

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут біоресурсів і природокористування
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ФЕДЮЧКА Надія Анатоліївна

**Обліково-аналітичне та правове забезпечення
зовнішньоекономічної діяльності
агропромислового бізнесу / Accounting, analytical
and legal support for foreign economic activity of
agro-industrial enterprises**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПЗм-21
Н. А. Федючка

Науковий керівник:
д.е.н. професор Бруханський Р. Ф.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«___» _____ 2020 р.

Завідувач кафедри

_____ **Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАВОВЕ	
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1. Концептуальна сутність зовнішньоекономічної діяльності	6
1.2. Види та суб'єкти системи зовнішньоекономічної діяльності	12
1.3. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності	23
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ	
ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
2.1. Особливості обліку експортно-імпортних операцій	30
2.2. Особливості обліку товарообмінних операцій	41
2.3. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною	52
Висновки до розділу 2	56
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ	
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
3.1. Контроль експортно-імпортних операцій	57
3.2. Контроль товарообмінних (бартерних) операцій	66
3.3. Контроль операцій з давальницькою сировиною	75
Висновки до розділу 3	79
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	80
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	84

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасному світі, характерною рисою якого є глобальна трансформація практично всіх сфер життєдіяльності людства, одним із вагомих напрямків наукових досліджень є глобалізація. Процеси глобалізації, інтеграції, лібералізації, як невід’ємна складова міжнародного ринку, учасниками якого є і українські підприємства, впливають на сучасний стан розвитку як національної економіки, так і окремих її галузей. Глобалізація і диверсифікація міжнародних ринків сільськогосподарської продукції змушує товаровиробників більш глибоко підходити до розуміння процесів міжнародної співпраці та інтеграції, здійснення експортно-імпортних операцій, залучення інвестицій тощо. Географічна близькість Європейського Союзу сприяє розвитку партнерських економічних відносин між країнами ЄС і Україною. Зростання в цих умовах обсягів зовнішньоекономічної діяльності вимагає належного застосування бухгалтерського обліку, аналізу, контролю і правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислових підприємств України.

Теоретичні, методичні та практичні аспекти розвитку, управління, обліку та правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, формування експортного потенціалу підприємств України, в тому числі й сільськогосподарських, розглянуті у працях А. Альохіна, В. Авер’янова, В. Будкіна, І. Бураковського, В. Власова, А. Гальчинського, В. Геєця, В. Горьового, В. Губенка, Б. Данилишина, С. Дем’яненка, Т. Зінчук, С. Кваші, О. Кириченка, Л. Михайлової, А. Мокія, О. Онищенко, П. Саблука та інших вчених.

У науковій літературі недостатньо висвітленими залишаються питання організаційних і методичних особливостей обліку зовнішньо-економічної діяльності та проблематики його нормативно-правового регулювання.

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні теоретичних положень та фактичного стану системи обліку, аналізу та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності сільсько-

господарських підприємств України і розробці науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій щодо їх подальшого вдосконалення. Для досягнення поставленої мети вирішено наступні завдання:

- 1) дослідити концептуальну сутність зовнішньоекономічної діяльності та особливості її провадження у сільськогосподарських підприємствах;
- 2) проаналізувати проблеми нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності;
- 3) обґрунтувати організаційно-методичні та нормативно-правові особливості обліку експортно-імпортних і товарообмінних операцій у сільськогосподарських підприємствах;
- 4) визначити можливості застосування у сільськогосподарських підприємствах різних методик аналізу і контролю зовнішньої торгівлі;
- 5) узагальнити і систематизувати практичний досвід зовнішньоекономічної діяльності сільськогосподарських підприємств та запропонувати теоретичні аспекти вирішення нагальних проблем.

Об'єктом дослідження обрано систему зовнішньо-економічної діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «БОННА» м. Кременець Тернопільської області.

Предметом дослідження є організаційно-методичні особливості обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньо-економічної діяльності агропромислових підприємств України.

Методи дослідження. При підготовці наукової роботи використано наступні наукові методи: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу. Теоретична основа дослідження сформована з використанням системного підходу до вив-

чення економічних явищ та загальнонаукових методів пізнання: спостереження, моделювання, узагальнення, абстрактно-логічного аналізу, методів виявлення причино-наслідкового зв'язку та інших.

Наукова новизна одержаних результатів. Відповідно до поставленої мети і завдань дослідження:

- 1) уточнено специфічні завдання організації бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю;
- 2) обґрунтовано доцільність представлення в робочому плані рахунків аналітичних витратних та доходних рахунків для обліку зовнішньоекономічних операцій;
- 3) оптимізовано вимоги щодо забезпечення контролю операцій зовнішньоекономічної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дослідження сприяють підвищенню аналітичності облікових даних щодо експортно-імпортних операцій при провадженні сільськогосподарськими підприємствами зовнішньоекономічної діяльності.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення кваліфікаційної роботи апробовано 20 травня 2020 року і 23 жовтня 2020 року на Міжнародних науково-практичних конференціях. За результатами участі в конференціях опубліковані тези доповідей:

1. Федючка Н. Вплив на облікове відображення експортно-імпортних операцій багатосторонніх торговельних угод України / Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 20 травня 2020 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2020. С. 212-213.

2. Федючка Н., Чава В. Спектр інструментів стратегічного управлінського обліку / Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 23 жовтня 2020 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2020. С. 272-273.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Концептуальна сутність зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність будь-якої країни є важливою умовою її економічне зростання. Актуальність цього постулату посилюється за умов набуття інтенсивного розвитку процесів і систем міжнародної економічної інтеграції, транснаціоналізації, глобалізації та міжнародного поділу праці. Зовнішньоекономічна діяльність сприяє розвитку перспективних напрямів власного експортного потенціалу, а саме за рахунок зовнішньоекономічної діяльності Україна вирішує ситуації з нестачі енергоносіїв, новітніх машин, устаткування, сучасних технологій, різних товарів народного суспільного споживання. Метою економічних перетворень в Україні є поступова інтеграція українських підприємств у систему міжнародних економічних зв'язків, з однієї сторони, і залучення іноземних інвестицій – з іншої. Значення таких зв'язків у динамічному розвитку країн, зокрема й України, неперервно зростає. Позитивний вплив і вигідність розширення участі кожної з країн, які історично розвиваються попереджують у міжнародному поділі праці а також і у різних формах міжнародних зв'язків.

Економічна суть зовнішньоекономічної діяльності виявляється в таких факторах: 1) важливий і суттєвий фактор економічного зростання та розвитку кожної країни зокрема, ще стосується національного фактору; 2) спосіб, що включає економіку кожної країни зокрема до системи усього світового господарства, а з цього виходить що, і до процесів міжнародного поділу праці та самої міжнародної кооперації, а це є актуально в умовах тенденцій що зростають до глобалізації на регіональному і глобальному аспекті ЗЕД.

Після проголошення в 1991 році незалежності України було здійснено ряд заходів, спрямованих на лібералізацію зовнішньоекономічної діяльності

в Україні, це розширює права підприємств і організацій в даній сфері. В цей період прийнято низку важливих законодавчих актів, а це є, Закони України "Про зовнішньоекономічну діяльність", "Про митну справу в Україні", "Про єдиний митний тариф", "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", "Про режим іноземного інвестування" тощо.

Підставою до основних фінансово-економічних підходів щодо ведення зовнішньоекономічної діяльності сформувало два основні поняття:

- 1) зовнішньоекономічні зв'язки;
- 2) зовнішньоекономічна діяльність.

Зовнішньоекономічні зв'язки – це сукупність різноманітних форм, засобів та методів зовнішньоекономічних відносин між різними країнами. З точки зору економічних категорій зовнішньоекономічні зв'язки відображають систему економічних взаємин між державами, які виникають, що спричиняє рух ресурсів усіх видів між державами та економічними суб'єктами різних держав. Ці двосторонні відносини охоплюють всі сфери економічного життя держави і передусім виробничу, торговельну, інвестиційну та фінансову діяльність. Попит на товари і послуги світового ринку здійснюється через механізм зовнішньоекономічних зв'язків та переносяться на внутрішній ринок всіх держав. Це обумовлено розвитком виробничих сил, а це, в свою чергу, спричиняє розвиток промисловості, сільського господарства, торгівлі, сфери послуг, фінансових установ тощо.

Напрями товарних потоків формують зовнішньоекономічних зв'язки:

- 1) за видами:
 - експортні;
 - імпортні;
- 2) за структурою:
 - зовнішньоторговельні;
 - фінансові;
 - виробничі;
 - інвестиційні.

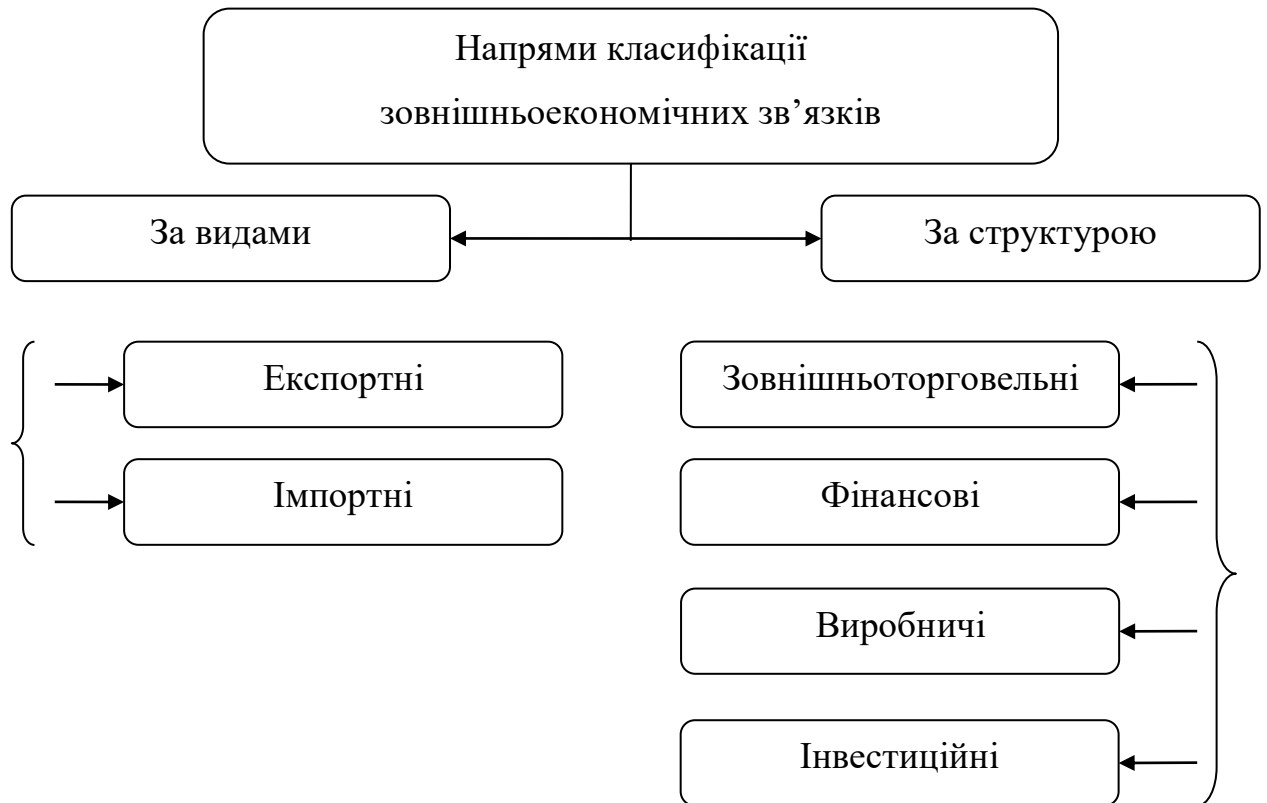


Рис. 1.1. Класифікація зовнішньоекономічних зв'язків сільськогосподарських підприємств України

Щодо форм зовнішньоекономічних зв'язків, то до них відносять торгівлю, бартер, туризм, інжиніринг, франчайзинг, лізинг, інформаційний обмін, консалтинг тощо. Зовнішньоекономічні зв'язки утворюються і здійснюються за допомогою впливу різних регуляторів, які діють на зображення зв'язків і направляють їх розвиток у єдину раціональну політико-економічну систему, яка міцно захищає інтереси держави.

Зовнішньоекономічні зв'язки держави можна оцінити за допомогою абсолютних і відносних показників, показників структури, інтенсивності та ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Усі ці показники дають можливість зробити аналіз стану зовнішньоекономічних зв'язків, фізичні обсяги, структуру, диверсифікованість, географічну концентрацію експорту та імпорту, якісні та кількісні зміни, інтенсивність та ефективність усіх цих зв'язків. Зазначений інструментарій є наявним надзвичайно важ-

ливим для аналітики також, так як без цього не можливо правильно оцінювати зв'язок однієї країни з іншими, а також зробити коректні узагальнення і висновки.

Зовнішньоекономічна діяльність у контексті економічної категорії висвітлює передусім відповідні або пов'язані зі здійсненням міжнародного бізнесу функції виробничих структур а саме фірм, організацій, підприємств, об'єднань тощо. Згідно з Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" поширеним існує наступне визначення: зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарювання діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності та побудована на взаємовідносинах між цими країнами, та власне має місце на території України, і за її межами.

Зовнішньоекономічна діяльність в усіх країнах спрямована на [58]:

- 1) реалізацію переваг міжнародного поділу праці, а це сприяє зростанню ефективності національних економік в цілому;
- 2) сприяє вирівнюванню темпів економічного розвитку України;
- 3) порівняння витрат виробництва на національному і світовому рівнях господарської діяльності.

Функції зовнішньоекономічної діяльності [58]:

- 1) здійснення організації міжнародного обміну природними ресурсами та результатами праці в матеріальних і вартісних формах;
- 2) визначення згідно міжнародних стандартів споживної вартості продуктів, які виготовляються у відповідності до міжнародного поділу праці;
- 3) сприяння організації міжнародного грошового обігу.

Матеріальною основою зовнішньоекономічної діяльності є зовнішньоекономічний комплекс країни або регіону, це являє собою ряд галузей, підгалузей, об'єднань, підприємств та організацій, які виробляють продукцію та товари на експорт або використовують продукцію імпорту та здійснюють інші види і форми зовнішньоекономічної діяльності. Завданням яке суттєво важливе є розвиток зовнішньоекономічного комплексу кожної країни а

власне об'єднання виробничих і зовнішньоекономічних видів діяльності в єдину функціонуючу систему. Для України умовою перспективного розвитку зовнішньоекономічного комплексу на сьогоднішній день є:

- 1) сприяння зміцненню і нарощуванню експортного потенціалу;
- 2) розширенню самостійності суб'єктів господарювання у впровадженні зовнішньоекономічної діяльності підприємств;
- 3) підвищити конкурентоспроможність виробничо-господарського комплексу країни повністю та суб'єктів її господарювання зокрема.

Одним із основних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є підприємство. Світова практика показала, що близько 83 % зовнішньоекономічних операцій здійснюються підприємствами, фірмами, організаціями, а 13 % – міністерствами, відомствами, союзами підприємців. Підприємство самостійним суб'єктом господарської діяльності, що виготовляє продукцію та товари або ж надає послуги з метою задоволення потреб суспільства в цілому та одержання прибутку.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства базується на можливості одержання економічних вигод, виходячи з переваг міжнародного поділу праці та міжнародних ділових відносин. Це пов'язано з виробництвом окремого товару, його збут та надання певного виду послуг в інших країнах має більшу перевагу, ніж відповідна діяльність усередині країни. Отже, зовнішньоекономічна діяльність здійснюється в тій країні і з тими партнерами, які є самими вигідними. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є сферою господарської діяльності і пов'язана з міжнародною виробничою і науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом продукції та товарів, виходом підприємства на зовнішній ринок. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є складовою всієї діяльності підприємства, а це, взаємопов'язано з нею і спільно вмотивоване підприємством. Водночас зовнішньоекономічна діяльність має суттєву специфіку, що полягає у здійсненні на міжнародному рівні у взаємозв'язку з суб'єктами господарювання інших країн.

Основні мотиви розвитку зовнішньоекономічної діяльності:

- 1) розширити ринок збуту своєї продукції за національні межі для збільшення прибутку;
- 2) закупити необхідну сировину, комплектуючих виробів, нових технологій і обладнання;
- 3) залучити інжинірингові та інші послуги для потреб виробництва, з урахуванням їх унікальності, найвищої якості і найнижчих цін порівняно з внутрішнім ринком країни;
- 4) залучити іноземні інвестиції з метою модернізації виробництва, зміцнення експортного потенціалу та конкурентні позиції на світових товарних ринках;
- 5) участь у міжнародному поділі праці та спеціалізації і кооперуванні виробництва з метою успішного розвитку всієї економіки країни.

Структурною одиницею зовнішньоекономічної діяльності є зовнішньоекономічна операція.

Зовнішньоекономічна операція – це комплекс дій контрагентів різних країн з укладання і виконання та підготовки, торгової, інвестиційної та іншої угоди економічного характеру.

Зовнішньоекономічна операція може здійснюватися за такими основними напрямками:

- 1) міжнародна торгівля а саме: експортно-імпортні операції, включаючи реекспорт та реімпорт, операції зустрічної торгівлі, торгові операції суперницького тип;
- 2) міжнародний трансфер технологій, а саме:
 - укладання ліцензійних угод;
 - укладання франчайзингових угод;
 - інжиніринг;
 - реінжиніринг;
 - консалтинг;
- 3) міжнародні інвестиції а саме: створення спільних підприємств з іноземним капіталом, інвестиції в межах вільних економічних зон.

1.2. Види та суб'єкти системи зовнішньоекономічної діяльності

Відповідно до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" в Україні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності здійснюються такі види діяльності [58]:

- експорт та імпорт товарів, капіталів і робочої сили;
- надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності;
- наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- навчання і підготовка спеціалістів на комерційній основі;
- міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
- кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України;
- створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених її законом;
- спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій і спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;
- підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку суб'єктів господарської діяльності;
- аналогічна діяльність за межами України;
- організація і здійснення діяльності в сфері проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних за-

- ходів, здійснюваних на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- організація і здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у випадках, передбачених законодавством України;
 - товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - орендні, у т. ч. лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - операції із придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на міжбанківському валютному ринку;
 - роботи на контрактній основі фізичних осіб з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами;
 - робота іноземних фізичних осіб на контрактній платній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами й інші не заборонені законодавством України види зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності – це суб'єкти господарської діяльності, що належать до різних форм власності, самостійно здійснюючи зовнішньоекономічні операції з закордонними партнерами (рис. 1.2).

У статті 3 "Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності" Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" міститься перелік суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, в якій зазначається, що суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в нашій країні є [58]:

- 1) фізичні особи-громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, що мають цивільну правоздатність і дієздатність відповідно до законів України і постійно мешкають на її території;
- 2) юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і постійне місце знаходження яких на її території;

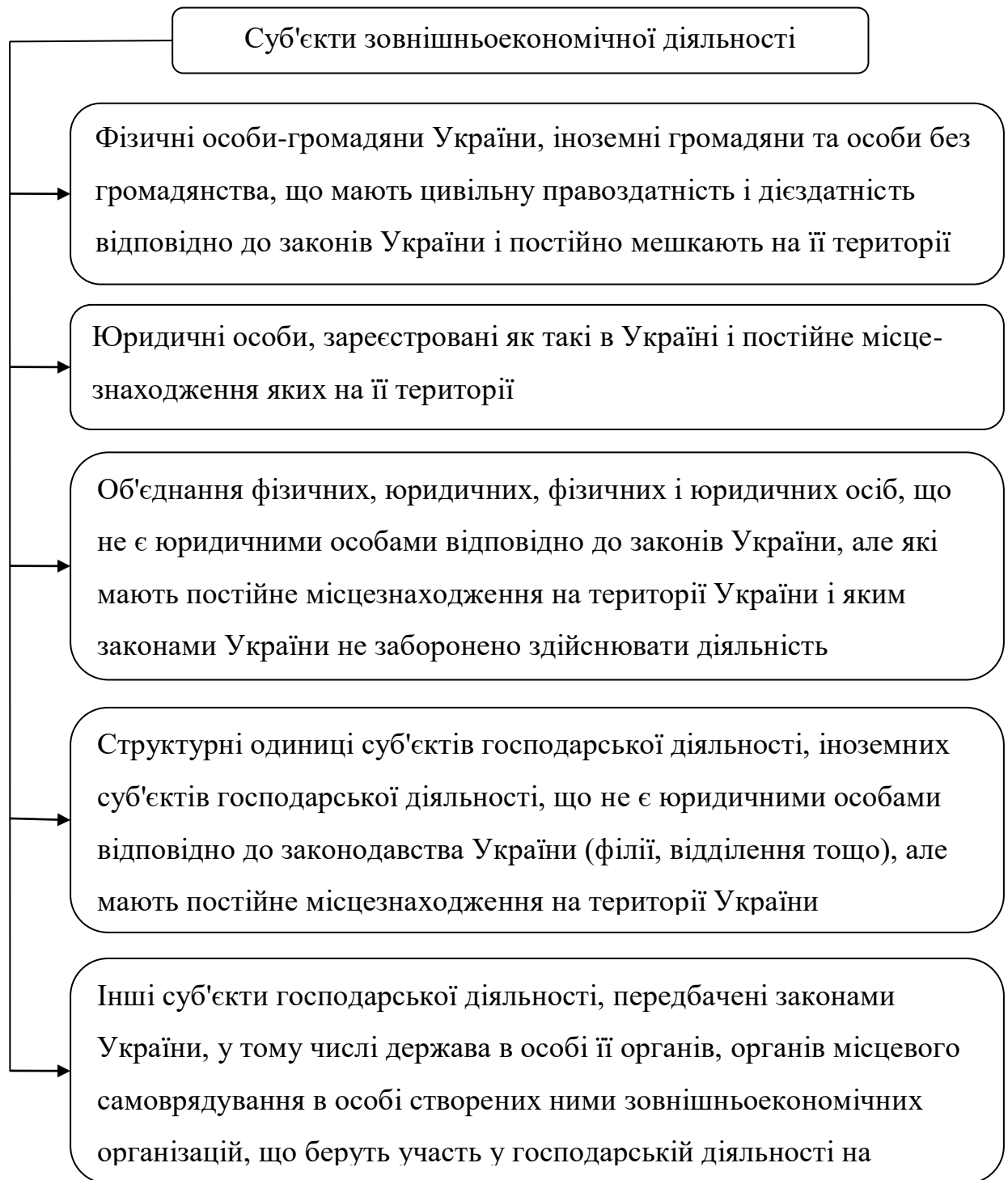


Рис. 1.2. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мікрорівня

- 3) об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, що не є юридичними особами відповідно до законів України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

- 4) структурні одиниці суб'єктів господарської діяльності, іноземних суб'єктів господарської діяльності, що не є юридичними особами відповідно до законодавства України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;
- 5) інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України, у тому числі держава в особі її органів, органів місцевого самоврядування в особі створених ними зовнішньоекономічних організацій, що беруть участь у господарській діяльності на території України.

Для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності макrorівня властиві спільні цілі, а саме:

- максимізація індивідуального прибутку;
- розширення виробництва;
- розширення ринків збуту завдяки проникненню в господарську сферу зарубіжних країн;
- підвищення ефективності виробництва через наближення до іноземного споживача;
- подолання інституційних, тарифних та нетарифних перешкод;
- розв'язання проблем нестабільності міжнародних цін.

Суб'єктами макроекономічного рівня є Україна, як держава, в особі її повноважних органів у межах їх компетенції, а також недержавні органи управління. Вони виконують наступні завдання :

- гарантування довгострокової міжнародної конкурентоспроможності та економічної безпеки країни;
- максимізація випуску продукції через структурні вдосконалення;
- контроль за станом внутрішнього ринку через стимулювання його засобами зовнішньої конкуренції;
- збільшення зайнятості;
- поліпшення умов формування бюджету;
- оптимізація розподілу доходів в масштабах економіки.

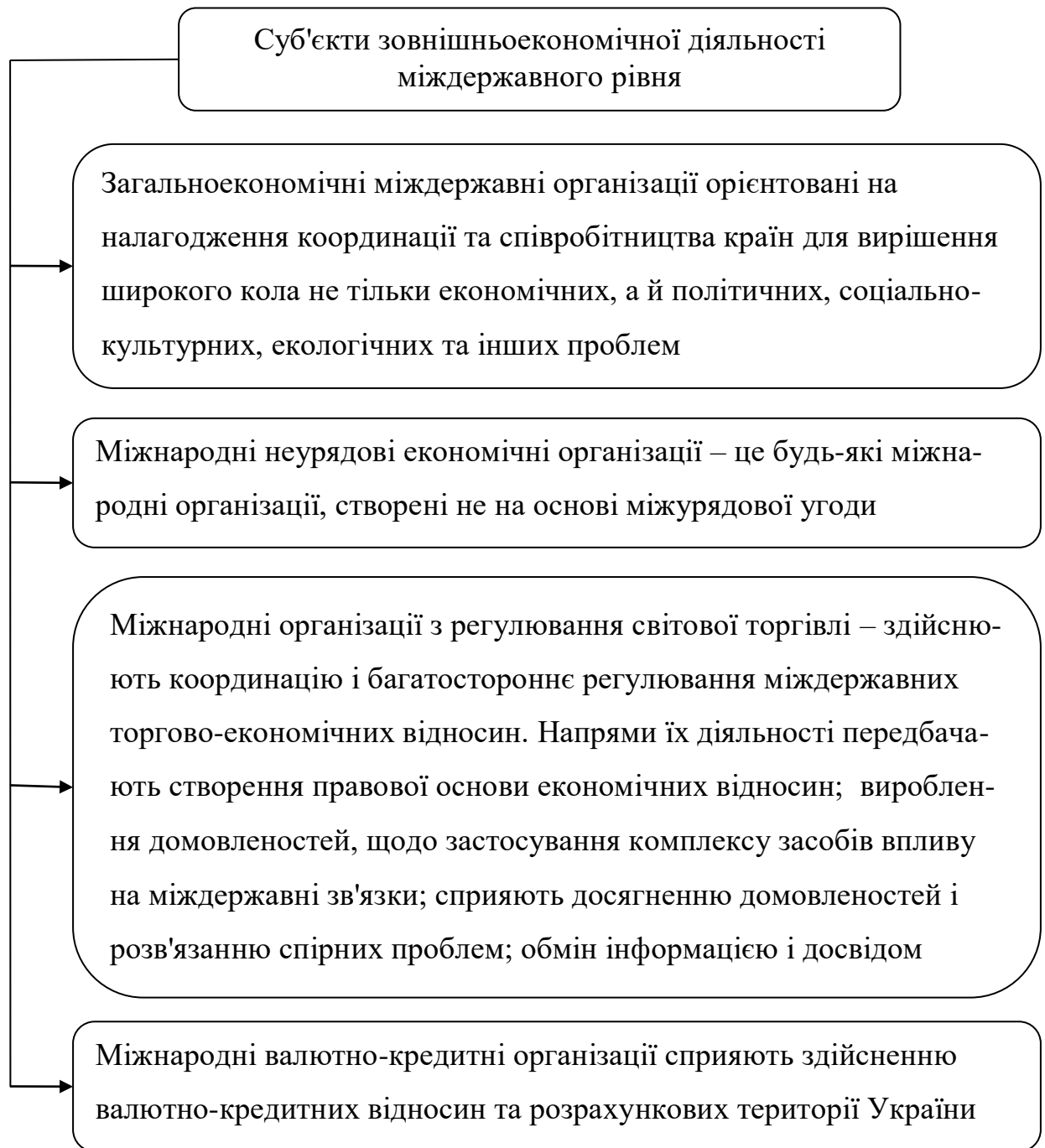


Рис 1.3. Класифікація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності міждержавного рівня

Міждержавний рівень зовнішньоекономічної діяльності утворюють:

1. Загальноекономічні міждержавні організації орієнтовані на налагодження координації та співробітництва країн для вирішення широкого кола не тільки економічних, а й політичних, соціально-культурних, екологічних та інших проблем.

2. Міжнародні неурядові економічні організації – це будь-які міжнародні організації, створені не на основі міжурядової угоди.
3. Міжнародні організації з регулювання світової торгівлі – здійснюють координацію і багатостороннє регулювання міждержавних торгово-економічних відносин. Напрями їх діяльності передбачають створення правової основи економічних відносин; вироблення домовленостей, щодо застосування комплексу засобів впливу на міждержавні зв'язки; сприяють досягненню домовленостей і розв'язанню спірних проблем; обмін інформацією і досвідом.
4. Міжнародні валютно-кредитні організації сприяють здійсненню валютно-кредитних відносин та розрахункових.

Існують різні науково-практичні підходи у визначенні суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Таке різноманіття пов'язано з різними критеріями, що взяті за основу класифікації (табл. 1.1).

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівне право здійснювати будь-які її види, прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак. Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно з законами України. Фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони зареєстровані як підприємці. Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність відповідно до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

Втручання державних органів у зовнішньоекономічну діяльність її суб'єктів у випадках, не передбачених законом, у тому числі через видання підзаконних актів, які створюють для її здійснення умови, гірші від встановлених законом, є обмеженням права здійснення зовнішньоекономічної діяльності і як таке забороняється. До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності може бути застосована санкція у вигляді тимчасового призупинення права здійснення такої діяльності у випадках порушення чинних законів України.

Таблиця 1.1

Класифікація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за критеріями

Ознака класифікації	Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності
За рівнями економічної діяльності	– мікроекономічний
	– макроекономічний
	– міждержавний або наддержавний
За характером власності	– приватні
	– кооперативні
	– державні
За обсягом операцій	– великі
	– середні
	– малі
За належністю капіталу	– національні
	– змішані
	– іноземні
За правовим статусом	– повні товариства
	– товариства з обмеженою відповідальністю
	– акціонерні товариства відкритого і закритого типу
	– командитні товариства
За сферою господарської діяльності	– промислові
	– сільськогосподарські
	– торгові
	– транспортні
	– страхові
	– посередницькі
	– туристичні та інші

Суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який одержав від цієї діяльності у власність кошти, майно, майнові і немайнові права та інші результати, має право володіти, користуватися і розпоряджатися ними на свій розсуд. Вилучення результатів зовнішньоекономічної діяльності у власника у будь-якій платній або неоплатній формі без його згоди забороняється, за винятком випадків, передбачених законами України.

Принципи зовнішньоекономічної діяльності можна згрупувати таким чином: загальні, специфічні і національні.

Загальні принципи зовнішньоекономічної діяльності – це невелика кількість загальновизнаних правил, що стали своєрідними загальновідомими істинами (аксіомами), яких дотримуються всі учасники міжнародних ділових операцій. І хоча в різноманітних виданнях набір цих принципів може відрізнятися, однак у кінцевому результаті вони зводяться до трьох головних:

- науковість;
- системність;
- взаємовигідність.

Принцип науковості зовнішньоекономічної діяльності означає, що розвиток цієї діяльності здійснюється відповідно до об'єктивних економічних законів; принцип системності зовнішньоекономічної діяльності – що між окремими її складовими існують міцні взаємозв'язки; принцип взаємовигідності зовнішньоекономічної діяльності означає, що кожний партнер, який бере участь у міжнародних операціях, одержує свій прибуток. Крім наведених загальних принципів управління зовнішньоекономічної діяльності багато специфічних принципів, яких також слід дотримуватися.

Специфічні принципи зовнішньоекономічної діяльності закріплені у відповідних міжнародних правових актах і є обов'язковими для виконання всіма державами, що підписали той або інший акт.

Найбільш повний перелік принципів організації міжнародних економічних відносин відображає Хартія економічних прав і обов'язків держав – документ, прийнятий четвертою Спеціальною сесією Генеральної Асамблеї

організації Об'єднаних націй у 1974 році. Зазначені принципи передбачають наступні характеристики:

- суверенітет;
- територіальна цілісність і політична незалежність держав;
- суверенна рівність усіх держав;
- ненапад і невтручання у внутрішні справи;
- взаємна і справедлива вигода;
- мирне співіснування;
- рівноправність і самовизначення народів;
- мирне регулювання спорів;
- усунення несправедливості, що виникає в результаті застосування сили і позбавляє націю засобів для її нормального розвитку;
- сумлінне виконання міжнародних зобов'язань;
- повага до прав людини та основних свобод;
- відсутність прагнення до гегемонії в сферах впливу;
- сприяння міжнародній соціальній справедливості;
- міжнародне співробітництво з метою розвитку;
- вільний доступ до морів для країн, що їх не мають.

Значна частина специфічних принципів діє на регіональному рівні. Для України особливий інтерес становлять принципи зовнішньоекономічної діяльності у Європейському Союзі, які містяться в так званій Білій книзі (1985) і включають:

- контроль і оформлення документів на товари, що перетинають національні кордони;
- свободу пересування осіб для працевлаштування або постійне місце проживання в будь-якій країні;
- уніфікацію технічних норм і стандартів;
- відкриття споживчих ринків;
- лібералізацію фінансових послуг;

- поступове відкриття ринку інформаційних послуг;
- лібералізацію транспортних послуг;
- створення сприятливих умов для промислового співробітництва з урахуванням законодавства про права на інтелектуальну і промислову власність;
- усунення фіскальних бар'єрів.

Національні принципи зовнішньоекономічної діяльності закріплюються в законодавчих актах відповідних країн. Оскільки всі країни використовують тією чи іншою мірою механізми державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, то існує і відповідна правова основа таких дій.

Щодо зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств, то її принципи закріплені в ст. 2 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність". Причому ці принципи охоплюють і діяльність іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні [58].

Суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарської діяльності у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності керуються відповідними вихідними положеннями.

1. Принцип суверенітету народу України у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, що полягає:

- у виключному праві народу України самостійно та незалежно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність на території України, керуючись законами, що діють на території України;
- обов'язку України неухильно виконувати всі договори і зобов'язання України в галузі міжнародних економічних відносин.

2. Принципом свободи зовнішньоекономічного підприємництва, що полягає:

- у праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки;
- у праві суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснювати її в будь-яких формах, які прямо не заборонені законами України;

- в обов'язку дотримуватися при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності порядку, встановленого законами України;
- у виключному праві власності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на всі одержані ними результати.

3. Принципом юридичної рівності і недискримінації, що полягає:

- у рівності перед законом усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності, у тому числі держави у разі здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
- у забороні будь-яких, крім передбачених цим Законом, дій держави, результатом яких є обмеження прав і дискримінація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також іноземних суб'єктів господарської діяльності за формами власності, місцем розташування та іншими ознаками;
- неприпустимості обмежувальної діяльності з боку будь-яких її суб'єктів, крім випадків, передбачених законом.

4. Принципом верховенства закону, що полягає:

- у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності тільки законами України;
- у забороні застосування підзаконних актів та актів управління місцевих органів, що у будь-який спосіб створюють для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності умови, менш сприятливі, ніж ті, які визначені законами України.

5. Принципом захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, який полягає у тому, що Україна як держава:

- забезпечує рівний захист інтересів усіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території згідно з законами України;
- здійснює рівний захист всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України згідно з нормами міжнародного права;

- здійснює захист державних інтересів України як на її території, так і за її межами лише відповідно до законів України, умов підписаних нею міжнародних договорів та норм міжнародного права.

6. Принципом еквівалентності обміну, неприпустимості демпінгу при ввезенні та вивезенні товарів.

1.3. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності

В юридичній літературі зовнішньоекономічна діяльність розглядається як діяльність щодо розвитку співробітництва з іншими державами у галузі торгівлі, економіки, техніки, культури, туризму. На думку деяких авторів, це особлива форма здійснення суспільно-виробничих зв'язків між окремими державами, між державами і міжнародними організаціями, між міжнародними організаціями у сфері міжнародного економічного співробітництва, яка є предметом вивчення міжнародного економічного права як самостійної галузі міжнародного публічного права.

Така оцінка місця і галузевої належності норм, що регулюють відносини щодо зовнішньоекономічної діяльності, на нашу думку, не узгоджується з легальним визначенням поняття зовнішньоекономічної діяльності, що міститься в ст. 1 Закону "Про зовнішньоекономічну діяльність": 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. Істотним доповненням визначення поняття зовнішньоекономічної діяльності є вказівка ч. 1 ст. 377 ГК на таку її ознаку, як перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою.

Оскільки мова йде про діяльність суб'єктів господарської діяльності, то цілком логічним є висновок про те, що зовнішньоекономічна діяльність є одним з видів господарської діяльності, під якою Закон України "Про

зовнішньоекономічну діяльність" (ст. 1) розуміє будь-яку діяльність, в тому числі підприємницьку, пов'язану з виробництвом і обміном матеріальних і нематеріальних благ, що виступають у формі товару. Відтак і законодавство про зовнішньоекономічну діяльність є одним з інститутів господарського законодавства, що в стислій формі вміщений в Розділ VIII Господарського кодексу України.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює зовнішньоекономічну діяльність, є Закон України від 16 квітня 1991 р. "Про зовнішньоекономічну діяльність", який визначає принципи зовнішньоекономічної діяльності, окреслює коло її суб'єктів, називає види зовнішньоекономічної діяльності, закріплює основи її регулювання, передбачає встановлення спеціальних правових режимів зовнішньоекономічної діяльності, містить норми щодо відповідальності учасників зовнішньоекономічної діяльності та захисту їх прав і інтересів. Порядок урегулювання приватноправових відносин, які хоча б через один із своїх елементів пов'язані з одним або кількома правопорядками, іншими, ніж український правопорядок, встановлює Закон України від 23 червня 2005 р. "Про міжнародне приватне право".

Важливе значення для регулювання окремих видів зовнішньоекономічної діяльності мають також Цивільний кодекс України; Закони України "Про міжнародний комерційний арбітраж", "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах", "Про режим іноземного інвестування", "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності"; Декрет Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю"; Укази Президента України "Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів" та "Про облік окремих видів зовнішньоекономічних договорів (контрактів) в Україні"; постанови Кабінету Міністрів (спільно з Національним банком України) "Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки

в іноземній валюті" та "Про затвердження Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності", а також нормативно-правові акти Міністерства економіки України.

Розглядаючи питання щодо правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), необхідно, перш за все, звернутись до Конституції України. Пунктом 9 ст. 92 якої зазначено, що виключно законами визначаються засади зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної діяльності, митної справи. А пунктом 8 ст. 116 Конституції України в свою чергу встановлено, що Кабінет Міністрів України організовує і забезпечує здійснення зовнішньоекономічної діяльності України, митної справи.

Так, відповідно до статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-ХІІ від 16 квітня 1991 р., 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 [58].

Враховуючи те, що зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності, логічним є те, що в Господарському кодексі України для регулювання зовнішньоекономічної діяльності відведено цілий розділ. В пункті 1 ст.377 Господарського кодексу України міститься уточнення щодо визначення поняття зовнішньоекономічної діяльності, а саме: «господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном та/або робочою силою».

З самої назви «зовнішньоекономічна діяльність» очевидним є те, що в ній приймають участь не лише національні суб'єкти, а й іноземні. Іншими словами, пов'язані не лише з українським правопорядком. А тому ці відносини підпадають під поняття міжнародних.

В преамбулі Закону України «Про міжнародне приватне право» № 2709-IV від 23 червня 2005 року вказано, що цей Закон встановлює порядок урегулювання приватноправових відносин, які хоча б через один із своїх елементів пов'язані з одним або кількома правопорядками, іншими, ніж

український правопорядок». Тобто і цей закон є складовою правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

На підставі наведеного вище, можна дійти висновку, що зовнішньоекономічна діяльність регулюється не лише національними нормами права, а й міжнародними.

Враховуючи те, що зовнішньоекономічна діяльність є багатогранною та включає себе колосальний перелік правовідносин, неможливо в одній статті розглянути усі аспекти зовнішньоекономічної діяльності, а тому лише наведемо ряд найважливіших національних та міжнародних нормативно-правових актів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність.

До найважливіших національних нормативно-правових актів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність, відносяться:

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-ХІІ від 16 квітня 1991 року (з врахуванням змін і доповнень); Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» № 185/94-ВР від 23 вересня 1994 року (з врахуванням змін і доповнень); Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 351-ХІV від 23 грудня 1998 року (з врахуванням змін і доповнень); Митний кодекс України № 4495-VI від 13 березня 2012 року (з врахуванням змін і доповнень); Цивільний кодекс України № 435-IV від 16 січня 2003 року (з врахуванням змін і доповнень); Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 року (з врахуванням змін і доповнень); Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 21 червня 1995 р. № 444 «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті»; Декрет Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року № 1593 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю».

На міжнародній арені в питаннях регулювання зовнішньоекономічної діяльності важливе місце посідає Комісія ООН по праву міжнародної торгівлі

ЮНСИТРАЛ (UNCITRAL – з англ. United Nations Commission on International Trade Law). Так, ними було розроблено Конвенцію про право, яке застосовується до договорів міжнародної купівлі-продажу товарів (Гаага, 22.12.1986 р.); Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11.04.1980 р. (набуття чинності для України: 01.02.1991 р.); Конвенція про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів (1974 р.); Конвенція Організації Об'єднаних Націй про міжнародні змішані перевезення вантажів від 24.05.1980; Конвенція Організації Об'єднаних Націй про морські перевезення вантажів 1978 р. (Гамбурзькі правила від 31.03.1978 р.).

Також, не позбавлений уваги і Міжнародний інститут по уніфікації приватного права УНІДРУА (UNIDROIT – з франц. Institut international pour l'unification du droit privé), яким розроблено: Конвенція про однаковий закон про міжнародну купівлю-продаж товарів 1964 р.; Конвенція про договір про туризм 1970 р.; Конвенція про представництво під час міжнародної купівлі-продажу товарів 1983 р.; Конвенція про міжнародний фінансовий лізинг 1988 р.; Конвенція про міжнародний факторинг 1988 р.; Конвенція з питань викрадених або незаконно вивезених культурних цінностей 1995 р.

Додатково застосовується Конвенція про право, яке застосовується до міжнародної купівлі-продажу спонукуваних матеріальних речей (1955 р.); Конвенція про визнання і приведення у виконання іноземних арбітражних рішень. Нью-Йорк 1958 р.; Угода про міжнародне залізничне вантажне повідомлення (СМГС), діє з 01.11.1951 р.; Угода про міжнародні залізничні перевезення, прийнята в 1980 р. на конференції в Берні (КОТИФ); Женевська конвенція про договір по міжнародному перевезенню вантажів автомобільним транспортом 1956 р. (CMR); Чикагська конвенція про міжнародну цивільну авіацію 1944 р.; Конвенція ООН про морське перевезення вантажів 1978 р., набрали сили з 1 січня 1992 р.; Нью-Йоркська конвенція про порядок здійснення інвестиційних суперечок між державами й іноземними особами (1965 р.); Конвенція про заснування багатобічного агентства по гарантіях і інвес-

ціях (Сеул 1985 р.); Угода про порядок вирішення спорів зв'язаних зі здійсненням господарської діяльності (березень 1992 р. м. Київ).

Також є ряд Міжнародних організацій, які здійснюють регулювання різноманітних аспектів взаємовідносин учасників зовнішньоекономічної діяльності із різних країн. Серед них можна виділити такі, як:

- Міжнародна торгова палата (МТП);
- Міжнародний валютний фонд (МВФ);
- Міжнародний банк реконструкції та розвитку (МБРР);
- Міжнародний банк економічного співробітництва (МБЕС);
- Міжнародний інвестиційний банк (МІБ);
- Морська міжнародна організація (ІМО);
- Світова організація торгівлі (СОТ);
- Організація міжнародної цивільної авіації (ІКАО);
- Система електронної передачі інформації з міжнародних розрахунків (СВІФТ);
- Європейська асоціація вільної торгівлі (ЄАВТ);
- Конференція ООН по торгівлі і розвитку (ЮНКТАД);
- Організація ООН із промислового розвитку (ЮНІДО);
- Європейське агентство по координації наукових досліджень та ін.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Економічна суть зовнішньоекономічної діяльності виявляється в таких факторах: 1) важливий і суттєвий фактор економічного зростання та розвитку кожної країни зокрема, ще стосується національного фактору; 2) спосіб, що включає економіку кожної країни зокрема до системи усього світового господарства, а з цього виходить що, і до процесів міжнародного поділу праці та самої міжнародної кооперації, а це є актуально в умовах тенденцій що зростають до глобалізації на регіональному і глобальному аспекті ЗЕД.

2. Зовнішньоекономічні зв'язки – це сукупність різноманітних форм, засобів та методів зовнішньоекономічних відносин між різними країнами. З точки зору економічних категорій зовнішньоекономічні зв'язки відображають систему економічних взаємин між державами, які виникають, що спричиняє рух ресурсів усіх видів між державами та економічними суб'єктами різних держав. Ці двосторонні відносини охоплюють всі сфери економічного життя держави і передусім виробничу, торговельну, інвестиційну та фінансову діяльність. Попит на товари і послуги світового ринку здійснюється через механізм зовнішньоекономічних зв'язків та переносяться на внутрішній ринок всіх держав. Це обумовлено розвитком виробничих сил, а це, в свою чергу, спричиняє розвиток промисловості, сільського господарства, торгівлі, сфери послуг, фінансових установ тощо.

3. Основними мотивами розвитку зовнішньоекономічної діяльності є: розширити ринок збуту своєї продукції за національні межі для збільшення прибутку; закупити необхідну сировину, обладнання; залучити інжинірингові та інші послуги для потреб виробництва, з урахуванням їх унікальності, найвищої якості і найнижчих цін порівняно з внутрішнім ринком країни; залучити іноземні інвестиції з метою модернізації виробництва, зміцнення експортного потенціалу та конкурентні позиції на світових товарних ринках; участь у міжнародному поділі праці та спеціалізації і кооперуванні виробництва з метою успішного розвитку всієї економіки країни.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Особливості обліку експортно-імпортних операцій

Облік зовнішньоекономічної діяльності здійснюється з дотриманням принципів, визначених Законом України від 16.07.1999 року № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а саме: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування і відповідності доходів і витрат, переважання суті над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Одним з принципів обліку є принцип обачності, відповідно до якого методи оцінки, які застосовуються у бухгалтерському обліку повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Принцип повного висвітлення передбачає, що у фінансовій звітності повинна міститись вся інформація про фактичні події, які вплинули на прийняття рішень. Принцип автономності передбачає те, що підприємство є юридичною особою і відокремлене від свого власника, тому особисте майно власника не відображається у фінансовій звітності. Принцип послідовності полягає у тому, що підприємство постійно з року в рік використовує одну облікову політику. Принцип безперервності передбачає оцінку активів і зобов’язань і продовження діяльності у майбутньому. Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат полягає у тому, що для визначення фінансового результату підставляються доходи звітного періоду з витратами у момент їх виникнення. Принцип переважання суті над формою полягає у тому, що облікові операції, перш за все, вивчаються і розглядаються за суттю, а не лише за юридичною формою. Принцип історичної (фактичної) собівартості полягає у визнанні пріоритетної оцінки активів, виходячи з витрат на виробництво і придбання. Принцип єдиного грошового

вимірника полягає у тому, що всі активи та зобов'язання оцінюються в єдиній грошовій одиниці – гривні. Принцип періодичності полягає у тому, що вся діяльність підприємства поділяється на періоди, за результатами діяльності яких складається фінансова звітність.

Усі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати будь-які види діяльності, які не заборонені законодавством України. Найпоширенішими серед видів зовнішньоекономічної діяльності є експорт та імпорту товарів, капіталів та робочої сили.

Основними об'єктами бухгалтерського обліку у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності виступають: валютні кошти і валютні операції; товари та їх рух на підставі експортно-імпортних декларацій; розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а також між суб'єктами і банками, що їх обслуговують; кінцевий фінансовий результат господарської діяльності (рис. 2.1).

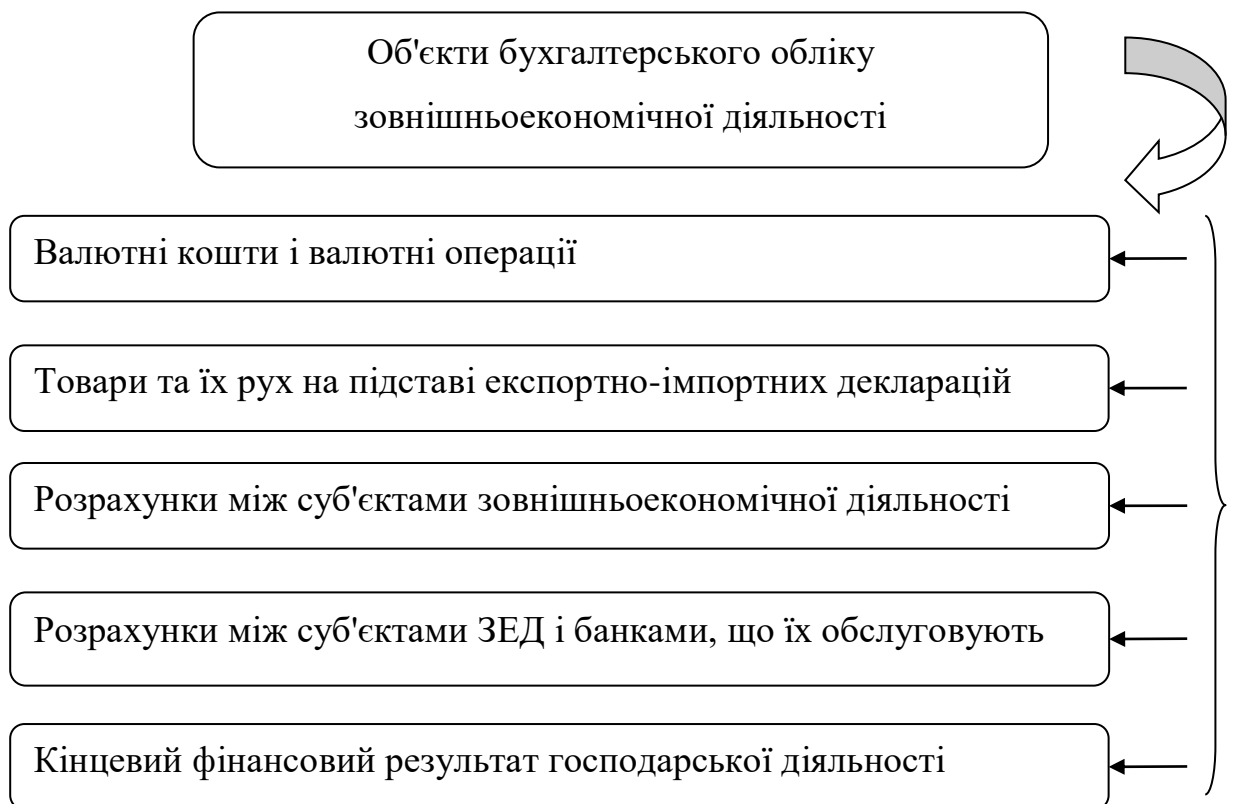


Рис. 2.1. Структура основних об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Рух товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій супроводжується такими документами:

- технічна документація;
- товарно-супроводжуюча документація;
- транспортна, експедиторська і страхова документація;
- складська документація – документ іноземного комерційного складу, що містить розписку про прийняття товару на зберігання;
- митна документація – вантажна митна декларація, сертифікат про походження товару, довідки про оплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість;
- документи по нестачах і псуванню товару – комерційний акт про нестачі, аварійний сертифікат;
- розрахункова документація – рахунок-фактура, розрахункова специфікація, перевідний вексель (тратта);
- банківська документація – заява про переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитиву, чек, доручення на розподіл експортної виручки; виписки операцій по розрахунковому і валютному рахунках;
- контракт і копія контракту (на мові оригіналу та в перекладі), нотаріально засвідчена;
- ліцензія на експорт, якщо товар підлягає ліцензуванню;
- претензійна документація – претензійний лист, позовна заява, постанова суду про задоволення або відхилення позову.

Єдиним документом, що засвідчує факт здійснення експорту чи імпорту є вантажна митна декларація, яка обов'язково зберігається з прибутковими та видаковими документами. Бухгалтерський облік ведуть в розрізі:

- 1) облікових партій;
- 2) товарної номенклатури, яка прийнята в міжнародних розрахунках;
- 3) матеріально-відповідальних осіб.

За облікову партію приймають відправку, чи одержання однорідного товару, оформлену однією чи декількома транспортними накладними в одному напрямку і відфактуровану постачальником одним рахунком, або однією авіанакладною, чи поштовою квитанцією. Якщо на кожну партію виписується окрема накладна, то за облікову приймають партію оформлену одним рахунком.

Особливістю відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку є те, що у валюті якої б країни не була виражена заборгованість підприємства або перед підприємством, у бухгалтерському обліку і у звітності її слід привести до єдиної валюти, якою є національна валюта України. Поряд з використанням єдиної валюти необхідно паралельно враховувати валютні операції у реальній валюті відповідних країн.

Датою визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат у системі обліку є:

- при експорті та імпорті продукції та товарів – дата митного оформлення цінностей, що експортуються та імпортуються;
- при експорті та імпорті робіт, послуг – дата підписання документів про фактичне виконання та надання робіт і послуг;
- при операціях на валютному рахунку – дата зарахування, або списання валютних коштів за випискою банку;
- при касових операціях з іноземною валютою – дата оприбуткування або видачі іноземної валюти за касовими ордерами;
- при складанні бухгалтерської звітності – за курсом котирування на останній день звітного періоду.

Згідно П(С)БО 2 "Вплив зміни валютних курсів", всі валютні статті балансу підлягають класифікації на монетарні та не монетарні. Монетарні статті-статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. До цих статей можна віднести залишки валюти на рахунках в касі, дебіторську та кредиторську заборгованість.

До немонетарних статей можна віднести отримані та оплачені аванси; товарно-матеріальні цінності, оборотні та необоротні активи. На перший погляд отримані та погашені аванси слід віднести до монетарних статей. Це неможливо, тому що до монетарних статей зараховують ті статті, по яких передбачається надходження коштів.

У відповідності до п.7 П(С)БО 21, на дату складання балансу монетарні рахунки підлягають перерахунку по курсу НБУ. Курсові різниці від перерахунку іноземної валюти і інших монетарних статей, що виникли в процесі операційної діяльності відображаються у складі інших операційних доходів (рахунок 714 "Доходи від операційної курсової різниці"), чи інших операційних витрат (рахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці"). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей які виникли внаслідок інвестиційної та фінансової діяльності підприємства відображають у складі інших доходів (рахунок 744 "Доходи від неопераційної курсової різниці"), чи в складі інших витрат (рахунок 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці").

Виняток становлять лише фінансові інвестиції у господарські одиниці, які знаходяться за межами України. В цьому випадку збільшення суми фінансових інвестицій внаслідок впливу курсових різниць призводить до збільшення іншого додаткового капіталу (кредит рахунку 425 "Інший додатковий капітал"); зменшення – до зниження суми додаткового капіталу (дебет рахунку 425 "Інший додатковий капітал").

Немонетарні валютні рахунки, виникнення яких пов'язане з валютними операціями, згідно п.76 П(С)БО 21 відображають у балансі за історичною вартістю. Тобто, оприбутковувати та списувати активи слід по тій вартості, по якій раніше була виплачена, чи отримана передплата. Отже, рахунки 371"Розрахунки за виданими авансами" і 681"Розрахунки за авансами одержаними" на дату складання балансу індексації не підлягають. В цьому випадку виникає неузгодженість із оцінкою активів при проходженні митного контролю, адже відсоток мита та митних зборів буде нараховуватись від первісної вартості товару, обчисленої за курсом НБУ у день проходження

митного контролю. Пунктом 7 вказано, що немонетарні активи, які обліковуються у балансі по справедливій вартості на дату складання балансу підлягають відображенню за курсом на день визначення такої вартості. Тобто, визначена у свій час справедлива вартість по активах отриманих безоплатно, внесених у статутний капітал, чи обмінених на неподібні активи індексації не підлягають. Це не стосується фінансових інвестицій у валюті. Згідно П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" вони повинні оцінюватися по справедливій вартості на кожну дату складання балансу (враховуючи курс НБУ).

У системі бухгалтерських рахунків використовуються:

Таблиця 2.1

Система бухгалтерських рахунків, пов'язаних з провадженням зовнішньоекономічної діяльності та їх економічний зміст

Рахунок	Зміст
342 Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	Заборгованість іноземних покупців, оформлена векселем в іноземній валюті
362 Розрахунки з іноземними покупцями	Заборгованість іноземного покупця за відвантажену продукцію, отримані послуги
371 Розрахунки за виданими авансами	Видана передоплата закордонним постачальникам
622 Короткострокові векселі видані в іноземній валюті	Зобов'язання по оформлених векселях в іноземній валюті
632 Розрахунки з іноземними постачальниками	Зобов'язання перед іноземними постачальниками за отриману продукцію, та послуги
681 Розрахунки за авансами отриманими	Отримана передоплата від іноземних партнерів
84 Інші операційні витрати	Втрати від операційної курсової різниці для суб'єктів малого підприємства, які застосовують 8 клас
85 Інші витрати	Втрати від неопераційних курсових різниць малих підприємств

Визнання доходу від експорту продукції товарів, робіт, послуг у бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 15 "Дохід" як і будь-який дохід від звичайної діяльності підприємства. Згідно із цим Положенням дохід визнається тоді, коли в результаті господарської операції: збільшуються активи або зменшуються зобов'язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу підприємства.

Застосовуючи в бухгалтерському обліку принцип нарахування і відповідність доходів і витрат (як того вимагає НП(С)БО1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"), можна стверджувати, що при відвантаженні продукції (товарів, робіт, послуг) на експорт без попередньої оплати підприємство в бухгалтерському обліку визнає дохід від цієї операції, оскільки відбувається збільшення його активів. А ось з отриманням передоплати (авансу) від іноземного замовника зростання власного капіталу не відбувається, хоча і збільшуються активи підприємства у вигляді грошових коштів. У зв'язку з тим що підрахувати суму витрат ще не видається можливим, а доходи визнаються в тому ж періоді, коли і понесені витрати, пов'язані з отриманням цього доходу, сума передоплати (авансу) у бухгалтерському обліку не визнається доходом. Підприємство на суму передоплати (авансу) фіксує в бухгалтерському обліку тільки збільшення зобов'язань.

А ось коли відбудеться відвантаження продукції(тобто буде відображене зменшення зобов'язань) і будуть визначені всі витрати, пов'язані із цим відвантаженням, - тільки тоді в бухгалтерському обліку визнається дохід, оскільки зменшення зобов'язань привело до зростання власного капіталу.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку ТОВ «БОННА» згідно з Планом рахунків експортних операцій.

Експорт продукції з подальшою оплатою.

ТОВ «БОННА» 27.11.2020 р. відвантажено на експорт зерно ріпака на суму 8052 Євро. Курс Євро на момент оформлення вантажної митної декларації 33,843 грн. за 1 Євро. Курс Євро на момент погашення дебіторської заборгованості – 33,95 грн. за 1 Євро.

Таблиця 2.2

Бухгалтерський облік експорту зерна ріпака
ТОВ «БОННА» м. Кременець Тернопільської області
з наступною оплатою

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, Євро грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відвантаження зерна ріпака іноземному замовникові: 8052 Євро × 33,843 грн.	362	701	<u>8052</u> 272500
2.	Нараховані митні збори за експорт зерна ріпака	93	685	34062,5
3.	Перераховані митні збори за експорт зерна ріпака	685	311	34062,5
4.	Списана на реалізацію собівартість за зерна ріпака	901	26	190750
5.	Відображені інші витрати, пов'язані із збутом зерна ріпака	93	631	17830
6.	Списані на фінансовий результат: - дохід від реалізації зерна ріпака	701	791	272500
	- собівартість реалізованого зерна ріпака	791	901	190750
	- витрати на збут зерна ріпака	791	93	17830
7.	Отримані грошові кошти за відвантажене на експорт зерно ріпака: 8052 Євро × 33,843 грн.	312	362	<u>8052</u> 272500
8.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності	362	714	845,39
9.	Списаний на фінансовий результат дохід від курсової різниці	714	791	845,39

Підприємство здійснювало експорт послуг при їх попередній оплаті.

У рахунок виконання послуг на поточний валютний рахунок ТОВ «БОННА» надійшло 1610 Євро. Курс НБУ на момент отримання передоплати склав 33,843 грн. за 1 Євро. Послуги надані, що підтверджено актом виконаних робіт. Курс НБУ на день підписання акта – 33,95 грн. за 1 Євро.

Таблиця 2.3

Бухгалтерський облік експорту
ТОВ «БОННА» м. Кременець Тернопільської області
з попередньою оплатою

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, Євро грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримана передоплата від іноземного замовника в рахунок виконання послуг: 1610 Євро × 33,843 грн.	312	681	<u>1610</u> 54487
2.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності	945	681	173
3.	Надані послуги замовникові: 1610 Євро × 33,95 грн.	681	703	<u>1610</u> 54660
4.	Визначена собівартість послуг	903	23	38150
5.	Списані на фінансовий результат:			
	- дохід від надання послуг	703	791	54500
	- собівартість послуг	791	903	38150
	- втрати від курсової різниці	791	945	173

Імпорт продукції, товарів, робіт чи послуг передбачає збільшення активів підприємства у вигляді запасів. Тому в бухгалтерському обліку при надходженні запасів необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, які сплачуються згідно з договором постачальникові;
- сум, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група(вид).

Імпортовані роботи (послуги) не можуть бути визнані запасами підприємства, тому вони відображаються в бухгалтерському обліку підприємства як витрати. Якщо імпорт робіт (послуг) був здійснений (пов'язаний) безпосередньо з основною діяльністю підприємства, то такі роботи, послуги відображаються на рахунку 23 «Виробництво». Якщо ж роботи (послуги) були імпортовані, наприклад, у цілях адміністрування або збуту, то вони відповідно відображаються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут».

У будь-якому разі сума імпортованих робіт (послуг) повинна бути відображена на рахунках витрат тієї діяльності, у зв'язку з якою вони здійснені.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку згідно з Планом рахунків імпортованих операцій відображено у табл. 2.4 і 2.5.

Таблиця 2.5

Бухгалтерський облік імпорту насіння ріпака
ТОВ «БОННА» м. Кременець Тернопільської області
з наступною оплатою

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, <u>дол. США</u>
		Дебет	Кредит	грн.
1.	Оприбуткований імпортний товар за митною вартістю, вказаною у вантажно-митній декларації: 7000 дол. США × 28,40	281	632	<u>7000</u> 198800
2.	Оплачені на митниці: - ввізне мито і митні збори	377	311	6500
	- податок на додану вартість	641	311	27840
3.	Нарахований податок на додану вартість	377	641	27840
4.	Відображені транспортні послуги: - на суму послуг	281	631	6000
	- на суму податку на додану вартість	641	631	1200
5.	Віднесені: - ввізне мито і митні збори – на вартість імпортного товару	281	377	6500
	- податок на додану вартість	641	377	27840
6.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності	714	632	700
7.	Списаний дохід від операційної курсової різниці на фінансовий результат	791	714	700
8.	Перераховані грошові кошти постачальникові імпортного товару: 7000 дол. США × 28,30	632	312	<u>7000</u> 198800

2.2. Особливості обліку товарообмінних операцій

Товарообмінні (бартерні) операції – це господарські операції, які оформляються договором зі змішаною формою оплати, якими часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України та іноземними суб'єктами.

Бухгалтерський облік товарообмінних (бартерних) операцій в Україні ведеться відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України.

Термін "товарообмінна (бартерна) операція" не зустрічається в жодному з нині діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Разом з тим у ряді Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, наприклад Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", 9 "Запаси", 15 "Доходи", вживаються такі терміни, як "обмін" і "бартерний контракт".

Обмін – це акт отримання від будь-кого бажаного об'єкта з пропозицією чого-небудь натомість. У цьому ж словнику наводиться тлумачення терміну "бартер", як прямого безгрошового обміну товарами або послугами, оформленого єдиним договором (контрактом), у якому здійснюється оцінка товарів (послуг) з метою створення умов для еквівалентності обміну.

Для цілей бухгалтерського обліку бартер, або товарний обмін, класифікується як господарська операція, у результаті якої проведення розрахунків за товари роботи, (послуги) здійснюється у будь-якій іншій формі, ніж грошова. Товарообмінні (бартерні) операції здійснюються на підставі договорів міни, які відповідно до статей 241–242 Цивільного кодексу України є одним з видів договірних зобов'язань.

У практиці господарської діяльності, у тому числі і при проведенні товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності, частіше використовується такий синонім договору міни, як "бартерний контракт". Тому при відображенні в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій слід, враховувати, що методологічні принципи бухгал-

терського обліку таких операцій засновуються на принципах бухгалтерського обліку операцій обміну активами, здійснюваних на підставі бартерних контрактів. При відображенні в бухгалтерському обліку операцій з обміну активами слід ураховувати особливості:

- 1) оцінки первісної вартості активів, придбаних у результаті обміну;
- 2) визнання запасів (активів) подібними або неподібними;
- 3) визначення справедливої вартості запасів(активів),які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом;
- 4) визнання доходу і витрат за бартерним контрактом;
- 5) визнання доходів і витрат при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Розглянемо кожну із цих особливостей окремо.

Інформація про запаси в бухгалтерському обліку формується відповідно до положень П(С)БО 9. Згідно з П(С)БО 9 придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих підприємством запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Ці принципи оцінки первісної вартості запасів, отриманих у результаті обміну, встановлені пунктами 13 і 14 П(С)БО 9, тобто ними встановлене визначення первісної вартості тільки у разі обміну запасів на інші запаси.

П(С)БО 9 не містить заборони на придбання запасів в обмін на інші активи, наприклад на основні засоби або нематеріальні активи, або ж придбання запасів в обмін на надані послуги, виконані роботи. Що ж до оцінки первісної вартості вказаних запасів, то в цьому разі мова йде про придбання запасів в обмін на неподібні активи (роботи,послуги) і первісною

вартістю таких запасів може вважатися справедлива вартість придбаних запасів. При придбанні запасів в обмін на інші активи підприємство несе також і фактичні грошові витрати, пов'язані, наприклад, з транспортуванням запасів, оплатою праці на доробку запасів та ін.

Пунктом 9 П(С)БО 9 визначено, що вказані фактичні витрати включаються до собівартості запасів, до їх первісної вартості.

В жодному з діючих П(С)БО не наведене визначення терміну "подібні запаси", а ширше – "подібні активи". Поняття "подібні об'єкти" наведене в П(С)БО 7, і під ними маються на увазі об'єкти, які мають однакове функціональне призначення і справедливу вартість.

Пунктом 9 П(С)БО 15 встановлено, що в разі здійснення обміну товарами, роботами, послугами та іншими активами, які подібні за призначенням і мають однакову справедливу однакову вартість, дохід не визнається.

Можна зробити висновок, що подібними активами слід вважати активи, які аналогічні за призначенням і мають однакову справедливу вартість. Однак ураховуючи той факт, що на сьогодні жоден з діючих П(С)БО не містить офіційного тлумачення терміну "подібні об'єкти", підприємство може самостійно для себе вирішити-є обмінювані об'єкти подібними чи ні.

Визначення терміну "справедлива вартість" наведене в П(С)БО 19: під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Конкретне визначення справедливої вартості для ідентифікованих активів наведене в додатку до П(С)БО 19.

Ідентифікованими активами вважаються активи, придбані підприємством, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу. Відповідно до П(С)БО 2 актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і в майбутньому очікується отримання економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У момент визнання активів і оцінки їх первісної вартості і відбувається їх ідентифікація. Придбання ідентифікованих активів відображається в обліку за вартіс-

тю, яка дорівнює сумі сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо придбання ідентифікованих активів здійснюється шляхом передачі інших активів, то така вартість дорівнює справедливій вартості (на дату придбання активів, наданих покупцем в обмін на придбані активи). Як видно, дане положення не суперечить порядку визначення первісної вартості подібних запасів, які придбаваються в обмін згідно з П(С)БО 9, оскільки така оцінка пов'язана зі справедливою вартістю.

Обмін здійснюється на підставі бартерних договорів, і оцінка предмета такого договору повинна бути еквівалентною, рівною для обох сторін договору. Сторони конкретного бартерного контракту є залежними від умов еквівалентності обміну за даним договором, тобто обмінювані за бартером активи мають відповідно до умов договору однакову вартість, у той час як їх реальна або ринкова вартість може значно відрізнитися від договірної. Тому договірну вартість такого бартерного контракту не можна однозначно вважати справедливою вартістю. Виходячи з визначення справедливої вартості згідно з П(С)БО 19 договірну вартість можна вважати справедливою вартістю, наприклад, у разі придбання активів за грошові кошти.

Щодо визначення справедливої вартості при придбанні активів за бартером, то в цьому разі така вартість визначається на рівні ринкових цін обмінюваних активів, які діють на дату зарахування активу на баланс.

Загальне визначення понять "доходи" і "витрати" наведено в П(С)БО.

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства визначені П(С)БО

15, відповідно до яких дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій має ряд особливостей, у тому числі і при визнанні й оцінці доходу.

1. Згідно з договором міни (бартерним контрактом) між сторонами такого договору здійснюється обмін одного майна (активів) на інше, і при цьому кожен з тих, хто бере участь у міні, вважається продавцем того майна, яке він дає в обмін, і покупцем майна, яке він отримує. Тобто у випадку якщо першою подією при здійсненні товарообмінних(бартерних)операцій є отримання товарів(робіт, послуг), воно розцінюється як попередня оплата товарів(робіт, послуг), що будуть передані натомість. Згідно з пунктом 6 П(С)БО 15 сума попередньої оплати продукції(робіт, послуг)доходом не визнається до моменту фактичного відвантаження (передачі) продукції (товарів, інших активів) контрагентові, оскільки визнання доходу пов'язане або зі збільшенням активів, або зі зменшенням зобов'язань. Тому в разі якщо першою подією при бартері є отримання продукції (товарів, робіт, послуг), дохід не може бути визнаний з тієї причини, що на дату їх отримання у підприємства одночасно збільшуються активи і збільшуються зобов'язання. А це не відповідає критеріям визнання доходу.

2. Якщо сторони бартерного договору здійснюють обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість, то дохід ними взагалі не визнається.

3. Часто здійснення товарообмінних(бартерних)операцій» розтягується" у часі. Це означає, що відвантаження (передача) товарів (робіт, послуг) відбувається поетапно (частинами) і кожен із цих етапів розглядається як окрема операція. У цьому випадку відповідно до пункту 5 П(С)БО 15 критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції, і дохід відповідно буде визнаватися на дату здійснення кожного часткового відвантаження (передачі) товарів (робіт, послуг).

4. Якщо у межах бартерного контракту надаються послуги в обмін на інші товари (роботи, послуги), то дохід визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу.

5. У цілому ж загальна сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів (робіт, послуг), які отримані або підлягають отриманню підприємством. зменшеної або збільшеної на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо ж цю справедливу вартість достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за бартерним контрактом.

П(С)БО 16 установлені такі критерії визнання витрат: витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань і визнаються витратами звітного періоду за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони здійснені.

Особливості визнання витрат, пов'язаних зі здійсненням товарообмінних (бартерних) операцій, полягають в наступному:

1. Зідно з договором міни кожна із сторін виступає одночасно і продавцем, і покупцем. Тому первинне відвантаження (передача) однією зі сторін бартерного контракту продукції (товарів, робіт, послуг) прирівнюється до попередньої оплати інших товарів (робіт, послуг), які підлягають отриманню за бартерним контрактом.

Відповідно до пункту 9 П(С)БО 16 попередня оплата підприємством товарів (робіт, послуг) не визнається витратами.

2. У випадку якщо першою подією за бартерним контрактом є отримання продукції(товарів,робіт,послуг) то витрати, безпосередньо пов'язані з їх отриманням (наприклад, доставкою, зберіганням запасів, тощо), згідно з П(С)БО 9 включаються до їх первісної вартості.

3. При відвантаженні (передачі) товарів (робіт, послуг) за бартерним контрактом незалежно від того, якою за рахунком є ця подія, собівартість

реалізованих за бартерним контрактом товарів (робіт, послуг) буде включена до витрат звітного періоду, на який припадає дата їх відвантаження (передачі). У цьому ж звітному періоді до складу витрат будуть включені інші витрати, пов'язані з отриманням доходу, наприклад витрати на збут.

Порядок здійснення товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності на сьогодні регулюється Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності».

Відповідно до вимог Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» такі операції оформляються бартерним договором (контрактом) або договором, яким передбачається змішана форма оплати, тобто часткова оплата в натуральній формі. У будь-якому разі обмін товарами (роботами, послугами) у таких договорах (контрактах) повинен бути збалансований за вартістю.

Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» також встановлено, що загальна вартість бартерного договору (контракту) виражається тільки в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют.

Дохід при здійсненні товарообмінної (бартерної) операції слід визнавати на дату митного оформлення продукції (товарів), підписання акта, іншого документа, який підтверджує фактичне надання послуг, виконання робіт. Якщо відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг) є першою подією при виконанні зовнішньоекономічного бартерного контракту, то в цьому разі одночасно з визнанням доходу у підприємства виникає дебіторська заборгованість, облік якої ведеться на субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями".

Оцінка суми дебіторської заборгованості, що виникла, здійснюється виходячи з договірної вартості відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг), перерахованої у грошову одиницю України за офіційним валютним

(обмінним) курсом НБУ, який був установлений на дату митного оформлення або підписання акта про надання послуг(виконання робіт).

У випадку зміни офіційного валютного (обмінного) курсу НБУ на дату здійснення зустрічної поставки в рахунок товарів (робіт, послуг), отриманих раніше за бартерним контрактом, або ж на дату подання балансу здійснюється перерахунок дебіторської заборгованості. Визначена таким чином курсова різниця є операційною курсовою різницею і залежно від збільшення зменшення обмінного курсу НБУ відноситься відповідно на субрахунки 714"Дохід від операційної курсової різниці і 945"Втрати від операційної курсової різниці" відповідно.

Якщо першою подією при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій є отримання, товарів (робіт, послуг), то в цьому разі витрати пов'язані з оплатою постачальникові, не визнаються. Кредиторська заборгованість, що виникла, відображається по кредиту субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" у сумі, яка визначається шляхом перерахунку договірної вартості отриманих за контрактом товарів (робіт, послуг) у грошову одиницю України за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, установленим на дату митного оформлення товарів, підписання акта, іншого документа про фактичне отримання робіт, послуг. У разі збільшення (зменшення) обмінного курсу на дату погашення заборгованості або на дату подання балансу вона підлягає перерахунку. При цьому курсова різниця, що виникла, залежно від збільшення зменшення офіційного валютного (обмінного) курсу НБУ відноситься на субрахунки 945 і 714 відповідно.

Основними первинними документами, на підставі яких товарообмінні (бартерні) операції відображаються в бухгалтерському обліку, є:

накладні на відпуск товарів;

акти приймання-передачі виконаних робіт;

рахунки-фактури;

податкові накладні;

розрахунок собівартості реалізованої продукції;

накладні на відпуск готової продукції,
 відомості відвантаження продукції;
 вантажні митні декларації;
 товаросупровідні документи.



Рис. 2.2. Основні первинні документи, на підставі яких товарообмінні (бартерні) операції відображаються в бухгалтерському обліку

Аналітичний облік отриманих за бартером товарів ведеться на складах і базах у товарній книзі або на картках складського обліку за найменуванням, сортом, кількістю і ціною.

Між резидентами України – підприємствами ВАТ “Ескона” і ПП “Рута” укладений бартерний контракт. За умовами договору ВАТ “Ескона” постачає торгівельно-виробничому підприємству ПП “Рута” товари на суму 12000 грн., у тому числі ПДВ – 2000 грн. ПП “Рута” здійснює зустрічну поставку у вигляді надання юридичних послуг на еквівалентну вартість. ВАТ “Ескона” і ПП “Рута” є платниками податку на додану вартість.

Таблиця 2.6

Облік товарообмінних операцій в межах України
(Взаємоспівставність обліку – ВАТ “Ескона”)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
ВАТ “Ескона”				
1.	Відвантажені товари підприємству ПП “Рута”	361	702	12000
2.	Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість	702	6411	2 000
3.	Списана на собівартість облікова вартість реалізованих товарів	902	281	8500
4.	Списані на витрати обігу затрати, пов'язані з реалізацією (витрати на збут)	93	377	580
5.	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу	702	791	10000
6.	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	8500
7.	Списані на фінансовий результат витрати обігу (витрати на збут)	791	93	580
8.	Отримані послуги від підприємства ПП “Рута”	92	631	10000
9.	Відображена сума податкового кредиту з податку на додану вартість	6411	631	2000
10.	Віднесена на фінансовий результат вартість отриманих послуг	791	92	10000
11.	Здійснене бухгалтерське зарахування заборгованості	631	361	12000

Таблиця 2.7

Облік товарообмінних операцій в межах України
(Взаємоспівставність обліку – ПП “Рута”)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
ПП “Рута”				
1.	Оприбутковані товари, отримані від ВАТ “Ескона”	281	631	10000
2.	Відображені розрахунки за податковим кредитом з податку на додану вартість	644	631	2000
3.	Відображені податкові зобов'язання з податку на додану вартість	643	6411	2000
4.	Відображені витрати, пов'язані з доставкою товарів	281	377	3400
		377	311	3400
5.	Надані послуги підприємству ВАТ “Ескона”	361	703	12000
6.	Списана собівартість наданих послуг	903	23	9600
7.	Списана на реалізацію сума ПДВ за податковими розрахунками	703	643	2 000
8.	Включена до податкового кредиту сума ПДВ за податковими розрахунками	6411	644	2000
9.	Списані на фінансовий результат: - сума отриманого доходу	703	791	10000
	- собівартість реалізованих послуг	791	903	9600
10.	Здійснене бухгалтерське зарахування заборгованості	631	361	12000

2.3. Особливості обліку операцій з давальницькою сировиною

Давальницькою сировиною є сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергія, ввезені на митну територію України іноземним замовником(або закуплена іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) чи вивезені за її межі українським замовником для використання у виготовленні готової продукції з наступним поверненням її або частини в країну власника чи вивезення до іншої країни.

Операції з давальницькою сировиною здійснюються на підставі договорів на переробку давальницької сировини, укладених між підприємством-замовником (або "давальцем") і підприємством-виконавцем (переробником). Порядок відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку визначається їх економічною суттю.

Замовник, що є власником давальницької сировини і виробленої з неї готової продукції, веде облік своєї діяльності виходячи з того, що ця діяльність виробнича. Підприємство-замовник придбає сировину для виробництва продукції, потім залучає інше підприємство до переробки цієї сировини і в результаті отримує готову продукцію. Облік виробництва готової продукції і калькуляцію її собівартості здійснює замовник, при цьому послуги переробника включаються до складу затрат замовника на виробництво готової продукції. Замовником дохід визнається після відвантаження продукції покупцеві. Собівартість реалізованої продукції визначається в сумі вартості сировини, переданої в переробку і вартості послуг переробника, які припадають на реалізовану продукцію. У деяких випадках слід ураховувати інші витрати, наприклад втрати від браку. Усі інші витрати, що можна віднести до адміністративних витрат по збуту і інших операційних, списуються у витрати періоду в загальному порядку.

Переробник враховує вартість отриманої давальницької сировини і виробленої з неї готової продукції на забалансовому рахунку, оскільки до нього не переходить право власності на такі сировину і продукцію. Пред-

метою діяльності переробника є надання послуг з переробки чужої сировини, відповідно його дохід і витрати визнаються у зв'язку з такою переробкою.

Згідно П(С)БО 15 при наданні послуг дохід визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання таких послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції. У цьому випадку ступінь завершеності послуг з переробки давальницької сировини можна оцінити за кількістю одиниць переробленої сировини або за кількістю одиниць виробленої готової продукції. Підтвердженням обсягу наданих послуг є підписаний обома сторонами акт про надання послуг. Зручно оформляти такий акт щомісяця (щокварталу), періодично визначаючи обсяг наданих послуг і кількість виготовленої готової продукції.

Оплата послуг переробника може здійснюватися грошовими коштами, сировиною, готовою продукцією, виробленою з давальницької сировини, або з використанням усіх форм оплати одночасно. Якщо оплата здійснюється сировиною або продукцією, то в даному випадку відбувається обмін запасів на послуги. Сума доходу і оцінка запасів, отриманих у результаті бартерної операції, визначаються в порядку, передбаченому для бартерних операцій. Зупинимось на даті визнання доходів і витрат в обох сторін.

1. Датою визнання доходу замовника є дата відвантаження сировини переробнику (якщо оплата проводиться сировиною) або дата надання переробником послуг (якщо оплата проводиться готовою продукцією).

Отримані від переробника послуги включаються до складу прямих витрат замовника на виробництво готової продукції. Датою визнання витрат буде дата надання переробником своїх послуг.

2. Датою визнання доходу переробника є дата надання послуг, визначена на підставі оформленого сторонами відповідного акта.

Витрати переробника, пов'язані з переробкою давальницької сировини, визнаються у м іру їх здійснення.

Кількісно-гатурковий облік сировини на складі веде підприємство, що є замовником згідно з договором переробки давальницької сировини.

При оприбуткуванні готової продукції, отриманої від переробника давальницької сировини, замовник оформляє прибуткові ордери, на підставі яких заповнюються картки складського обліку.

У бухгалтерії замовника оформляються накопичувальні відомості кількісно-сумарного обліку матеріалів по рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку".

Так само ведеться облік готової продукції. Передача сировини і готової продукції від замовника до виконавця і назад оформляється накладними в загальностановленому порядку. В обліку виконавця рух давальницької сировини і виготовленої з неї готової продукції ведеться за замовниками, видами сировини і за місцями їх зберігання і переробки. Надання послуг з переробки давальницької сировини підтверджується актом про надання послуг, підписаним обома сторонами.

Приміром, замовник "GM & Co" відвантажив виконавцеві ТОВ «БОННА» давальницьку сировину на суму 20000 грн. У результаті переробки отримана готова продукція на суму 27900 грн. ТОВ «БОННА» пред'явив "GM & Co" рахунок на надані ним послуги в сумі 9000 грн. (у тому числі ПДВ-1500 грн.), що був оплачений грошовими коштами. Послуги транспортної організації з доставки продукції на склад замовника оплачені "GM & Co".

Таблиця 2.8

Облік операцій з давальницькою сировиною

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Облік у "GM & Co"				
1.	Відвантажена давальницька сировина	206	201	20000
2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	23	631	7500

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5
3.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	1500
4.	Списана вартість сировини у виробництво	23	206	20000
5.	Оприбуткована готова продукція	26	23	27500
6.	Оплачені послуги переробника	631	311	9000
7.	Отримані послуги перевізника з доставки	26	631	400
8.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	80
9.	Оплачені послуги з перевезення	631	311	480
10.	Нарахована заробітна плата адміністрації	92	661	6900
11.	Нарахована орендна плата за оренду складу	93	631	300
12.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	60
Облік у ТОВ «БОННА»				
1	2	3	4	5
1.	Отримана давальницька сировина	022	-	20000
2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	361	703	9000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	1 500
4.	Нарахована заробітна плата робітникам	23	661	2000
5.	Нарахована амортизація виробничих основних фондів	23	131	160
6.	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23	2 160
7.	Відображений фінансовий результат	703	791	7500
8.	Списана собівартість реалізованих послуг	791	903	2 160
9.	Отримана оплата від замовника	311	361	9 000
10.	Списана давальницька сировина із забалансового рахунка	-	022	20000

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Основними об'єктами бухгалтерського обліку у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності виступають: валютні кошти і валютні операції; товари та їх рух на підставі експортно-імпортних декларацій; розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а також між суб'єктами і банками, що їх обслуговують; кінцевий фінансовий результат діяльності.

2. Рух товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій супроводжується документами: технічна документація; товарно-супроводжуюча документація; транспортна, експедиторська і страхова документація; складська документація; митна документація; документи по нестачах і псуванню товару; розрахункова документація; банківська документація; контракт і копія контракту, нотаріально засвідчена; ліцензія на експорт, якщо товар підлягає ліцензуванню; претензійна документація. Єдиним документом, що засвідчує факт здійснення експорту чи імпорту є вантажна митна декларація, яка обов'язково зберігається з прибутковими та видаковими документами.

3. Бухгалтерський облік при здійсненні експортно-імпортних операцій ведуть в розрізі: 1) облікових партій; 2) товарної номенклатури, яка прийнята в міжнародних розрахунках; 3) матеріально-відповідальних осіб.

4. При відображенні в бухгалтерському обліку операцій з обміну активами слід ураховувати особливості: 1) оцінки первісної вартості активів, придбаних у результаті обміну; 2) визнання запасів (активів) подібними або неподібними; 3) визначення справедливої вартості запасів(активів), які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом; 4) визнання доходу і витрат за бартерним контрактом; 5) визнання доходів і витрат при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

5. Операції з давальницькою сировиною здійснюються на підставі договорів. Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною визначається їх економічною суттю

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Контроль і аналіз експортно-імпортних операцій

При проведенні контролю зовнішньоекономічної діяльності перш за все необхідно визначити, чи мають право резиденти України здійснювати зовнішньоекономічну діяльність. Для цього така діяльність повинна бути передбачена статутними документами з моменту набуття ними статусу юридичної особи. Після цього необхідно визначити, чи належать операції до зовнішньоекономічної діяльності. Слід пам'ятати, що посередницькі операції, під час яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та ін.), здійснюються без обмежень. Далі перевіряється, чи укладено зовнішньоекономічний контракт із дотриманням вимог, установлених Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів.

Зовнішньоекономічний контракт укладається в письмовій формі. У разі якщо зовнішньоекономічний контракт підписується фізичною особою, потрібен тільки підпис цієї особи. Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічної угоди визначаються правом країни, обраної сторонами при укладенні контракту або в результаті подальшого погодження.

При відсутності погодження застосовується право країни, де заснована, має своє місце проживання або основне місце діяльності сторона, яка є:

- продавцем – у договорі купівлі-продажу;
- наймодавцем – у договорі майнового найму;
- ліцензіаром – у ліцензійному договорі про використання виключних або аналогічних прав;
- охоронцем – у договорі зберігання;
- довірительом – у договорі доручення;

- комітентом (консигнантом) – у договорі комісії (консигнації);
- перевізником – у договорі перевезення;
- експедитором – у договорі транспортно-експедиторського обслуговування;
- страхувачем – у договорі страхування;
- кредитором – у договорі кредитування;
- дарувальником – у договорі дарування;
- поручителем – у договорі поруки;
- заставником – у договорі застави.

Потім з'ясовується, чи передбачено в контракті обов'язкові умови, які повинні бути відображені. До переліку обов'язкових умов, які повинні бути передбачені в контракті, відносяться: назва, номер контракту, дата та місце його укладення; предмет контракту; кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, послуг); базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт, послуг); ціна та загальна вартість контракту; умови платежів та гарантій; умови здавання (приймання) товарів, робіт, послуг; упаковка, маркування, спеціальні умови складування та транспортування; форс-мажорні обставини, санкції, рекламації; юридичні адреси, поштові та платіжні реквізити сторін. Договір (контракт) може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України.

Після цього перевіряється порядок проведення розрахунків за експортно-імпортними операціями, який регулюється Законом України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті». Цей Закон передбачає, що виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованостей, зазначених у контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення(виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт, послуг, прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує вико-

нання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Далі перевіряється, чи отримано товари (роботи, послуги) з імпорту у термін, зазначений у контракті, але не пізніше 90 календарних днів з дня авансового платежу. Перевищення термінів потребує індивідуальної ліцензії Національного банку України. При порушенні термінів виконання експортно-імпорتنих операцій перевіряється правильність стягнення пені за кожен день прострочення (кількість прострочених днів, правильність розрахунку недоодержаної виручки або недопоставленої продукції в іноземній валюті, правильність застосування валютного курсу НБУ на день виникнення заборгованості та розмір пені, арифметичні розрахунки).

Слід пам'ятати, що порушення термінів виконання експортно-імпорتنих операцій тягне за собою стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від суми недоодержаної виручки або недопоставленої продукції в іноземній валюті, перерахованій у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. У разі прийняття судом або арбітражним судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви пеня за порушення термінів у цей період не стягується. Якщо судом прийнято рішення про відмову в позові, нарахування пені поновлюється, включаючи термін, на який нарахування було припинено. У разі прийняття судом або арбітражним судом рішення про задоволення позову пеня за порушення терміну сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом або арбітражним судом.

Обов'язковому продажу не підлягають кошти в іноземній валюті першої групи класифікатора іноземних валют НБУ:

- що надходять у вигляді кредитів (позик, фінансової допомоги) від уповноважених банків та уповноважених кредитно-фінансових установ, від нерезидентів, міжнародних фінансових організацій (суми надходжень в іноземній валюті, які повністю спрямовуються резидентами на погашення заборгованості за цими кредитами, позиками,

фінансовою допомогою та зобов'язань за договорами міжнародного лізингу). Кошти за залученими від нерезидентів кредитами, позиками, поворотною фінансовою допомогою не підлягають обов'язковому продажу, якщо на проведення таких операцій отримано гарантію Кабінету Міністрів України, індивідуальну ліцензію або реєстраційне свідоцтво НБУ;

- що перераховуються на територію України з метою здійснення інвестицій;
- придбані на УМВБ через уповноважені банки протягом терміну, встановленого валютним законодавством України для розрахунків з нерезидентами;
- що були перераховані на користь нерезидента і повернулися у зв'язку з тим, що взаємні зобов'язання повністю або частково не виконано, за умови, що ці кошти не були придбані на міжбанківському валютному ринку України;
- що надійшли на користь резидентів-посередників за договорами комісії, доручення, консигнації або за агентськими угодами і які підлягають перерахуванню резидентами та нерезидентами.
- що належать уповноваженим банкам та уповноваженим кредитно-фінансовим установам;
- депозити, розміщені резидентами в уповноважених банках та уповноважених кредитно-фінансових установах (включаючи проценти, нараховані за ними), а також інвестиції, здійснені резидентами за межі України, у разі їх повернення власнику:
- що надходять транспортним організаціям (авіаційним, судноплавним, залізничним, автомобільним) та підприємствам зв'язку від експорту власних послуг та спрямовуються ними на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням їх транспортних засобів;
- що надходять безкоштовно у вигляді добровільних пожертвувань.

Вдповідно до Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» (із змінами та доповнення) резиденти, які купують іноземну валюту через уповноважені банки для забезпечення виконання зобов'язань перед нерезидентами, зобов'язані здійснювати перерахування таких сум протягом 5 робочих днів з моменту зарахування таких сум на валютні рахунки резидентів. У разі порушення цього терміну придбана валюта продається уповноваженим банком протягом 5 робочих днів на міжбанківському валютному ринку України. При цьому позитивна курсова різниця, що може виникнути за такою операцією, щокварталу спрямовується до Державного бюджету України, а негативна курсова різниця відноситься на результати господарської діяльності резидента.

Проведення контролю за операціями в іноземній валюті регламентується Положенням з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті, а також Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

У випадку неможливості одержання резидентом валютної виручки чи продукції від іноземного партнера у зв'язку з його неспроможністю виконати свої зобов'язання за укладеними контрактами моментом припинення застосування до резидента штрафних санкцій у вигляді нарахування пені відповідно до Інструкції НБУ «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті за експортно-імпорнтними операціями на умовах відстрочки платежів чи поставок» необхідно вважати дату списання дебіторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності.

Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» встановлено, що під час проведення розрахунків, у тому числі за експортно-імпорнтними операціями, не допускається уступка вимоги та переведення боргу незалежно від наявності угод чи фінансових зобов'язань між резидентами, а також між резидентами та нерезидентами.

Перевіряється купівля та використання іноземної валюти для проведення розрахунків за експортно-імпортними операціями, які регулюються Порядком підготовки документів, необхідних для купівлі іноземної валюти на УМВБ і КМВБ, а також оплати платіжних доручень у вільно конвертованій валюті (1 група Класифікатора іноземних валют) на виконання зобов'язань перед нерезидентами як за рахунок власних коштів, так і куплених на біржах, який доведено листом НБУ № 13-211/2314. Цим Порядком передбачено, що придбана на біржі іноземна валюта та іноземна валюта, що знаходиться на рахунках клієнтів, може бути перерахована за межі України лише з основного поточного валютного рахунку в іноземній валюті або з кредитного рахунку в іноземній валюті (без наявності довідки від державної податкової адміністрації) з урахуванням вимог Порядку.

Кошти у валюті України, призначені резидентом для купівлі іноземної валюти, можуть бути перераховані лише з основного поточного рахунку або кредитного рахунку. Придбана іноземна валюта може бути перерахована уповноваженим банком за межі України лише за реквізитами контракту, який був підставою для допущення до участі в торгах на біржах.

Купівля та перерахування іноземної валюти для оплати фактично отриманої продукції або виконаних робіт (послуг) здійснюється уповноваженим банком за умови надання зовнішньоекономічного контракту, вантажної митної декларації, яка свідчить про отримання товарів, акта виконаних робіт або наданих послуг, довідки державної податкової адміністрації про визначення основних поточних рахунків у національній та іноземній валюті.

Завершальним етапом контролю за експортно-імпортними операціями є перевірка правильності їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку. На рахунках обліку пропонується як альтернативний варіант здійснювати такі операції.

1) Придбано товари для продажу на експорт:

Дт 281 «Товари на складі»

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»

2) Податковий кредит:

Дт 644 «Податковий кредит»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

3) Оплачено придбані товари:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

4) Отримана попередня оплата в національній валюті за товар, що підлягає відвантаженню:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами»

5) Визначено курсові різниці на звітну дату зі зміною курсу гривні:

5.1. По залишку валюти на валютному рахунку:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

5.2. По кредиторській заборгованості:

Дт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами»

6) Відвантажено товар іноземному покупцю за договірною вартістю:

Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кт 70 «Доходи від реалізації»

7) Списано товар за обліковими цінами:

Дт 70 «Доходи від реалізації»

Кт 281 «Товари на складі»

8) Відображені витрати по експорту товарів:

Дт 79 «Фінансові результати»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

9) Закриваються рахунки з покупцем:

Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами»

Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

- 10) Перераховано гривні для придбання іноземної валюти:
Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- 11) Перераховано збір в розмірі 1 відсотка до Пенсійного фонду:
Дт 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- 12) Придбана іноземна валюта:
Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
- 13) Відображені комісійні витрати з придбанням валюти:
Дт 79 «Фінансові результати»
Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
- 14) Здійснена попередня оплата за імпорту поставку товару:
Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
- 15) Оприбутковано імпортовані товари:
Дт 281 «Товари на складі»
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками»
- 16) Нараховані та оплачені мито та митні збори:
Дт 79 «Фінансові результати»
Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
- 17) Нараховано та сплачено ПДВ:
Дт 70 «Доходи від реалізації»
Кт 641 «Розрахунки за податками»
Дт 641 «Розрахунки за податками»
Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- 18) Податковий кредит:
Дт 644 «Податковий кредит»
Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
- 19) Перерахована валюта установі банку для продажу:

Дт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

20) Зараховані гривні від продажу валюти:

Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Кт 70 «Доходи від реалізації»

21) Списується продана валюта:

Дт 70 «Доходи від реалізації»

Кт 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»

22) Нараховано та сплачено комісійні банку:

Дт 70 «Доходи від реалізації»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

23) Списується дохід, отриманий від експортно-імпортних операцій:

Дт 70 «Доходи від реалізації»

Кт 79 «Фінансові результати»

24) Розрахований фінансовий результат:

Прибуток Дт 79 «Фінансові результати»

Кт 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Збиток Дт 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Кт 79 «Фінансові результати»

3.2. Контроль товарообмінних (бартерних) операцій

При проведенні контролю товарообмінних (бартерних) операцій перш за все необхідно перевірити правильність визначення валового доходу, валових витрат, виникнення податкового зобов'язання та права на податковий кредит.

Датою збільшення валового доходу у разі здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата відвантаження запасів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку (тобто дата підписання документів про здійснення роботи); або дата оприбуткування запасів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання результатів робіт (послуг) платником податку. Датою збільшення валових витрат є дата проведення укладеної (балансуючої) операції, яка здійснюється після першої операції. У разі здійснення часткових поставок запасів (робіт, послуг) у рахунок заключної товарообмінної (бартерної) операції валові витрати платника податку відповідного податкового періоду збільшуються на вартість таких часткових поставок (робіт, послуг). Датою виникнення податкових зобов'язань під час проведення бартерних (товарообмінних) операцій вважається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата відвантаження платником податку запасів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку; або дата оприбуткування платником податків запасів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податків результатів робіт (послуг).

Датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні зовнішньоекономічного контракту за бартерними (товарообмінними) операціями з нерезидентом вважається дата події, яка відбулася першою: або дата оформлення ввізної (експортної) митної декларації, що засвідчує вивезення запасів платником податків, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, який засвідчує факт надання запасів (робіт, послуг) нерезиденту; або дата оформлення ввізної (імпоротної) митної декларації, що засвідчує одержання запасів

платником податку, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання запасів (робіт, послуг) платником податку. Датою виникнення права платника на податковий кредит за бартерними (товарообмінними) операціями вважається дата здійснення заключної (балансуючої) проводки.

З часу набрання чинності Указу Президента України від № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні» (зі змінами та доповненнями) дата виникнення податкових зобов'язань, а також дата виникнення права на податковий кредит під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, пов'язаних із вивезенням (експортом) запасів за межі митної території України та ввезенням (імпортом) запасів на митну територію України, визначаються відповідно до правил, установлених законодавством України для бартерних (товарообмінних) операцій. При цьому право на отримання податкового кредиту під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій виникає на дату здійснення кожної з частин заключної (балансуючої) операції в сумі, пропорційній таким частинам.

Під час здійснення бартерних (товарообмінних) операцій на території України податок нараховується за повною ставкою, у тому числі під час обміну запасами (роботами, послугами), операції з продажу яких звільняються від оподаткування або обкладаються податком за нульовою ставкою. Право на отримання податкового кредиту під час здійснення таких операцій виникає на дату здійснення кожної з частин заключної (балансуючої) операції в сумі, пропорційній цим частинам.

Бартерні операції можуть здійснюватися подібними і не подібними виробничими запасами. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» первісна вартість запасів, придбаних в обмін на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих виробничих запасів є їх справедлива вартість, а різниця між балансовою і справедливою вартістю пере-

даних запасів включається до складу витрат звітного періоду. У той же час, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» подібними активами є активи, подібні за своїм призначенням і мають однакову справедливу вартість. Виходячи з цього, при обміні подібними запасами не визначається дохід, а отже, не визначається і фінансовий результат. Слід відмітити, що згідно з П(С)БО 15 «Дохід» поняття «дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» і «виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» мають ідентичне значення. Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедливою вартістю виробничих запасів, зокрема матеріалів, є їх відновна вартість (нинішня собівартість придбання), тобто вартість їх відтворення в сучасних умовах і цінах. У зв'язку з відсутністю розробленого механізму визначення справедливої вартості підприємство має право самостійно вирішити, як здійснюватиметься визначення справедливої вартості того чи іншого виду виробничих запасів. Тут доречно використовувати дані прайс-листів, інших подібних документів, або провадити експертну оцінку.

Порядок проведення контролю операцій з обміну виробничих запасів та відображення їх у бухгалтерському і податковому обліку: справедлива вартість обмінюваних запасів вища за їх балансову вартість).

Товариство з обмеженою відповідальністю «БОННА» Тернопільської області придбало насіння у підприємства ТОВ «Прогрес» в обмін на мінеральні добрива.

Балансова вартість насіння – 10000 грн., справедлива вартість на дату обміну – 11000 грн. Балансова вартість добрив – 6000 грн., справедлива вартість на дату обміну – 10000 грн.

Перш за все треба з'ясувати, чи є обмінювані активи подібними виходячи зі свого функціонального призначення та справедливих вартостей.

У наведеній ситуації справедливі вартості отримуваних запасів вищі за їх балансову вартість. Після цього перевіряється, чи визначається балансова вартість отриманих активів на рівні балансової вартості тих, що вибули. Для підприємства 1 первісна вартість отриманого насіння повинна дорівнювати

балансовій вартості міндобрив і становити 10000 грн., а для підприємства 2 первісна вартість отриманого добрива повинна дорівнювати балансовій вартості насіння і становити 6000 грн.

Далі необхідно перевірити правильність визначення ціни операції, необхідної для відображення податкових зобов'язань щодо ПДВ і податку на прибуток. Для цілей оподаткування прибутку валові доходи і валові витрати від здійснення бартерних операцій повинні визначатися виходячи з договірної ціни, але не нижчої за звичайну ціну. Що ж стосується ПДВ, то базою оподаткування в цьому випадку повинна бути фактична ціна операції, котра також не може бути нижчою за звичайну ціну. Тут із введенням П(С)БО 9 «Запаси» поняття звичайної ціни має збігатися з поняттям справедливої вартості. Крім того доречно при обміні подібними активами договірну вартість встановлювати на рівні справедливої вартості.

Таким чином, потрібно приймати за договірну вартість справедливую оцінку обмінюваних виробничих запасів – 11000 грн., ПДВ – 2200 грн., разом – 13200 грн.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) не визначається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), котрі подібні за призначенням і мають однакову справедливую вартість. При проведенні такої бартерної операції не тільки не виникають фінансові результати, а й не відбувається виникнення виручки. При відображенні дебіторської і кредиторської заборгованості за цією операцією, виходячи з положень П(С)БО, необхідно використовувати принцип достовірності, тобто відображати суми таких заборгованостей виходячи з їх первісної вартості (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Наступним етапом контролю є правильність визначення в бухгалтерському та податковому обліку таких показників: дохід і витрати; податкове зобов'язання і податковий кредит; дебіторська і кредиторська заборгованість.

- доходи і витрати – у бухгалтерському обліку не виникають; у податковому обліку – доходи виникають виходячи з договірної

ціни, але не нижчої за звичайну ціну, витрати виникають на рівні доходів;

- податкові зобов'язання і податковий кредит – у бухгалтерському обліку відображається сума, розрахована за правилами податкового обліку; у податковому обліку – визначаються виходячи із звичайної ціни;
- дебіторська і кредиторська заборгованість – у бухгалтерському обліку відображається фактична сума заборгованості, що відповідає первісній вартості отриманого активу з урахуванням ПДВ; у податковому обліку – не відображається.

Після цього перевіряється правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. На рахунках обліку як альтернативний варіант здійснюються такі операції:

У Товаристві з обмеженою відповідальністю «БОННА» м. Кременець Тернопільської області:

1) Відображено виникнення дебіторської заборгованості при відвантаженні насіння

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 10000 грн.

У податковому обліку – валовий дохід – 11000 грн.

2) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 2200 грн.

3) Оприбутковано запаси

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 10000 грн.

У податковому обліку – валові витрати – 1100 грн.

4) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 644 «Податковий кредит»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 2200 грн.

5) Нараховано суму податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 644 «Податковий кредит» – 2200 грн.

6) Відображення зарахування взаємних заборгованостей

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 12200 грн.

У ТОВ «Прогрес»:

1) Відображено виникнення кредиторської заборгованості при одержанні насіння

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 6000 грн.

У податковому обліку – валовий дохід – 11000 грн.

2) Відображено виникнення податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 644 «Податковий кредит»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 2200 грн.

3) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 643 «Податкові зобов'язання»

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 2200 грн.

4) Відвантажено мінеральні добрива

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 6000 грн.

У податковому обліку – валові витрати – 11000 грн.

5) Списано суму раніше нарахованих податкових зобов'язань

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 643 «Податкові зобов'язання» – 2200 грн.

6) Нараховано суму податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 644 «Податковий кредит» – 2200 грн.

7) Відображено зарахування взаємних вимог

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 8200 грн.

При обміні подібними виробничими запасами справедлива вартість обмінюваних запасів може бути не тільки вища, а й нижча за їх балансову вартість. Порядок проведення контролю операцій у разі, коли справедлива вартість обмінюваних запасів нижча за їх балансову вартість:

При проведенні контролю цієї операції в бухгалтерському і податковому обліку перевіряються такі показники: доходи і витрати; податкові зобов'язання і податковий кредит; дебіторська і кредиторська заборгованість.

- доходи в бухгалтерському обліку не виникають, а витрати відображаються як різниця між справедливою і балансовою вартістю; в податковому обліку – доходи виникають виходячи з договірної ціни, але не нижчої за звичайну ціну, а витрати виникають на рівні доходів;
- податкові зобов'язання і податковий кредит – у бухгалтерському обліку відображається сума, розрахована за правилами податкового обліку; в податковому обліку – визначаються виходячи із звичайної ціни;
- дебіторська і кредиторська заборгованість – в бухгалтерському обліку відображається фактична сума заборгованості, що відповідає первісній вартості отриманого активу з урахуванням ПДВ; у податковому обліку – не відображається.

Наступним етапом проведення контролю є перевірка правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

У підприємства 1:

1) Відображено виникнення дебіторської заборгованості

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 4000 грн.

У податковому обліку – валовий дохід – 4000 грн.

2) Списано на витрати різницю між балансовою і справедливою вартістю

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 6000 грн.

3) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 800 грн.

4) Оприбутковано запаси

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 4000 грн.

У податковому обліку – валові витрати – 4000 грн.

5) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 644 «Податковий кредит»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 800 грн.

6) Нараховано суму податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 644 «Податковий кредит» – 800 грн.

7) Відображено зарахування взаємних заборгованостей

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 4800 грн.

У підприємства 2:

1) Відображено виникнення кредиторської заборгованості

Дт 201 «Сировина і матеріали»

Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 4000 грн.

У податковому обліку – валовий дохід – 4000 грн.

2) Відображено виникнення податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 644 «Податковий кредит» Кт 631

«Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 80 грн.

3) Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ

Дт 643 «Податкові зобов'язання»

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 800 грн.

4) Відвантажено запаси

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 4000 грн.

У податковому обліку – валові витрати – 4000 грн.

5) Списано на витрати різницю між балансовою і справедливою вартістю

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 201 «Сировина і матеріали» – 2000 грн.

6) Списано суму раніше нарахованих податкових зобов'язань

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 643 «Податкові зобов'язання» – 800 грн.

7) Нараховано суму податкового кредиту щодо ПДВ

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 644 «Податковий кредит» – 800 грн.

8) Відображено зарахування взаємних вимог

Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 4800 грн.

Під час здійснення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності необхідно перевірити, чи правильно здійснено перерахунок вартості бартерного контракту в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату проходження митного контролю. Саме ця сума вважається вартістю реалізованої за бартерним контрактом експортної його частини.

Під час проведення перевірки слід пам'ятати, що з метою оподаткування заборгованість у іноземній валюті, яка перебуває на обліку платника податку на кінець звітного періоду, перераховується в національну валюту України за офіційним валютним курсом НБУ на останній робочий день звітного періоду. Позитивна чи негативна різниця між результатом такого перерахунку і балансовою вартістю заборгованості включається до валових доходів або валових витрат платника податку – кредитора або до валових витрат чи валових доходів платника податку – дебітора за результатами звітного періоду. Для наступного звітного періоду балансова вартість заборгованості в іноземній валюті прирівнюється до її вартості, визначеній на кінець попе-

реднього звітнього періоду. З метою поліпшення перевірки бартерних операцій в аналітичному обліку рекомендується складати накопичувальні відомості, в яких за кожним бартерним контрактом будуть відображатися дані, необхідні для заповнення форм за звітний період з обов'язковим виведенням результатів за кожним окремим договором.

Остаточним етапом перевірки є правильність відображення бартерних операцій у податковій звітності. При прийнятті рішення про здійснення бартерних контрактів потрібно враховувати, що їх застосування не приводить до поліпшення фінансового стану підприємства, тому урядом вживаються заходи щодо скорочення товарообмінних операцій.

3.3. Контроль операцій з давальницькою сировиною

Давальницька сировина – це власне сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезені за її межі українським замовником для використання у виробленні готової продукції. Давальницька сировина не може бути придбана іноземним замовником на митній території України за національну валюту України або отримана ним в результаті проведення інших операцій, у тому числі товарообмінних. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику. В свою чергу замовник-суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину для вироблення готової продукції. Законом України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» визначено, що операція з давальницькою сировиною-операція з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, збагачення чи використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) за умови, якщо вартість даваль-

ницької сировини на кожному етапі переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції. Операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції, або коли вартість сировини є меншою зазначених 20 відсотків, не вважаються операціями з давальницькою сировиною, а операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах-операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду по ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату.

До операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі переробки, а також на заключному, є основним матеріалом та її вартість становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції, при цьому обов'язковим є попереднє здійснення поставки виконавцю давальницької сировини відносно повернення виготовленої з неї готової продукції замовнику. При розрахунку вартості давальницької сировини у вартості готової продукції враховуються вартість всієї вивезеної (ввезеної) давальницької сировини та витрати по доставці цієї сировини до виконавця.

При здійсненні контролю за операціями з давальницькою сировиною відбувається:

- перевірка законності операцій з купівлі-продажу валюти підприємствами для проведення розрахунків з іноземними партнерами;
- перевірка своєчасності перерахування та отримання грошових коштів;
- перевірка правильності документального оформлення операцій з давальницькою сировиною для виявлення невідповідності в даних бухгалтерського обліку та причин розбіжностей;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій в іноземній валюті;

- оцінка повноти та правильності відображення операцій з давальницькою сировиною в облікових регістрах та звітності;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях з давальницькою сировиною;
- перевірка дотримання правил платіжної дисципліни та строків розрахунків, встановлених чинним законодавством в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Крім того важливою частиною контролю за операціями з давальницькою сировиною є правильність визначення в бухгалтерському та податковому обліку таких показників: дохід і витрати; податкове зобов'язання і податковий кредит; дебіторська і кредиторська заборгованість.

Джерелами контролю є:

- первинні документи з обліку операцій з давальницькою сировиною;
- облікові регістри, які використовуються для відображення операцій з давальницькою сировиною;
- звітність, Головна книга та ряд інших документів.

Доречно зауважити, що органи державної митної служби та органи державної податкової служби України ведуть облік поточних операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах і щомісяця подають оперативну інформацію про це місцевим органам державної статистики. Облік та опублікування статистичної інформації щодо проведення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах здійснює Державний комітет статистики України.

Крім того, органи Державної податкової служби контролюють порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною. А саме, ведуть облік:

- 1) векселів, що застосовуються при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах;
- 2) письмових зобов'язань, що застосовуються при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах.

Органами державної митної служби та державної податкової служби України може бути надано дозвіл на відстрочення погашення письмового зобов'язання та інше.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

При проведенні контролю зовнішньоекономічної діяльності перш за все необхідно визначити, чи мають право резиденти України здійснювати зовнішньоекономічну діяльність. Для цього така діяльність повинна бути передбачена статутними документами з моменту набуття ними статусу юридичної особи. Після цього необхідно визначити, чи належать операції до зовнішньоекономічної діяльності. Слід пам'ятати, що посередницькі операції, під час яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та ін.), здійснюються без обмежень. Далі перевіряється, чи укладено зовнішньоекономічний контракт із дотриманням вимог, установлених Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів.

Під час здійснення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності необхідно перевірити, чи правильно здійснено перерахунок вартості бартерного контракту в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату проходження митного контролю. Саме ця сума вважається вартістю реалізованої за бартерним контрактом експортної його частини.

При здійсненні контролю за операціями з давальницькою сировиною відбувається: перевірка законності операцій з купівлі-продажу валюти підприємствами для проведення розрахунків з іноземними партнерами; перевірка своєчасності перерахування та отримання грошових коштів; перевірка правильності документального оформлення операцій з давальницькою сировиною для виявлення невідповідності в даних бухгалтерського обліку та причин розбіжностей; оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку операцій в іноземній валюті; оцінка повноти та правильності відображення операцій з давальницькою сировиною в облікових регістрах та звітності; перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях з давальницькою сировиною; перевірка дотримання правил платіжної дисципліни та строків розрахунків, встановлених чинним законодавством.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. В результаті наукового дослідження чинної практики обліку, аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності агропромислових підприємств обґрунтовано, що зовнішня торгівля виступає одним із важливих факторів прискорення зростання та підвищення ефективності сільського господарства України в умовах глобалізації та зростання продовольчої кризи.

2. На фоні спалаху Covid-19 на початку 2020 року уряди країн по всьому світу активно впроваджували заходи, пов'язані з торгівлею, що прямо вплинуло на глобальні міжнародні поставки. Реагуючі на пандемію, багато країн, з одного боку, знижували або ж зовсім відміняли ввізні мита на ряд товарів, а з іншого - обмежували або забороняли експорт «критично важливих» товарів.

3. За даними митної статистики у січні-червні 2020 року з України експортовано товарів на 22,915 млрд.дол.США (-6% до відповідного періоду 2019 року). За цей період експортовано продовольчих товарів і сільськогосподарської продукції на 10,271 млрд.дол.США (+ 1,1% до відповідного періоду 2019 року). У першому півріччі 2020 року експортовано основних видів олійно-жирової продукції на 3,7 млрд.дол.США (+ 19% до відповідного періоду 2019 року). Питома вага експорту олійно-жирової продукції в обсягах загального експорту товарів з України у січні-травні 2020 року складає 16,1 % проти 15,9% за відповідний період 2019 року; в обсягах експорту продовольчих товарів та сільськогосподарської продукції – 36 % проти 34,3 у січні-травні 2019 року.

4. Виходячи з визначення експортного потенціалу, жодна країна не може бути конкурентоспроможною по всіх видах продукції, тобто вона має визначити пріоритетні галузі. Прагнучи реалізувати переваги економіки України, варто звернути увагу на ряд сприятливих факторів для зростання потенціалу агропромислового комплексу, який може і повинен сприяти вирішенню питань розвитку національної економіки, підвищення її конкурентоспроможності та результативної євроінтеграції.

5. Сучасна економічна ситуація в Україні потребує розробки єдиної методики розрахунку ефективності зовнішньоекономічної діяльності, яка б врахувала макро- та мікроекономічні фактори, що впливають на ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємств аграрного сектора. При цьому виживим є диференціація кількісних та якісних показників оцінки ефективності експорту та імпорту продукції сільського господарства.

6. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, включає специфічні завдання: 1) забезпечення всебічного контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей, а також за виконанням зобов'язань та угод; 2) подання інформації для визначення фінансових результатів від здійснення зовнішньоекономічної діяльності та обчислення рентабельності зовнішньоекономічних операцій; 3) підготовка даних щодо кредиторської та дебіторської заборгованості між контрагентами; 4) подання фінансової та управлінської звітності для оперативного прийняття рішень; 5) формування інформації щодо ділової активності підприємства та шляхів її покращення; 6) врахування зміни курсових різниць на кожну звітну дату.

7. Одним із важливих моментів організації 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 зовнішньоекономічних операцій передбачає появу рахунків обліку іноземної валюти, доходів та витрат від операційних та неопераційних курсових різниць, розрахунків з іноземними контрагентами, а авансові платежі деталізуються з позначенням іноземної чи вітчизняної валюти.

8. Облік операцій зовнішньоекономічної діяльності треба будувати таким чином, щоб легко можна було обчислити рентабельність зовнішньоекономічних операцій та їх частку в загальному обсязі здійснених операцій за певний

період часу, а також порівняти фінансові результати з продажу товарів та послуг зарубіжним та вітчизняним партнерам. Для ведення вказаної аналітики, на нашу думку, доцільно передбачити в робочому плані рахунків аналітичні витратні і доходні рахунки для обліку зовнішньоекономічних операцій.

9. В обліку зовнішньоекономічних операцій часто використовуються специфічні форми документів, зокрема такі як вантажно-митна декларація, інвойс, коносамент тощо. Для обліку товарів зазвичай оформляється вантажно-митна декларація, тоді як типова форма акта наданих послуг при їх експорті чи імпорті не передбачена жодним із існуючих нормативних актів. Тому, на нашу думку, доцільною буде розробка відповідної документації щодо відображення наданих послуг. Будь-яка зовнішньоекономічна операція передбачає укладання договору комісії, консигнації чи договору постачання.

10. Форма організації бухгалтерського обліку та організаційна структура бухгалтерської служби підприємства повинна враховувати розміри, масштаби діяльності та періодичність здійснюваних зовнішньоекономічних операцій. Деталізацію інформації на рахунках бухгалтерського обліку доцільно проводити за єдиними методичними рекомендаціями, що спрощує процедуру аудиторського контролю, для чого в обов'язковому порядку розробляється робочий план рахунків. Особливу увагу слід приділити розробці типових форм первинних документів для відображення наданих послуг.

11. Організаційно-правове забезпечення та регулювання зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств – одна з найважливіших цілей державної політики, що підтримує економічну безпеку країни. У свою чергу облік, контроль, аналіз стану та напрямків зовнішньоекономічної діяльності дозволяє правильно визначити пріоритети державної політики у сфері зовнішньої торгівлі, напрям державної підтримки галузей.

12. Процес управління зовнішньоекономічною діяльністю в агропромисловому комплексі, крім загальноприйнятих функцій (загальне управління, прогнозування, планування, облік та контроль), необхідно доповнити реалізацією функції регулювання, основою якої має бути чітко визначена регіо-

нальна політика в галузі зовнішньої торгівлі і залучення інвестицій, які вимагають наявності сприятливого інвестиційного клімату як в окремих регіонах, так і в країні в цілому.

13. На підставі прогнозних показників залучення іноземних інвестицій в аграрну сферу та перспектив здійснення експортно-імпортних операцій визначено, що найбільш стійкими на перспективу будуть підприємства, побудовані за принципом вертикальної інтеграції, а також великі підприємства-експортери. В першому випадку компаніям вигідно контролювати свої власні потужності щодо зберігання продукції, в першу чергу зернових культур, що дозволить максимізувати ціну реалізації; мати свої борошномельні, круп'яні підприємства, комбикормові заводи, що дозволить контролювати велику частину доданої вартості. Перевага ж підприємств-експортерів полягає в можливості максимально знижувати закупівельну ціну в період урожаю за умови відсутності обмежень з боку держави.

14. Запровадження обґрунтованої ефективної організації зовнішньоекономічної діяльності сільськогосподарських підприємств з врахуванням особливостей здійснення зовнішньоекономічної діяльності в аграрній сфері та специфіки їх прояву в розрізі окремих категорій виробників дозволить підвищити ефективність здійснення зовнішньоекономічної діяльності, зменшити вплив ризиків, пов'язаних з участю в міжнародних економічних відносинах, покращить умови для залучення іноземних інвестицій в галузь.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агросектор і бюджет 2021 рік – повернути 1% аграрного ВВП та змінити пріоритети фінансування. О. Тарасов. 20 листопада 2020. URL: <https://agropolit.com/blog/430-agrosektor-i-byudjet-2021-rik--povernuti-1-agrarnogo-vvp-ta-zminiti-prioriteti-finansuvannya>
2. Агросектор у піке – причини падіння виробництва сільськогосподарської продукції в Україні. В. Хворостяний. 28 жовтня 2020. URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/813-agrosektor-v-pike--prichinipadinnya-virobnitstva-silskogospodarskoyi-produktsiyi-v-ukrayini>
3. Батюк О. Інноваційні процеси в зовнішньоекономічній сфері України. Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій. 2010. Т. 12, № 1(43). С. 277-281.
4. Белова І. М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку. Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. № 1(16). С. 52- 55.
5. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку і звітності. Глобальні та національні проблеми економіки, Вип. 3, Миколаїв. 2015. С. 821-826.
6. Белова І. М. Значення оперативного обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. Вип. 1-2. С. 29-37.
7. Береговий В. К. Економічні аспекти глобальних проблем : монографія. К.: Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України, Ін-т бізнесу; Аграр Медіа груп, 2010. 288 с.
8. Березовський В. В. Фінансовий механізм регулювання експортно-імпортних операцій із сільськогосподарською продукцією. Економіка АПК. 2008. № 1. С. 94-100.
9. Борко Ю. А. Расширение и углубление европейской интеграции. МЭМО. 2004. № 7. С. 15-29.

10. Брижик Н. В. Застосування теорії порівняльних переваг у міжнародній торгівлі продукцією АПК. Економіка АПК. 2007. № 12. С. 133-137.
11. Бруханський Р. Ф., Спільник І. В. Криптоактиви у системі бухгалтерського обліку та звітності. Проблеми економіки № 2 (40). 2019. С.145-156.
12. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 1. С. 7-18.
13. Бруханський Р. Ф. Стратегічна обліково-аналітична система аграрних підприємств: вимоги, користувачі, суб'єкти генерування інформації. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 1. С. 5-14.
14. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Облік і фінанси. №1 (87). 2020. С. 13-19.
15. Бухгалтерський облік. Практикум / Т. Г. Мельник К.: Кондор-Видавництво, 2015. 425 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко 6-те вид., доп. і перер. К.: Алерта, 2013. 982 с.
17. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. Суми : Університетська книга, 2015. 336 с.
18. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім та інші. К. : ЦУЛ, 2014. 600 с.
19. Вишняков В. М. Стратегии развития международных экономических интеграционных процессов Украины : монография. Симферополь: ЧП "Предприятие Феникс", 2009. 162 с.
20. Вічевич А. М., Максимець О. В. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності. К. : ВД «Професіонал», 2009. 216 с.
21. Гайдуцький А. П. Інвестиційна конкурентоспроможність аграрного сектора України. К. : Нора-Друк, 2014. 246 с.

22. Григоренко В. К. Конкуентоспроможність України у залученні прямих іноземних інвестицій з ЄС серед країн Центрально-Східної Європи і ЄЄП. – URL: http://www.niisp.gov.ua/publication/economy/grigorenko_publication2.pdf
23. Губенко В. І. Механізм зростання конкурентоспроможності товарів АПК на світовому ринку. Агроінком. 2013. № 1-2. С. 60-68.
24. Данилова О. Проблеми експорту зернових в Україні. Аграрна економіка. 2008. Т. 1, № 1-2. С. 55-63.
25. Дем'яненко С. Спільна аграрна політика ЄС : суть, тенденції та значення для України. Економіка України. 2003. № 3. С. 80.
26. Дідоренко Т.В. Маркетингова діяльність у забезпеченні конкурентоспроможності підприємств. Журнал «Інноваційна економіка». 2012. №8 [34]. С. 204-208.
27. Дідоренко Т.В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2015. Випуск 10, Частина 2. С. 174-177.
28. Дроздова Г. М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ., 2004. 247 с.
29. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В. М. Гейця. К. : Ін-т екон. прогнозування, 2003. 1008 с.
30. Єфімчук О. Експорт товарів на умовах повної або часткової передоплати. Все про бухгалтерський облік. 2015. № 106. С. 25-28.
31. Єфімчук О. Експорт товарів із відстроченням платежу. Все про бухгалтерський облік. 2015. № 106. С. 29-31.
32. Жучкова Г. А. Конкуентоспроможність продукції та конкурентний статус підприємства. Регіональні перспективи. 2000. № 1(8). С. 85-87.
33. Загальна оцінка розвитку агрохолдингів в Україні. АПК-Інформ. № 42(622). С. 70-72.

34. Завитій О.П. Аудит і оцінка кредитного портфелю. Матеріали Всеукраїнської наукової конференції «Проблеми та перспективи розвитку банківської системи України в умовах фінансової нестабільності». (м.Тернопіль, 15.11.2012 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 125-130.
35. Зінчук Т. О. Європейська інтеграція: проблеми адаптації аграрного сектора економіки : монографія. Житомир: ДВНЗ «Державний агроекологічний університет», 2008. 384 с.
36. Клімова І. М. Економічний механізм регулювання експорту сільськогосподарської продукції. Економіка АПК. 2007. № 12. С. 127-132.
37. Кожем'якіна М. Ю. Інвестиційне забезпечення як основа розвитку аграрної економіки України. Економіка АПК. 2009. № 12. С. 68-73.
38. Кривенко Н. В. Конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції країн – кандидатів до ЄС. Економіка АПК. 2007. №6. С. 144-147.
39. Крупін В. Є. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності територіально-виробничих систем : монографія. Львів, 2009. 217 с.
40. Кутідзе Л. С. Експортний потенціал регіону : сутність, діагностика, механізми реалізації : монографія. Запоріжжя: Запорізь. нац. ун-т, 2011. 318 с.
41. Лісаченко І. В. Проблемні питання розвитку зовнішньої торгівлі та економіки України. Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн : стан, проблеми, перспективи : матеріали форуму мол. вчених : у 3 т. Харків : ХНТУСГ, 2008. С. 73-75.
42. Макогон Ю. В. Міжнародне інвестування та зовнішньоекономічна діяльність на регіональному рівні : Україна – Європейський Союз. Вісник ДОННУЕТ. 2012. № 2. С. 27–37.
43. Олейко В. Деякі проблемні аспекти зовнішньоекономічної діяльності України. Галицький вісник. 2008. № 2(17). С. 16-19.
44. Палюх М.С. Проблемы гармонизации системы бухгалтерского учета в Украине и их подмена //Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки

- / Міжнародний збірник наукових праць. Вип.1 (5). Частина 1/ відпов. ред.. І.Б. Садовська. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. С.178-186.
45. Палюх М.С. Особливості сільського господарства як галузі економіки і специфіка аграрних відносин та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М.К. Пархомиць, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.
46. Палюх М.С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М.К. Пархомиць, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2015. 320 с.
47. Палюх М.С. Особливості організації обліку в сільськогосподарських підприємствах. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М.К. Пархомиць, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль : ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2015. 320 с.
48. Пархомиць М. К. Організаційно-економічні основи розвитку молоко-продуктового підкомплексу в ринкових умовах : монографія. Тернопіль : Екон. думка, 2005. – 346 с.
49. Податкова політика в Європейському Союзі / пер. з англ. В. Мардак. К. : Представництво Європейської Комісії, 2001. 42 с.
50. Податковий кодекс України (від 02.12.2010 р. № 2755-VI). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено Наказом МФУ від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>
54. Прахалад К., Рамасвами В. Майбутнє конкуренції.: пер. з англ. Михайла Ставицького. К., 2005. 258 с.
55. Пріоритети підвищення ефективності транскордонного співробітництва та зміцнення конкурентоспроможності підприємництва західних регіонів України / відп. ред. Т. Г. Васильців. Львів : ПАІС, 2011. 166 с.
56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
57. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1877-15>.
58. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=223814&test=4/UMfPEGznhha2y.ZitFkFUdHI4wYs80msh8Ie6>
59. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
60. Пуцентейло П., Гуменюк О. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 74-82.
61. Пуцентейло П.Р., Гуменюк О.О. Цифрова економіка як новітній вектор реконструкції традиційної економіки. *Інноваційна економіка*. 2018. № 5-6 (75). С. 131-143.
62. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 3 (58). С. 228–233.

63. Спільник І. В. Стан регулювання криптовалют в Україні: облікові та податкові наслідки. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 23 жовт. 2020 р.] Тернопіль : ЗУНУ, 2020. С. 91-94..
64. Спільник І. В. Системний підхід і системний аналіз в обґрунтуванні управлінських рішень. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 63-64.
65. Спільник І. В., Ярощук О. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.
66. Україна на шляху до європейської інтеграції : економічна безпека, переваги вибору : монографія / за заг. ред. В. М. Нижника. Хмельницький : ХНУ, 2008. 307 с.
67. Управління ризиками в інноваційній діяльності : навч.-метод. посіб. / [Кузьмін О. Є. та ін.]. Львів : «Львівська політехніка», 2009. 176 с.
68. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповн. К. : Знання, 2012. 647 с.
69. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / За редакцією проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., переробл. і доповнене. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
70. Чеботарьов В. А. Інноваційне забезпечення євроінтеграційного курсу агропромислового виробництва Польщі. Економіка АПК. 2007. № 6. С. 120-126.
71. Черевко В. Д. Аналіз та перспективи розвитку експортно-імпортних операцій в аграрній сфері. Аграрна економіка : науковий журнал Львівського національного аграрного університету. 2011. Т. 4, № 1-4. С. 48-52.

72. Черевко В. Д. Організаційно-правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств АПК. Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій імені С. З. Гжицького. 2011. № 4 (50). С.297-302.
73. Череп А. В. Створення та розвиток кластерних об'єднань підприємств харчової промисловості : теорія та практика. Запоріжжя : ЗНТУ, 2011. 259 с.
74. Чичкало-Кондрацька І. Б. Кластери у розвитку регіональних економічних систем : монографія. Полтава : ПолтНТУ, 2010. 165 с.
75. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія. К. : КНЕУ, 2009. 303 с.
76. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 424 с.
77. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 4-те вид., переробл. і доповн. К. : Знання, 2015. 572 с.
78. Штик Ю.В. Проблеми уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку. Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Чернівці: БДФА, 2014. С. 335-337.
79. Щодо порядку обкладення ПДВ операції з експорту товарів за ціною, нижчою собівартості або придбання: Лист Державної фіскальної служби від 10 серпня 2015 року № 16878/6/99-99-19-03-02-15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1687872-15#Text>
80. Ярощук О. Особливості застосування стандартних фінансових критеріїв оцінки ефективності інвестиційних проектів. Економічний аналіз. 2010. Вип. 7. С. 219–223.
81. Ярощук О. В., Ярощук І. Д. Аналітичне обґрунтування рішень в системі корпоративного захисту бізнесу від поглинань. Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр

Тернопільського національного економічного університету
“Економічна думка”, 2014. Том 17. № 2. С. 136-154.

82. Ярощук О. В. Аналіз системи економічної безпеки підприємства. Наука молода. 2011. № 15-16. С. 378- 381.
83. Ярощук О. В. Ризик-менеджмент в управлінні капіталом підприємства. Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики ТНЕУ. Тернопіль, Економічна думка, 2012. Випуск 11. Частина 1. С. 460-466.