- облік розрахунків зі сторонніми організаціями, що сприяють здійсненню експортно-імпортних операцій (транспортні, страхові організації, митниця);
- контроль за дотриманням строків розрахунків, встановлених чинним законодавством та укладеними договорами;
- облік розрахунків з банками (по акредитивах, інкасо, переказах, з купівлі-продажу іноземної валюти);
- оформлення та облік розрахунків по закордонних відрядженнях;
- складання облікових реєстрів по операціях у іноземній валюті;
- подання узагальнених даних щодо зовнішньоекономічної діяльності для складання фінансової звітності;
- складання податкової та статистичної звітності щодо зовнішньоекономічної діяльності.

Облік зовнішньоекономічної діяльності ведеться на підставі первинних документів, частина яких складається на підприємстві, а інші - надходять від інших підприємств, у тому числі закордонних.

Організація обліку, оподаткування, аналізу та аудиту бухгалтерією ПрАТ «Полтавамаш» ведеться відповідно до Наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» та посадових обов'язків працівників бухгалтерії.

Характеристику основних показників діяльності ПрАТ «Полтавамаш» наведено в табл.1.4. Для цього використано дані додатків А, Б, Е, Ж.

Власний капітал у звітному році порівняно з 2016 р. та 2017 р. зменшився, його сума у 2018 р. становить 18601 тис. грн., що менше на 13 % та 3,4 % відповідно.

Позитивну тенденцію спостерігаємо із розміром нерозподіленого прибутку, його сума у 2018 р. збільшилася у порівнянні з 2016 р. на 433 тис. грн., або 99,5 % та на 203 тис. грн.. або 30,5% у порівнянні з 2017 р.

Показники фінансово-господарської діяльності

ПрАТ «Полтавамаш» на кінець 2016-2018 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+, -) 2018 р. від		2018 у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн.	55529,0	50948,0	57725,0	2196,0	6777,0	104,0	113,3
1.1. Власний капітал:	21375,0	19246,0	18601,0	-2774,0	-645,0	87,0	96,6
Нерозподілений прибуток або непокриті збитки	435,0	665,0	868,0	433,0	203,0	199,5	130,5
1.2. Позиковий капітал	34154,0	31702,0	39124,0	4970,0	7422,0	114,6	123,4
- у тому числі: поточні зобов'язання за розрахунками	17510,0	18647,0	15360,0	-2150,0	-3287,0	87,7	82,4
2. Ресурси							
2.1. Середньоріч- на вартість основ- них засобів, тис. грн.	14399,0	28353,5	29740,5	15341,5	1387,0	206,5	104,9
2.2. Середньоріч- на вартість оборотних активів, тис. грн..	10294,5	18410,5	18049,5	7755,0	-361,0	175,3	98,0
- у т. ч. запасів	7370,5	12932,0	12782,5	5412,0	-149,5	173,4	98,8
2.4. Середньооблі- кова чисельність працівників, осіб	224,0	224,0	224,0	0,0	0,0	100,0	100,0
3. Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації про- дукції, тис. грн.	50102,0	51978,0	55348,0	5246,0	3370,0	110,5	106,5
3.2. Витрати: - сума, тис. грн.	50212,0	53325,0	58365,0	8153,0	5040,0	116,2	109,5
— витрати на 1 грн виручки від реалізації	1,00	1,03	1,05	0,05	0,03	105,2	102,8
3.3. Прибуток (збиток), тис. грн: — від операцій- ної діяльності	882,0	906,0	429,0	-453,0	-477,0	48,6	47,4
— чистий прибуток	180,0	230,0	203,0	23,0	-27,0	112,8	88,3

Продовж. табл. 1.4

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+, -) 2018 р. від		2018 у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
3.4. Середньо-місячна заробітна плата, грн і коп.	12,97	14,44	15,48	2,51	1,04	119,32	107,21
3.5. Фондовіддача, основних засобів, грн.	3,48	1,83	1,86	-1,62	0,03	53,48	101,52
4. Фінансові показники							
Коефіцієнти:							
автономності	0,385	0,378	0,322	-0,063	-0,056	83,712	85,302
маневреності	-0,635	-0,804	-1,035	-0,401	-0,231	163,13 2	128,796
фінансової залежності	0,615	0,622	0,678	0,063	0,056	110,19 4	108,923
абсолютної ліквідності	0,052	0,021	0,001	-0,051	-0,020	1,581	3,965
термінової ліквідності	0,177	0,172	0,213	0,037	0,042	120,71 5	124,289
загальної ліквідності	0,623	0,546	0,782	0,159	0,236	125,56 5	143,261

Натомість, сума позикового капіталу у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. зросла на 7422 тис. грн. або 23,4 %, що є негативним явищем, оскільки в порівнянні з 2016 р. сума позикового капіталу була меншою і становила 34154 тис. грн. Поточні зобов'язання за розрахунками за аналізовані роки мають тенденцію до зменшення. Середньорічна вартість основних засобів у 2018 р. зросла в порівнянні з попередніми роками на 1387 тис. грн та на 15341,5 тис. грн. це свідчить про оновлення матеріально-технічного забезпечення ПрАТ «Полтавамаш». Тенденцію до росту має і середньорічна вартість оборотних активів, відносно 2016 р. – на 7755 тис. грн або на 75,3 %.

Сума виробничих запасів за аналізовані роки має коливаючи тенденцію і свідчить про відволікання коштів із господарського обороту та зниження попиту на продукцію, в тому числі на експортовану (рис 1.3).

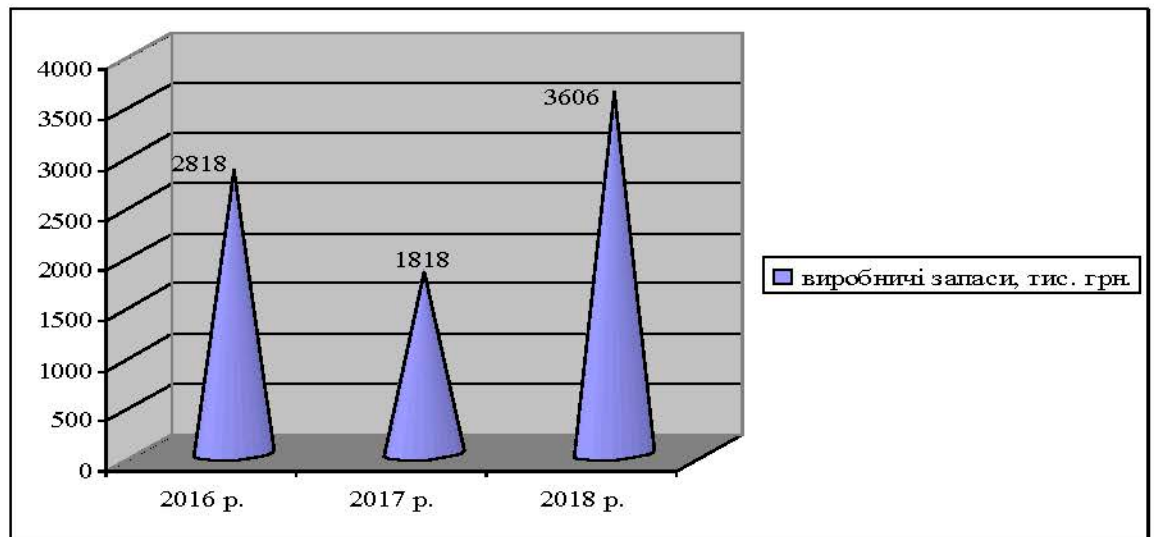


Рис. 1.3. Динаміка виробничих запасів ПрАТ «Полтавамаш» за 2016 – 2018 рр.

Середньооблікова чисельність працівників за аналізований період не змінювалася. Позитивним є те, що чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПрАТ «Полтавамаш» зростає протягом 2016-2018 рр. Так у 2018 р. він становив 55348 тис. грн, що на 5246 тис. грн або на 10,5 % більше проти 2016 р. Разом з чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зростають витрати від операційної діяльності. Збільшення витрат від операційної діяльності проти 2016 р. становило 8153 тис. грн або 16,2 %. Негативним є те, що протягом 2016-2018 рр. відмічаємо перевищення темпів росту витрат від операційної діяльності над темпами росту чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

У 2018 р. кожна 1 грн основних засобів ПрАТ «Полтавамаш» забезпечує 1,86 грн чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Це є підтвердженням тому, що основні засоби виправдовують вкладені грошові кошти. Якісну оцінку діяльності надає рентабельність.

Показники ліквідності ПрАТ «Полтавамаш» свідчать про неплатоспроможність досліджуваного товариства.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань досліджуване товариство спроможне погасити, якщо воно

реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. Розраховані значення даного показника не відповідають нормативним значенням і свідчать про низький рівень платоспроможності ПрАТ «Полтавамаш».

Розраховані значення показників фінансової стійкості свідчать, що коефіцієнти автономності та фінансової залежності не відповідають рекомендованим значенням, що свідчить про хитку фінансову позицію досліджуваного товариства, залежність його діяльності від зовнішніх джерел формування капіталу.

Протягом 2016-2018 рр. коефіцієнт маневрування ПрАТ «Полтавамаш» був нижче за нормативне значення. Це підкреслюючи те, що досліджуване товариство вкладає у наймобільніші активи недостатню частку власного капіталу для фінансування поточної діяльності.

Таким чином, фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Полтавамаш» за аналізований період слід оцінити позитивно, адже підприємство отримує прибуток, а отже виконує основну мету діяльності. ПрАТ «Полтавамаш» здійснює бухгалтерський облік своєї фінансово-господарської діяльності та подає бухгалтерську та статистичну звітність відповідним органам у обсяги та строки, передбачені чинним законодавством України.

Висновки за розділом 1

Економічний зміст експортно-імпортних операцій із розглядом методичних і організаційних аспектів обліку та аудиту висвітлена у працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців. Експорт (експорт товарів) це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без

вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. Імпорт (імпорт товарів) – це купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з вивезенням або без вивезення цих товарів на територію України (включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами). Ці визначення є основними для розуміння суті господарських операцій та відображення в їх обліку, утім вони не тотожні визначенням, наведеним в Митному кодексі України.

Здійснення експортно-імпортних операцій регламентується низкою законодавчих актів (більше 50), основними з яких є: Митний та Податковий кодекси України, Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про порядок ліцензування експорту товарів», Постановами, Митний тариф України, Постановою «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2018 рік» тощо.

Приватне акціонерне товариство «Полтавський машинобудівний завод» створене і діє відповідно до Конституції України, Цивільного та Господарського кодексів України, чинного вітчизняного законодавства та Статуту. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». ПрАТ «Полтавамаш» веде бухгалтерський облік відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, своєчасно складає податкову, фінансову і статистичну звітність, подає її відповідним органам у визначені строки за всіма видами діяльності та несе відповідальність за достовірність даної інформації.

Власний капітал у звітному році порівняно з 2016 р. та 2017 р. зменшився, його сума у 2018 р. становить 18601 тис. грн., що менше на 13 % та 3,4 % відповідно.

Позитивну тенденцію спостерігаємо із розміром нерозподіленого прибутку, його сума у 2018 р. збільшилася у порівнянні з 2016 р. на 433 тис грн., або 99,5 % та на 203 тис. грн.. або 30,5% у порівнянні з 2017 р.

Сума позикового капіталу у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. зросла на 7422 тис. грн. або 23,4 %, що є негативним явищем, оскільки в порівнянні з 2016 р. сума позикового капіталу була меншою і становила 34154 тис. грн. Поточні зобов'язання за розрахунками за аналізовані роки мають тенденцію до зменшення. Середньорічна вартість основних засобів у 2018 р. зросла в порівнянні з попередніми роками на 1387 тис. грн та на 15341,5 тис. грн. це свідчить про оновлення матеріально-технічного забезпечення ПрАТ «Полтавамаш». Тенденцію до росту має і середньорічна вартість оборотних активів, відносно 2016 р. – на 7755 тис. грн або на 75,3 %. Середньооблікова чисельність працівників за аналізований період не змінювалася. Позитивним є те, що чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПрАТ «Полтавамаш» зростає протягом 2016-2018 рр. Так у 2018 р. він становив 55348 тис. грн, що на 5246 тис. грн або на 10,5 % більше проти 2016 р.

Протягом досліджуваного періоду за результатами своєї діяльності ПрАТ «Полтавамаш» отримувало прибуток, який мав тенденцію до росту.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку експортно-імпортних операцій підприємства

Кожне підприємство, яке займається певною господарською діяльністю, здійснює ряд господарських операцій, що мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Проте, щоб таке відображення було можливе, необхідна наявність документу, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документуванню операцій з експорту та імпорту товарів і послуг потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, документи за зовнішньоекономічними операціями у деяких випадках складаються іноземною мовою та мають не характерну для українського законодавства форму, заповнюються як в іноземній так і в національній валюті, регулюються міжнародним та вітчизняним законодавством.

Проблеми документального оформлення даного виду господарських операцій розглядали в своїх наукових статтях дослідники: О.М. Кукуріка, М.Ю. Кольбук, Л.І. Бабій; в кандидатських дисертаційних роботах вітчизняні (Г.Ю. Коблянська), та російські науковці (А.С. Кабиткіна, Н.Н. Парасоцька, С.А. Пахомов, Н.В. Ульянова). Наукові результати авторів досліджень полягають у розробленні нових форм первинних документів, удосконаленні схем раціонального документообігу та порядку оформлення документів. В підручниках польських авторів (К. Бялецкі (K.P. Bialecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), Ю. Римарчик (Rymarczyk J.) також

розглядаються питання документування операцій закордонної торгівлі. Як зазначають К. Бялецкі (K.P. Bialecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), сучасна закордонна торгівля має характер торгівлі «за документами», тоді як в минулому вона характеризувалась торгівлею «з рук в руки» [95].

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [82], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88, а також низкою нормативно-правових актів, що регламентують порядок складання та заповнення документів на підприємствах, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність: Митний Кодекс України [66], Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [85], Закон України «Про єдиний митний тариф» [83], Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [86], Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [84], П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [80], Закон «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» [75].

В ході дослідження здійснено аналіз нормативно-правових актів, які регулюють питання документального оформлення експортно-імпортних операцій.

Виділені положення законодавчих документів визначають:

- загальні питання складання, заповнення первинних документів, розробки графіку документообороту та контролю за його дотриманням;
- порядок ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів і забороняють формувати показники податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами;

- порядок визнання доходів та витрат на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів та витрат;

- первинні документи, що підтверджують здійснення експорту (імпорту) товарів (вантажно-митна декларація) та послуг (акт або інший документ, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує

виконання робіт або надання послуг), а також право платника податку відносити до податкового кредиту суми, підтверджені податковою накладною;

- необхідність дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності

строків повернення валютних цінностей в Україну за експортними операціями та надходження товарів за імпортом на умовах відстрочки поставки.

Передумовою для здійснення зовнішньоекономічної діяльності є укладення договорів. Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом.

У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у тому числі в електронному вигляді, за надані послуги [72].

Повноваження представника на укладення зовнішньоекономічного договору (контракту) може випливати з доручення (довіреності), установчих документів, договорів та інших підстав, які не суперечать Закону. Дії, які здійснюються від імені іноземного суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України,

уповноваженим на це належним чином, вважаються діями цього іноземного суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

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.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право укладати будь-які види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), крім тих, які прямо та у виключній формі заборонені законами України. Зовнішньоекономічний договір (контракт) може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України [85].

Від умов зазначених у контракті залежить ведення бухгалтерського обліку. Без сумнів використання різних видів документів передбачає використання обов'язкових реквізитів. Особливо це стосується окремих документів первинного обліку, основними з яких крім договору є рахунок-фактура та вантажно-митна декларація.

Так, рахунок-фактура виписується продавцем на партію товарів, що відправляються, у ньому містяться все необхідні відомості про товар, його ціну, умови платежу, умови доставки, найменування банку, що здійснює платіж, та інші необхідні дані. З повнотою первинної інформації рахунок-фактура надається до торгово-промислової палати – для отримання сертифікату походження товару; до адміністративних органів – для отримання ліцензії; в банк – для отримання належного з покупки платежу; до митних органів – для визначення декларантом митної вартості переміщуваних товарів з метою нарахування митних платежів. При цьому уточнюється дата відвантаження на основі дати видачі транспортного документу. У випадку видачі декількох транспортних документів – датою відвантаження визначається дата останнього транспортного документу [59].

Вантажно-митна декларація заповнюється на товари, фактурна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 100 євро, а також на товари незалежно від їх фактурної вартості. Декларація являє собою уніфікований адміністративний документ. Декларація вважається оформленою за наявності на всіх її аркушах відбитка особистої номерної печатки посадової особи митниці, що здійснила митне оформлення товарів і транспортних засобів. Оформлена ВМД є підтвердженням надання підприємству права на розміщення товарів у заявленому митному режимі.

Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах міститься інформація про складання акта наданих послуг і типова форма цього документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру.

В ході дослідження узагальнено та систематизовано групи видів первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності в табл. 2. 1

Таблиця 2.1

Групи первинних документів в зовнішньоекономічній діяльності [95]

Групи первинних документів	Кількість	Автори
Транспортна	11	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Методичний посібник Баланс, Степієнь Б. (Stępień B.), К. Бялецкі (K.P. Bialecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
Страхова	9	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Степієнь Б. (Stępień B.), Бялецкі К. (K.P. Bialecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
Митна	6	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Дралін А.І., Методичний посібник Баланс, Стражева Н.С.
Технічна	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
Товаросупровідна	7	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Торгова Л.В., Хитра О.В., Сердюк В.Н.,
Складська	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
Банківська	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.

Продовж. табл. 2. 1.

Групи первинних документів	Кількість	Автори
Претензійно-арбітражна	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В. Стражева Н.С., Стражева А.В.
По нестачі і псуванню товару	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В. Стражева Н.С., Стражева А.В.
Торгівельна (торгівельна фактура, фактура-проформа)	3	Степієнь Б. (Stępień B.), Бялецкі К. (K.P. Białecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
Комерційні	3	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Методичний посібник Баланс
Фінансова	3	Бутинець Т.А., Торгова Л.В., Хитра О.В., Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
Розрахункова	2	Дралін А.І., Стражева Н.С., Стражева А.В.
Договір	2	Кукуріка О.М., Стражева Н.С., Стражева А.В.
Офіційна	1	Бутинець Т.А.
Ліцензія на товар при експорті	1	Кукуріка О.М.
Документи за платіжно-розрахунковими операціями	1	Дралін А.І.
За забезпеченням виробництва експортного товару	1	Торгова Л.В., Хитра О.В.
За підготовкою товарів до відвантаження	1	Торгова Л.В., Хитра О.В.
Свідоцтва, сертифікати, посвідчення	1	Бялецкі К. (K.P. Białecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz)
Статистична	1	Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
Операційно-комерційна	1	Стражева Н.С., Стражева А.В.
Ветеринарна зовнішньоторговельна	1	Стражева Н.С., Стражева А.В.

Як видно з табл. 2.1, 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 фінансову документацію (Т.А. Бутинець, Л.В. Торгова, О.В. Хитра), а інші (Ф.Ф. Бутинець) 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.

Не існує однозначності і у розумінні товаросупровідних документів. Л.В. Торгова, О.В. Хитра виділяють товаросупровідні, які включають комерційні, страхові, транспортні, транспортно-експедиторські та митні документи, тоді як Ф.Ф. Бутинець, О.М. Кукуріка під таким видом розуміють лише сертифікати якості, відвантажувальні документи тощо. Кукуріка О.М. та Стражева Н.С., Стражева А.В. виділяють особливий вид первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності – договір [95].

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 експортно-імпортних господарських операцій (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Первинна документація для операцій експорту та імпорту [39]

Групи	Види первинних документів
Транспортна та страхова	коносамент, залізнична вантажна накладна, автодорожна і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, страховий поліс, страховий сертифікат
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)
Товаросупровідна	сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії
Технічна	технічні паспорти машин та обладнання, формуляри і описи виробів, креслення, інструкції по встановленню, монтажу, налагодженню, управлінню і ремонту
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
Митна	вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів

Виділені в табл. 2.2 групи первинної документації формують чітке уявлення про структуру документування експортно-імпортних операцій на підприємстві.

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 експортно-імпортних операцій товарів та послуг.

В наукових статтях автори звертають увагу бухгалтерів на, те що ВМД, рахунок-фактура, податкова накладна – документи, які не можна віднести до первинних. Аргументують це тим, що оформлення таких документів не має бухгалтерських та податкових наслідків. На нашу думку, такі висновки є дещо сумнівними, адже відображення в обліку експортно-імпортних операцій за товарами здійснюється саме на підставі складання ВМД та рахунку-фактури. Такі документи підтверджують здійснення та містять відомості про господарську операцію. Крім того, на підставі цих документів формуються платежі до бюджету та підтверджується безпосередній факт перетину кордону, що має безпосереднє значення для відображення доходів та витрат у бухгалтерському обліку відповідно до INCOTERMS 2010, визначених договором ЗЕД.

Податкова накладна, як первинний документ, підтверджує здійснення розрахунків за податком на додану вартість та є підставою для відображення виникнення податкового кредиту та податкових зобов'язань в обліку.

Наразі основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон є митна декларація.

Митна декларація – заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через

митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури [66].

Митна декларація складається на бланку єдиного адміністративного документу або митної декларації М-16.

Законодавством України передбачено два варіанти декларування товарів:

- декларування власником товарів;
- декларування іншою особою, яка діє на підставі договору з власником товарів(митним брокером або декларантом)

Митна декларація заповнюється на кожну товарну партію. За товарну партію береться певна кількість однорідного товару, відправлена по одному контракту в одному напрямі, оформлена одним транспортним документом і одним рахунком-фактурою. За наявності в партії декількох найменувань використовуються додаткові листи.

Обов'язковими документами при імпорті також є:

- контракт;
- транспортно-експедиційні документи на навантажувально-розвантажувальних роботи і транспортні послуги;
- документи на послуги із зберігання товару;
- розрахункові документи на сплату мита, зборів та інших податків;
- сертифікати походження– документи, необхідні для підтвердження країни-виробника товару. Сертифікат описує товар. Він може бути випущений і підписаний Торгівельною палатою або завірений консульством країни-імпортера.

Залежно від предмета експорту митним органам надаються наступні документи [1]:

- митна декларація, що підтверджує факт перетину митної території і надалі підтверджує право на застосування нульової ставки за податком на додану вартість;
- товарної супровідні документи- транспортні накладні;

- рахунки-фактури, інвойси;
- дозволи, сертифікати в залежності від виду експортованого товару (фітосанітарний сертифікат, ветеринарний сертифікат, дозвіл Міністерства культури України та інші);
- платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків.

Для порівняння практики здійснення експортно-імпортних операцій забезпечення документального оформлення зовнішньоекономічної діяльності з зарубіжною в ході дослідження розглянуто літературні джерела польських, російських та білоруських авторів.

В Польщі первинні документи за характером операцій поділяються на торгівельні, страхові, транспортні, фінансові та статистичні, а також на основні та додаткові [95].

В досліджених літературних джерелах України не розглядаються статистичні документи.

В Республіці Білорусь та Російській Федерації автори літературних джерел (Стражева Н.С., Стражева А.В., Бикова Є.І.) виділяють специфічний вид документації зовнішньоекономічних операцій – операційно-комерційна, до складу якої входять договір та паспорт угоди.

Паспорт угоди (ПС – Паспорт сделки) оформлюється по кожному укладеному експортно-імпортному контракту і підписується уповноваженим банком, в якому у експортера (імпортера) відкритий транзитний валютний рахунок [66].

Після підписання ПС підприємство приймає на себе відповідальність за:

- повну відповідність положенням, які наводяться у ПС, умовам контракту, на основі якого був складений даний ПС;
- зарахування виручки від експорту товару по контракту, на основі якого був складений ПС, в повному обсязі і у строки, які не перевищують 180

календарних днів між датою митного оформлення і днем оплати товару, який експортується;

– надходження в країну товарів у повному обсязі і у строки, які не перевищують 180 календарних днів між днем оплати товару, який імпортується, і датою митного оформлення; а при неможливості поставки товарів – за повернення на вказаний у ПС валютний рахунок імпортера суми передоплати в установлені контрактом строки, але не більше 180 календарних днів з дати дійснення платежу.

Пред'явлення копії ПС митним органам є основою для прийняття товару, що експортується (імпортується), до митного оформлення. В Україні такий документ не складається, підставою для прийняття товару до митного оформлення є вантажно-митна декларація, а послуги – акт наданих послуг.

Згідно з постановою Правління НБУ від 25.05.2017 р. № 41 скасовано тимчасову норму, згідно з якою скорочувався максимальний строк для розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів до 120. Відтепер максимальний строк розрахунків становить 180 днів. Відлік законодавчо встановленого строку розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності при здійсненні експортних операцій банк починає з наступного календарного дня після дня оформлення митної декларації або підписання акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних, страхових послуг.

При цьому у разі порушення законодавчо встановленого строку розрахунків за експортним договором нарахування пені починається з першого дня після закінчення такого строку розрахунків та здійснюється за кожний день прострочення, включаючи день зарахування виручки на поточний рахунок резидента.

Підставою для бухгалтерського запису є первинний документ, тому складання документів бухгалтером є першочерговим завданням. Невід'ємною умовою бухгалтерського обліку є документальне оформлення кожної господарської операції. Оскільки на підприємстві здійснюється велика

кількість різноманітних господарських операцій, існує безліч різних за своїм змістом та формою первинних документів. Первинні документи складаються на бланках типових або спеціалізованих форм [15].

Кабінет Міністрів України може встановлювати перелік товарів (робіт, послуг), експорт та імпорт яких здійснюються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності лише за наявності ліцензії.

Відповідно до Закону України від 01.06.2000 р. «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» ліцензування - це видача, переоформлення та анулювання ліцензій, видача дублікатів ліцензій, ведення ліцензійних справ та ліцензійних реєстрів, контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов, видача розпоряджень про усунення порушень ліцензійних умов, а також розпоряджень про усунення порушень законодавства у сфері ліцензування.

Основними принципами державної політики у сфері ліцензування є:

- забезпечення рівності прав, законних інтересів усіх суб'єктів господарювання;
- захист прав, законних інтересів, життя та здоров'я громадян, захист навколишнього природного середовища та забезпечення безпеки держави;
- встановлення єдиного порядку ліцензування видів господарської діяльності на території України;
- встановлення єдиного переліку видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.

Ліцензія - це документ державного зразка, який засвідчує право суб'єкта господарювання - ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного строку за умови виконання ліцензійних умов [15].

Квотуванням, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», є засобом державного регулювання економіки, який передбачає встановлення граничного обсягу (квоти) виробництва чи обігу (у тому числі експорту та імпорту) певних товарів і

послуг. Квотування здійснюється шляхом встановлення режиму видачі індивідуальних ліцензій. Режим квотування зовнішньоекономічних операцій запроваджується у випадках, передбачених законом, чинними міжнародними договорами України, та здійснюється шляхом обмеження загальної кількості та/або сумарної митної вартості товарів, яка може бути ввезена (вивезена) за певний період. Порядок квотування зазначених операцій та види квот визначаються законом. Інформація щодо введення режиму ліцензування або квотування публікується в офіційних виданнях у порядку, встановленому законом.

З 01.01.2018 р. набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України, якою затверджено переліки товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2018 р. Відповідно до статті 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» для митного оформлення товарів, які навантажуються навалом та операції з експорту (імпорту) яких підлягають ліцензуванню, гранична різниця фактичного значення їх вартості, кількості або ваги не може перевищувати 5 відсотків значення, зафіксованого у відповідній ліцензії [85].

Значний асортимент товарів виробляють, імпортують та експортують різні країни. З метою регулювання виробництва й ведення міжнародної торгівлі слід відрізнити товари між собою. У зв'язку з цим було вирішено створити систематизований перелік товарів і присвоїти їм цифрові коди і вони стосуються як товарів В Україні використовується Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), основу якої становить Гармонізована система опису та кодування товарів.

Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД) — це систематизований перелік товарів, який включає код товару, його найменування, одиницю виміру та обліку (ОВО). В УКТЗЕД товари систематизовано за розділами, групами, товарними позиціями, товарними підпозиціями, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою опису та кодування товарів. Для докладнішої

товарної класифікації використовується сьомий, восьмий, дев'ятий та десятий знаки цифрового коду. Структура десятизначного цифрового кодового позначення товарів в УКТЗЕД включає код групи (перші два знаки), товарної позиції (перші чотири знаки), товарної підпозиції (перші шість знаків), товарної категорії (перші вісім знаків), товарної підкатегорії (десять знаків) [66, 85].

Система кодування забезпечує високий ступінь деталізації номенклатури товарів. Це має особливе значення для її застосування в національних товарних номенклатурах: держави, не порушуючи відповідних міжнародно-правових норм, що закріплюють основи системи кодування, одержують можливість у відомих межах змінювати рівень деталізації виходячи з національних інтересів. Розроблена система кодування дозволяє за необхідності провести подальше розширення номенклатури товарів без порушення системи класифікації. Вона передбачає резерв для включення нових чи специфічних товарів.

Переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів підлягає митному оформленню, порядок якого визначається розділом 3 Митного кодексу України (статті 37- 43). Тривалість митного оформлення товарів визначається кожною митницею окремо, залежно від характеру товару, обсягу товарної партії, від того, чи підлягає той або інший товар перевірці інших контролюючих служб. Порядок здійснення операцій з митного оформлення визначається Державною митною службою України відповідно до Митного кодексу України. Оформляються митні документи українською мовою або офіційними мовами митних союзів, якщо Україна є їх членом. Порядок здійснення операцій з митного оформлення визначається Державною митною службою України відповідно до Митного кодексу України. Оформляються митні документи українською мовою або офіційними мовами митних союзів, якщо Україна є їх членом [66].

Правління Нацбанку постановою від 04.04.2017 р. № 30 пом'якшило вимогу щодо обов'язкового продажу надходжень в Україну в іноземній

валюти. Відтепер юридичні особи мають продавати не 65 %, а 50 % своїх валютних надходжень.

Отже, особливостями документального оформлення експортно-імпортних операцій є [95]:

- наявність специфічних форм первинних документів (інвойс, МД, 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 [39];

- в первинних документах записи вартісні 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.

Митні збори (митні платежі) при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності на єдиній митній території України включають в себе: мито, податок на додану вартість, акцизний збір.

Ставки, порядок обкладання митом визначається Єдиним митним тарифом України який є систематизований звід ставок митних зборів, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі її території.

Ввізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на митну територію України. Ввізне мито є диференційованим [66]:

- до товарів та інших предметів, що походять з держав, що входять разом з Україною до митних союзів або має з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України, застосовуються

преференційні ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;

- до товарів та інших предметів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мит, за винятком випадків, коли зазначені мита та пільги щодо них встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

Вивізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України.

На окремі товари та інші предмети можуть встановлюватися сезонне ввізне і вивізне мито на строк не більше чотирьох місяців з моменту їх встановлення.

Спеціальне мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від демпінгового імпорту.

Антидемпінгове мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від демпінгового імпорту.

Компенсаційне мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від субсидованого імпорту.

За способом нарахування ставки мита розподіляються на [85]:

- адвалорні, нараховані у відсотках митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- специфічні, що нараховуються у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- комбіновані, що поєднують обидва ці види митного обкладення.

Порядок нарахування і сплати ПДВ регулюється податковим кодексом України. Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- 0% - на товари які переміщуються: в митному режимі експорту, реекспорту; в митному режимі безмитної торгівлі; в митному режимі вільної митної зони;

- 7% - за операціями поставки на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- 20% - на товари які переміщуються у митному режимі імпорту [79].

Акцизний податок - є податком на споживання, який відноситься до розряду непрямих податків, платником акцизу є споживач підакцизного товару, а продавці, виробники виступають лише в якості податкових агентів. Основним документом, яким визначається порядок оподаткування акцизним збором є Податковий кодекс.

Перелік підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; табачні вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Податковий кодекс регламентує кілька видів ставок про акцизного збору :

- ставка акцизу, яка визначається в процентному співвідношенні до вартості підакцизного товару, називається адвалорної;
- ставка акцизу, яка встановлюється у вартісному вираженні за одиницю підакцизного товару, називається специфічною. Специфічна ставка акцизу застосовується, наприклад, до ігристому провину;

- комбінований спосіб де у встановленні ставки акцизного збору, працює принцип більшої суми. наприклад на сигарети без фільтра встановлена як адвалорна ставка, так і специфічна. Яка сума акцизу більше, та й підлягає сплаті [79].

ПрАТ «Полтавамаш» в ході здійснення зовнішньоекономічної операції укладає договір, в якому передбачено всі необхідні умови. Факт виконання або невиконання договору підтверджується первинними документами, на підставі яких буде здійснюватися облікове відображення експортно-імпортних операцій.

Документування експортно-імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш» представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Документування експортно-імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш»

Документування експортно - імпортних операцій	Контрактні	Договір, контракт, угода, специфікація
	Товарно-транспортні	Товарно-транспортні накладні, коносамент
	Супроводжувальні	Технічні паспорти машин, Пакувальні листи
	Дозвільні	Ліцензії, сертифікати, дозволи, свідоцтва
	Страхові	Страхові поліси
	Позавідомчі	Повідомлення про товар до відвантаження
	Митні	Вантажно-митна декларація, довідка про сплати мита, акцизний збір
	Розрахункові	Рахунок-фактура, комерційні акти, інвойси
	Платіжні	Акредитив, перекази, векселі, виписки банку
	Претензійні	Претензійний лист, позовна заява до суду

Основними документами по оформленню експортно-імпортних операцій є вантажно-митна декларація за формою МД-2.

Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій є розробка та затвердження графіку документообігу. По ПрАТ «Полтавамаш» затверджено графік документообороту та перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів.

Пропонуємо для ПрАТ «Полтавамаш» форму організації документообороту за експортно-імпортними операціями (рис. 2.1)

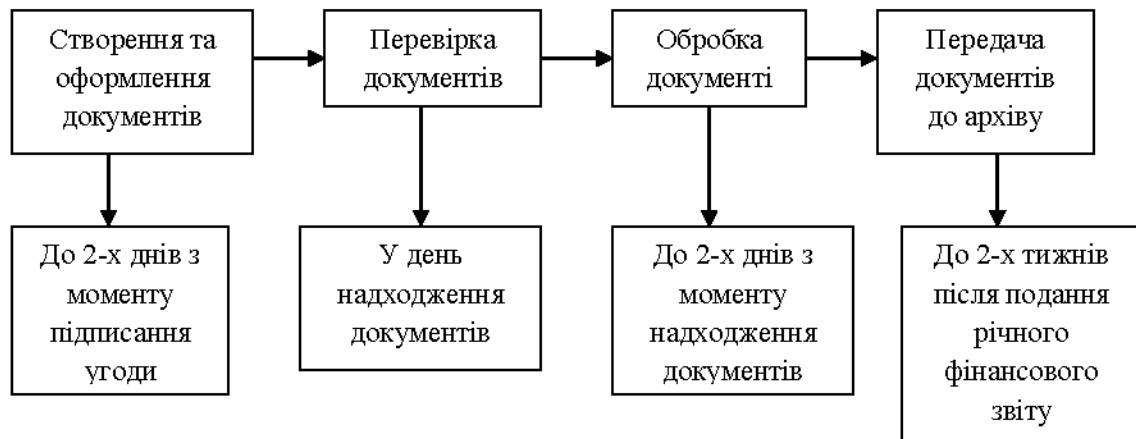


Рис. 2.1. Організація документообороту за експортно-імпортними операціями ПрАТ «Полтавамаш»

ПрАТ «Полтавамаш» імпортує метал, а експортує готову продукцію, яку виробляє.

Таким чином, безумовно передумовою здійснення імпортно-експортних операцій є проведення переговорів з іноземним контрагентом та укладання договору. Для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій – вантажно-митна декларація. Документування експортно-імпортих операцій ПрАТ «Полтавамаш» не суперечить вимогам чинного законодавства України, щодо здійснення таких операцій.

2.2. Методика обліку експортно-імпортих операцій підприємства

Ринкові умови функціонування потребують нових підходів до управління господарською діяльністю підприємств, які здійснюють експортно-імпортих операції. Основними джерелами інформаційного забезпечення, прийняття ефективних управлінських рішень на підприємстві

при здійсненні експортно-імпортних операцій є система бухгалтерського обліку.

Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку та звітності зовнішньоекономічної діяльності розглядались у працях: Ф. Ф. Бутинця, Т. І. Войтенко, З. В. Гуцайлюка, Й. Я. Даньківа, І. В. Жиглей, Є. В. Калюги, Л. М. Кіндрацької, Г. Г. Кірейцева, М. І. Крупки, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Ю. А. Кузьмінського, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, В. М. Пархоменка, І. І. Пилипенка, М. С. Пушкаря, О. В. Сторожука, Л. К. Сука, В. Г. Швеця та інших.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік зовнішньоекономічних операцій, а також статистичну звітність, яку надсилають органам Державної служби 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 [55, 78].

Зовнішньоекономічна діяльність є однією із основних форм економічних взаємовідносин України з іноземними країнами. Чільне місце у зовнішньоекономічній діяльності займає зовнішня торгівля, метою і завданням якої є підвищення економічного розвитку України, покращення добробуту її населення та зміцнення позицій на світовому ринку. Питання бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій завжди було в центрі уваги суб'єктів підприємницької діяльності. У зв'язку з цим виникає необхідність детального дослідження обліку експортно-імпортних операцій.

Специфіка обліку операцій ЗЕД обумовлена наступним:

- розрахунки, платежі з іноземними контрагентами та митними органами здійснюються в національній та іноземній валюті;
- контрагентами (покупцями, постачальниками, підрядниками, замовниками тощо) виступають вітчизняні й іноземні фірми;

- майно, ТМЦ знаходяться в дорозі, складуються і зберігаються на території різних держав;

- витрати, пов'язані із зовнішньоторговельними операціями здійснюються як у межах України, так і на території іноземних держав, з урахуванням їх розподілу між контрагентами відповідно до умов поставки системи Інкотермс.

З огляду на специфіку здійснення основними завданнями бухгалтерського обліку імпорتنих операцій є [92]:

- перевірка правильності документального оформлення товарних та розрахункових операцій;

- дотримання вимог валютного та митного законодавства; - формування достовірної інформації про рух імпорتنих товарів (купівля, зберігання, реалізація);

- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Облік експортно-імпорتنих товарно-матеріальних цінностей ідентичний загальним вимогам обліку, за виключенням деяких особливостей, зокрема:

- приймання імпорتنих товарів з обов'язковою участю експерту торгово-промислової палати України із складанням приймального акту і акту експертизи. При виявленні нестачі або дефекту товарів складається рекламацийний акт;

- обов'язкове декларування експортно-імпорتنих товарів при перетині митного кордону України;

- відображення в обліку приймання товарів, що імпортуються, за датою вантажної митної декларації;

- необхідність відокремленого обліку експортно-імпорتنих товарів і розрахунків щодо їх придбання;

- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, обліковими партіями, контрактами, країнами та консигнаторами [64].

Виходячи з цього можна зробити висновок, що облікова політика в частині експортно-імпортних операцій в цілях бухгалтерського обліку має визначати такі складові:

- первісна оцінка товарів;
- облікова одиниця товарів;
- порядок проведення уцінки;
- облік транспортно-заготівельних витрат.

Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. Згідно п. 8 П(С)БО 9 «Запаси» [75] придбані (отримані) запаси, в тому числі й імпортні, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. В свою чергу цей стандарт (п.9) визначає первісну вартість запасів, що придбані за плату, як собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Щодо експорту товарів, то 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 вантажу накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим їх перенесенням до складу фінансових результатів.

Відображення в обліку операцій з відвантаження товарів іноземному покупцеві здійснюється в залежності від терміну оплати: передоплата чи післяплата. Тому на етапі аналітичного і синтетичного обліку експортно-імпортних операцій необхідно систематизувати операції поставки товару (робіт, послуг) та їх оплати відповідно до термінів оплати. Алгоритм обробки вхідних облікових даних передбачає отримання результату у вигляді аналітичного і синтетичного обліку [72].

Облік товарів (робіт, послуг) здійснюється на момент ввезення в межі або вивезення за межі економічної території країни. Зовнішньоекономічна діяльність України щодо ввезення та вивезення товарів методом водного, залізничного, автомобільного чи повітряного транспортування обліковується за датою оформлення митної декларації. При переміщенні товару трубопроводом (нафта, нафтопродукти тощо), облік здійснюється за датою останнього транспортного документу; для природного газу – за датою останнього дня місяця у якому здійснювалося митне оформлення товару. Моментом експорту/імпорту товарів, що не підлягають митному декларуванню, є дата оформлення приймально-здавального акту або дата платіжного документу.

Підставою для обліку продукції, яка експортується є оформлені належним чином транспортні, страхові, складські, розрахункові, митні, банківські документи. Моментом реалізації виступає дата передачі зазначених документів покупцеві, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату. Одночасно з реалізацією продукції на експорт в бухгалтерському обліку відображається списання з балансу собівартості реалізованих експортних товарів і накладних витрат (мити, митний збір, транспортні витрати).

Методологія обліку експортних-імпортних 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 складання фінансової звітності» [69]. 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. Відображення у бухгалтерському обліку інформації по експортно-імпортних операціях регламентують П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [75].

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.

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.

Курсові різниці, які виникають під час здійснення розрахунків за експортними операціями визначаються згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [68].

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.

Дебіторська заборгованість на кожен дату балансу в іноземній валюті відображається з використанням валютного курсу. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться також на дату здійснення розрахунку. Така курсова різниця відображається у складі доходів від операційної діяльності – у випадку збільшення курсу валюти, та у складі витрат – у випадку зменшення курсу валюти.

Відповідно до Податкового кодексу України, об'єкт оподаткування є операції платників податку з [79]:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

Бухгалтерський облік розрахунків з іноземними покупцями та замовниками ведеться на рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Всі експортні операції, здійснювані в рамках зовнішньоекономічної діяльності, можна поділити на дві групи. Перша об'єднує операції, в яких першою подією є відвантаження продукції (товару, послуг), а друга – операції з попередньою оплатою за продукцію.

У разі коли перша подія експортної операції – відвантаження товару, дебіторська заборгованість, що виникла в обліку підприємства погашатиметься коштами, тобто є монетарною. В обліку дохід визнається в сумі вартості товару в валюті, перерахованої за курсом НБУ на дату реалізації товару. Цей самий курс використовується для відображення в обліку дебіторської заборгованості, що виникла. Після надходження виручки за експортовану продукцію заборгованість покупці-нерезидента перераховується за курсом НБУ на день отримання цієї оплати і відображується у складі інших операційних доходів (витрат). У випадку коли погашення заборгованості здійснюється частинами у різних звітних періодах, неоплачена частина заборгованості перераховується на кожну дату балансу до її повного погашення [61].

Бухгалтерський облік другої групи експортних операцій, коли першою подією є передоплата здійснювана покупцем нерезидентом суттєво

відрізняється від обліку операцій першої групи. Кредиторська заборгованість, яка виникає в результаті одержання авансу і погашатиметься резидентом товарами, є немонетарною. І незважаючи на те, що між передоплатою і поставкою товару проходить певний час і у МД товар буде мати вартість відмінну від суми передоплати у зв'язку з зміною валютного курсу, в бухгалтерському обліку курсові різниці за немонетарною статтею балансу не визначаються [71].

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержану від них продукцію (товари, роботи, послуги) призначено субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Бухгалтерський облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах передоплати наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

**Бухгалтерські записи з реалізації продукції іноземному покупцеві
на умовах передоплати [55]**

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет	Кредит
Отримано передоплату від нерезидента	314	681
Нараховано мито при експорті продукції	93	641
Нараховано митний збір	93	642
Сплачено мито	641	311
Сплачено мито митний збір	642	311
Нараховано ПДВ при експорті продукції	701	641
Відображено дохід при відвантаженні готової продукції на експорт	362	701
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26
Зараховано аванс в рахунок погашення заборгованості(курсова різниця не визначається)	681	362
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції	701	791
Списано на фінансовий результат витрати за операціями експорту продукції	791	901, 93

Дохід, отриманий від реалізації товару, не підлягає перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Бухгалтерський облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах післяплати наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Бухгалтерські записи з реалізації продукції іноземному покупцеві
на умовах післяплати [55]**

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет	Кредит
Нараховано мито при експорті продукції	93	641
Нараховано митний збір	93	642
Сплачено мито	641	311
Сплачено митний збір	642	311
Відвантажено продукцію іноземному покупцеві	362	701
Списано собівартість реалізованої на експорт продукції	901	26
Відображено втрати від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду	945	362
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції	701	791
Списано на фінансовий результат витрати за операціями експорту продукції	791	901, 93
Списано на фінансовий результат переоцінку заборгованості	791	945
Кошти від іноземного покупця зараховано на поточний рахунок	312	362
Відображено дохід від операційної курсової різниці, що утворився при погашенні заборгованості покупцем	362	714
Списано на фінансовий результат дохід від операційної курсової різниці, що утворився при погашенні заборгованості покупцем	714	791

Аналітичний облік експортних операцій здійснюють за кожним: покупцем, платежем, валютою.

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.

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

Оприбуткування імпортного товару та погашення заборгованості перед іноземним постачальником в одному звітному періоді наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Бухгалтерські записи з обліку за імпортом товару та погашення
заборгованості [55]**

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет	Кредит
Нараховано мито при імпорті товару	281	641
Нараховано митний збір	281	642
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
Сплачено мито	641	311
Сплачено митний збір	642	311
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643
Оприбутковано товар від іноземного постачальника	281	632
Погашено заборгованість іноземному постачальнику	632	312
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості	945	362

Оприбуткування імпортного товару з погашенням заборгованості перед іноземним постачальником в наступному звітному періоді наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Бухгалтерські записи з обліку імпортного товару з погашенням
заборгованості перед іноземним постачальником в наступному звітному
періоді [55]**

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет	Кредит
Нараховано мито при імпорті товару	281	641
Нараховано митний збір	281	642
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
Сплачено мито	641	311
Сплачено митний збір	642	311
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643
Оприбутковано товар від іноземного постачальника	281	632
Відображено дохід від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду	632	714
Погашено заборгованість іноземному постачальнику	632	312
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості	945	632

Аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками здійснюють за кожним контрагентом та видом валюти.

ПрАТ «Полтавамаш» для обліку експортно-імпортних операцій застосовує рахунки 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» (додаток). Бухгалтерські записи з обліку експортно-імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш» наведена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Бухгалтерські записи експортно-імпортних операцій

ПрАТ «Полтавамаш» за липень 2017 р.

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено дохід при відвантаженні готової продукції на експорт	362	701	2361795,09
Відображено дохід від операційної курсової різниці, що утворився при погашенні заборгованості покупцем	362	714	240,00
Кошти від іноземного покупця зараховано на поточний рахунок	312	362	2447302,42
Відображено втрати від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду	945	362	3874,85
Погашено заборгованість іноземному постачальнику	632	312	694147,67
Відображено дохід від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду	632	714	229223,91
Оприбутковано сировину та матеріали від іноземного постачальника	201	632	84489,92

Аналітичний облік ПрАТ «Полтавамаш» експортно-імпортних операцій здійснюють за кожним: платежем, валютою, контрагентом.

В умовах різновекторності та змін законодавства виникають проблеми в обліку експортно-імпортних операцій.

Основні проблеми зовнішньоекономічної діяльності в регулюванні та обліку експортно-імпортних операцій проявляються у:

- нестабільній нормативно-правовій базі, тобто нестабільному законодавстві, яке постійно змінюється;
- повільних темпах запровадження ринкових методів регулювання економіки, про що свідчить зростання апарату управління та сталість правових методів управління;

- порушенні принципу самостійності й рівності учасників при здійсненні експортно-імпортних операцій;
- незабезпеченні уніфікації складових облікової політики щодо операцій в іноземній валюті;
- недостатній деталізації інформації про операції в іноземній валюті у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності;
- некоректному відображенні дебіторської чи кредиторської заборгованості;
- системі законодавчих або адміністративних правил, спрямованих на обмеження операцій з іноземною валютою;
- кількісному та валютному обмеженні вивезення чи ввезення товарів;
- обов'язковому продажу (або здачі) іноземної валюти державі за офіційним курсом.

Проводячи оцінку методики відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій спостерігається деяка невідповідність Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, вимогам щодо актуальності показників фінансової звітності. По причині того, що продукція, яка експортується, проводить багато часу на шляху до пункту призначення, існують значні розбіжності між датою відвантаження товару та датою його отримання замовником і, відповідно моментом реалізації та проведення розрахунків. Тому доцільно було б окремо обліковувати товари на різних етапах їх реалізації.

Пропонується виділити у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій такі три етапи:

I етап - облік руху товару по експорту чи імпорту від постачальника до покупця.

II етап - облік витрат по експорту та імпорту.

III етап - облік реалізації та розрахунків з іноземними контрагентами.

Пропонуємо для ПрАТ «Полтавамаш» схему оцінки імпортованих товарів, що буде сприяти визначенню їх реальної собівартості, прийняттям

відповідних управлінських рішень щодо оптимізації імпорتنих постачань (рис. 2.2).

Історична (фактична) собівартість - спеціальний субрахунок			
фактурна вартість товару	витрати, пов'язані з товарорухом	митні витрати	торгова націнка
Етап прийняття на баланс			
Етап доставки до місця призначення			
Етап митного оформлення			
Етап калькуляції і оприбуткування			
Облікова вартість - субрахунок 282 "Товари імпортовані"			

Рис. 2.2. Загальна схема оцінки імпортованих товарів за етапами товароруху ПрАТ «Полтавамаш»

Схему оцінки експортних постачань ПрАТ «Полтавамаш» представлено на рис. 2.3.

Фактична вартість експортних постачань – спеціальний субрахунок				
витрати на підготування товару до відвантаження	митні витрати	вартість експортованого товару за одним з методів оцінки	витрати, пов'язані з рухом товару	прибуток експортера від продажу
Етап підготування до експорту				
Етап митного оформлення				
Етап відвантаження зі складу				
Етап доставки до місця призначення				
Етап передачі покупцеві				
Контрактна вартість - рахунок 70 "Доход від реалізації"				

Рис. 2.3. Схема оцінки експортних постачань за етапами товароруху ПрАТ «Полтавамаш»

Для практичної діяльності підприємств податкові розрахунки є важливою складовою облікової роботи, тому актуальним є вдосконалення методики їх здійснення, яка відповідала б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності при будь-яких змінах податкового законодавства. Як показав аналіз наукової та практичної літератури, тільки окремі публікації присвячені дослідженням методології податкового обліку і вдосконаленню методики його ведення. Більшість обмежуються викладенням прагматичних аспектів застосування чинних інструктивних матеріалів з окремих операцій або спрямовані на заперечення особливостей податкового обліку і доведення достатності для складання фіскальної звітності фінансового обліку. Для вдосконалення податкових розрахунків з ПДВ Л.І. Бабій пропонує: налагодити документальне оформлення й аналітичний облік, а також запровадити накопичення даних, яке відповідало б потребам бухгалтерської і податкової звітності. З метою удосконалення документального оформлення розрахунків з ПДВ автор вважає, що доцільно відмовитися від виписування податкових накладних. Такі зміни дозволять знизити трудомісткість облікових робіт, а реквізити платника податку можна буде заносити в первинні документи: рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, товарні чеки, платіжні документи. Можливість такого підходу підтверджує той факт, що податкову накладну як документ не використовують ні в Російській Федерації, ні у Франції, ні в низці інших країн [39].

На нашу думку, такий підхід є не доцільним, адже знизиться контроль розрахунків за податком на додану вартість та виникатимуть проблеми при заповненні інших первинних документів у зв'язку з неврахуванням чи неправильним обчисленням ПДВ. Податкова накладна забезпечує організацію податкових розрахунків з ПДВ та є основою для формування показників податкової звітності.

Поняття експорту та імпорту для цілей оподаткування не враховує операції без їх фактичного вивезення чи ввезення. Такі господарські операції

не мають спеціальних правил податкового обліку і тому на практиці виникають проблеми в частині їх оподаткування. Зокрема, експорт без вивезення та імпорт без ввезення не підпадають під визначення об'єкта оподаткування згідно ПКУ і тому деякі автори наукових видань (Т.І. Гориславець, Р.М. Циган) зазначають, що такі операції не оподатковуються ПДВ. Хоча Н.А. Рязанова звертає увагу на те, що об'єктом оподаткування операцій з експорту без вивезення є постачання товарів, місце надання яких знаходиться на митній території України. Таким чином, автор робить висновок, що дана операція обкладається ПДВ за ставкою 20 % як звичайне постачання товарів на митній території України.

На нашу думку, так як операції без їх фактичного вивезення не визнаються ПКУ експортними, а місце їх поставки є територія України, незалежно від статусу контрагента, дані операції повинні оподатковуватися за ставкою 20 %, як звичайні господарські операції суб'єктів господарювання.

Важливим напрямком удосконалення обліку експортно-імпортних операцій є впровадження методики обліку імпортних операцій при різних валютах об'єкту контракту і платежу: порядок розрахунку сум кредиторської заборгованості, їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку з використанням облікового регістру – аналітичної відомості руху валюти за імпортними мультивалютними контрактами, що дасть можливість узгодити облікову інформацію двох і більше іноземних валют.

Таким чином, більшістю авторів проблема нормативно-правового регулювання експортно-імпортних операцій в Україні у контексті бухгалтерського обліку або не розглядається, або її аналіз носить поверховий характер, внаслідок чого питання про підстави відображення, документообіг та методику відображення залишаються актуальними. Бухгалтерський облік експортних та імпортних операцій, з одного боку, повинен всебічно і повно охоплювати їх форми та різновиди, а з іншого – бути адаптивним до обліково-аналітичної системи взагалі.

2.3. Автоматизація обліку експортно-імпортних операцій підприємства

Впровадження автоматизованої системи обліку дозволяє не лише спростити ведення обліку та звітності, а й покращити систему контролю за динамікою діяльності підприємства, своєчасністю виконання операцій, вдосконалення та зниження ризиків в управлінні. Питанням автоматизації ведення бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вчених: М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, М.С. Пушкар, В.О. Шевчука, В.Г. Швеця, І.К. Дрозд, А. Алчера, В.Б. Івашкевича, В.В. Ковальова, Я.В. Соколова. У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні і методичні питання автоматизації ведення бухгалтерського обліку. Необхідність ведення автоматизованого бухгалтерського обліку в Україні зумовлено переходом до ринкової економіки та розвитком великої кількості малих і середніх підприємств, оскільки точність та оперативність є вирішальним фактором успішності розвитку економіки країни. Перед кожним бухгалтером стоїть питання автоматизації ведення бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності.

В сучасних умовах в Україні для підприємств є розповсюджений програмний продукт BAS ERP для України. Сучасний програмний комплекс, призначений для автоматизації діяльності великих підприємств з технічно складним виробництвом з великою кількістю робочих місць. Охоплює всі необхідні можливості для організації єдиної системи обліку, управління і контролю на підприємствах різних галузей.

1С Підприємство 8.3 Управління невеликою фірмою для України (1С УНФ) це можливість вирішити більшість завдань оперативного обліку, планування й аналізу діяльності малого бізнесу в єдиному інформаційному просторі.

BAS Управління холдингом - система CRM-класу, продукт для автоматизації централізованого управління групами компаній

(холдингами). Створено з метою забезпечити повноцінне планування гнучкий облік і контроль діяльності, для великих об'єднань підприємств, в яких галузі, процеси і навіть ІТ-системи значно різняться між собою.

1С ERP Управління підприємством 2 для України – принципово нове, інноваційне рішення від 1С Підприємство 8, призначене для побудови комплексних інформаційних систем управління діяльністю багатoproфільних підприємств з врахуванням кращих світових і вітчизняних практик автоматизації крупного і середнього бізнесу.

«1С Управління торговим підприємством (1С:УТП)» - універсальний програмний продукт для автоматизації діяльності українських підприємств різної сфери діяльності. Продукт дозволяє в єдиній базі даних автоматизувати:

- оперативний управлінський облік;
- регламентований облік (бухгалтерський і податковий).

«1С УПП Управління виробничим підприємством для України» - унікальне комплексне рішення для управління бізнесом, розроблене відповідно до концепції ERP (Enterprise Resource Planning - управління ресурсами підприємства). "1С Управління виробничим підприємством для України (УПВ)" в даний час є найбільш поширеною в Україні системою ERP-класу.

«1С: Управління виробничим підприємством для України» дозволяє побудувати систему інформаційно-аналітичної, методичної та інструментальної підтримки керівництва підприємства у досягненні поставлених цілей. Основна увага приділяється ключовим бізнес-процесам, автоматизація яких дає відчутний фінансовий результат:

- моніторинг та аналіз показників діяльності підприємства (KPI);
- управління фінансами, у тому числі: бюджетування;
- формування консолідованої звітності;
- управління грошовими коштами;

- управління взаєморозрахунками;
- бухгалтерський та податковий облік;
- облік по МСФЗ (IFRS);
- управління виробничими ресурсами (MRP II);
- управління даними про вироби;
- планування виробництва;
- облік витрат і розрахунків собівартості;
- управління запасами і складами;
- управління закупівлями;
- управління продажами і ціноутворення;
- управління відносинами з клієнтами та постачальниками (CRM, SRM);
- управління необоротними активами (EAM);
- управління персоналом (HRM) та розрахунків заробітної плати.

«1С: Управління виробничим підприємством для України» надає:

- керівництву підприємства й керівникам, відповідальним за розвиток бізнесу, - широкі можливості аналізу, планування та гнучкого управління ресурсами компанії для підвищення її конкурентоспроможності;
- керівникам підрозділів, менеджерам і співробітникам, що безпосередньо займаються виробничою, збутовою, постачальницькою й іншою операційною діяльністю - інструменти, що дозволяють підвищити ефективність щоденної роботи за своїми напрямками;
- працівникам облікових служб підприємства - засоби для автоматизованого ведення обліку в повній відповідності з вимогами законодавства і корпоративними стандартами підприємства.

«1С Підприємство 8. Управління торгівлею для України» — це сучасний інструмент підвищення ефективності бізнесу торгівельної компанії, оптової та роздрібної.

Прикладне рішення «1С Підприємство 8.3 Управління торгівлею (1С УТ Торговля і Склад)» дозволяє у комплексі автоматизувати оперативний та

управлінський облік, аналіз та планування торгівельних процесів, забезпечуючи ефективне керування сучасним торговим бізнесом.

Програмний продукт "1С:Підприємство 8. Управління торгівлею 8 для України" - це сучасний інструмент для підвищення ефективності бізнесу торгового підприємства. Рішення дозволяє:

- збільшити продуктивність праці всіх служб торгового підприємства;
- працювати з оперативною інформацією, яка відбиває поточний стан підприємства на даний момент часу;
- швидко і в зручній формі одержувати звіти для прийняття рішень на різних рівнях.

«1С Документообіг 8» - це універсальна система, здатна автоматизувати документообіг і діловодство. Призначена для середнього та великого корпоративного сегмента.

«1С Бухгалтерія 8 для України» - це перевірена часом, і зараз вже незамінна програма для ведення бухгалтерського і податкового обліку та автоматичного формування звітності. Програма «Бухгалтерія 8 для України» повністю відповідає українському законодавству

«1С Бухгалтерія 8 для України» підходить для ведення обліку у будь-яких підприємствах: оптової, роздрібно́ї й комісійної торгівлі (у тому числі субкомісії), надання послуг, виробництво і т.д. Всі нетипові операції можна відобразити бухгалтерськими проводками. Присутні інструменти "коректних ручних проводок", для того, щоб цифри правильно увійшли до необхідних звітів. Реалізовані різні форми оподаткування, у тому числі спрощені для індивідуальних підприємців. Присутня всі необхідні для бухгалтерського обліку регламентовані бланки та документи.

У програмному продукті «1С: Підприємство Бухгалтерія для України» Версія 8.3.» передбачено облік експортних операцій. Надходження товарів оформляється в діалоговому вікні, як це показано на рис. 2.4.

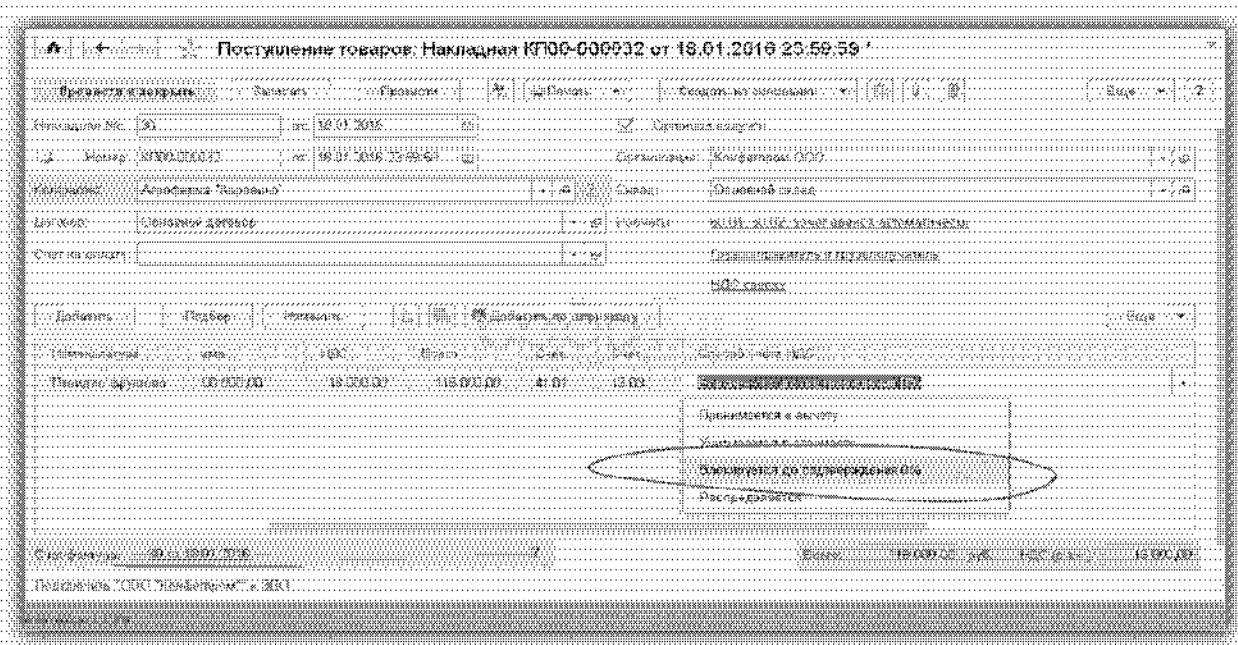


Рис. 2.4. Диалогове вікно надходження товарів.

Даний програмний продукт передбачає всі необхідні вікна для обліку експортних операцій. У програмному продукті «1 С Підприємство: Бухгалтерія для України редакція 1.2 та 2.0..» передбачено облік імпорتنих операцій. Особливістю є налаштування УКТ (рис. 2.5 – 2.6).

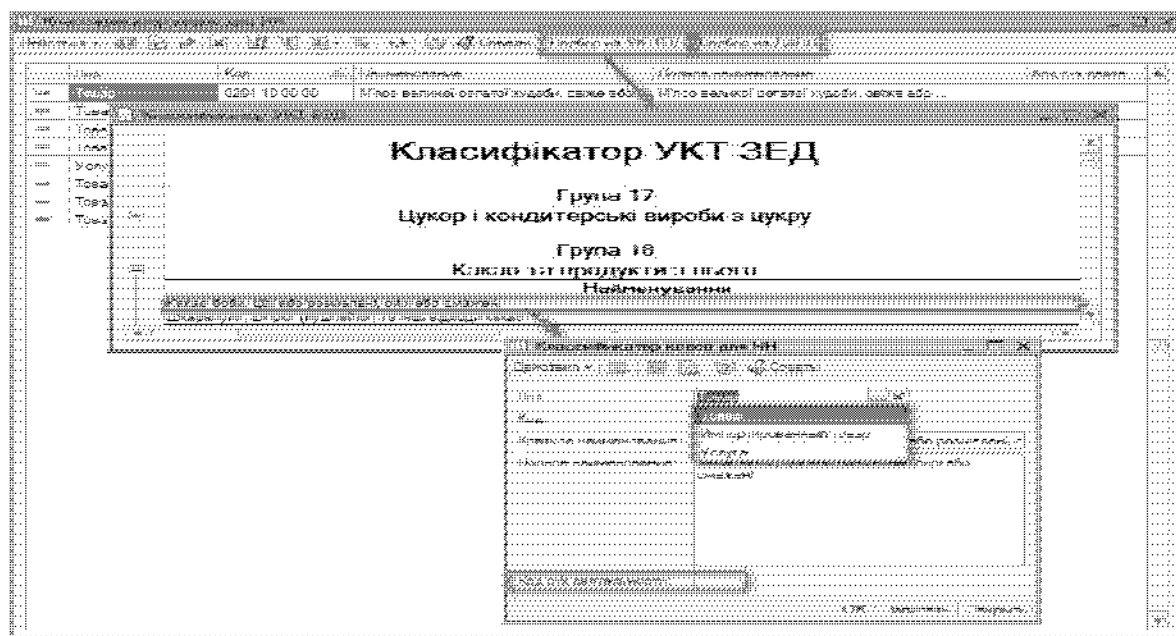


Рис. 2.5. Диалогове вікно «Класифікатор кодів для податкових накладних»

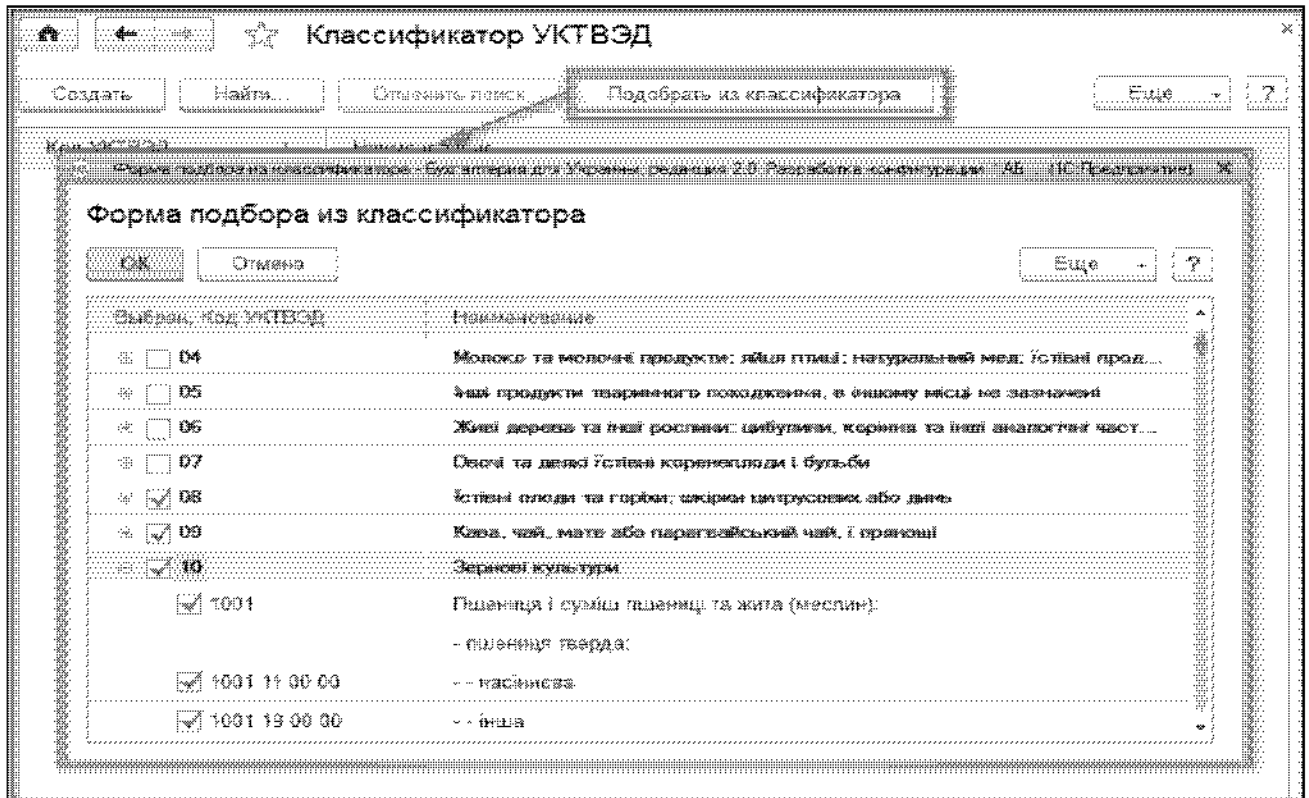


Рис. 2.6. Діалогове вікно «УКТ ЗЕД»

Отже, для того, щоб реалізувати ефективну оперативність діяльності підприємства у сфері експортно-імпоротної діяльності, на нашу думку, слід побудувати таку систему управління даними процесами, яка б змогла автоматично забезпечити виконання усіх допоміжних операцій, пов'язаних із експортно-імпортними операціями та виходом підприємства на міжнародний ринок.

Такі завдання полягають у побудові продуманої моделі автоматизації процесів стимулювання експортно-імпоротної діяльності згідно тих умов, які ставляться для підприємств в сфері митно-тарифного регулювання у системі членства України в СОТ.

Висновки за розділом 2

Документуванню операцій з експорту та імпорту товарів і послуг потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюється всередині країни. В ході дослідження здійснено аналіз нормативно-правових актів, які регулюють питання документального оформлення експортно-імпортних операцій. Передумовою для здійснення зовнішньоекономічної діяльності є укладення договорів. Основними документами, крім договору, є рахунок-фактура та вантажно-митна декларація. Митні збори (митні платежі) при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності на єдиній митній території України включають в себе: мито, податок на додану вартість, акцизний збір.

Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій є розробка та затвердження графіку документообігу. По ПрАТ «Полтавамаш» затверджено графік документообороту та перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів.

Методологія обліку експортних-імпортних операцій визначається принципами ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

ПрАТ «Полтавамаш» в ході здійснення зовнішньоекономічної операції укладає договір, факт виконання або невиконання договору підтверджується первинними документами, на підставі яких буде здійснюватися облікове відображення експортно-імпортних операцій.

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.

ПрАТ «Полтавамаш» для обліку експортно-імпортних операцій застосовує рахунки 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 632

«Розрахунки з іноземними постачальниками». Аналітичний облік ПрАТ «Полтавамаш» експортно-імпортних операцій ведуть за кожним: платежем, валютою, контрагентом. Запропоновано для ПрАТ «Полтавамаш» схему оцінки експортно-імпортних операцій.

Впровадження автоматизованої системи обліку дозволяє не лише спростити ведення обліку та звітності, а й покращити систему контролю за динамікою діяльності підприємства, своєчасністю виконання операцій, вдосконалення та зниження ризиків в управлінні. На підставі моніторингу ринку програмних продуктів, автором запропоновано для автоматизації обліку експортно-імпортних операцій програму: «1 С Підприємство: «Бухгалтерія для України» редакція 1.2 та 2.0...».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аудиту експортно-імпортних операцій підприємства

Інтегративні процеси в українській економіці все більше направлені на приєднання її до світових стандартів ведення експортно-імпортних операцій та визначення України як стабільного та відповідального партнера на світовому ринку, що зумовлює збільшення значення та необхідності в здійсненні аудиту цих операцій.

Світовий досвід показує, що здійснення аудиту експортно-імпортних операцій дозволяє моніторити дані аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів, фінансових та податкових звітів для виявлення невідповідності даних експортно-імпортних операцій вітчизняному законодавству та міжнародним нормам і стандартам з метою їх усунення для успішного та чесного ведення бізнесу.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку та аудиту, що призводить до викривлення бухгалтерських даних. Водночас, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності і, як наслідок, питань щодо експорту та імпорту викликає багато проблем щодо реальності відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи їх контролю.

У дослідження питань теорії та методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності, а саме експортно-імпортних операцій вагомий внесок зробили такі вітчизняні вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов,

В.М. Костюченко, Ю.А. Кузьмінський, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, В.Я. Савченко, М.Г. Чумаченко, Г.М. Сторожук, В.Г. Швець, Ю.А. Григор'єв, В.Ф. Палій та ін. Корисними для теорії та практики аудиту експорту та імпорту в Україні є публікації закордонних учених, а саме Р. Адамса, Ф.Л. Дефліса, Дж. Лоббека, Р. Монтгомері, Дж.К. Робертсона, О.Рейла, Рей Вандер Віла, Е.А.Аренса та інших, в яких розглядаються організаційно-методологічні аспекти аудиту фінансової звітності підприємств країн з розвиненою ринковою економікою.

Монографії таких вчених, як М.Т.Білуха, Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький, В.Д.Андрєєв, В.В.Скобара, орієнтовані переважно на визначення окремих авдань та методів перевірки за окремими видами договорів і не передбачають системного підходу до аудиту експортно-імпортних операцій загалом.

А.Г. Загородній, М.В. Корягін основну частку уваги у своїх роботах приділяють практичним аспектам аудиту, а саме: розглядають план, програму аудиту як основу його проведення.

На відміну від них Н.О. Бондаренко та Я.А. Гончарук займалися вивченням лише теоретичних моментів аудиту суб'єктів підприємницької діяльності.

Н.М. Деєва та С.Б. Ільїна звертають значну увагу на визначення факторів ризику при здійсненні аудиту, проводять широку класифікацію факторів впливу на здійснення внутрішнього аудиту підприємства.

Л.П. Кулаковська в основному розглядає методику та організацію аудиту на підприємстві, а саме: розроблення плану аудиту, програми, визначення суб'єктів та об'єктів аудиту діяльності.

В.В. Немченко у своїх роботах визначає види аудиту і поділяє їх на три основні групи: державний аудит, професійний та внутрішній аудит. Також розглядає глибоко кожен із видів з використанням ситуаційних завдань [63].

У своїх роботах О.В. Філозоф акцентує увагу на необхідності створення

служби внутрішнього аудиту на підприємстві, розглядає основні засади діяльності такої служби. Вчений вважає, що перед прийняттям рішення про створення внутрішньої служби аудиту на підприємстві необхідно враховувати

такі основні фактори: розмір підприємства та обсяг операцій; чисельність працюючих; складність організаційної структури підприємства; кількість контрагентів і т. д..

Г.Б. Назарова у своїй роботі узагальнює основні напрямки аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства і визначає методику аудиту експортно-імпортних операцій. Встановлює особливості правового ведення зовнішньоекономічної діяльності, що суттєво впливають на організацію аудиту. Розробляє порядок послідовності дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів при перевірці зовнішньоекономічної діяльності.

Н.А. Протопопова значну увагу приділяє організаційним аспектам аудиту

експортних операцій, особливо плануванню аудиторської перевірки. Також пропонується в роботі удосконалити методику аудиту експортних операцій: розроблено методику виконання завдань з надання впевненості щодо експортних операцій за видами договорів [63].

Досвід економічно розвинутих країн показує, що аудит експортно-імпортних операцій є успішною складовою функціонування суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють на зовнішньому ринку.

Аудит експортно-імпортних операцій проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. У договорі на проведення аудиту передбачається предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін [62].

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, уповноваженими суб'єктами господарювання на його проведення.

Для досягнення мети, що визначена, аудитор має дотримуватись принципів професійної етики:

- має бути чесним при виконанні своїх професійних обов'язків;
- має бути справедливим і не допускати, щоб забобони, упередженість та інші чинники впливали на його об'єктивність;
- зобов'язаний надавати послуги з належним рівнем турботи про клієнта, компетентні професійні послуги з урахуванням останніх змін у законодавстві, аудиторській практиці і техніці надання аудиторських послуг;
- не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним під час надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях;
- повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуватись від будь-яких дій, що її дискредитують;
- зобов'язаний виконувати з належною увагою інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор) тією мірою, якою вони не суперечать вимогам чесності, об'єктивності і незалежності;
- має надавати послуги згідно з прийнятими Аудиторською палатою України нормативами, а також дотримуватись вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

Аудит слід проводити відповідно до законодавчих та нормативних актів, а саме:

- Міжнародних стандартів аудиту [67];
- Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII (зі змінами і доповненнями) [81];

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [82];
- Положення по інвентаризації активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. № 879 [75];
- Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [55];
- Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [69];
- Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіну України від 30.11.1999р. № 291 (із змінами і доповненнями) [78];
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну України від 24.05. 1995р. № 88 (зі змінами і доповненнями) [75];
- міжнародних правил ІНКОТЕРМС;
- Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [75, 80].

Ці нормативно-правові акти поширюються на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з чинним законодавством.

Аудит експортно-імпоротної діяльності, як одна із сфер аудиту зовнішньоекономічної діяльності, характеризується низкою особливостей, що визначають її місце у загальній структурі аудиту та висувають вимоги до його проведення, а саме:

- виникнення особливих статей накладних витрат при здійсненні експортно-імпортних операцій, що можуть виступати предметом аудиту, які не є характерними при купівлі-продажу товарів на внутрішньому ринку;

- здійснення розрахунків, як правило, в іноземній валюті, що в окремих випадках вимагає необхідності відображення курсових різниць;
- значний інтервал часу між укладенням контрактів та постачання продукції, між виплатою авансу та остаточним розрахунком за зовнішньоекономічними договорами тощо;
- особливі вимоги податкового законодавства щодо оподаткування експортно-імпортних операцій [63].

Метою аудиту експортно-імпортних операцій суб'єкта господарювання є перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій і надання рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень з метою раціонального використання ресурсів, що задіяні у сфері експортно-імпортової діяльності [60].

До істотних умов аудиту експортно-імпортової діяльності підприємства, на нашу думку, слід відносити:

- мету аудиту експортно-імпортних операцій;
- відповідальність керівництва підприємства за бухгалтерське відображення операцій з експорту та імпорту і за складання відповідної бухгалтерської(фінансової) звітності;
- обсяг аудиту зовнішньоекономічної діяльності;
- форму звітів за результатами перевірки;
- існування ризику не виявлення навіть істотних помилок як в бухгалтерському обліку, так і під час внутрішнього контролю;
- вимоги вільного доступу до усіх бухгалтерських записів, документації та будь-якої іншої інформації, що необхідна для здійснення аудиту експортно-імпортних операцій.

Основними завданнями аудиту експортно-імпортних операцій є [28]:

- перевірка відповідності операцій законодавствам держав, з урахуванням вимог міжнародних норм та правил ІНКОТЕРМС;
- перевірка достовірності відображення операцій у первинних документах;

- перевірка відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку в цілому, та за етапами проведення операцій;
- перевірка оподаткування операцій.

Для успішного проведення перевірки аудиторі потрібно чітко спланувати свою роботу, що дасть йому можливість одержати достатню кількість інформації про стан справ підприємства, допоможе дати обґрунтований висновок про його діяльність.

Процес планування передбачає складання двох документів: загального плану аудиту та програми проведення аудиту.

Загальний план аудиту є основою для підготовки аудиторської програми і передбачає проведення аудитором аналізу наступних питань [87]:

- розуміння аудитором бізнесу клієнта;
- розуміння системи обліку і внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і суттєвості;
- види, час і повнота процедур, які необхідно буде виконати аудиторі;
- координація, керівництво, супроводження, нагляд та аналіз;
- інші питання.

Етап планування згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» включає складання на підставі отриманої інформації плану та програми аудиту. План проведення перевірки повинен визначати кількість та характер необхідних аудиторських процедур, об'єкти перевірки, строки виконання робіт, їх виконавців. У разі необхідності мають бути відображені особливості робіт.

План проведення аудиту має ПрАТ «Полтавамаш» є загальний характер без деталізації процедур проведення перевірки (табл. 3.1).

Для виконання плану за конкретним об'єктом аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки з визначенням в ній конкретних процедур та доказів для кожного завдання.

План аудиту експортно-імпортних операцій
ПрАТ «Полтавамаш» за період 01.01.2017 р. – 30.06.2017 р.
у термін з 01.11.2018 р. по 15.11.2018 р.

№ з/п	Завдання	Термін проведення	Виконавець	Примітки
1	Ознайомлення з підприємством та перевірка системи внутрішнього контролю	01.11.2018	Плахотніченко М.	
2	Контроль наявності, якості та реєстрації укладених договорів	04.11.2018	Плахотніченко М.	
3	Документальна перевірка оформлення експортно-імпортних операцій	06.11.2018	Плахотніченко М.	
4	Перевірка дотримання правильності відображення в обліку господарських експортно-імпортних операцій	08.11.2018	Плахотніченко М.	
5	Перевірка правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, ПДВ, а також правильності їх обчислення	9.11.2018	Плахотніченко М.	
6	З'ясування правильності паралельного обліку курсових різниць	10.11.2018	Плахотніченко М.	
7	Перевірка правильності відображення експортно-імпортних операцій у фінансовій та статистичній звітності	11.11.2018	Плахотніченко М.	
8	Складання аудиторського звіту і підготування висновку аудитора, щодо проведеної перевірки експортно-імпортних операцій по підприємству	12.11.2018	Плахотніченко М.	
9	Ознайомлення з результатами перевірки працівників адміністративно-управлінського персоналу та затвердження робочих документів	15.11.2018	Плахотніченко М.	

Програма аудиту – це детальний перелік змісту аудиторських процедур [62]. Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь у перевірці. Програма має також служити засобом контролю за роботою виконавців аудиту.

Пропонуємо програму проведення аудиту експортно-імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш» (табл. 3.2).

Програма аудиту експортно-імпортних операцій
ПРАТ «Полтавамаш» за період 01.01.2017 р. – 30.06.2017 р.
у термін з 01.11.2018 р. по 15.11.2018 р.

№ з/п	Аудиторські завдання і процедури	Аудиторські докази	Виконавець	Термін
1	Ознайомлення з установчими та загальними документами	Статут підприємства, Свідоцтво про державну реєстрацію підприємства, Свідоцтво про реєстрацію в органах державної податкової адміністрації, органах статистики та ін..	Плахотніченко М.	01.11.18
2	Оцінка облікової політики підприємства	Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків, посадові інструкції	Плахотніченко М.	02.11.18
3.	Контроль наявності, якості та реєстрації укладених договорів	Договори	Плахотніченко М.	04.11.18
4.	Перевірка правильності документального оформлення експортно-імпортних операцій	накладні, рахунки-фактури, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, договори, платіжні доручення, довідки бухгалтерії, митні декларації тощо	Плахотніченко М.	06.11.18
5	Перевірка правильності застосування кореспонденції рахунків щодо обліку експортно-імпортних операцій	Робочий план рахунків, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку	Плахотніченко М.	08.11.18
6	Перевірка правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, ПДВ, а також правильності їх обчислення	податкові накладні, митні декларації	Плахотніченко М.	09.11.18
7	З'ясування правильності обліку курсових різниць	Бухгалтерські довідки	Плахотніченко М.	10.11.18
8	Порівняння показників фінансової та статистичної звітності	Форми річної фінансової звітності, Статистична звітність	Плахотніченко М.	11.11.18
9	Складання аудиторського звіту	Аудиторський звіт Аудиторський висновок	Плахотніченко М.	12.11.18
10	Надання рекомендацій	Рекомендації аудитора	Плахотніченко М.	15.11.18

Отже, перед вітчизняними суб'єктами експортно-імпортних операцій на сучасному інтеграційному етапі є важливим та необхідним вчасне

здійснення аудиту цих операцій з метою оптимізації критеріїв довіри закордонних партнерів. Виконання всіх зазначених в плані та програмі процедур та завдань, отримання необхідних доказів дозволить аудитору зробити детальний та якісний аудиторський висновок про дотримання вимог чинного законодавства з обліку та правильності документального оформлення операцій, які стосуються експорту та імпорту по ПрАТ «Полтавамаш» .

3.2. Методика аудиту експортно-імпортних операцій підприємства

Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем методики аудиту експортно-імпортних операцій зробили вітчизняні вчені та практики, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Л.С. Шатковська, В.П. Завгородній, А.М. Кузьмінський, Л.О. Сухарева, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська та ін. Дослідження різноманітних аспектів теорії та методики провели зарубіжні вчені: В.Д. Андрєєв, Е.А. Аренс, Ю.О. Данилевський, Л.М. Крамаровський, Дж.К. Робертсон, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін.

На підготовчому етапі аудиту експортно-імпортних операцій потрібно отримати всю необхідну інформацію для загального знайомства з підприємством, у тому числі загальні дані щодо реалізації продукції на експорт, дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоторговельними операціями, а також дані щодо отриманих за імпортом запасів.

Під час аудиту експортно-імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш» аудитор повинен встановити:

- по-перше, чи передбачено установчими документами підприємства здійснення зовнішньоекономічної діяльності, на яких умовах та які її види;
- по-друге, наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду зовнішньоекономічної діяльності;
- по-третє, наявність та умови застосування валютного рахунку;
- по-четверте, повноту документального підтвердження здійснення зовнішньоекономічної діяльності(наявність договорів, запрошень, наказів (розпоряджень);
- по-п'яте, правильність відображення експортно-імпортних операцій в фінансовій та податковій звітності підприємства тощо.

Аудит формування вартості імпортованої продукції передбачає перевірку правильності визначення митної вартості товару на підставі його ціни, установлені договором, а також перевірку не включених до рахунку-фактури витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування товарів, комісійних і брокерських платежів, які мають бути сплачені підприємствами як умова їх ввезення та за використання об'єктів інтелектуальної власності, які належать до цих товарів. При цьому аудитор повинен перевірити дійсність таких витрат, які підтверджуються відповідними документами.

Оскільки мито, митні збори, податок на додану вартість розраховуються на підставі митної вартості товарів, зазначеної у вантажній митній декларації, аудитору слід перевірити правильність і повноту їх нарахування та відображення в бухгалтерському обліку.

Для цього доцільно застосовувати такий робочий документ (табл. 3.3).

У разі проведення фізичної перевірки аудитор повинен впевнитись, що підприємство здійснює експорт продукції та імпорт запасів, на які встановлені певні обмеження (квоти) згідно з отриманими ліцензіями. Крім того, аудитор повинен перевірити наявність дозволів на здійснення експорту

або імпорту окремих видів продукції у відповідності до існуючої дозвільної системи України.

Таблиця 3.3

Робочий документ для перевірки правильності і повноти нарахування та відображення в бухгалтерському обліку мита, митних зборів, податку на додану вартість при імпорті товарів

№ з/п	Складові	Документ	Фактично			Дані аудитора			Відхилення
			Сума, тис. грн	Бухгалтерські записи		Сума, тис. грн	Бухгалтерські записи		
				Дт	Кт		Дт	Кт	-
1	Митна вартість	ВМД	100 000	281	632	100 000	281	632	-
2	Митний збір	Квитанція про оплату	2000	281	642	2000	281	642	-
3	Мито	ВМД	25000	281	641	25000	281	641	-
4	Акцизний податок		500	281	642	500	281	642	-
5	ПДВ	Податкова накладна	20000	643	641	25400	643	641	- 5400

Під час перевірки експортно-імпортних операцій по ПрАТ «Полтавамаш» аудитор складає тест (табл. 3.4.).

Ознайомившись з переліком товарів за товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності (ТНЗЕД), застосовуючи прийом сканування аудитор формує список товарів, які підпадають під дію дозвільної системи та під режим квотування і ліцензування.

Для перевірки порядку здійснення розрахунків у іноземній валюті доцільно надіслати іноземним дебіторам лист-запит із проханням підтвердити чи назвати суму заборгованості, а також підтвердити чи назвати дату її виникнення.

Тест аудиту експортно-імпортних операцій по ПрАТ «Полтавамаш»

№ з/п	Питання тесту	Відповідь (Так/Ні/інше)
1	Чи мають операції документальне підтвердження, а заборгованість іноземного покупця відображена на законних підставах у національній валюті?	Так
2	Чи забезпечена відповідність сум ПДВ та вартості товарів на експорт?	Так
3	Чи правильно відображено експертні операції, обороти та сальдо в синтетичному й аналітичному обліку за рахунками?	Так
4	Чи ведеться оперативний контроль за рухом товарів та аналіз причин їх затримки?	Так
5	Чи інвентаризуються товари на експорт у місцях їх зберігання;	Так
6	Чи списуються втрати експортних товарів у межах норм природних втрат на шляхах (етапах) їх руху?	
8	Чи відвантажуються товари відповідно до умов договорів?	Так
8	Чи регулюються суперечки між сторонами, особливо у випадках форс-мажорних обставин?	Так
9	Чи часто звіряються розрахунки за заборгованістю?	Так
70	Чи узгоджені банківські операції і рух отриманих коштів з операціями за експортно-імпортними операціями?	Так

я. Відмінність такого листа-запиту від стандартного полягає у наявності такого реквізиту як дата виникнення (а за необхідності й посилання на первинний документ) дебіторської заборгованості. Утім, досліджуватись повинні суцільним способом всі види дебіторської заборгованості (сплата авансів іноземним транспортним організаціям -перевізникам міжнародних вантажів, страховим компаніям, брокерським та іншим посередницьким фірмам) [60].

Інші види заборгованості можуть вибірково підтверджувати аудитором. Отримані відповіді на запит аудитором узагальнюються, а результати оформляються відповідним робочим документом. Адже в узагальнюючому документі доцільно відобразити дебіторську заборгованість за видами операцій.

На основному етапі аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду, аудитор здійснює конкретні аудиторські процедури щодо перевірки доходів, витрат від експортної діяльності, дебіторської та кредиторської

заборгованості, а також запасів що надійшли за імпортом у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності ПрАТ «Полтавамаш». Так, визначаючи повноту інформації щодо доходів та витрат від операцій по експорту, аудитору потрібно впевнитись, що вся відвантажена продукція у звітному періоді включена до витрат операційної діяльності підприємства як собівартість реалізованої продукції, що за усіма такими операціями виписані рахунки покупцям та відповідним чином зареєстровані у журналі продажу, а суми реалізації включені до складу доходу від основної діяльності. При цьому рахунки, які не були оплачені, повинні відображатись як дебіторська заборгованість [62].

Оцінюючи повноту інформації щодо запасів, які надійшли за імпортом, аудитору необхідно впевнитись, що всі товарно -транспортні документи, які підтверджують надходження запасів, включені до звітів матеріально-відповідальних осіб та відображені у бухгалтерському обліку.

У разі перевірки фактичної наявності аудитору потрібно впевнитись у фактичному здійсненні експорту продукції, тобто у фактичному вивезенні продукції за межі митного кордону України, відсутності псевдо-експорту, застосуванні нульової ставки ПДВ шляхом перевірки вантажних митних декларацій. Крім того, необхідно впевнитись, що відвантажена на експорт продукція у залежності від умов ІНКOTЕРМС вважається дійсно реалізованою. За певних умов існує ймовірність того, що продукція, яка відвантажена на експорт але належить продавцю (товар у дорозі в Україні, товар у портах, товар у дорозі за кордоном) помилково включена до реалізації.

За принципом належності аудитор зобов'язаний переконатись, що всі товари, які надійшли за імпортом та відображені у складі активів дійсно належать підприємству при правильному застосуванні правил ІНКOTЕРМС і пов'язана з цим оплата включена до складу дебіторської заборгованості (за товарами, що фактично не належать підприємству, але оплата за які фактично здійснена). Крім того необхідно впевнитись, чи не було платежів

за кордон, які незаконно здійснені та можуть розглядатись як незаконне вивезення валюти за кордон України, а також з'ясувати чи не було платежів, які незаконно привласнені, або віднесені до іншого фінансового періоду [19].

Перевіряючи правильність оцінки доходів та витрат аудиторю необхідно проконтролювати, чи правильно вони були оцінені відносно до встановленої облікової політики та методологічних засад формування доходів та витрат викладених у П(С)БО 16 «Витрати» та у П(С)БО 15 «Доходи», а при оцінці запасів, що надійшли за імпортом – у правильності відображення їх вартості згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Оскільки ПрАТ «Полтавамаш» при здійсненні експортно-імпортних операцій одержує виторг від експорту та здійснює необхідні платежі по імпортним операціям у іноземній валюті, перед аудитором стоїть необхідність перевірки валютних операцій. Перевірку доцільно здійснювати суцільним способом, бо відображення в обліку валютних операцій часто супроводжується помилками. Аудитором має здійснюватись перевірка усіх валютних рахунків підприємства з попередньою перевіркою залишків на рахунках за виписками банку та за обліковими регістрами, також обороти та залишки в облікових регістрах та записах у Головній книзі. Здійснюючи перевірку валютних операцій, аудитор має враховувати порядок перерахунку балансової вартості валюти та строки розрахунку за валютними операціями.

При цьому необхідною є перевірка розрахунків з нерезидентами у напрямку перевірки своєчасності виконання цих розрахунків та порядку використання отриманої та придбаної іноземної валюти. Адже статтями 1 та 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР передбачено, що розрахунки між резидентом-експортером та нерезидентом не повинні перевищувати строк 180 календарних днів з дати митного оформлення експортної (імпортної) продукції. За порушення цього терміну, за кожен день прострочення стягується пеня у розмірі 0,3 % від суми неоподаткованої виручки (вартості

недоставленого товару) в іноземній валюті перерахованій в національну валюту за курсом НБУ на день виникнення заборгованості [86].

Оскільки операції експорту чи імпорту пов'язані з високим ступенем ризику, вони мають бути перевірені по суті за кожною господарською операцією. Крім того, при проведенні аудиту експортних чи імпортних операцій аудитор необхідно пам'ятати, що його висновки щодо достовірності здійснених операцій можуть бути помилковими, тобто існує певний аудиторський ризик.

Аудиторський ризик – це наслідок двох чинників: ризику того, що можуть бути суттєві помилки, а також того, що цих істотних помилок не виявлять [87].

При визначенні розміру прийнятного аудиторського ризику експортно – імпортних операцій аудитор слід виходити з високої оцінки внутрішньогосподарського ризику та ризику контролю, а також низької оцінки ризику не виявлення.

Для ПрАТ «Полтавамаш» аудитор оцінює внутрішньогосподарський ризик та ризику контролю 80%, а ризик не виявлення – 5%.

Аудиторський ризик ПрАТ «Полтавамаш» = $0,8 * 0,8 * 0,05 = 0,032$, або 3,2%.

Тобто аудиторська перевірка експортно – імпортних операцій ПрАТ «Полтавамаш» буде проведена належним чином.

На наступному етапі особливу увагу аудитор повинен приділити оцінці монетарних статей балансу ПрАТ «Полтавамаш», що пов'язані з експортно-імпортними операціями і підлягали перерахунку у зв'язку зі зміною курсу іноземних валют, а також включення цих сум до інших операційних доходів та витрат.

Аудитор перевіряє правдивість, точність відображення на дату складання бухгалтерської звітності доходів, витрат, дебіторської заборгованості у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та Примітках до річної фінансової

звітності. При аудиті експортно-імпортних операцій аудитор має визначитись чи містить фінансова звітність суттєві помилки при відображенні цих операцій (помилки у відображенні доходів та витрат, дебіторської заборгованості та інших статей).

У процесі аудиторської перевірки необхідно враховувати види порушень, які спотворюють звітність [60]:

- недекларування чи недостовірне декларування експортних товарів;
- підrobка документів чи засобів ідентифікації експортером при вивезенні експортних товарів;
- вивіз експортером матеріальних цінностей через митну територію України без проходження митного контролю;
- неправомірне звільнення від митних платежів чи їх заниження;
- несплата митних платежів у визначений термін;
- неправильна бухгалтерські записи тощо.

Збираючи загальні відомості щодо виникнення доходів та витрат у процесі реалізації продукції на експорт, обліку та оцінки отриманих за імпортом запасів, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором, або його асистентом у ході опитування, спостереження, документальної перевірки у разі підготовки аудиту.

Наступним важливим кроком аудитора є оцінка надійності системи внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість аудиторської роботи.

Таким чином, як бачимо, аудиторська перевірка експортних та імпортних операцій є важким і трудомістким процесом. Для суб'єктів

підприємництва, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, однією з складових успішного функціонування є аудит експортно-імпортних операцій. Він, зазвичай, включає у себе перевірку великої кількості документації та має на меті підтвердження достовірності бухгалтерського обліку, його раціональності та ефективності у сфері експортних, імпортних та валютних операцій, правильності їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності, відповідності чинному законодавству та міжнародним стандартам. Для ПрАТ «Полтавамаш» рекомендуємо створити відділ внутрішнього аудиту. Доцільність створення такого відділу на підприємстві може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрями розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

3.3. Узагальнення результатів аудиту експортно-імпортних операцій підприємства

Робочі документи аудитора (робоча документація) являють собою записи, документи, які здійснюються, складаються та збираються аудитором і для аудитора або які одержуються та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту [62, 67].

Робочі документи аудитора допомагають планувати, організувати та проводити аудит; контролювати роботу аудиторів; містять аудиторські докази, які одержуються в процесі аудиту для обґрунтування думки аудитора.

Робочі документи аудитора (робоча документація) являють собою записи, документи, які здійснюються, складаються та збираються аудитором (рис. 3.1).

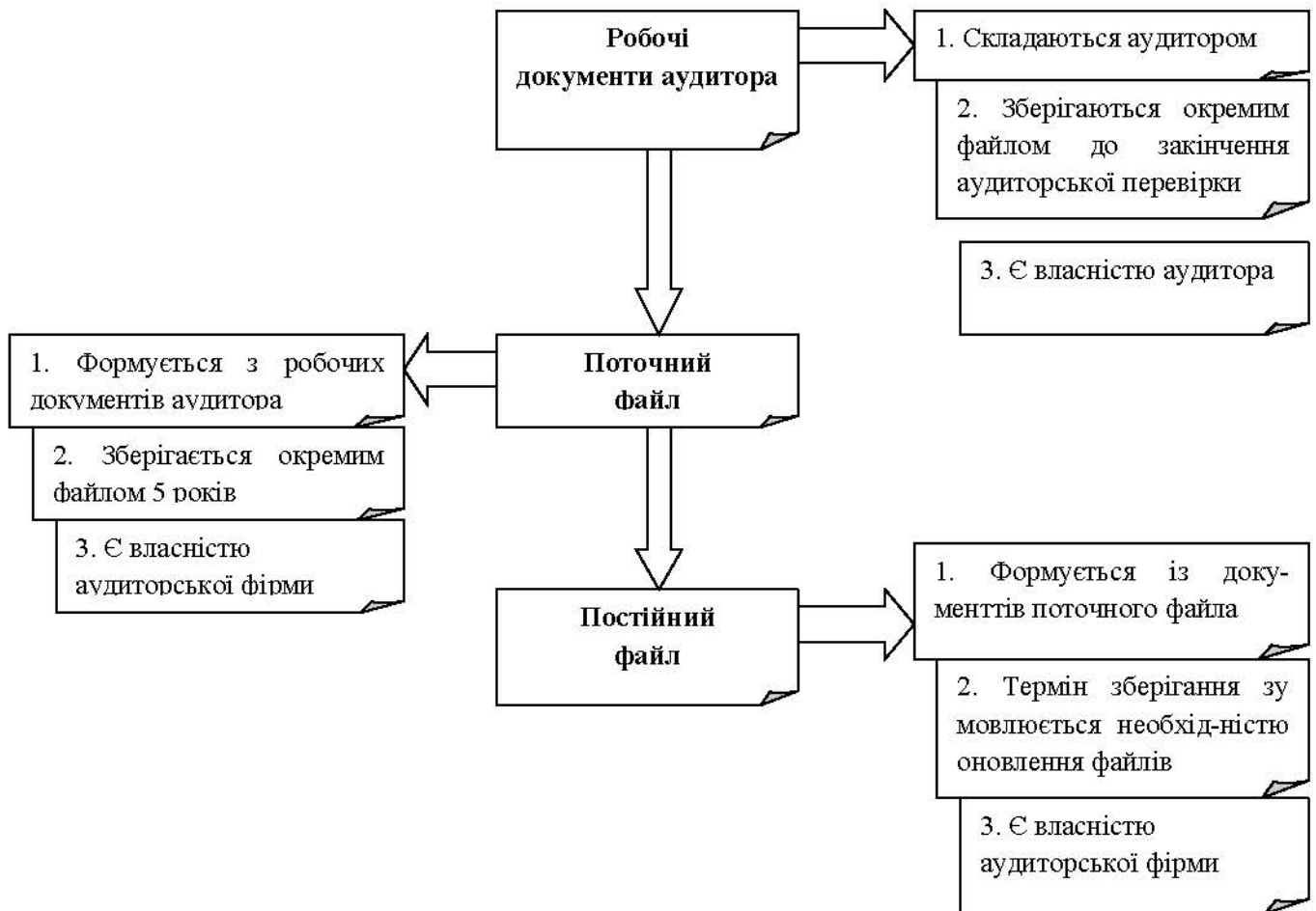


Рис. 3.1. Схема обробки робочих документів аудитора [67]

Робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння експрес-аудиту.

У робочих документах необхідно відобразити таку інформацію: про планування експрес-аудиту; характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур; результати виконаних процедур; обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до аудиторського висновку; висновки, зроблені на основі одержаних аудитором доказів.

Обсяг і зміст робочих документів значною мірою залежать від професійного досвіду аудитора. У документуванні кожного кроку аудитора немає ні необхідності, ні можливості.

Чинники, які впливають на форму і зміст робочих документів аудитора: характер аудиторського завдання; форма звіту незалежного аудитора; характер і складність бізнесу суб'єкта перевірки; характер і стан системи обліку і внутрішнього контролю; необхідність керувати, доглядати та контролювати (перевіряти) роботу аудитора та його асистентів; конкретні методи та прийоми, які використовує аудитор у процесі перевірки.

До складу робочих документів аудитора можуть бути включені [62]:

- копії та витяги з установчих та внутрішніх документів суб'єкта господарювання, у тому числі документи, що розкривають організаційно-правову форму та організаційну структуру управління;
- копії та витяги з інших юридичних документів (договорів, угод, контрактів, протоколів засідань, зборів тощо);
- інформація про галузь, економічне і правове середовище діяльності суб'єкта господарювання;
- матеріали про планування аудиту (загальний план і програма аудиту);
- інформація про дослідження системи обліку і внутрішнього контролю (описи, схеми, тести);
- документи оцінки аудиторського ризику та його складових;
- аналітичні матеріали господарських операцій і залишків рахунків;
- матеріали аналізу важливих показників і тенденцій економічної діяльності;
- записи про характер, дати та обсяги проведених аудитором процедур та їх результати;
- матеріали, які б свідчили про те, що робота, яку виконували асистенти та інші спеціалісти, контролювалась аудиторами;
- записи про виконавців і час проведених процедур;
- інформація про роботу, яка виконувалась іншими аудиторами;

- записи, документи, листування, обговорення з замовником і виконавцями окремих питань;
- копії фінансової та іншої звітності, бухгалтерських документів;
- висновки аудитора за результатами аудиту та рекомендації для клієнта.

Після проведення аудиту оформлені належним чином робочі документи залишаються в аудитора. У зв'язку з необхідністю додержання принципу конфіденційності одержаної в процесі аудиту інформації та інших принципів аудиту аудитор не має права розголошувати зміст робочих документів, використовувати їх в особистих (крім їх прямого призначення) цілях. Разом з тим аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, крім випадків, передбачених законодавством.

Строк зберігання робочих документів не може бути меншим строку позовної давності і залежить від багатьох чинників (виду документа, прийнятої практики та ін.).

Одне з основних місць в переліку робочої документації аудитора займають документи по вивченню системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, до яких належать тести внутрішнього контролю.

Підсумкові документи (підсумкова документація) являють собою офіційні документи аудитора, які передаються замовнику за результатами проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг. Основою для підготовки підсумкових документів є аудиторські докази, одержані аудитором у процесі експрес-аудиту і систематизовані в його робочих документах [55].

Залежно від законодавчих вимог, умов договору між суб'єктом господарювання і аудитором (аудиторською фірмою) замовнику може надаватися аудиторський звіт або інший підсумковий документ. Аудиторський звіт - підсумковий документ аудитора, передбачений договором між аудитором і суб'єктом господарювання, в якому в довільній формі подана інформація про результати проведення аудиту або надання інших аудиторських

послуг. Складові аудиторського звіту відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [67]:

1. Заголовок.
2. Адресат.
3. Вступний параграф.
4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти.
5. Відповідальність аудитора.
6. Аудиторська думка.
7. Інші питання.
8. Інші обов'язки стосовно надання висновку.
9. Підпис аудитора
10. Дата аудиторського висновку
11. Адреса аудитора

Аудиторський звіт є офіційним документом аудитора, в якому він висловлює свою думку про перевірену фінансову звітність. Ця думка є результатом вивчення і оцінки висновків, зроблених на основі одержаних аудиторських доказів. Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку автора (у письмовій формі) про перевірену фінансову звітність у цілому. Вид аудиторського звіту залежить від типу модифікації аудиторської думки.

Визначення типу модифікації аудиторської думки відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» наведено у табл. 3.3.

Після проведення аудиту на прикінцевому його етапі підсумкові документи, оформлені згідно з нормативними вимогами та умовами договору, передаються замовнику аудиту за актом приймання-передачі.

Датою видачі аудиторського звіту та інших підсумкових документів є дата передачі їх замовнику. При проведенні обов'язкового аудиту аудитор повинен попередити замовника про необхідність і терміни передачі його за місцем вимоги (до податкових органів та іншим користувачам).

Визначення типу модифікації аудиторської думки відповідно до МСА**705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [67]**

Тип модифікації	Характерно-причинні ознаки модифікації аудиторської думки
Думка із застереженням	Аудитор висловлює умовно-позитивну думку в разі, якщо він: а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або б) не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.
Негативна думка	Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.
Відмова від висловлення думки	Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим. Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо, за надзвичайно рідких обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, він доходить висновку, що, незважаючи на отримання достатніх і належних аудиторських доказів по кожній із індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

Один екземпляр підсумкових документів залишається в аудитора і зберігається ним аналогічно робочим документам.

Аудитор повинен попередити керівництво; підприємства, на якому проведена аудиторська перевірка, про його) відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку податковим органам у випадку проведення обов'язкового аудиту.

Аудиторський звіт складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта. Перед складанням

аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів.

При аудиті експортно-імпортних операцій Поширеною помилкою є переоцінка немонетарних статей, наприклад, дебіторської заборгованості за авансами, що видані постачальникам, або кредиторська заборгованість за авансами, що отримані від покупців.

У відповідності до пп.6 та 7 П(С)БО-21 (або пп.16, 21 та 23 IAS 21, якщо компанія веде облік за МСФЗ), суми отриманих та виданих авансів у рахунок постачання товарів та послуг визнаються у балансі за курсом на дату отримання авансу та не підлягають перерахунку у зв'язку із змінами валютного курсу.

У складних випадках, а саме, коли сума господарської операції містить одночасно як елемент валютної операції, (тобто виникнення валютної статті балансу), так і балансуючої операції (погашення існуючої валютної статті), вона має бути розділена на дві (або ж і більше, якщо це необхідно) частини, кожна з яких обліковується за своїм курсом [28].

Оскільки операції з розрахунками в іноземній валюті часто-густо пов'язані одночасно з виконанням митних процедур, поширеною, хоча й помилковою практикою буває визначення дати операції за датою, що зазначена в вантажній митній декларації (МД), якою оформлюється експорт або імпорт товарів. Насправді ж, МД є лише документом, що підтверджує виконання вимог митного законодавства щодо оформлення факту переміщення товарів через митний кордон України, і жодним чином не спричиняє виникнення чи погашення зобов'язань між сторонами зовнішньоекономічної угоди. Дійсно, датою здійснення операції з товарами, є виключно дата переходу права власності на товари від постачальника до покупцеві, відповідно умовам контракту, що визначаються за Міжнародними правилами визначення комерційних термінів (INCOTERMS). Наприклад, в разі здійснення поставки на умовах FCA (франко-перевізник), то перехід

права власності відбувається на дату оформлення товарно-транспортної накладної (як правило, раніше, ніж дата МД). Якщо ж контрактом передбачена поставка на умовах, наприклад, DAF, тобто доставка до кордону, то перехід права власності відбудеться під час перетину кордону у визначеному місці транспортним засобом з товаром. За таких умов, зазвичай, це відбувається пізніше за дату оформлення МД. Особливу увагу слід приділяти визначенню дати операції, коли вона припадає на період зміни звітних періодів [19].

Менш поширеною помилкою, але такою, що зустрічається в практиці, є намагання переоцінювати активи, придбані за валюту, при зміні обмінного курсу. Наприклад, курсова різниця за несплаченою частиною поставки, що виникає після отримання товарів від постачальника, відноситься на збільшення або зменшення балансової вартості цих товарів, що є помилкою.

Інколи таким же чином намагаються коригувати доходи від реалізації внаслідок переоцінки дебіторської заборгованості покупця.

По ПрАТ «Полтавамаш» за 2016-2018 рр. аудиторською фірмою «Капіталь» було проведено аудит фінансової звітності. За результатами перевірки аудитором була представлена умовно-позитивна думка у Звіті незалежного аудитора.

Таким чином, кваліфіковано проведений аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту розрахунків з дебіторами за товарними операціями та отриманий позитивний аудиторський висновок, надасть змогу підприємствам мати вплив на ринку товарів, робіт, послуг.

Висновки за розділом 3

Досвід економічно розвинутих країн свідчить, що аудит експортно-імпортних операцій є успішною складовою функціонування суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють на зовнішньому ринку. Аудит експортно-імпортних операцій проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Виконання всіх зазначених в плані та програмі процедур та завдань, отримання необхідних доказів дозволить аудитору зробити детальний та якісний аудиторський висновок про дотримання вимог чинного законодавства з обліку та правильності документального оформлення операцій з експорту та імпорту по ПрАТ «Полтавамаш». Робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння експрес-аудиту. Основою для підготовки підсумкових документів є аудиторські докази, одержані аудитором у процесі експрес-аудиту і систематизовані в його робочих документах.

В ході дослідження для ПрАТ «Полтавамаш» запропоновано план, програму та складено тест проведення аудиту експортно-імпортних операцій. Крім того, по ПрАТ «Полтавамаш» рекомендуємо створити відділ внутрішнього аудиту. Доцільність створення такого відділу може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрями розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

На ПрАТ «Полтавамаш» за 2016-2018 рр. аудиторською фірмою «Капіталь» було проведено аудит фінансової звітності. За результатами перевірки аудитором була представлена умовно-позитивна думка у Звіті незалежного аудитора.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження теоретичних аспектів обліку і аудиту експортно-імпортних операцій, так і практичного аспекту даного питання можна зробити наступні висновки:

1. Однією з умов розвитку, становлення та інтенсифікації економічних відносин між країнами є посилення експортно-імпортової діяльності як для окремого суб'єкта господарювання, так і для всієї країни в цілому. Зовнішньоторговельні операції з товарами у 2017 р. Україна здійснювала з партнерами з 223 країн світу. Експортували товари до 201 країни світу, імпортували – із 206 країн. Кількість підприємств, що здійснювали зовнішню торгівлю товарами становили в експорті 16,5 тис. одиниць, в імпорті – 27,1 тис.одиниць. Експорт товарів у 2017 р. становив 43,3 млрд.дол. США, та збільшився на 19,0% проти обсягу 2016 р. та на 13,5% проти обсягу 2015 р., імпорт товарів – 49,6 млрд.дол., та збільшився на 26,4% і на 32,2% відповідно. Негативне сальдо зовнішньої торгівлі товарами становило 6,3 млрд.дол. (позитивне у 2015 р. – 0,6 млрд.дол.).

При цьому темі обліку і аудиту експортно-імпортних операцій приділяється недостатньо уваги. Протягом 2010 – 2016 рр. вітчизняними науковцями було захищено лише декілька дисертацій. На підставі критичного аналізу публікацій виявлено, що причинами цього є: відсутність єдності щодо визначення основних категорій «експорт», «імпорт» у Митному кодексі України та Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» тощо; часті зміни законодавства; нечіткість норм у контексті виконання умов договору, виникнення спорів між сторонами зовнішньоекономічних відносин та їх відображення в обліку; відсутність єдності щодо переліку документів необхідних для оформлення експортно-імпортних операцій. Аналіз результатів досліджень вчених-економістів свідчить, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортно-імпортних операцій відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією

вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, вимагає удосконалення організації і методики обліку експортно-імпортних операцій шляхом його адаптації до постійних змін законодавства.

2. Здійснення експортно-імпортних операцій регламентується більш ніж 50-ма нормативно-правових актів, основними з яких є: Митний та Податковий кодекси України, Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про порядок ліцензування експорту товарів», Митний тариф України, Постанова «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2018 рік» тощо. При цьому, тарифне регулювання експортно-імпортних операцій здійснюється на двох рівнях: міжнародний рівень – це регулювання зовнішньоторговельних операцій суб'єктів ЗЕД на основі рішень міжнародних організацій та нетарифні обмеження, що включають заходи, які діляться на дві групи: 1-ша група – заходи, які націлені на окреме обмеження експортно-імпортних операцій, їх мета – захист і регулювання розвитку національних галузей економіки; 2-га група – заходи, які націлені на стимулювання експорту.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Полтавамаш» та постановку облікової роботи на ньому. Основним видом діяльності суб'єкта дослідження є виробництво та оптова торгівля обладнанням для м'ясопереробної промисловості. На сьогоднішній день ПАТ «Полтавамаш» відкритий для повноцінної співпраці. Потужності підприємства дозволяють надавати клієнтам послуги гарантійного ремонту та обслуговування. ПрАТ «Полтавамаш» - це безпечне і ефективне виробництво обладнання з урахуванням сучасної системи управління якістю, впровадження нових технологій. Облік на підприємстві здійснює відділ бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. У штаті виділено окрему посаду для бухгалтера з обліку ЗЕД, до обов'язків якого входить виконання наступних функцій:

Проведені розрахунки свідчать, що на кінець 2016–2018 рр. на ПрАТ «Полтавамаш» спостерігається зменшення вартості капіталу. Поточні

зобов'язання за розрахунками за аналізовані роки мають тенденцію до зменшення. Тенденцію до росту має і середньорічна вартість оборотних активів, відносно 2016 р. – на 7755 тис. грн або на 75,3 %. Середньооблікова чисельність працівників за аналізований період не змінювалася. Позитивним є те, що чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПрАТ «Полтавамаш» зростає протягом 2016-2018 рр. Так у 2018 р. він становив 55348 тис. грн, що на 5246 тис. грн або на 10,5 % більше проти 2016 р.

Протягом досліджуваного періоду за результатами своєї діяльності ПрАТ «Полтавамаш» отримувало прибуток, який мав тенденцію до росту.

4. Під час вивчення особливостей організації обліку експортно-імпортних операцій підприємства, узагальнено та систематизовано групи видів первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності. На підставі цього узагальнення систематизовано види первинних документів та представлено перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення експортно-імпортних операцій. Крім того, викладено порядок оподаткування таких операцій митними платежами.

ПрАТ «Полтавамаш» в ході здійснення зовнішньоекономічної операції укладає договір, факт виконання або невиконання договору підтверджується первинними документами, на підставі яких буде здійснюю відображення експортно-імпортних операцій в обліку.

5. Одним із важливих елементів методики бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, є побудова робочого плану рахунків. Основна проблема полягає у відсутності аналітики при веденні експортно-імпортних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, тому підприємство мусить займатись даним розподілом самостійно і визначати конкретні субрахунки, виходячи із своїх потреб. Облік експортно-імпортних операцій передбачає появу рахунків обліку іноземної валюти, доходів та витрат від операційних та неопераційних

курсів різниць, розрахунків з іноземними контрагентами, а платежі деталізуються з позначенням іноземної чи вітчизняної валюти.

Аналітичний облік експортно-імпортних операцій на ПрАТ «Полтавамаш» здійснюють за кожним: контрагентом, договором ЗЕД, валютою. Відповідно до цього запропоновано для ПрАТ «Полтавамаш» з метою розмежування заборгованості, яка виникає після здійснення факту відвантаження або отримання товарів (виконання робіт, надання послуг), і заборгованості, що утворилася в результаті авансових платежів (отриманих чи наданих передоплат в іноземній валюті) відкривати окремі субрахунки другого порядку до субрахунків 371 та 681: 3711 «Розрахунки за виданими авансами в національній валюті»; 3712 «Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті»; 6811 «Розрахунки за авансами, отриманими в національній валюті»; 6812 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті». Суми, відображені на субрахунках 3712 і 6812, не будуть перераховуватись у зв'язку зі зміною валютного курсу.

Для більш детального відображення собівартості реалізованої продукції, вважаємо за доцільне, до рахунку 90 «Собівартість реалізації» відкрити субрахунки: для відображення собівартості та витрат від експортних операцій - 9011 «Собівартість реалізованої експортної готової продукції»; 9021 «Собівартість реалізованих експортних товарів»; 9031 «Собівартість реалізованих експортних робіт та послуг»; 931 «Експортні витрати на збут»; для відображення доходів фінансових результатів від експортних операцій 7011 «Дохід від реалізації експортної готової продукції»; 7021 «Дохід від реалізації експортних товарів»; 7031 «Дохід від реалізації експортних робіт та послуг»; для відображення фінансових результатів від експортних операцій - 7911 «Фінансовий результат від експортних операцій».

Запропоновано виділити у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій такі три етапи:

I етап - облік руху товару по експорту чи імпорту від постачальника до покупця.

II етап - облік витрат по експорту та імпорту.

II етап - облік реалізації та розрахунків з іноземними контрагентами.

6. Обґрунтовано, що впровадження автоматизованої системи обліку дозволяє не лише спростити ведення обліку та звітності, а й покращити систему контролю за динамікою діяльності підприємства, своєчасністю виконання операцій, вдосконалення та зниження ризиків в управлінні експортно-імпортними операціями.

Оскільки облік на ПРАТ «Полтавамаш» організовано з частковою автоматизацією автором досліджено використання сучасних інформаційних технологій в обліку експортно-імпортних операцій. На основі узагальнення інформації про ринок програмних продуктів автором запропоновано впровадження комплексного програмного продукту «1С:Підприємство 8. Бухгалтерія для України» версія 8.3.

7. Необхідність аудиту зумовлена необхідністю моніторингу даних аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів, фінансових та податкових звітів для виявлення невідповідності даних експортно-імпортних операцій вітчизняному законодавству та міжнародним нормам і стандартам. Відповідно автором узагальнено джерела аудиту експортно-імпортних операцій та його послідовність. Розкрито етап планування аудиту, розроблено план і програму аудиту експортно-імпортних операцій та розраховано аудиторський ризик.

8. У роботі розкрито особливості проведення аудиту з врахування вимог чинного законодавства та практики господарювання. Для забезпечення цього різновекторного процесу автором розроблено робочі документи аудитора: «Робочий документ для перевірки правильності і повноти нарахування та відображення в бухгалтерському обліку мита, митних зборів, податку на додану вартість при імпорті товарів». Під час перевірки експортно-імпортних операцій по ПРАТ «Полтавамаш» аудитор доцільно використовувати тест, запропонований автором.

9. Охарактеризовано порядок узагальнення результатів аудиту експортно-імпортних операцій. при цьому з'ясовано, що робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння експрес-аудиту. Основою для підготовки підсумкових документів є аудиторські докази, одержані аудитором у процесі експрес-аудиту і систематизовані в його робочих документах. По ПрАТ «Полтавамаш» за 2016-2018 рр. аудиторською фірмою «Капіталь» було проведено аудит фінансової звітності. За результатами перевірки аудитором була представлена умовно-позитивна думка у Звіті незалежного аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багрова І. В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посібник / І. В. Багрова, Н. І. Редіна. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 580 с.
2. Богун В. Міжнародне право з питань розрахунків за експортно-імпортними операціями та перспективи розвитку національного законодавства у цій сфері / В. Богун // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2006. – № 2. – С. 37–42.
3. Бондаренко С. І. Використання акредитива при розрахунках за зовнішньоекономічними операціями / С. І. Бондаренко // Фінанси України. – 2000. – № 11. – с. 92.
4. Букреева Н. П. Аналіз використання імпортової сировини та матеріалів з огляду на специфіку технологічного процесу / Н.П. Букреева // Актуальные проблемы экономики / Наук. екон. журн. – К. : Нац. акад. упр., 2010. – № 9. – С. 34–40.
5. Букреева Н. П. Внутрішньогосподарський контроль в парфумерно-косметичній промисловості. / Н. П. Букреева // Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації : Інтернет-конф. 9-10 груд. 2010 р. – Тернопіль : Крок, 2010. – Ч. I. – С. 102–103.
6. Букреева Н. П. Вплив змін у митному законодавстві на методику обліку та контролю імпортих операцій / Н.П. Букреева // Вісник Хмельницького національного університету. — Хмельницький: Хмельницьк. нац. ун-т, 2007. – № 4 Т.1. – С. 191–193.
7. Букреева Н. П. Методика аналізу імпортової сировини з огляду на її цільове призначення у використанні / Н.П. Букреева // Економіка та підприємництво / зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 2010. – № 23. – С. 157–163.

8. Букреева Н. П. Модель обліково-аналітичного процесу імпорту товарів / Н. П. Букреева // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф., 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: Асмі, 2010. – С. 65–67.
9. Букреева Н. П. Організаційні етапи проведення аналізу придбання імпортової сировини / Н. П. Букреева // Бухгалтерський облік та аудит в епоху глобальних змін : наук.-практ. конф. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 33–37.
10. Букреева Н. П. Підприємства парфумерно-косметичної діяльності як об'єкт обліку, контролю та аналізу у зовнішньоекономічному контексті. / Н. П. Букреева // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. – К. : КНЕУ, 2010. – № 23. – С. 546–555.
11. Букреева Н. П. Поняття митної вартості при обчисленні податку на додану вартість та її відображення у бухгалтерському обліку / Н. П. Букреева // Економіка та підприємництво / зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 2009 – № 22. – С. 251–259.
12. Букреева Н. П. Роль бухгалтерського обліку при цільовому застосуванні імпортованих товарів / Н. П. Букреева // Пріоритети національного економічного розвитку в контексті глобалізаційних викликів : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 20-21 листоп. 2008 р. : у 2 ч. - Ч. 2. – К. : Нац. торг.-екоп. ун-т, 2008. – С. 62–63.
13. Букреева Н. П. Цільове використання імпортованих товарів: сутність та необхідність контролю / Н. П. Букреева // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. – К. : КНЕУ, 2007. – № 18. – С. 348–354.
14. Букреева Н. П. Цільове використання імпортованого товару: технологічна сутність / Н. П. Букреева // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. 28-29 жовт. 2010 р. ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2010. – С. 183–184.
15. Бутинець Ф. Ф. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності : ? / Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В. – Житомир : ЖІТІ, 2001. - 576с.

16. Венцель В. Т. Альтернативні гроші як один із видів валют / В. Т. Венцель // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (Житомир, 16 липня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 132 с. – С. 51–54.
17. Венцель В. Т. Аналіз літературних джерел щодо обліку зовнішньоекономічної діяльності / В. Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3 (53), Ч. 1. – С. 51–56.
18. Венцель В. Т. Аналіз стану дослідження питань зовнішньоекономічної діяльності в науковій літературі України, Російської Федерації та Польщі / В. Т. Венцель // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Дев'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (Житомир, 24–25 лютого 2011 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 156 с. – С. 139–141.
19. Венцель В. Т. Внутрішній контроль операцій експорту та імпорту товарів / В.В. Євдокимов, В.Т. Венцель // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2013. – № 3(24). – С. 79–84.
20. Венцель В. Т. Зовнішньоекономічна діяльність: підходи до розуміння в довідковій та нормативно-правовій літературі / В. Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 43–45.
21. Венцель В. Т. Моніторинг дисертаційних робіт з проблем бухгалтерського відображення валютних операцій / В. Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – Випуск 1 (19). – С. 90–94.

22. Венцель В. Т. Облікове відображення руху товарів за експортно-імпортними операціями / В. Т. Венцель // Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Мукачево, 13-14 жовтня 2011 р.). – Мукачево, 2011. – 124 с. – С. 70–72.
23. Венцель В. Т. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність / В.В. Євдокимов, В. Т. Венцель // Вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – 2015. – № 34. – С. 270-275.
24. Венцель В. Т. Питання сутності поняття “зовнішньоекономічний договір” / В.Т. Венцель // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції: матеріали та тези виступів IX-ї міжнар. наукової конференції (Житомир, 14-16 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 371 с. – С. 302–304.
25. Венцель В. Т. Питання трактування поняття “зовнішньоекономічний договір”: економіко-правовий аспект / В. Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 34–36.
26. Венцель В. Т. Проблемні питання оподаткування операцій в зовнішньоекономічній діяльності / В. Т. Венцель // Теорія і практика сучасної економіки: матеріали XI Міжнародної Науково-практичної конференції (м. Черкаси, 05-07 жовтня 2016 р.). – Черкаси: Черкаський державний технологічний університет, 2016. – 332 с. – С. 238–241.
27. Венцель В. Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності / В. Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2016. – Випуск 2 (20). – С. 106-119.

28. Венцель В. Т. Стан дослідження питань внутрішнього контролю процесу здійснення експортно-імпортних операцій / В. Т. Венцель // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (Житомир, 17 июня 2011 г.) / Мин-во образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир. госуд. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с. – С. 25–26.
29. Венцель В. Т. Теоретико-обліковий аспект розрахунків з іноземними контрагентами / В. Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2015. – № 2 (56), Ч. 1. – С. 47–51.
30. Вовк М. С. Проблеми обліку і аудиту експортно-імпортних операцій в Україні / М. С. Вовк // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 03 грудня 2016 р.) : в 1 ч. – Луцьк : ЛНТУ, 2016. – Ч. 1. – с. – С. 33–35.
31. Вовк М. С. Вплив нормативно-правового регулювання на організацію обліку експортно-імпортних операцій / М. С. Вовк, Н. І. Самбурська // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики : матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Полтава, 11-12 травня 2017 р.) – Полтава : ПУЕТ, 2017. – с. – С. 165–167.
32. Галещук С. Аналіз підходів до відображення операцій в іноземній валюті у фінансовій звітності підприємства / С. Галещук // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: моногр. / за наук. ред. д.е.н., проф. М. В. Задорожного і д.е.н., проф. Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 17–25.
33. Галещук С. Валютні ризики підприємства та дискусія щодо їхньої оцінки / С. Галещук // Збірник тез доповідей III Міжнародної науково-

практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». – Тернопіль, 2014. – С. 196–197.

34. Галещук С. Дослідження реформування бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті крізь призму становлення валютних відносин у незалежній Україні / С. Галещук // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2013. – Вип. 2 (39), – ч. 1. – С. 53–56.

35. Галещук С. Єврооблігації: дослідження сутності боргового інструменту, відображення у фінансовій звітності емітента та облік курсових різниць / С. Галещук // Журнал європейської економіки. – 2012. – № 2. – С. 243–253.

36. Галещук С. Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в умовах реформування вітчизняної економіки / С. Галещук // Збірник тез доповідей II Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю «Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева». – Житомир, 2012. – С. 88–90.

37. Галещук С. Облікова політика підприємств щодо відображення операцій у іноземній валюті / С. Галещук // Збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». – Тернопіль, 2012. – С. 87–89.

38. Галещук С. Окремі аспекти відображення операцій в іноземній валюті у фінансовій звітності підприємств / С. Галещук // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія «Економіка та менеджмент». – 2012. – Вип. 9 (34), – ч. 2. – С. 88–94.

39. Галещук С. Окремі питання обліку експортно-імпортних операцій на вітчизняних підприємствах / С. Галещук // Наука молода. – 2016. – № 15-16. – С. 339–343.

40. Галещук С. Організація обліку операцій хеджування валютних ризиків на вітчизняних підприємствах / С. Галещук // Збірник тез доповідей IX Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених

«Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації». – Тернопіль, 2012. – С. 304–306.

41. Галещук С. Особливості обліку безготівкових розрахунків у іноземній валюті в умовах інтеграції України в світовий економічний простір / С. Галещук // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : кол. моногр.: у 2 т. / за ред. проф. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ, 2013. – С. 35–42.

42. Галещук С. Особливості обліку розрахунків у іноземній валюті за зовнішньоекономічними контрактами / С. Галещук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – Вип. 1 (6), – т. 1. – С. 67–71.

43. Галещук С. Переробка давальницької сировини для нерезидента: особливості обліку операцій та розрахунків в іноземній валюті / С. Галещук // Українська наука. – 2012. – № 17. – С. 48–56.

44. Галещук С. Підходи до аналізу операцій у іноземній валюті на підприємствах, що займаються експортною діяльністю / С. М. Галещук // Збірник тез доповідей XII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації» – Тернопіль, 2015. – С. 272–274.

45. Галещук С. Проблеми використання колективних валют у контексті регулювання валютного курсу і забезпечення стабільності єврозони / С. Галещук // Світ фінансів. – 2012. – № 1. – С. 121–128.

46. Галещук С. Шляхи удосконалення обліку авансів в іноземній валюті на вітчизняних підприємствах / О. М. Кундеус, С. М. Галещук // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2013. – Вип. 34, ч. 1. – С. 88–92.

47. Галещук С. Щодо уточнення понять «валютні операції» та «операції в іноземній валюті» / С. Галещук // Збірник тез доповідей X Ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний

- і соціальний розвиток 18 України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації». – Тернопіль, 2013. – С. 317–319.
48. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
49. Дахно І. І. Зовнішньоекономічна діяльність : навч. посібник. / І. І. Дахно. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – с. 360.
50. Дідківський М.І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посібник. / М. І. Дідківський. – К. : Знання, 2006. – с. 462.
51. Дупай К. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин : ? / К. Дупай, І. Денчук. – К. : Знання, 2003. – 326 с.
52. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [під ред. С. В. Мочерного]. – Львів : Світ, 2005. – Т.1 – 616с.
53. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / [авт.-уклад. Д. Д. Гордієнко]. – К. : КНТ, 2006. – 308 с.
54. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І. В. Жолнер. – Київ: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
55. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11. 1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс]. / Україна. Верховна рада. Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>
56. Ірха Л. І. Бухгалтерський облік експортних (без вивезення) та імпорتنих (без ввезення) операцій / Л. І. Ірха // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 6. – С. 43 – 48.

57. Ірха Л. І. Облік безготівкових розрахунків експортно-імпортних операцій / Л. І. Ірха //Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 5. – С. 97 – 103.
58. Ірха Л. Податковий облік експортних та імпортних операцій/ Л. Ірха //Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 12. – С.43–54.
59. Калюга Є. Бухгалтерський та податковий контроль експортно-імпортних операцій / Є. Калюга //Вісник податкової служби України. – 2013. – № 23. – С. 19–23.
60. Коблянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій /Г. Коблянська //Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 3. – С. 39–49.
61. Коблянська О.І. Сучасний стан проведення експортно-імпортних операцій в Україні / О. І. Коблянська, Ю. В. Сліпченко //Облік і фінанси АПК. – 2017. – №3-5. – с. 148–158.
62. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча . – К.: Каравела, 2009 . – 544 с.
63. Левченко Н.М. Методологічні аспекти аудиту експортно-імпортних операцій підприємства / Н.М. Левченко , С.В. Пальчиковський // Інноваційна економіка. – 2013. – № 4. – С. 271–277.
64. Леоненко П. М., Черепніна О. І. Зовнішньоекономічна діяльність України: сучасні тенденції розвитку / П. М. Леоненко, О. І Черепніна // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 7 (145). – с. 123–127.
65. Мельничук І. Правові засади регулювання експортно-імпортних операцій / І. Мельничук //Фінанси України. – 2015. – № 7. – С. 26–40.
66. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. /Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
67. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці: навч. посіб. / О.А. Петрик, А.Ж. Пшенична, О.В. Артюх-Пасюта, А.І. Мілька; за заг. Ред.. О.А. Петрик. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 301 с.

68. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. /Україна. Верховна Рада. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_022.
69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
70. Офіційний веб-сайт Агенства з розвитку інфраструктури фодового ринку України (APIФРУ) або Stock market infrastructure development agency of Ukraine (SMIDA). [Електронний ресурс]. - Режим доступу : smida.gov.ua/about.
71. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук, Л. О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. – Київ : Алерта, 2016. – 1040 с.
72. Огляднічук Н.В. Облік експортно-імпортних операцій / Н.В. Огляднічук, О.Д. Підлубна // Облік і фінанси. – 2017. – № 1 (75). – С. 48–56.
73. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
74. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
75. Офіційний веб-сайт Міністерства Фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
76. Офіційний сайт Аудиторської палати України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua>.
77. Паска І. М. Організація і економічна ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємств АПК: автореф. Дис.. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08. 07. 02. «Економіка сільського господарства і АПК» / І. М. Паска. – Миколаїв, 2000. – 21с.
78. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства

фінансів України від 30. 11.1999 р. № 291 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство Фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

79. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 року / Україна. Міністерство Фінансів України. Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

81. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII / Верховна Рада України. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua>

82. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>

83. Про єдиний митний тариф : Закон України від 05 лютого 1992 року № 2097-XII / [Електрон. ресурс] /Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2097-12>.

84. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну : Закон України від 22 грудня 1998 року № 332-XIV/ [Електрон. ресурс]. /Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/332-14>.

85. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 року № 959-XII / [Електронний ресурс]. /Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

86. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23 вересня 1994 року № 185-94-ВР / [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>.

87. Рядська В.В. Аудит: практикум: навч. посібник / В. В. Рядська, Я. В. Петраков . – К.: ЦУЛ, 2012 . – 464 с.
88. Репозитарій Полтавського університету економіки і торгівлі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.puet.edu.ua>.
89. Смірнова І. В. Методичні підходи до формування облікової політики імпорتنних операцій / І.В. Смірнова, Н.В. Смірнова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2017. – Випуск 31. – С. 197–208.
90. Сук Л. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2004. – №3 – с. 35–40.
91. Товкун І. М. Особливості законодавчого регулювання експортно-імпорتنних операцій / І. М. Товкун // Право і інновації. – 2015. – № 1(9). – С. 69–74.
92. Уманців Г. Облік експортно-імпорتنних операцій у сфері зовнішньоекон–мічної діяльності господарських суб'єктів / Г. Уманців // Бизнес. – 2015. – № 45: Бухгалтерія. – С. 53–55.
93. Фатенок-Ткачук А. О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08. 00. 04 «Економіка та управління підприємствами (машинобудування та приладобудування)» / А. О. Фатенок-Ткачук. – Львів, 2009. – 32 с.
94. Федорець Л. М. Управління зовнішньоекономічною діяльністю аграрних підприємств на регіональному рівні (на прикладі Черкаської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08. 00. 04 «Економіка та управління підприємствами (економіка сільського господарства і АПК)» / Л. М. Федорець – Херсон, 2010. – 22 с.
95. Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д. М. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. –2016. – Випуск 1(19). – С. 393-400.