

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіка та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Григорчук Альона Русланівна

**Обліково-аналітичне та правове забезпечення
зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу/
Accounting,
analytical and legal support of foreign economic activity of agroindustrial
business**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗм-21

А.Р. Григоруц

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Белова І.М.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ ” _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Р.Ф.Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО БІЗНЕСУ	7
1.1. Зовнішньоекономічна діяльність агропромислового бізнесу як предмет обліково-аналітичного та правового забезпечення.....	7
1.2. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.....	15
1.3. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні.....	25
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	37
2.1. Організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства агропромислового бізнесу.....	37
2.2. Організація бухгалтерського обліку як засобу забезпечення ЗЕД підприємства.....	46
2.3. Економіко-правові підстави реалізації експортно-імпортних операцій.....	57
Висновки до розділу 2	74
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО БІЗНЕСУ	76
3.1 Теоретичні положення здійснення облікових процесів та правового регулювання ЗЕД в зарубіжних країнах.....	76
3.2 Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та правова гармонізація зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в умовах євроінтеграції.....	83
Висновки до розділу 3	93
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективне функціонування та розвиток національної економіки потребують успішного ведення діяльності вітчизняними підприємствами агропромислового бізнесу у різних сферах суспільного життя, і, зокрема, здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що в свою чергу, передбачає процес організації та розвитку господарських зв'язків між резидентами різних держав. Вже досить тривалий час зовнішньоекономічна діяльність характеризується швидкими змінами та зростанням важливості її здійснення на міжнародних ринках. В останній чверті ХХ століття у світовому економічному, політичному, соціальному просторі відбулися фундаментальні зміни у світовій конкуренції, що змушує компанії з метою досягнення конкурентоспроможності та отримання максимального прибутку завойовувати економіку, більшу за національну.

Розвиток агропромислового бізнесу України одним із своїх пріоритетних цілей ставить формування іміджу держави серед інших країн світу. Реалізуючи відповідну стратегію, вітчизняні підприємства сприяють становленню позитивного сприйняття України у світі, забезпечують поступальні кроки у розвитку національної економіки, створюють та просувають унікальні внутрішні бренди.

Однак, слід зазначити, що на даний час в Україні існує велика кількість стратегій, угод та програм, які визначають розвиток агропромислового бізнесу у сфері міжнародних відносин. Єдина ж стратегія ведення зовнішньоекономічної діяльності, яка б систематизувала та сконцентрувала в одному документі основні вимоги до вітчизняних підприємств у цій сфері, відсутня.

Наукові розвідки з питань проблем обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання представлені сукупністю праць провідних українських та закордонних науковців, серед яких слід відмітити дослідницький доробок І.М.Белової, Р.Ф.Бруханського, П.Ю.Буряк ,

В.В.Вольської, Т.В. Дідоренко, М.С.Палюха, О.В.Пархоменко, М.С.Пушкар, В.М.Рожелюк, П.Т. Саблука, Я.В.Соколова, Л.К.Сук, П.Я.Хомина, Р.П.Юзвита ін.

Поряд з тим, недостатньо розглянуто взаємозв'язок обліково-аналітичного і правового забезпечення з управлінням зовнішньоекономічною діяльністю підприємств агропромислового бізнесу для забезпечення їх стабільного розвитку в сучасних умовах глобальних трансформаційних змін та стратегічного євроінтеграційного курсу України.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу як основи його ефективного розвитку.

Досягнення поставленої мети зумовило постановку і вирішення наступних завдань:

- 1) розкрити сутність зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу як предмету обліково-аналітичного та правового забезпечення;
- 2) висвітлити особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності та її нормативно-правового регулювання стосовно агропромислового бізнесу в Україні;
- 3) дати оцінку організації бухгалтерського обліку як засобу забезпечення ЗЕД підприємства зі сфери агропромислового бізнесу;
- 4) дослідити економіко-правові підстави реалізації експортно-імпортних операцій;
- 5) визначити напрями розвитку обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу на основі врахування зарубіжного досвіду;
- 6) обґрунтувати шляхи удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та правової гармонізації зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні за умов євроінтеграції.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного і правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та прикладних положень обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження стали положення фундаментальних і прикладних досліджень проблем обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу; праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, в яких висвітлено питання теорії та практики обліково-аналітичного забезпечення у сфері ЗЕД з врахуванням правової складової.

Для досягнення поставленої мети в роботі використано низку загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: метод теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу – для окреслення теоретичного підґрунтя дослідження процесів обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу, обґрунтування шляхів їх удосконалення. Методи конкретизації, порівняння, системний підхід, а також інструментарій аналітичної оцінки використано у ході дослідження організації обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів агропромислового бізнесу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці організаційно-методичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу, пов'язаних із визначенням сутності зовнішньоекономічної діяльності та особливостей формування вказаних процесів в агропромисловому бізнесі, враховуючи також ключові особливості нормативно-правового регулювання ЗЕД в агропромисловому секторі підприємницької діяльності, а також існуючий рівень організації обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності як практичної основи щодо обґрунтування

основних напрямків його удосконалення і розвитку в контексті євроінтеграційного курсу України.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення, висновки та рекомендації випускної кваліфікаційної роботи мають практичне значення, вони можуть бути застосовані у сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу, а також на рівні окремих учасників ЗЕД.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні положення випускної кваліфікаційної роботи знайшли відображення в наукових тезах, а також обговорювались та були позитивно оцінені на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації».

Григорчук А.Р. Зasadничі аспекти обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу. *Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації*: матеріали всеукр. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 15 травня 2019 р. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 124-129.

Григорчук А.Р., Белова І.М.. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи: матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019р.]. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 302-305.

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Основний зміст випускної кваліфікаційної роботи викладений на 97 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 87 найменувань, містить 14 таблиць, 16 рисунків, 1 додаток.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО БІЗНЕСУ

1.1. Зовнішньоекономічна діяльність агропромислового бізнесу як предмет обліково-аналітичного та правового забезпечення

Зовнішньоекономічна діяльність вважається однією з необхідних передумов для економічного зростання держави, про що йдеться у Експортній стратегії України на 2017-2021 роки [21]. Адже в сучасних умовах, коли половина валового внутрішнього продукту України формується за рахунок експорту (49,3 % станом на 2016 рік), динамічний розвиток та ефективне функціонування національної економіки напряму залежить від масштабності зростання присутності України на зовнішніх ринках. В цьому документі також зазначається, що саме частка аграрно-промислового комплексу та харчової промисловості в 2016 році становила 42 % від усього товарного експорту України, що свідчить про важливість здійснення ЗЕД підприємствами агропромислового бізнесу та про їх вагомий внесок в дохід держави.

Вітчизняний агропромисловий комплекс займає передові позиції з експорту аграрної продукції і на світовому ринку: за підсумками 2016 року Україна посіла 1-ше місце в світі за обсягом експорту соняшникової олії (3,3 млн т), 4-те місце за обсягом експорту кукурудзи (16,7 млн т), 5-те місце за обсягом експорту ячменю (2,3 млн т) [34].

Переорієнтацію на вивчення потреб не лише традиційних партнерів із провідних країн світу, але й інших агентів торговельних відносин у сфері залучення іноземних інвестицій та підприємництва передбачає Національна стратегія розвитку експорту України [67]. Основними напрямками діяльності визначено наступні: оптимізація товарної та географічної структури експорту товарів, робіт, послуг; збільшення обсягу виробництва найбільш конкурентоспроможних товарів на зовнішніх аграрних ринках; розширення номенклатури експорту товарів, які пропонуються для збуту за межами країни.

В таблиці 1.1 представлено зовнішньоторговельний баланс України за 2016-2018 роки за основними групами УКТ ЗЕД. Дані таблиці свідчать про сталу значну питому вагу реалізації (експорту) на зовнішніх ринках продовольчих товарів та сировини агропромислового виробництва: 42 % і 39 % у 2016 та 2018 роках відповідно, що, в свою чергу призводить до вагомого зростаючого позитивного результату в зовнішньоекономічному балансі України: 11 394 млн дол. США та 13 561 млн дол. США у 2016 та 2018 роках відповідно.

Таблиця 1.1

Зовнішньоторговельний баланс України за 2016-2018 роки (згідно з основними групами УКТ ЗЕД*) [25, 26]

Групи УКТ ЗЕД	Опис	2016			2018		
		Експорт, %	Імпорт, %	Сальдо, млн дол. США**	Експорт, %	Імпорт, %	Сальдо, млн дол. США**
01-24	Продовольчі товари	42	10	11394	39	9	13561
27	Продукція ПЕК	1	20	-7404	2	23	-12515
28-35, 37-40	Продукція нафтохімічного комплексу	5	22	-6520	5	19	-8032
44, 47, 48	Деревина і вироби з деревини	4	3	533	4	2	631
72-81	Чорні та кольорові метали	23	5	6252	24	5	8360
84-90	Продукція машинобудівного комплексу	12	29	-7079	12	30	-11947

**Рейтинги сформовано з огляду на обсяги експорту й імпорту в дол. США*

***Округлені дані*

Із наведених даних випливає, що зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів агропромислового бізнесу є важливим предметом дослідження у сфері обліково-аналітичного та правового забезпечення.

Дослідженнями в сфері зовнішньоекономічної діяльності та в напрямках її здійснення займалися відомі зарубіжні та вітчизняні наукові діячі, такі як А. Сміт, Д. Рікардо, Д. Х'юм, Є. П. Голубков, Ф. М. Левшин, Ю. В. Макогон, В. Ю. Горчакова, В. М. Бурмістров, К.В. Холодов, Г. М. Дроздова,

А. В. Ковалевська, А. Ю. Погребняк та інші. Однак, незважаючи на численні праці, науковці не змогли виробити єдиної концепції щодо визначення економічної сутності терміну зовнішньоекономічна діяльність підприємства.

Вивчення питання, яке розуміння терміну «зовнішньоекономічна діяльність» було у зарубіжних вчених, привело до висновку, що сутність зовнішньоекономічної діяльності вони трактували через призму понять «зовнішня торгівля», «міжнародна торгівля», «міжнародний бізнес».

Класик політекономії А. Сміт на підставі доказів, що зовнішня торгівля веде до збільшення національного багатства, вивів правила ефективних експортних позицій країни, а саме:

1) експортувати варто той товар, відповідно якого в країні досягнути абсолютні конкурентні переваги;

2) абсолютні переваги досягаються тоді, коли національний товар має більш низькі витрати порівняно з витратами інших держав на виробництво аналога [24, с. 23].

На сьогоднішній день науковці виділяють три етапи розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні:

1) 1918-1987 рр. – період післявоєнних радянських років і до перебудови, що включав в себе довгі роки «холодної» війни між колишнім Радянським Союзом та США. Цей період часу характеризувався екстенсивним характером економічного росту, коли, внаслідок досягнення максимальних кількісних результатів, на другий план відходили такі показники як витрати виробництва, якість продукції, її конкурентоздатність, технічний прогрес. Підприємствам заборонялося безпосередньо виходити на зовнішні ринки: всі питання щодо отримання замовлень на експорт, імпорتنі закупки та інші належали виключно до компетенції державних органів та самої держави; у зовнішньоторговому обігу переважала сировинна направленість; експортний потенціал переробної промисловості використовувався в незначній мірі; імпорتنі операції носили нерациональний характер: продукція, яка ввозилася в державу, могла би вироблятися і на радянських підприємствах. Ці та інші

фактори негативно впливали на розвиток зовнішньоекономічної діяльності радянських країн і, в результаті, на соціально-економічний розвиток кожної країни зокрема;

2) 1987-1991 рр. – роки перебудови економіки, в тому числі і зовнішньоекономічних зв'язків в Україні у складі колишнього СРСР. З початком економічної реформи 1987 року, що передбачала поступову ліквідацією державної монополії на зовнішню торгівлю та створення нової системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, в Україні з'явилося поняття «зовнішньоекономічна діяльність». Поступальний рух у напрямку лібералізації зовнішньої економічної політики країни стримував той фактор, що підприємства, які щойно одержали право виходу на зовнішній ринок, не володіли належним досвідом здійснення експортно-імпортних операцій, достатніми знаннями в сфері ділових відносин та етики міжнародного бізнесу. Тому нині велика увага приділяється перебудові зовнішньоторгового апарату на рівні підприємств, регіонів і держави;

3) з 1991 р. по теперішній час – період інтенсивного реформування і розвитку зовнішньоекономічної діяльності та її регулювання в Україні, як суверенній державі. Характерним для цього проміжку часу є розвиток активного співробітництва із зарубіжними країнами, ринкових відносин із ними і, загалом, проведення Україною самостійної зовнішньоекономічної політики.

Господарським Кодексом України термін «зовнішньоекономічна діяльність» передбачає господарську діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, та/або робочою силою [16]. Тлумачення даного терміну Кодексом не розглядає всі можливі варіанти ведення зовнішньоекономічної діяльності у системі міжнародних відносин.

В «Економічній енциклопедії» [20], зовнішньоекономічна діяльність визначена як «сфера економічної діяльності підприємств, фірм, компаній і держави, пов'язана із зовнішньою торгівлею, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів тощо». Як

впливає із даного визначення, термін зовнішньоекономічної діяльності включає в себе діяльність всіх можливих учасників міжнародних відносин з доволі широкого спектру діяльності – від торгівлі до спільних міждержавних проектів.

Більш глибоке визначення дає А. Ю. Погребняк [49] і зазначає, що поняття «зовнішньоекономічна діяльність» – це частина загальної діяльності підприємства, яка визначається як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства відповідно до зовнішньоекономічних зв'язків держави, пов'язаних з виходом підприємства на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях, напрямки, форми та методи якої узагальнюються відповідно до процесу виробництва згідно із цілями та задачами підприємства щодо його функціонування та розвитку. Дане трактування передбачає: по-перше, чітке підпорядкування зовнішньоекономічної діяльності щодо загальної господарської діяльності підприємства та зовнішньоекономічних зв'язків держави; по-друге, узагальнення можливих різновидів такої діяльності та форм її здійснення; по-третє, визначення мети зовнішньоекономічної діяльності відповідно до цілей підприємства щодо його функціонування і розвитку.

Зовнішньоекономічна діяльність у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [64] визначена як, діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. Тобто, тут зовнішньоекономічна діяльність передбачає різні види взаємовідносин між учасниками зовнішньоекономічної діяльності, серед яких можуть бути і державні замовники.

Перелік суб'єктів господарської діяльності, які є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, і, зокрема, в сфері агропромислового бізнесу

в нашій країні, визначається Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [64] та відображений на рис. 1.1.

З моменту проголошення незалежності України значно зростає обсяг зовнішньоторгового обороту, чому сприяло, в основній мірі, збільшення числа суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які, будучи суб'єктами господарської діяльності різних форм власності, самостійно здійснюють зовнішньоекономічні операції з закордонними партнерами.

Об'єктами зовнішньоекономічної діяльності у сфері агропромислового бізнесу є різноманітні види господарської діяльності, які здійснюються в зовнішньоекономічній сфері. Види зовнішньоекономічної діяльності у сфері агропромислового бізнесу, які можуть здійснювати в Україні суб'єкти такої діяльності, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» наведено на рис. 1.2.

Зовнішньоекономічна діяльність є однією з основних форм економічних відносин України з іноземними державами. Однією з форм здійснення зовнішньоекономічної діяльності є зовнішня торгівля. Нині, зовнішньоторгові операції становлять переважну частину усіх міжнародних комерційних операцій.

На думку вітчизняного вченого Ю.В. Макогона [34], зовнішньоторговельні операції – це комплекс основних операцій, тобто зовнішньоторговельних договорів по обміну товарами, та допоміжних, або забезпечувальних, операцій по транспортуванню вантажів, їх страхуванню, фінансуванню самих операцій, розрахунках між продавцями і покупцями, гарантуванню їх взаємних обов'язків та ін.

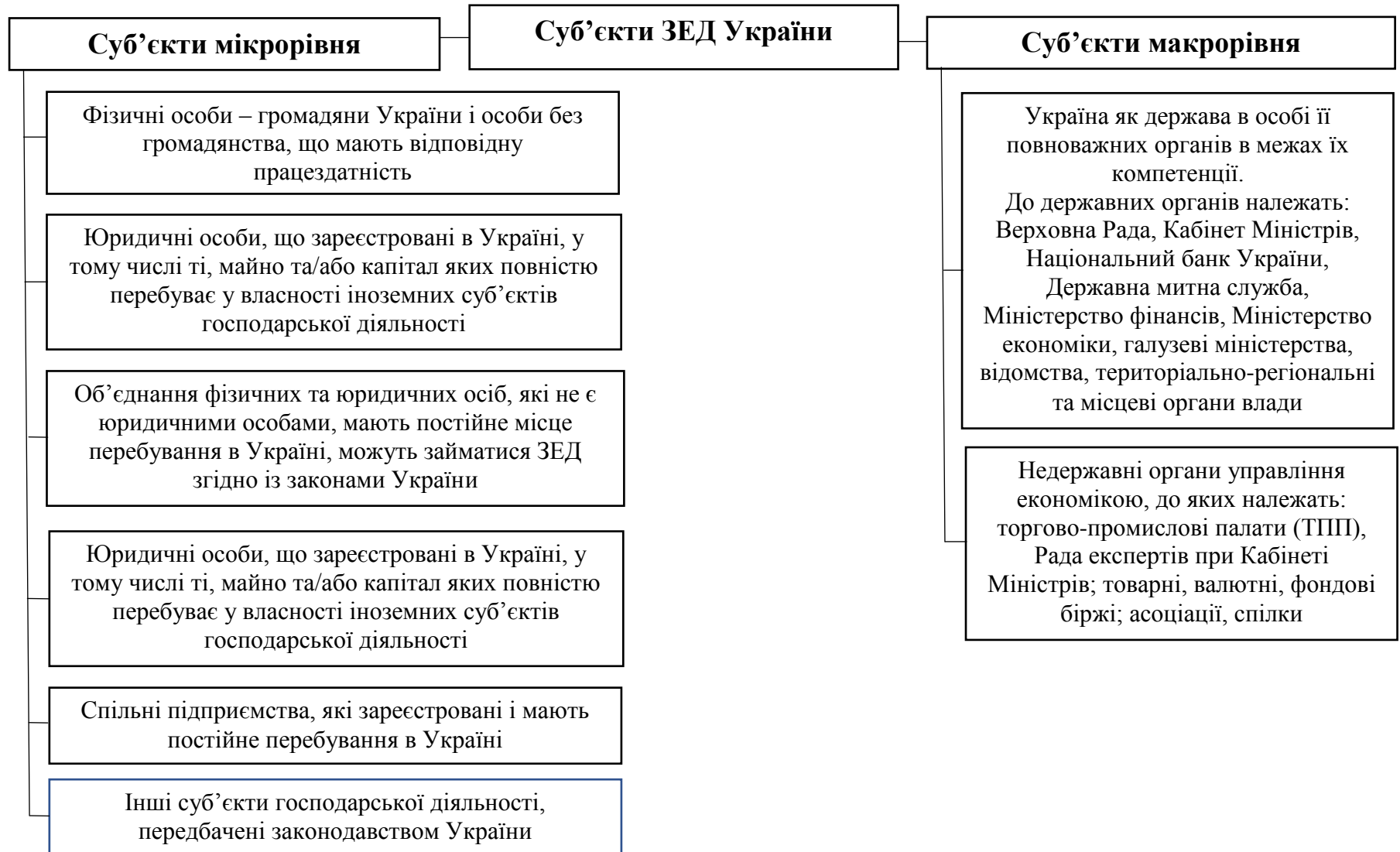


Рис. 1.1. Суб'єкти ЗЕД України, визначені Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» в призмі рівня економічної діяльності

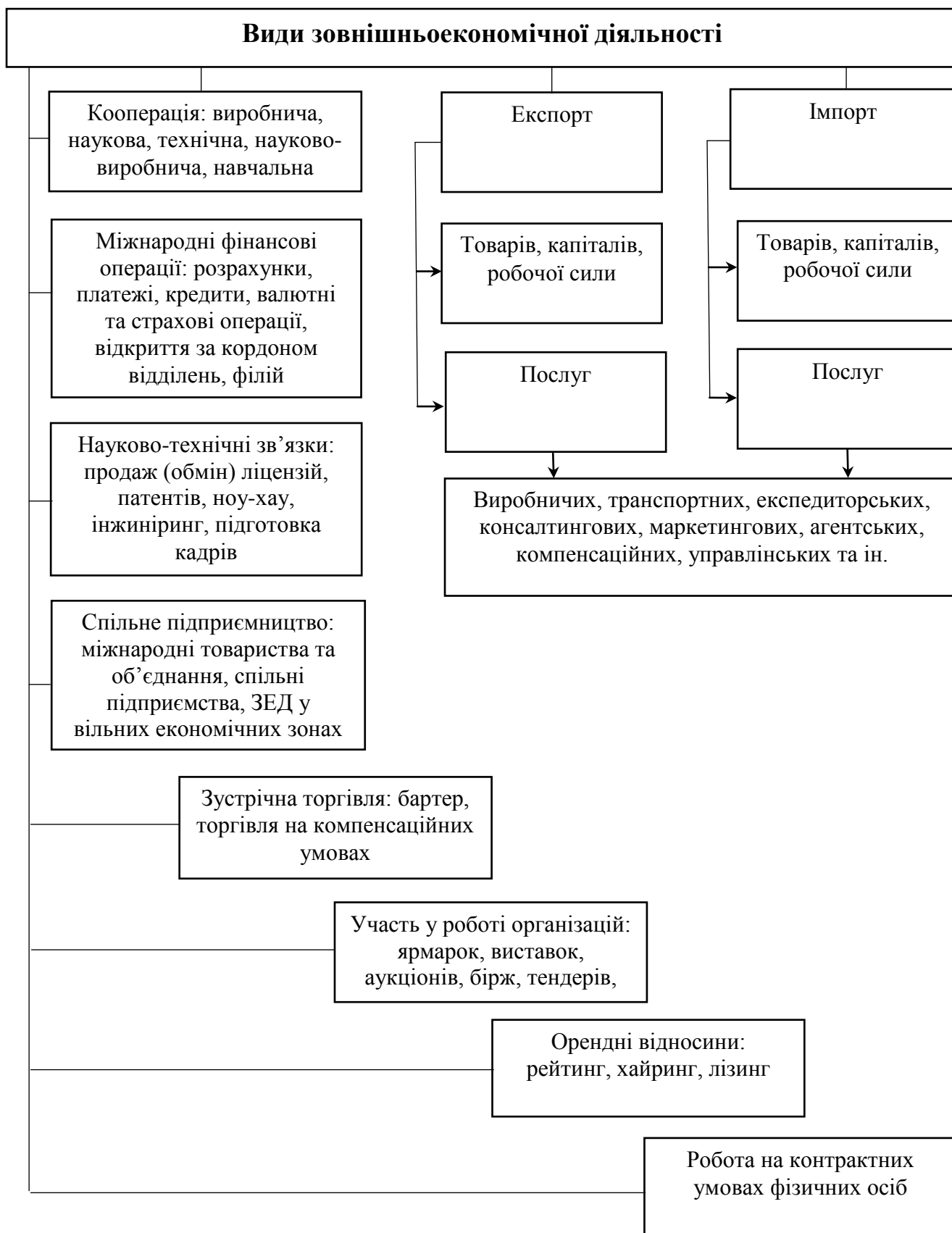


Рис. 1.2. Види ЗЕД у сфері агропромислового бізнесу, дозволені Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»

Здійснення ефективної діяльності всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності аграрної сфери дасть змогу підвищити рівень їхньої конкурентоспроможності, зміцнити позиції на міжнародному ринку аграрних товарів та покращити ефективність виробничо-господарської діяльності загалом [47].

У кожній цивілізації є своя система правил і принципів, які пронизують всю сферу її життєдіяльності. Не є виключенням економіка в цілому і облік зовнішньоекономічної діяльності, зокрема.

В аграрному суспільстві, під яким ми розуміємо доіндустріальну стадію розвитку економіки від виникнення продуктивного господарства до промислового перевороту, відбулося зародження обліку як способу мислення, практичної діяльності та науки. Облік зародився як особливий тип мислення через необхідність запам'ятовування і передачі інформації про певні господарські факти. В загальному це підтверджує учений Я.В. Соколов, кажучи що: «Господарська діяльність вимагала розвитку обліку, а розвиток обліку стимулював ріст цивілізації» [74].

В умовах постійних змін економічного середовища ефективна система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства та зовнішніх користувачів є дієвим інструментарієм у формуванні та зміцненні конкурентоспроможності суб'єктів господарської діяльності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

1.2. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності

Обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі

цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [13].

Волощук Л.О. у своїй статті пропонує застосування терміну «система обліково-аналітичного забезпечення», оскільки обліково-аналітичне забезпечення є поєднанням підсистем управління, які виконують певні функції та взаємодіють між собою [12].

Аналіз літературних джерел щодо сутності поняття «обліково-аналітичне забезпечення» дозволяє систематизувати наступні визначення:

1) сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [84];

2) поєднання всієї використовуваної в господарській діяльності інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [45, с. 8];

3) процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості [1];

4) збір, обробка і передача фінансової та не фінансової інформації, що використовується менеджерами для планування і контролю за ходом діяльності структурних підрозділів та оцінки отриманих результатів [10].

Більшість економістів виділяють дві важливі функціональні компоненти системи обліково-аналітичного забезпечення суб'єкта господарювання – облік та аналіз [70]. Отже, облік забезпечує оперативність збирання та обробку виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення зацікавлених користувачів об'єктивними даними про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Аналіз дозволяє, за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджувати наявність,

структуру, динаміку економічних показників, оцінювати їх ефективність, вплив різних чинників на фінансовий стан.

Обліково-аналітичне забезпечення – це взаємопов'язаний процес облікових і аналітичних операцій, між якими існує стійкий інформаційний зв'язок. В останні роки в наукових працях найбільш поширеним є наступний склад функцій:

- 1) інформаційна – забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- 2) облікова – відображення фактів господарської діяльності підприємств;
- 3) аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств.

В системі обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності слід виокремити об'єкти та елементи, що складають облікову політику суб'єктів господарювання з організації та ведення бухгалтерського обліку у цій сфері.

Об'єктами обліку та аналізу зовнішньоекономічної діяльності є майно та джерела його утворення, що беруть участь у ЗЕД, господарські процеси, що складаються з сукупності зовнішньоекономічних операцій, та їх результати.

З позиції Пушкаря М.С., об'єктом облікової політики є засоби виробництва, джерела їх формування, господарські цілі та фінансові результати, які можна детально прокласифікувати і достовірно визначити особливості їх обліку та включення підсумкових даних до звітності [68].

На початковому етапі формування облікової політики щодо операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності встановлюється перелік об'єктів із врахуванням усіх можливих факторів, а вже після цього за кожним об'єктом обираються елементи методу бухгалтерського обліку за діючими в нашій країні стандартами бухгалтерського обліку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової

звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) [39].

На сьогоднішній день в Україні діє 2 Національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку та 28 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які затверджені Міністерством фінансів України та є парадигмою ведення бухгалтерського обліку всіма національними суб'єктами господарювання, окрім банківських установ.

У багатьох країнах світу діє чітка система норм і правил ведення обліку, основами якої є стандарти бухгалтерського обліку. Розробка й удосконалення стандартів є важливим елементом системи обліку та звітності в країнах з розвинутою економікою. Вони забезпечують зіставність бухгалтерської документації як між будь-якими підприємствами, так і за окремі звітні періоди, окрім того, стандарти є умовою доступності звітної інформації для різних її користувачів.

Система обліково-аналітичного забезпечення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності базується на П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів». Із врахуванням норм цих документів можна виокремити об'єкти та елементи облікової політики операцій в іноземній валюті, що є визначальними у зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання (Додаток А) [51], [38].

Аналіз норм вищезазначених стандартів бухгалтерського обліку дає можливість зробити висновок, що у П(С)БО передбачено тільки необхідність застосування середньозважених валютних курсів для перерахунку вартості статей доходів і витрат, руху грошових коштів в іноземній валюті, а також порядок відображення різниць у курсах, якими є різниці між курсами Національного банку України та Міжбанківській валютній біржі, які виникають при купівлі-продажі іноземної валюти. В той же час, МСФЗ 21 надає керівному персоналу набагато ширші права вибору із застосуванням професійного судження.

Разом з тим, в МСФЗ, як і в П(С)БО, передбачено застосування монетарно-немонетарного методу, тому в обліковій політиці має бути наведено перелік статей, які підпадають під критерій визнання їх монетарними (відносно яких існує) право отримати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти) чи немонетарними (характеризуються відсутністю права отримати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість одиниць валюти, яку можна достовірно визначити).

В зовнішньоекономічній діяльності існує поняття «операції в іноземній валюті». Такими операціями вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті.

Валюта України є єдиним законним засобом платежу на території нашої держави. У світовій торгівлі роль основної валюти виконує долар США, за допомогою якого здійснюється велика частина міжнародних розрахунків, фіксуються світові ціни на багато товарів, сировину, паливо, значну частину готових виробів, а також тарифів за різні види послуг.

Специфікою здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, зокрема, експортно-імпортних операцій, є наявність курсових різниць, тобто різниць між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різними валютними курсами.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті в гривні із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Валютним курсом для цілей бухгалтерського обліку, відповідно до П(С)БО 21, вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [51].

Характеристика статей балансу, визначена в залежності від різних підходів до обчислення курсових різниць згідно П(С)БО 21 зображена на рис. 1.3.

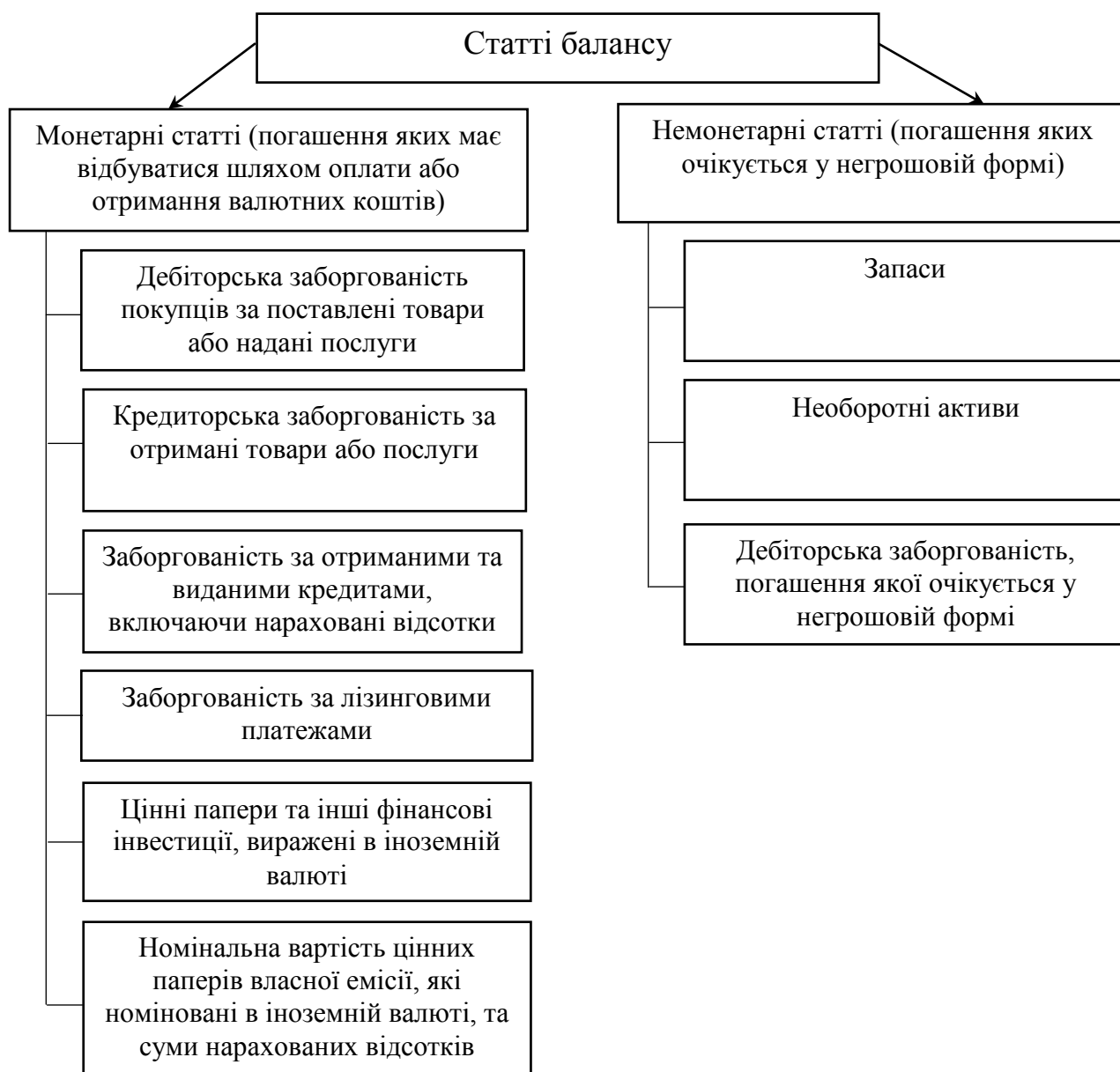


Рис. 1.3. Характеристика, розподіл та приклади статей балансу в залежності від підходу до обчислення курсових різниць

Особливістю оцінки операцій в іноземній валюті в залежності від їх належності до групи статей балансу: монетарної чи немонетарної, є те, що під час обліку господарських операцій монетарних статей балансу необхідно враховувати зміни курсів НБУ або на дату розрахунків, або на дату балансу та здійснювати оцінку операцій за номінальною вартістю, тоді як по

немонетарних статтях зміна курсів НБУ не враховується, оцінка проводиться за історичною собівартістю чи за справедливою вартістю.

Порядок висвітлення положень щодо бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в обліковій політиці має відповідати елементам методу бухгалтерського обліку: в яких документах зазначається інформація про факт здійснення операцій в іноземній валюті; яким чином оцінюються операції в іноземній валюті; на яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються здійснені операції в іноземній валюті; де у фінансовій звітності відображається інформація про операції в іноземній валюті та їх вплив на фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства.

Вимоги П(С)БО 21 та МСФЗ 21 щодо обліку операцій в іноземній валюті, пов'язаних з поставкою або придбанням товарів та послуг, представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Вимоги П(С)БО 21 та МСФЗ 21 щодо обліку операцій в іноземній валюті

Перша подія	Визнання доходів від реалізації/первинної вартості придбаних активів/витрат на придбання послуг	Визнання доходів та витрат від курсової різниці
Поставка товарів, надання послуг	За курсом на дату поставки	На дату оплати та на кожну звітну дату
Оплата за товари або послуги	За курсом на дату оплати	Не визнаються

Завдання системи обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності методологічного характеру пов'язані також і з використанням національного Плану рахунків бухгалтерського обліку та правильним відображенням на них операцій ЗЕД. Особливістю застосування рахунків бухгалтерського обліку для обліку ЗЕД є використання національного Плану рахунків тієї країни, на території якої функціонують суб'єкти ЗЕД.

Якщо засновниками спільних підприємств, що здійснюють ЗЕД, передбачено використання Плану рахунків інших країн, то це повинно бути зумовлено договором. В такому разі, в межах своєї країни облікові реєстри,

Головна книга і бухгалтерська звітність складаються на підставі національного Плану рахунків, а для партнера інформація, що міститься у зазначених документах, може бути надана на підставі рахунків його держави. Об'єкти групуються і відображаються на бухгалтерських рахунках протягом звітного періоду.

Рахунки бухгалтерського обліку, які є основою обліково-аналітичного забезпечення операцій в іноземній валюті, наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Рахунки бухгалтерського обліку по операціях в іноземній валюті

Синтетичні рахунки		Субрахунки	
Код	Назва	Код	назва
30	Готівка	302	Готівка в іноземній валюті
31	Розрахунки в банках	312	Поточні рахунки в іноземній валюті
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті
		316	Спеціальні рахунки в іноземній валюті
33	Інші кошти	332	Грошові документи в іноземній валюті
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
34	Короткострокові векселі одержані	342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	362	Розрахунки з іноземними покупцями
50	Довгострокові позики	502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті
51	Довгострокові векселі видані	512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті
60	Короткострокові позики	602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті
		606	Прострочені позики в іноземній валюті
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
62	Короткострокові векселі видані	622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті
63	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками	632	Розрахунки з іноземними постачальниками
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції
71	Інший операційний дохід	714	Дохід від операційної курсової різниці
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості
74	Інші доходи	744	Дохід від неопераційної курсової різниці
94	Інші витрати операційної діяльності	945	Втрати від операційної курсової різниці
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит
97	Інші витрати	974	Втрати від неопераційних курсових різниць

Дані із наведених нами вище синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку є основою для складання оборотно-сальдових відомостей по таких рахунках, при чому підсумки оборотних відомостей по аналітичних рахунках звіряються з даними відповідного синтетичного рахунку в оборотних відомостях по рахунках синтетичного обліку.

Фундаментом, який служить основою обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності є первинні документи, які містять відомості про господарські операції та створені у письмовій або електронній формі. У сфері зовнішньоекономічної діяльності такі документи можна чітко розділити на чотири групи, що наведені на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Види первинних документів зовнішньоекономічної діяльності

Дані з первинних документів, що підтверджують здійснення зовнішньоекономічних операцій, є надто важливими не лише для бухгалтерського обліку, але й для складання статистичної звітності, звітності для управлінського обліку, вирішення судових справ.

Організація обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового комплексу повинна враховувати особливості галузі, а також забезпечувати правильність і раціональність організації ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності як загалом, так і сфери зовнішньоекономічної діяльності зокрема. Має забезпечуватися своєчасне і правильне документування господарських операцій, достовірність і вичерпність даних, постійний контроль за витратами та виконанням прогнозних показників. Окрім цього, бухгалтерський облік має бути еластичним і мати змогу варіювати при виникненні деяких особливих ситуацій, що забезпечує його автоматизація.

Метою обліково-аналітичної роботи у сфері зовнішньоекономічної діяльності та результатом досконалого вивчення та використання на практиці правових основ її здійснення у сфері агропромислового бізнесу нашої держави є: відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій у валюті їх здійснення і паралельно у валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення операції; своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про товарорух, ефективність його використання, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові відрахування і платежі; забезпечення своєчасних і правильних розрахунків із зовнішньоторговельних операцій; досягнення максимальних прибутків підприємств; а в загальнонаціональному масштабі – створення позитивного іміджу країни у міжнародному середовищі.

1.3. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні

Зовнішньоекономічна діяльність на сучасному етапі розвитку економіки охопила всю різноманітність взаємозв'язків національних суб'єктів господарювання з іноземними партнерами. Протягом останніх років особливо швидкими темпами розвитку зовнішньоекономічних відносин характеризується діяльність підприємств у сфері агропромислового бізнесу, що зумовлює необхідність вивчення та вдосконалення облікової політики та правового забезпечення саме цієї сфери діяльності підприємств.

Система обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності підприємств агропромислового бізнесу є невід'ємним елементом ефективного управління, так як вона включає виявлення, реєстрацію, узагальнення, збереження та передачу інформації по всіх напрямках взаємовідносин підприємства, а також кількісно-якісну оцінку й аналіз усіх господарських операцій і, зокрема, операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Питання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності розкривали у своїх дослідженнях С. Голов, Л.Г. Ловінська, Н. Малюга, С.В. Мариніна, В. Пархоменко, В. Сопко, Н. Ткаченко, В.О. Шевчук та інші вітчизняні науковці. Більшість вчених звертають увагу на необхідності удосконалення законодавчого забезпечення облікового процесу підприємств агропромислового бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а окремі з них дають критичний аналіз положень нормативно-правового законодавства щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, С.В. Мариніна зазначає, що «однією з причин того, що іноземні інвестиції повільно надходять в економіку України, є те, що базовий Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» не забезпечує іноземним інвесторам пільгових умов для господарської діяльності, не визначає податкові канікули чи пільги і для підприємців, які мають велику частину іноземних інвестицій» [35, с. 181].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності». Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Її складовими на рівні підприємства є:

- 1) суб'єкти – власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа), які несуть відповідальність за формування облікової політики;
- 2) об'єкти – включають в себе об'єкти обліку, визначені законодавчими актами та об'єкти обліку, які впливають виходячи з умов і специфіки діяльності конкретного підприємства;
- 3) елементи – способи (прийоми) або процедури з організації і ведення обліку вибрані або самостійно розроблені підприємством відповідно до напрямку його діяльності.

Важливим чинником необхідності формування об'єктивної та законодавчо правильної облікової політики є часта зміна законодавства, що регулює відносини українського бізнесу з іноземними партнерами, яка проводиться віднедавна з метою його адаптації до нормативних документів міжнародного значення. Суб'єктом регулювання облікової політики на державному рівні є Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України та інші органи влади. Саме ці органи здійснюють нормативно-правове регулювання питань методології фінансового обліку й фінансової звітності через затвердження національних стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку на підприємствах агропромислового бізнесу.

Систему здійснення регулювання ЗЕД в Україні відображено на рис. 1.5.

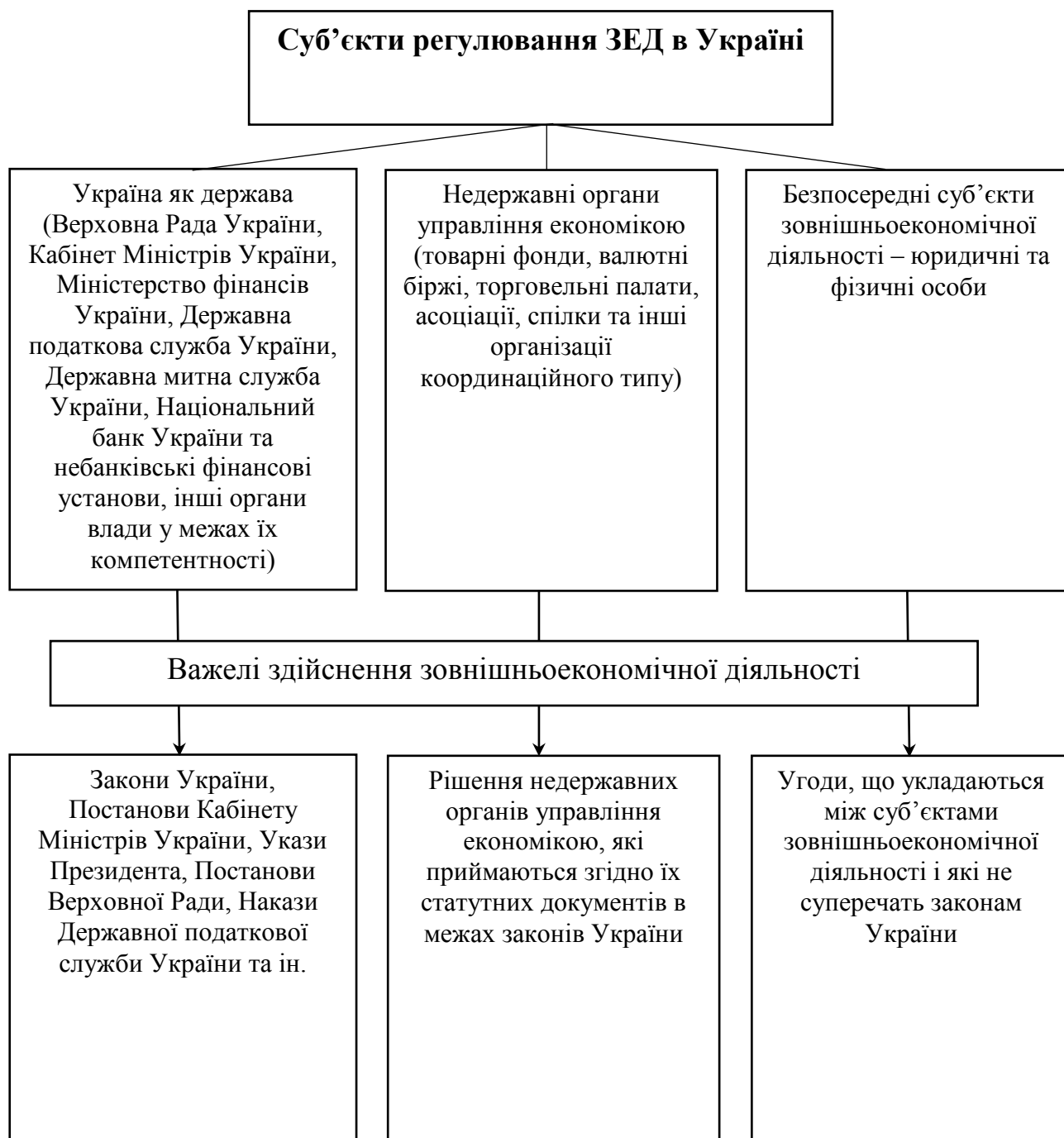


Рис. 1.5. Система здійснення регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні

Зовнішньоекономічне державне регулювання окремих питань в частині ведення зовнішньої діяльності підприємств має позитивні тенденції в напрямку валютної лібералізації, що позитивно відобразиться на розвитку підприємницького сектору економіки країни. Зокрема, відмінено нормативні документи, що регулювали ситуацію на грошово-кредитному та валютному

ринках України і визначали валютні обмеження для суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції: з 20 червня 2019 року Національний банк України Постановою «Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» [57] скасував вимогу щодо обов'язкового продажу валютних надходжень – надходження бізнесу, зараховані на їх розподільчі рахунки, вже не підлягають обов'язкового продажу.

За статистикою останніх років, коли норматив обов'язкового продажу валютних надходжень становив 50%, так і з 1 березня 2019 року, коли він був зменшений до 30%, суб'єкти господарювання загалом продавали понад 90% валюти, тобто зменшення ставки обов'язкового продажу валюти не привело до зменшення загального обсягу її продажу.

З 1991 року і по теперішній час – в період інтенсивного реформування і розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні, як суверенній державі, прийнято велику кількість нормативно-правових актів, які регулюють процеси обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу.

На нашу думку, їх доцільно аналізувати виходячи з напрямів регулювання: організація здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу, обліковий та податковий аспекти (рис. 1.6).

Так, зокрема, основними документами, встановленими на загальнодержавному рівні для ведення облікової політики підприємства та здійснення ним зовнішньоекономічної діяльності, є:

1) Господарський кодекс України, що містить Розділ VII «Зовнішньоекономічна діяльність», у якому вказані види зовнішньоекономічної діяльності, основні засади державного регулювання ЗЕД, ліцензування та квотування ЗЕД, вимоги до зовнішньоекономічних контрактів, включаючи їх державну реєстрацію [17];

2) Національні стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють облік операцій в іноземній валюті. Для підприємств, що ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку, це Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [35];

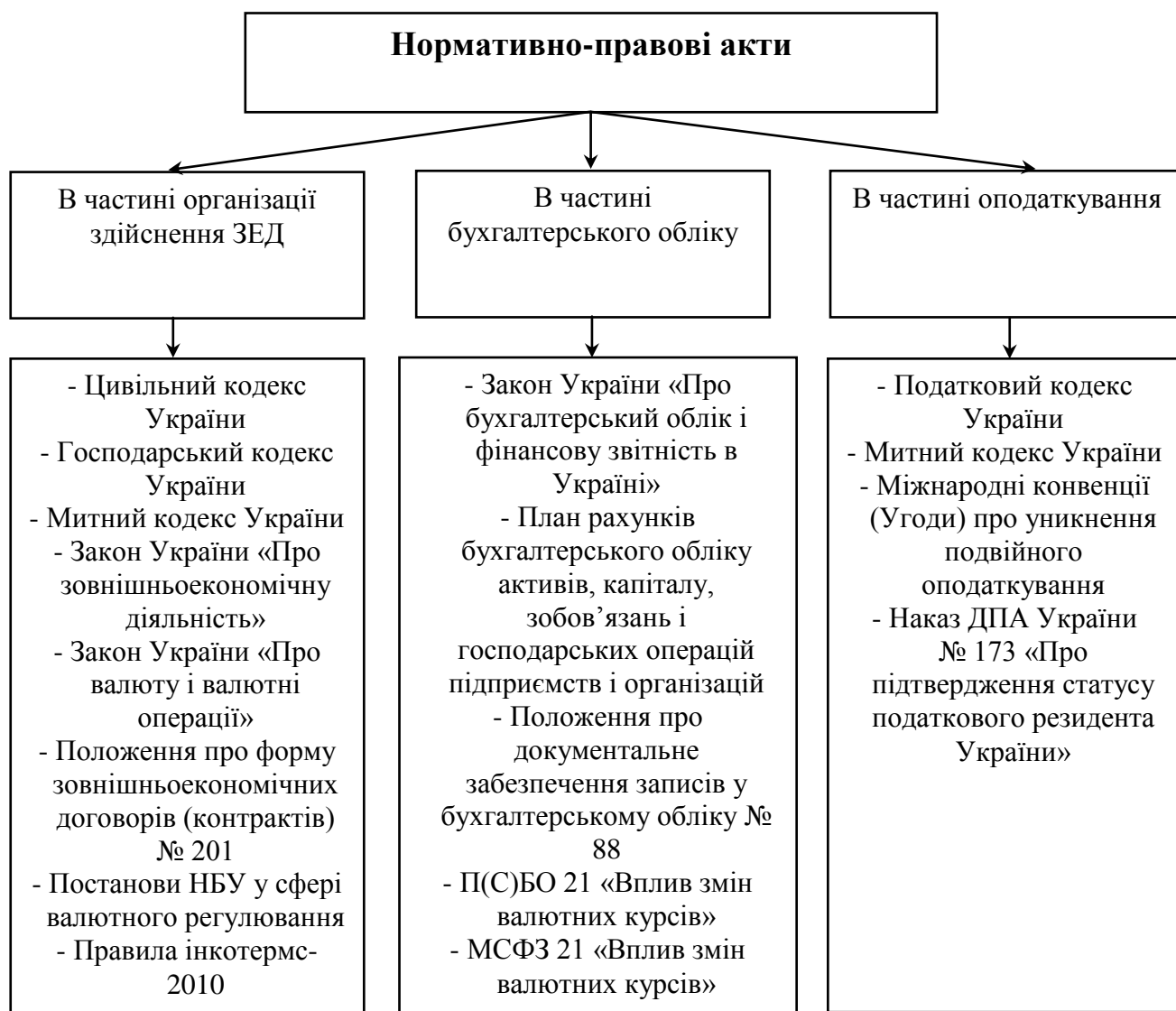


Рис. 1.6. Схема структурних елементів нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні

3) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які діють в Україні та запроваджуються у світовій практиці Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, куди входять представники 88 країн світу. Слід зазначити, що стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» визначає обліковий підхід та розкриття інформації, пов'язаної з

сільськогосподарською діяльністю; стандарт 21 «Вплив змін валютних курсів» [57] встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах, порядок оцінки монетарних та немонетарних статей, курсових різниць та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України. Разом з тим, агропромисловими підприємствами використовуються й ряд інших міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

4) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Основними рахунками, які забезпечують бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій агропромислових підприємств є 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” та 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” [48];

5) Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, відповідно до якого господарські операції відображаються в обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Даний нормативний акт встановлює вимоги щодо порядку складення первинних документів, їх змісту та зберігання. В ньому також викладені вимоги до ведення облікових реєстрів у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначених для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [61];

б) Податковий кодекс України встановлює засади здійснення нарахування та справляння податкових зборів та платежів за результатами господарської діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також оподаткування доходів іноземних партнерів – нерезидентів джерелом походження з України [50]. Податкове законодавство також має вплив на доходи та витрати за експортно-імпортними операціями. Так, згідно статті

140.5.4 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування потрібно збільшити на 30% від суми вартості товарів, імпортованих у нерезидента, який включений до Переліку держав (територій), що відповідають критеріям, встановленим статтею 39.2.1.2 ПКУ. В інших випадках при визначенні фінансового результату до оподаткування імпортери та експортери керуються нормами ПКУ в загальному порядку. Окрім того, податкове законодавство також регламентує розрахунки з бюджетом за податками й платежами під час здійснення експортно-імпортних операцій. Згідно зі статтею 185.1 ПКУ, ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування податку на додану вартість. Відповідно до статті 195.1.1 ПКУ, експортні операції оподатковуються за ставкою 0%, тому податкові зобов'язання з ПДВ дорівнюють нулю. Авансова оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України, не змінює значення сум податку, які належать до податкових зобов'язань платника податку – експортера (стаття 187.11 ПКУ) [80]. Операції з імпорту товарів та послуг оподатковуються за ставками 20% або 7%. Оформлена митна декларація є тим документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, а датою виникнення кредиту є дата сплати податкового зобов'язання з ПДВ (стаття 198.2 ПКУ) [50];

7) Митний кодекс України – документ, який регламентує діяльність підприємств при переміщенні вантажів через митний кордон України [36]. Товари та послуги, які підлягають митному оформленню регламентує також митне законодавство. Початок митного оформлення починається з моменту подання митним органам декларантом митної декларації та документів, необхідних для митного оформлення. Засвідчення ними факту прийняття товарів та документів на них до митного оформлення здійснюється шляхом проставлення відповідних відміток на митній декларації. Завершується митне оформлення протягом чотирьох робочих годин з моменту пред'явлення товарів, що підлягають митному оформленню;

8) Стандарти торговельні правила ІНКОТЕРМС, розроблені і впроваджені Міжнародною торговельною палатою [87]. Сфера дії правил ІНКОТЕРМС 2010 поширюється на права та обов'язки сторін по договорах купівлі-продажу в частині поставки товарів від продавців до покупців. Основною метою цього документу є стандартизація міжнародних договорів поставки для приведення їх у відповідність із законами всіх країн-учасниць контракту;

9) Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), яке визначає основні аспекти та вимоги при укладенні зовнішньоекономічних договорів [52]. Важливим етапом просування підприємства на світовий ринок є пошук і вибір зовнішньоекономічного партнера, тобто контрагента. Контрагентами в ЗЕД називають сторони, що перебувають у договірних відносинах щодо купівлі-продажу товарів, надання послуг, міждержавного руху факторів виробництва тощо. Так, контрагентом експортера виступає імпортер, орендодавця – орендатор, виконавця – замовник. Вдалих вибір іноземного партнера має важливе значення для забезпечення ефективності ЗЕД, запобігання непорозумінням, фінансових втрат. На сьогоднішній день, як і раніше, однією з найпоширеніших форм провадження зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі в галузі агропромислового бізнесу, є договір. Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи відповідним законом;

10) Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» – є основним документом з правового регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, надання різноманітних послуг тощо [64]. Цей закон визначає основні терміни стосовно ЗЕД, суб'єкти, види й принципи здійснення зовнішньоекономічних операцій, розкриває цілі та методи державного регулювання ЗЕД, розглядає органи, що здійснюють державний

контроль за операціями в сфері міжнародних зв'язків, та їх функції, визначає відповідальність за порушення законодавства;

11) Закон про валюту і валютні операції [55], який впроваджений в Україні з 7 лютого 2019 року і є новацією у сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності на сьогоднішній день. Він скасував ряд нормативно-правових актів, які регулювали таку діяльність до його введення і встановив більш ліберальні правила у цій сфері. В рамках нової системи валютного регулювання Національний банк запроваджує ризик-орієнтований підхід у валютному нагляді шляхом здійснення переходу від системи тотального валютного контролю за кожною операцією до валютного нагляду, побудованого за принципом «більше ризиків – більше уваги, менше ризиків – менше уваги». Кінцевою метою НБУ залишається зняття усіх обмежень на валютному ринку і перехід до режиму вільного руху капіталу [40];

12) Конвенції (Угоди) про уникнення подвійного оподаткування – необхідні міжнародні договори для усунення подвійного оподаткування господарських операцій, які здійснюються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Резиденти України, які мають відносини з контрагентами-нерезидентами інших держав, саме за допомогою механізму уникнення подвійного оподаткування можуть оптимізувати своє податкове навантаження. Так, зокрема, на сьогоднішній день укладені конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування із такими країнами Європи: Австрія, Бельгія, Білорусь, Болгарія, Велика Британія, Греція, Данія, Естонія, Ісландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Македонія, Молдова, Нідерланди, Норвегія, Польща, Португалія, Республіка Сербія, Республіка Чорногорія, Російська Федерація, Румунія, Словаччина, Словенія, Туреччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, ФРН, Хорватія, Чехія, Швейцарія, Швеція. Серед інших країн світу слід виділити наступні: Азербайджан, Алжир, Бразилія, В'єтнам, Грузія, Єгипет, Ізраїль, Індія, Індонезія, Іран, Казахстан, Канада, Китай, Республіка Корея, Кувейт, Малайзія, ОАЕ, ПАР, Сирія, Сінгапур, США, Туркменістан, Японія та інші. Оптимізація оподаткування операцій, проведених із

контрагентами-нерезидентами вищевказаних країн відповідно до міжнародного договору полягає у звільненні від оподаткування або застосування пониженої ставки податку щодо доходів нерезидента джерелом походження з України. Підставою для звільнення від оподаткування таких доходів відповідно до статті 103 Податкового кодексу України є подання нерезидентом особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України [50];

13) Основним документом для реалізації резидентами свого права та підтвердження свого статусу, наданого двосторонніми угодами, залишається Наказ ДПА України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [65], що затверджує форму довідки-підтвердження статусу податкового резидента України, відповідно до якої особа, яка її отримує, є платником податків в Україні і є резидентом України в розумінні договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та урядом країни, куди подається даний документ.

Таким чином, надмірна кількість правових документів, суперечності між законами і підзаконними актами, нестабільність законодавчої бази, відсутність чіткої координації між прийняттям важливих державних актів, що регулюють окремі аспекти зовнішньоекономічної діяльності послаблює можливість здійснення ефективної діяльності суб'єктами господарювання.

Стратегічний розвиток України неможливий без зміцнення міжнародних відносин та нарощування операцій зовнішньоекономічної діяльності. Вдосконалення нормативно-правових актів, що регулюють організацію та облік зовнішньоекономічної діяльності відповідно до норм міжнародного права забезпечує високий ступінь спрощення та гармонізації митних режимів та виступає гарантією України до європейської інтеграції.

Висновки до розділу 1

1. Розглянуто зовнішньоекономічну діяльність агропромислового бізнесу як необхідну передумову для економічного зростання держави. Проведено аналіз зовнішньоторговельного балансу України за 2016-2018 роки за основними групами УКТ ЗЕД. Доведено стали значну питому вагу реалізації (експорту) на зовнішніх ринках продовольчих товарів та сировини агропромислового виробництва: 42 % і 39 % у 2016 та 2018 роках відповідно, що, в свою чергу призводить до вагомого зростаючого позитивного результату в зовнішньоекономічному балансі України: 11 394 млн дол. США та 13 561 млн дол. США у 2016 та 2018 роках відповідно.

2. Здійснено розмежування категорій «зовнішньоекономічна діяльність», «зовнішня торгівля», «міжнародна торгівля», «міжнародний бізнес». Вивчення питання, яке розуміння терміну «зовнішньоекономічна діяльність» було у зарубіжних вчених, привело до висновку, що сутність зовнішньоекономічної діяльності вони трактували через призму понять «зовнішня торгівля», «міжнародна торгівля», «міжнародний бізнес». Відмічено, що термін зовнішньоекономічна діяльність включає в себе діяльність всіх можливих учасників міжнародних відносин з доволі широкого спектру діяльності – від торгівлі до спільних міждержавних проєктів.

3. Виділено три етапи розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні: 1) 1918-1987 рр. – період післявоєнних радянських років і до перебудови, що включав в себе довгі роки «холодної» війни між колишнім Радянським Союзом та США; 2) 1987-1991 рр. – роки перебудови економіки, в тому числі і зовнішньоекономічних зв'язків в Україні у складі колишнього СРСР і 3) з 1991 р. по теперішній час – період інтенсивного реформування і розвитку зовнішньоекономічної діяльності та її регулювання в Україні, як суверенній державі; проведено огляд кожного із них.

4. Проведено групування суб'єктів ЗЕД в Україні на дві категорії: суб'єкти мікрорівня та суб'єкти макрорівня. Досліджено види зовнішньоекономічної

діяльності у сфері агропромислового бізнесу, які можуть здійснювати в Україні суб'єкти такої діяльності, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

5. Подано визначення поняття «обліково-аналітичного забезпечення». Запропоновано під обліково-аналітичним забезпеченням розуміти взаємопов'язаний процес облікових і аналітичних операцій, між якими існує стійкий інформаційний зв'язок. Здійснено характеристику статей балансу в залежності від різних підходів до обчислення курсових різниць згідно П(С)БО 21: розподілено статті балансу на монетарні та немонетарні. Згруповано рахунки бухгалтерського обліку, які є основою обліково-аналітичного забезпечення операцій в іноземній валюті.

6. Визначено, що фундаментом, який служить основою обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності, є первинні документи, які містять відомості про господарські операції. Виокремлено чотири групи первинних документів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: комерційний договір, товаросупроводжувальні документи, документи митного оформлення і контролю, платіжні документи в зовнішньоекономічних розрахунках; віднесені види первинних документів за належністю до однієї із цих груп.

7. Подано базові законодавчі акти, які регламентують порядок впровадження та регулювання ЗЕД у нашій державі. Їх аналіз та подальше структурування здійснено, виходячи з напрямів регулювання ЗЕД: організація здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу, обліковий та податковий аспекти; проведено огляд кожного із них. Складено систему здійснення регулювання ЗЕД в Україні через призму суб'єктів ЗЕД до конкретних важелів здійснення зовнішньоекономічних операцій.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу

На сьогоднішній день для розвитку агропромислового підприємництва в Україні необхідно зосередити увагу на одному із найважливіших напрямів діяльності підприємств – у зовнішньоекономічній сфері. Новий етап науково-технічного прогресу, інтернаціоналізація світових господарських зв'язків, розвиток спеціалізації вимагають глибоких змін в організації забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Національні виробники товарів, робіт, послуг мають змогу збільшувати прибутки, обсяги збуту за рахунок виходу на нові ринки та завоювання нових споживачів. Діяльність на міжнародному рівні з іноземними партнерами є доволі ризиковою: враховувати приходится всі чинники як у своїй країні, так і в країні нерезидента. Якщо на підприємстві не сформована сучасна, відповідно до теперішніх умов ведення бізнесу, система забезпечення, яка дає можливість активно та ефективно організовувати операції з контрагентами в Україні та за її межами, то йому важко уникнути багатьох проблем при виході на міжнародні ринки. Успішна реалізація зовнішньоекономічної діяльності підприємства може бути досягнута за умови відповідного забезпечення організаційними заходами та економічними ресурсами. Саме тому вона потребує розробки певної стратегії управління з оптимальними організаційно-економічними умовами діяльності, які б могли забезпечити ефективну діяльність підприємства у сфері зовнішньоекономічних відносин.

Проблемам організаційно-економічного забезпечення у сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу присвятили свої наукові роботи такі відомі вітчизняні вчені-економісти, як Бубенко С., Белова І., Кавас І., Кириченко О., Лакіза В., Пшик-Ковальська О.,

Фатенок-Ткачук А., Топольницька Т., Цьомик Ю. та багато інших. Однак, як свідчить аналіз результатів досліджень, комплексне вивчення теоретичних засад організаційно-економічного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства є доволі недосконалим.

На думку Лакізи В., формування і вдосконалення комплексу організаційного та економічного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності повинно бути першочерговим управлінським рішенням керівництва, використання якого дасть змогу сформувати й реалізовувати конкретну послідовність заходів, що спрямовані на стабільне функціонування зовнішньоекономічної діяльності підприємства, її стійкий, перспективний розвиток [30, с. 225]. На нашу думку, прийняття такого рішення є важливим як для підприємства загалом, так і для його зовнішньоекономічної діяльності зокрема.

Як виявилось в ході проведення дослідження, організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу містять в собі дві повноцінні компоненти: організаційне та економічне забезпечення.

Метою організаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу є, в першу чергу, побудова ефективної організаційної структури, яка буде мати на меті виконання завдань, які впливають із загальних цілей функціонування підприємства. Організаційні умови забезпечення діяльності підприємств агропромислового комплексу у сфері зовнішньоекономічної діяльності передбачають взаємодію та координацію діяльності підрозділів, які функціонально пов'язані із даним напрямком роботи. Організація взаємодії таких підрозділів є складовою частиною організаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Ця взаємодія повинна здійснюватися на основі формально встановлених (регламентованих) і неформальних організаційних зв'язків між елементами організаційної системи підприємства. Фактори, які визначають організаційні умови забезпечення

зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу, наведено на рис. 2.1.

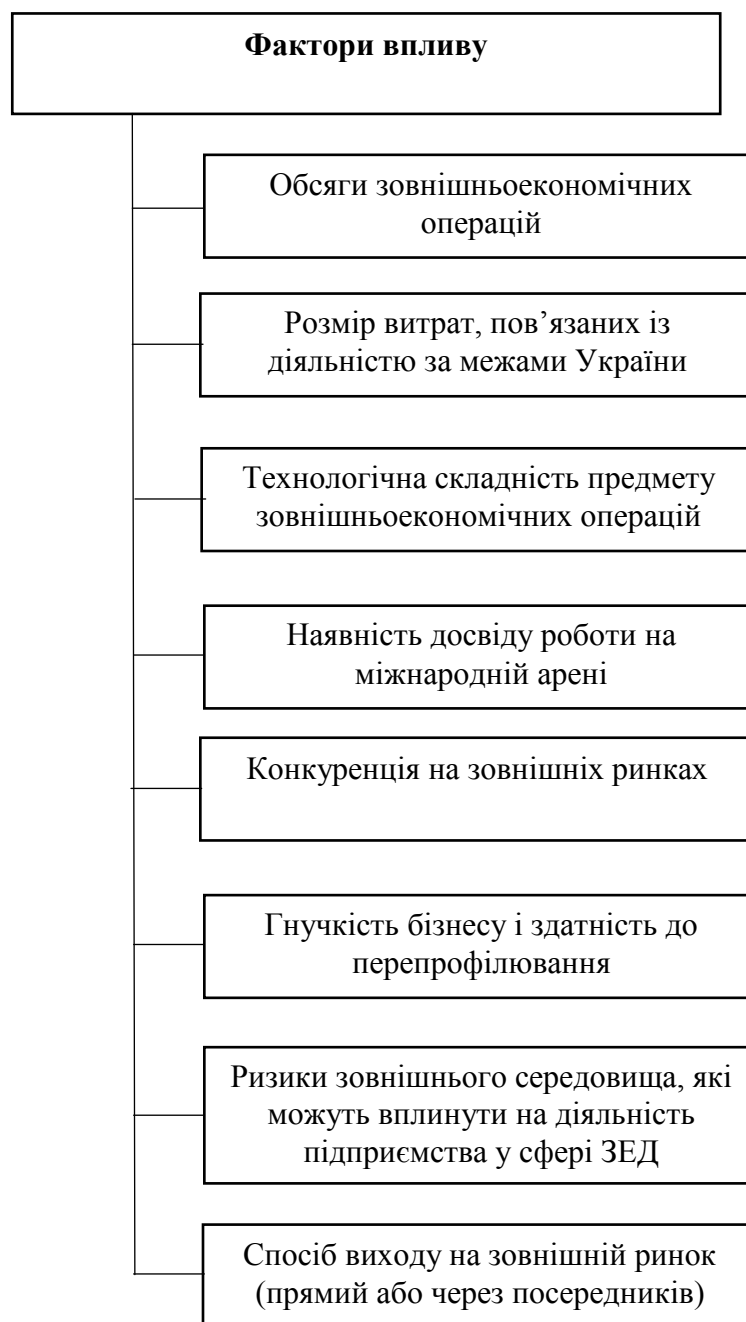


Рис. 2.1. Фактори впливу, що визначають організаційні умови забезпечення ЗЕД агропромислового бізнесу

В цілому організаційне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства агропромислового бізнесу має ґрунтуватися на виконанні базових організаційних принципів. Такими, для прикладу, є: визначення єдиної, спільної мети; паритет повноважень і відповідальності; принцип організаційної цілісності; функціональної регламентації; делегування повноважень між

структурними ланками; гнучкості організаційної структури; досягнення максимального ефекту вибраної моделі побудови підприємства.

Реалізація принципів організаційних умов забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу можлива лише за наявності відповідних економічних умов забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Під економічним забезпеченням, як правило, розуміють систему економічних відносин, які виникають у процесі виробництва й реалізації благ (товарів, робіт, послуг) між окремими (самостійними) суб'єктами ринку, між суб'єктами ринку і державою (регіоном), між самою структурою та її трудовим колективом, між власниками капіталу і найманими працівниками з приводу порівняння витрат із доходами, виявлення, розподілу та використання прибутку [32, с. 25]. Економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу формують економічні стимули до здійснення діяльності у цій сфері, що і є основним завданням економічного забезпечення зовнішньоекономічної сфери. Виходячи з цього, можна визначити ряд принципів, яким повинні відповідати економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності: пріоритетність витрат на зовнішньоекономічну діяльність; економічна доцільність операцій у сфері ЗЕД; стимулювання зовнішньоекономічної діяльності; відповідності рівня матеріально-технічної бази вимогам, що ставляться до якості й конкурентоспроможності продукції (товарів, робіт, послуг) на міжнародних ринках; економічна ефективність зовнішньоекономічної діяльності.

У забезпеченні зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу важливу роль відіграє економічна складова, яка здійснює суттєвий вплив на формування і функціонування організаційної складової. Водночас у практичній діяльності вони невіддільні одна від одної. Взаємопроникнення та взаємодія економічних та організаційних елементів формують організаційно-економічне забезпечення зовнішньоекономічної

діяльності агропромислового підприємства, що є важливою передумовою для підвищення ефективності господарювання загалом.

З огляду на вищенаведене, організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу є цілісним процесом взаємодії елементів організаційного та економічного впливу на зовнішньоекономічну діяльність підприємства, яка реалізується в межах сформованої організаційної структури, на основі ефективного розподілу ресурсів, з метою досягнення цілей та реалізації стратегії на зовнішніх ринках.

Для прикладу розглянемо організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ТзОВ «Агробізнес» (код ЄДРПОУ 30915832, адреса: село Токи, Підволочиського району, Тернопільської області).

Основними видами діяльності, які має право здійснювати ТзОВ «Агробізнес» згідно довідки Управління статистики у Підволочиському районі є наступні:

- 1) виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості;
- 2) виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання;
- 3) роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- 4) допоміжна діяльність у рослинництві;
- 5) оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

На початку своєї діяльності ТзОВ «Агробізнес» займалося в основному виробництвом, трохи пізніше – хлібопекарською справою. Паралельно з виробництвом борошна, хліба та хлібобулочних виробів товариство нарощувало парк автомобільної техніки та комбайнів, які надаються в оренду для збору і перевезення врожаю.

Метою господарської діяльності Товариства є отримання позитивного фінансового результату (прибутку), а також виробництво конкурентоспроможної продукції та надання якісних послуг.

Система обліково-аналітичного забезпечення даного підприємства, як і в інших організаціях, визначається існуючою організаційною структурою, яка спрямована, насамперед, на встановлення чітких взаємозв'язків між окремими підрозділами підприємства, розподілу між ними прав та обов'язків та дозволяє йому досягати поставлених цілей. Виважені моделі утворення оптимальної кількості відокремлених підрозділів та окремих посад, наділених певними повноваженнями, є необхідною передумовою побудови та існування найбільш ефективних інформаційних каналів, якими відбувається взаємодія між окремими підрозділами та рівнями управління, що в кінцевому підсумку створює сприятливі умови забезпечення діяльності підприємств агропромислового бізнесу, та, зовнішньоекономічної діяльності, зокрема.

Організаційна структура ТзОВ «Агробізнес» наведена на рис. 2.2.

Стратегічне управління підприємством здійснюють засновники ТзОВ «Агробізнес» – фізичні особи – через збори засновників, на яких приймаються рішення щодо соціального розвитку, виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства. Засновники підприємства призначають директора підприємства, який представляє інтереси ТзОВ «Агробізнес» у всіх установах, організаціях, розпоряджається майном та фінансовими активами, укладає договори, в тому числі, зовнішньоекономічні, представляє підприємство в зовнішньому середовищі, основними елементами якого є споживачі, постачальники, органи державної влади, банківські та фінансові установи.

У підпорядкуванні директора знаходиться головний бухгалтер, завскладом, головний інженер, начальник відділу збуту, начальник відділу інформаційно-технічного забезпечення.

Обліково-економічна служба підприємства як окрема ланка організаційної структури суб'єкта господарювання здійснює організацію і вдосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві, зокрема, обліку операцій у сфері ЗЕД, спрямованої на правильне відображення в обліку та звітності господарських операцій; оптимізацію податкового

навантаження; забезпечення правильного співвідношення темпів росту продуктивності праці і заробітної плати; досягнення найбільших результатів при найменших затратах матеріальних і трудових ресурсів.

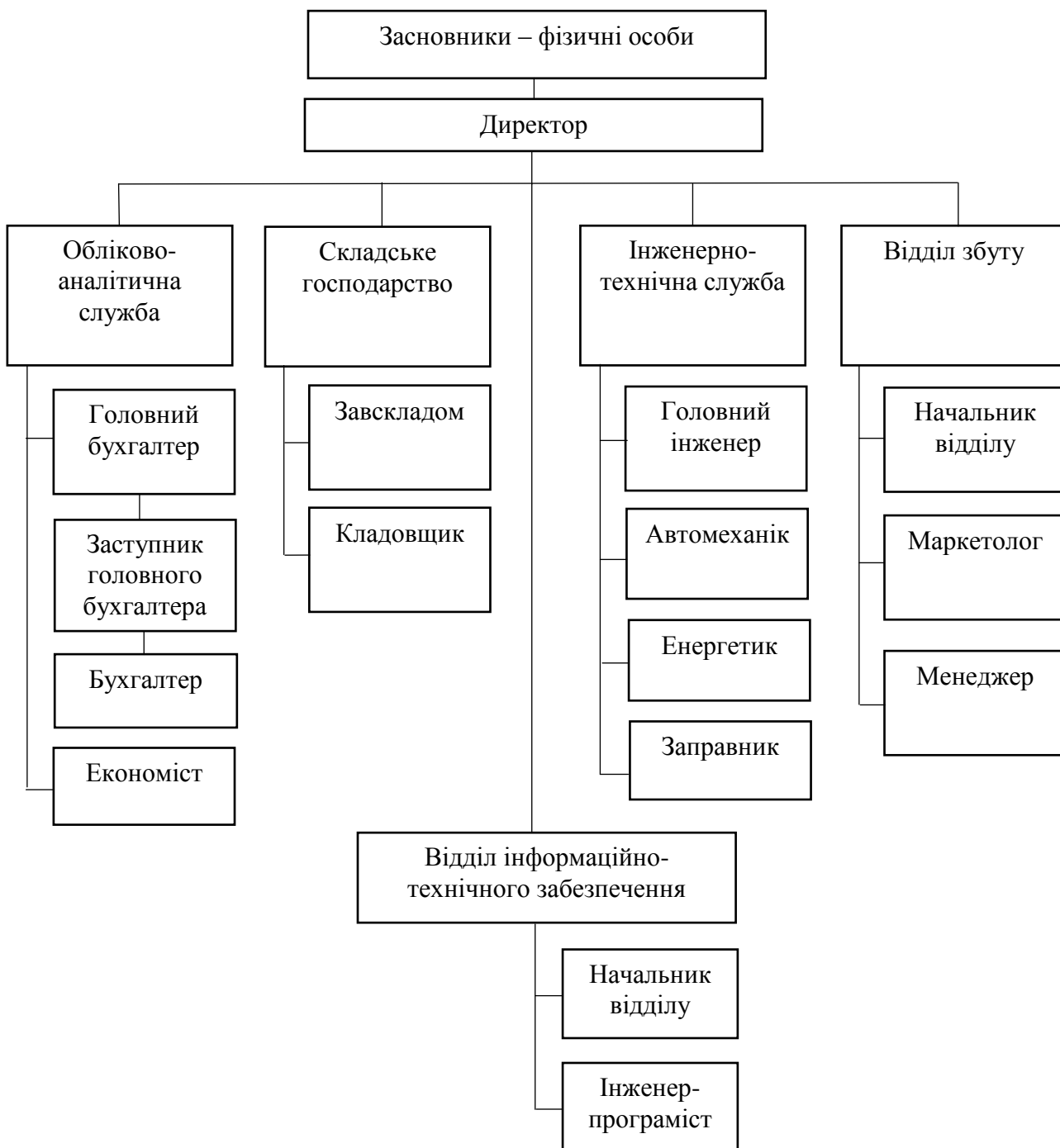


Рис. 2.2. Організаційна структура управління агропромисловим підприємством ТзОВ «Агробізнес»

У ведення бухгалтерії, окрім організації бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності підприємства і контроль за економним

використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереженням муніципальної власності, також врахування як надходять грошові та основні засоби, контроль виконання плану по прибутку і рентабельності виробництва, визначення фактичної собівартості продукції. В склад бухгалтерії входять також: бухгалтер з торгівлі, в обов'язки якого входить складання звітів по касі; бухгалтер по обліку матеріалів; касир; бухгалтер статист, який об'єднує всі звіти в один.

Поєднуючи функції бухгалтерського обліку і звітності та фінансової діяльності, бухгалтерія розробляє фінансовий план і стежить за його виконанням і фінансовим станом підприємства. Поряд з цим апарат бухгалтерії веде систематичну роботу в галузі фінансових взаємовідносин з постачальниками сировини та матеріалів, споживачами заводської продукції, фінансовими органами.

За результатами проведеного аналізу організаційної структури ТзОВ «Агробізнес» можна зробити висновок, що вона має широкий масштаб підпорядкованості і має такі характеристики: максимально можлива кількість підлеглих в одного керівника і мінімальна кількість ієрархій.

Аналіз економічних умов забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ТзОВ «Агробізнес» передбачає оцінку основних економічних показників діяльності підприємства, які наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні показники економічного розвитку ТзОВ «Агробізнес»
за 2015-2018 рр., тис. грн.

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	195438	234880	236465	262367
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(199543)	(219496)	-202050	-220302
Валовий прибуток	(4105)	15384	34415	42065
Фінансовий результат від операційної діяльності	16165	16382	13530	13991
Чистий прибуток (збиток)	4997	5084	4398	4537

Як видно з даних таблиці 2.1, протягом 2015-2018 років ТзОВ «Агробізнес» мало нестабільну динаміку зміни головних показників виробничо-фінансової діяльності: у 2015-2016 роках економічні показники зростали, тоді як у 2017 році відбувся спад фінансового результату від операційної діяльності та чистого прибутку. Однак, вже у 2018 році ці показники знову набирають позитивну тенденцію до зростання.

Стабільний ріст протягом усіх аналізованих років прослідковується по показниках: 1) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): 195438 тис. грн, 234880 тис грн, 236465 тис. грн та 262367 тис. грн з 2015 до 2018 року відповідно; 2) валовий прибуток: -4105 тис. грн, 15384 тис. грн, 34415 тис. грн та 42065 тис. грн з 2015 до 2018 року відповідно – вони зростають кожного року.

Рівень оподаткування доходів ТзОВ «Агробізнес», в тому числі і від операцій у сфері ЗЕД, наведено в таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Основні показники податкової звітності ТзОВ «Агробізнес»
за 2016-2018 рр., грн

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	6183172	5461102	5986789
Різниця, які виникають відповідно до Податкового кодексу України	512167	448056	2069721
Об'єкт оподаткування	6695339	5909158	8056510
Податок на прибуток	1205161	1063648	1450172

Як ми бачимо, дані таблиці свідчать про зростання у 2018 році податку на прибуток на 245 011 грн або на 20,33% у порівнянні із 2016 роком.

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємством потребує встановлення стратегії та стратегічних цілей, які визначають напрями його діяльності та більш конкретні завдання. Для підвищення результативності зовнішньоекономічної діяльності підприємству потрібно бути інновативним,

діяти, дотримуючись встановлених ключових принципів, виконувати визначені вимоги ефективної виробничо-комерційної діяльності та вчасно враховувати ризики зовнішньоекономічної діяльності й визначати заходи щодо їхнього зниження.

Спроможність підприємства забезпечити собі існування в динамічному середовищі значною мірою залежить від результативності організаційно-економічних умов забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, яке є своєрідним підґрунтям, основою організації процесів, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю підприємств агропромислового бізнесу.

Тут організаційна складова відповідає за створення необхідних структур та взаємозв'язків, які забезпечують функціонування системи, а економічна – за налагодження взаємовигідних відносин та пошук ресурсів, необхідних для роботи системи, та їх ефективне використання. Сукупність забезпечувальних процесів організаційного та економічного впливу сприяють реалізації функцій зовнішньоекономічної діяльності підприємства, а також відповідають за створення необхідних умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу.

2.2. Організація бухгалтерського обліку як засобу забезпечення ЗЕД підприємства

В сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є основою інформаційного забезпечення управлінського процесу будь-якого суб'єкта господарювання. Своєчасне отримання достовірних даних, їх обробка, узагальнення та зберігання є передумовами прийняття обґрунтованих управлінських рішень і організації ефективної діяльності підприємства.

Система обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності є невід'ємним елементом управління, оскільки вона охоплює виявлення,

реєстрацію, узагальнення, збереження та передачу інформації, а також кількісно-якісну оцінку й аналіз усіх господарських операцій.

Від злагодженості й організованості обліково-аналітичного забезпечення залежить якість інформаційного обслуговування менеджерів різного рівня, а отже, й результативність функціонування суб'єктів господарювання загалом.

Бухгалтерський облік є системою, результатом функціонування якої є надання інформації користувачам, внутрішнім і зовнішнім, у вигляді фінансової звітності з метою обґрунтування прийнятих рішень: управлінських, інвестиційних, кредитних тощо. Тому підприємством має бути розроблена така облікова політика, яка б забезпечувала єдність методів бухгалтерського обліку господарських операцій, що, в свою чергу, надавала б впевненості у достовірності звітної інформації. Якісна облікова політика відіграє суттєву роль для цілей підтвердження правомірності прийнятих облікових підходів, а також при податковому декларуванні.

Облікова політика є одним із головних інструментів організації бухгалтерського обліку на підприємстві, і, зокрема, обліку їх зовнішньоекономічної діяльності. Можна без перебільшення сказати, що облік операцій в іноземній валюті є складним розділом бухгалтерського обліку і викликає масу питань. Якщо раніше ця проблема стосувалася відносно вузького кола переважно великих компаній та банків, то після вступу України до ВТО, та особливо після підписання Угоди про зону вільної торгівлі з Європейським союзом, все більше малих та середніх підприємств долучаються до зовнішньоекономічної діяльності, намагаючись скористатися з лібералізації митних режимів. А отже, сфера розрахунків та застосування іноземної валюти у господарській діяльності й надалі розширюватиметься.

З іншого боку, актуальності питанню додає той факт, що з 2015 року українські компанії складають декларації з податку на прибуток на основі даних бухгалтерського обліку, а отже правильне ведення обліку операцій в іноземній валюті набуває більшого значення для запобігання застосуванню штрафних санкцій з боку податкових органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених проблемам обліково-аналітичного забезпечення, свідчить про те, що для вітчизняних і зарубіжних вчених розробка питань його здійснення різними суб'єктами господарювання в ринкових умовах господарювання є новим напрямом наукового пошуку, і ця проблема лише фрагментарно висвітлювалась у публікаціях як теоретиків, так і практиків.

Найбільш ґрунтовно проблеми обліку й аналізу розглянуті в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Ф.Ф. Бутинець, І.Ф. Баланюк, Я.Д. Крупка, М.С. Пушкар, Б. Нідлз, Л.К. Сук, Т. Стоун, І.Д. Фаріон, Дж. Фостер, А.Д. Шеремет, М.Т. Щирба та ін. Разом з тим недостатньо розглянуто взаємозв'язок обліково-аналітичного забезпечення з управлінням діяльністю підприємств для забезпечення їх стабільного розвитку.

На думку ученого І.Ф. Баланюка, обліково-аналітичне забезпечення треба розглядати як комплексну систему формування, збору, аналітико-синтетичної обробки, накопичення та передачі обґрунтованої й релевантної обліково-аналітичної інформації, сформованої з використанням методів бухгалтерського обліку й економічного аналізу для прийняття управлінських рішень, здатних сприяти сталому розвитку суб'єктів господарювання. При цьому така система поєднує інформаційні технології та механізми реалізації забезпечувальних заходів, що підвищує інформаційну місткість даних про діяльність підприємства й більш повно задовольняє потреби користувачів [41, с. 22].

Кожне підприємство використовує прийнятну для себе облікову політику: від вирішення питань, що передбачаються стандартами, на розсуд підприємства і до повного детального опису технологій обліку, особливостей виробничих процесів, бухгалтерських проведень, порядку заповнення і проходження облікових документів та визначення відповідальних за їх призначення [71, с.233].

В ході проведення дослідження обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності ТзОВ «Агробізнесу», в тому числі у сфері ЗЕД, було

встановлено, що наказом по підприємству затверджено облікову політику, яка визначає принципи, методи і процедури для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, зокрема:

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій користуватися національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

2. Забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві доручено бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.

3. Застосування на підприємстві автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку із використанням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С:Бухгалтерія.

4. Затверджено розроблений на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків.

5. Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати в обліку за курсом НБУ на дату здійснення операції.

6. Розрахунок курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу та дату операції проводити за сумою операції [60].

Дослідження облікової політики підприємства в сфері зовнішньоекономічної діяльності надало нам змогу виокремити основні об'єкти цієї діяльності, що в подальшому будуть відображатися в системі бухгалтерського обліку, а саме: розрахунки з іноземними покупцями та замовниками, розрахунки з бюджетом в частині нарахування та сплати податків і платежів, оприбуткування товарів та формування їх контрактної та митної вартостей, проведення валютних операцій, відображення витрат та доходів за операціями від зовнішньоекономічної діяльності. Такими об'єктами обліку є товари та послуги, розрахунки з контрагентами, доходи і витрати, іноземна валюта та податки.

В розрізі означених об'єктів буде використовуватися власний інструментарій бухгалтерського обліку, визначений виходячи з основних його елементів, таких як: документування, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, звітність. Організацію бухгалтерського обліку на підприємстві агропромислового бізнесу в частині зовнішньоекономічної діяльності через призму об'єктів обліку можна відобразити схематично (рис. 2.3).

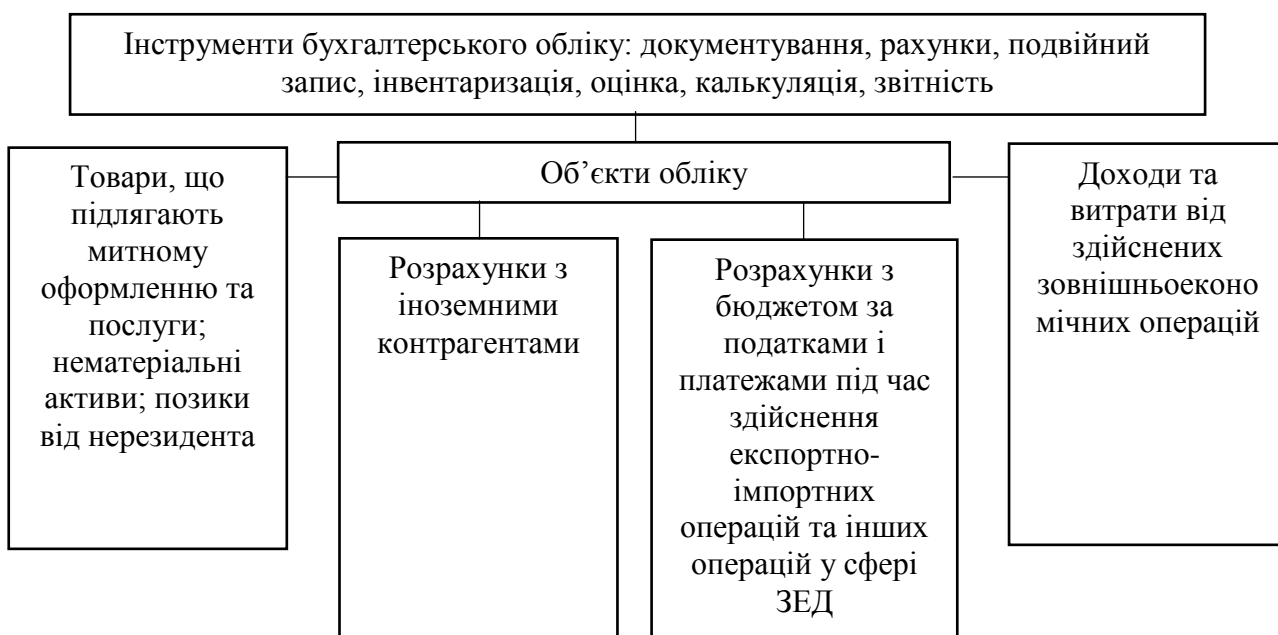


Рис. 2.3. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві в частині зовнішньоекономічної діяльності

Облік операцій в іноземній валюті регулюється відповідним стандартом бухгалтерського обліку. Для компаній, що ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку, це Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», а для компаній, які ведуть облік за міжнародними стандартами фінансової звітності – IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Незважаючи на редакційну відмінність, основні вимоги цих двох стандартів ідентичні.

Організацію обліку зовнішньоекономічних операцій відповідно до етапів документування здійснених операцій зображено на рис. 2.4.

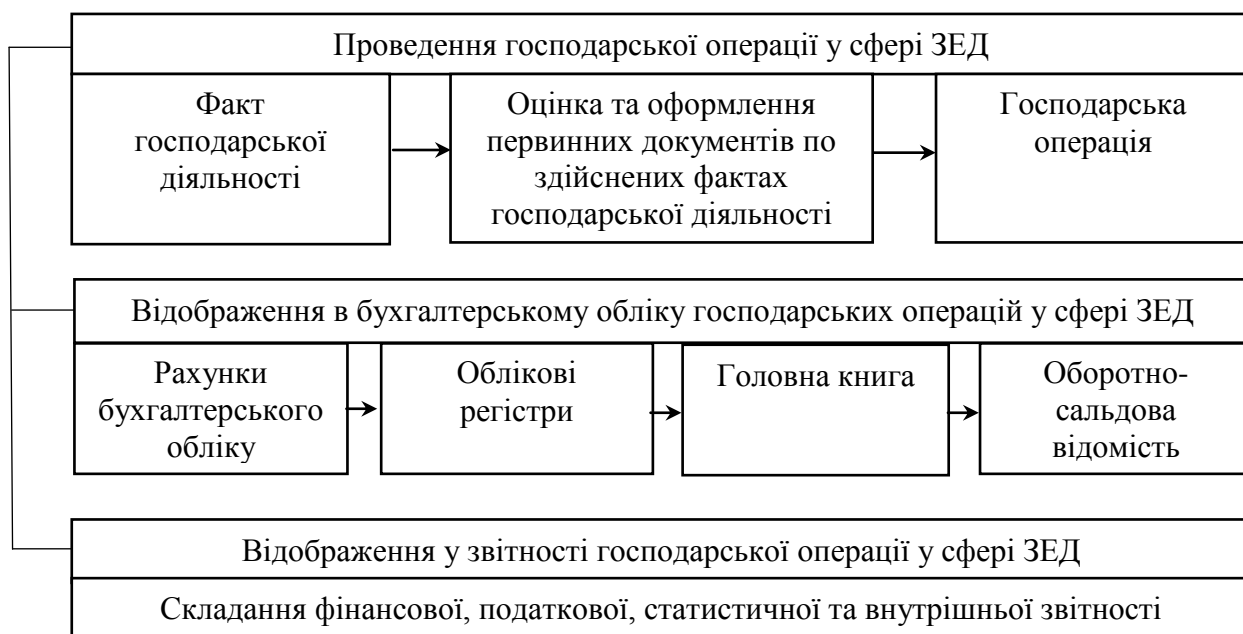


Рис. 2.4. Організація обліку зовнішньоекономічних операцій на підприємстві

Первинні документи є основою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, в тому числі операцій у сфері ЗЕД: будь-який запис в бухгалтерському обліку починається зі створення і заповнення первинних документів.

Вони складаються під час здійснення господарської операції суб'єкта ЗЕД або безпосередньо після її закінчення. Тобто кожна господарська операція, без винятку, повинна бути належним чином оформлена документально і відображена в бухгалтерському обліку тільки на підставі первинного документа.

Види первинної документації за основними напрямками здійснення зовнішньоекономічної діяльності відображено на рис. 2.5.

Для того, щоб уникнути непорозумінь з контрагентами та контролюючими органами необхідно знати вимоги до форми та змісту первинних документів, які складаються при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Основними нормативними актами, що встановлюють вимоги до форми та змісту первинних документів в бухгалтерському обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] і Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [61].

Ці нормативно-правові акти містять перелік обов'язкових та додаткових реквізитів, які повинні бути в первинних документах за зовнішньоекономічними операціями підприємств агропромислового бізнесу та надавати їм юридичної сили та доказовості (таблиця 2.3).

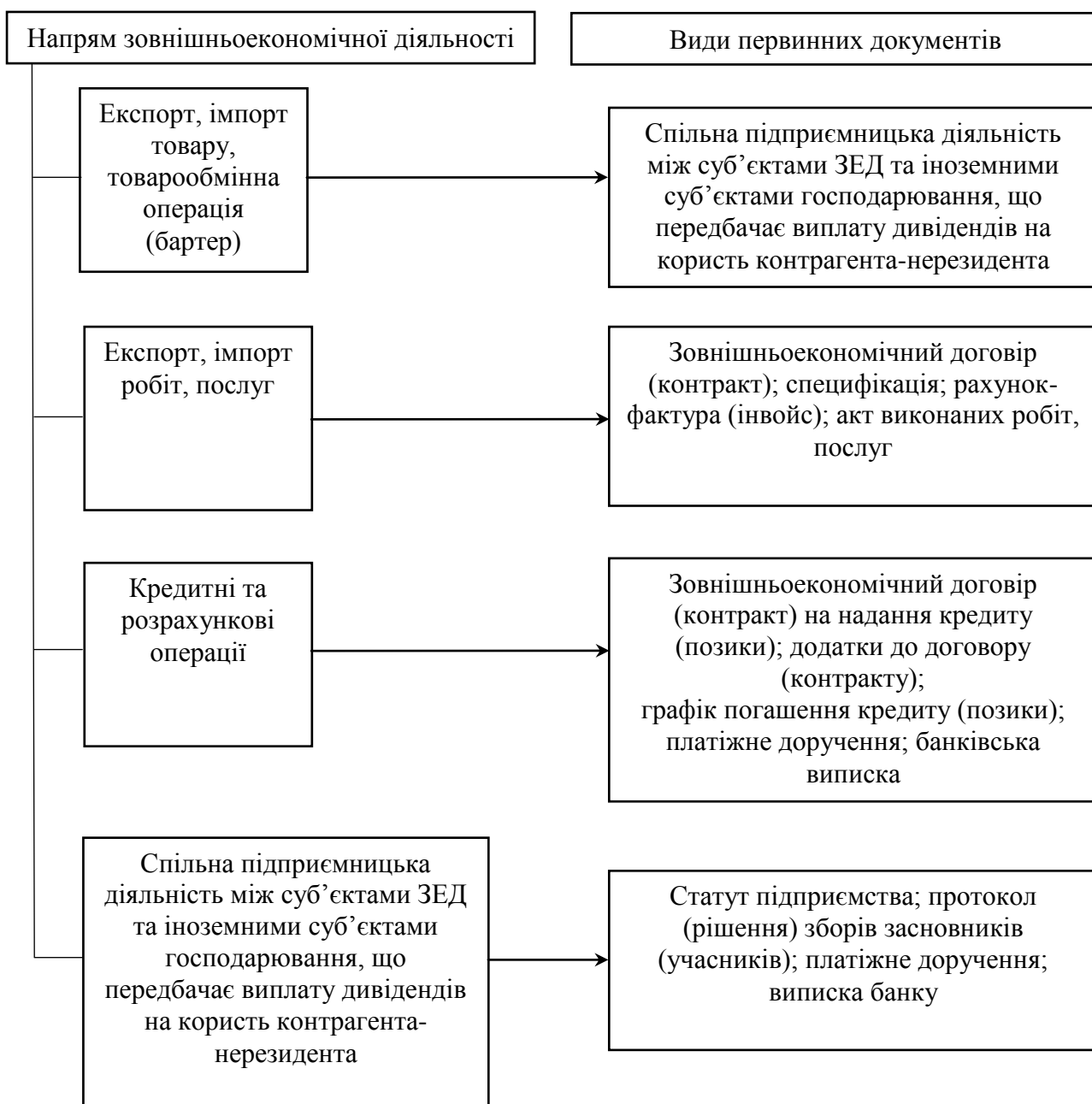


Рис. 2.5. Види первинних документів за основними напрямками зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу

Таблиця 2.3

Перелік реквізитів для заповнення первинних документів

Обов'язкові реквізити первинних документів:	Додаткові реквізити (необов'язково)
<ul style="list-style-type: none"> - Назва документу (форми) - Дата складання (оформлення) - Назва підприємства, від імені якого складено документ - Зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції - Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення - Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції 	<ul style="list-style-type: none"> - Ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру - Номер документа - Підстава для здійснення операції - Дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо

Реквізити, які не відносяться до обов'язкових, можна не заповнювати, наприклад, місце складання документа та печатка підприємства. Якщо ж не заповнити обов'язковий реквізит, то документ може бути не визнано первинним, що може призвести до невизнання господарської операції [46].

Щодо форми складання первинного документа, вони можуть бути складені в паперовому або електронному вигляді. Варто відмітити, що електронний документ, який складено відповідно до вимог діючого законодавства та містить усі необхідні реквізити, має таку ж юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді [31]. Існування двох форм складення документу можливе як при оформленні первинних документів, так і при веденні облікових реєстрів та складання бухгалтерської звітності. Вимоги щодо реквізитів, які повинні міститися на документах, щодо терміну зберігання первинних документів, облікових реєстрів та бухгалтерської звітності, а також інші вимоги до електронних форм складення документів є аналогічними, як і до паперових.

Особливістю ведення електронної документації є використання електронного цифрового підпису, введений в нашій державі з прийняттям Закону України «Про електронний цифровий підпис» у 2003 році, яким було

визначено, що електронний цифровий підпис є різновидом електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача[58]. На зміну даному закону, 7 листопада 2018 року вступає в дію новий законодавчий акт – Закон України «Про електронні довірчі послуги» [59], який одночасно інтегрує в собі всі попередні здобутки у сфері застосування електронних цифрових підписів та, разом з тим, запроваджуються такі механізми, як електронна ідентифікація, електронний підпис, електронна печатка, електронна позначка часу, реєстрована електронна доставка, інтероперабельність тощо. Одним з найважливіших положень цього закону є взаємне визнання українських та іноземних сертифікатів відкритих ключів та електронних підписів.

Наступним етапом бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій після складання первинних документів є відображення в бухгалтерському обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає:

- 1) проставлення відповідних рахунків в журналі господарських операцій або, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, – в певній бухгалтерській програмі. Аналітичні рахунки повинні забезпечувати достовірність, зрозумілість та повноту інформації, що відображається в бухгалтерському обліку;
- 2) заповнення реєстрів обліку, Головної книги та оборотно-сальдової відомості в національній та паралельно в іноземній валюті [83].

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

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

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

На основі даних бухгалтерського обліку формується звітність підприємства та подається до органів статистики, податкової служби, Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування залежно від виду діяльності, яку здійснює підприємство, а також складається управлінська (внутрішня) звітність для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Інформаційні дані за наслідками здійснених підприємствами агропромислового бізнесу зовнішньоекономічних операцій завдяки веденню бухгалтерського обліку формують основні показники господарської діяльності суб'єкта ЗЕД і, в результаті, впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Основними завданнями обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності є: оперативне відображення інформації по операціях у сфері ЗЕД; забезпечення правильності обчислення курсових різниць; здійснення постійного контролю за станом розрахунків з контрагентами-нерезидентами, їх своєчасністю; достовірне визначення фінансового результату від зовнішньоекономічної діяльності; оптимізація оподаткування операцій у сфері міжнародних відносин.

Отримання різного роду економічної інформації безпосередньо від суб'єкта управління, зовнішніх контрагентів або в обробленому вигляді від структурних підрозділів вимагає здійснення відповідних дій з обробки, оцінки та аналізу отриманої інформації. Центральне місце в формуванні необхідної економічної інформації займають підрозділи обліку і аналізу, оскільки саме вони надають документально обґрунтовану та системно забезпечену

інформацію про діяльність всіх підрозділів підприємства з необхідним рівнем її узагальнення та деталізації, аналізом діяльності та наданням пропозицій щодо покращення функціонування підприємства в цілому.

Важливу роль у процесі здійснення обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій відіграє технічний супровід, що здійснюється за допомогою засобів обчислювальної та комп'ютерної техніки, які дозволяють здійснювати фільтрування, перевірку достовірності, дублювання, стиснення і зберігання інформаційних даних.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп'ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх одержанням та передачею за всіма напрямками [53, с. 303].

За умов використання персональних комп'ютерів значну частину роботи з організації інформації виконують працівники обчислювального центру, спеціалісти з обробки інформації. Проте такі питання, як організація системи облікової номенклатури, формування складу бази даних та режиму функціонування автоматизованого банку даних, порядок збереження облікової інформації, вони не завжди можуть кваліфіковано вирішувати без участі спеціалістів обліку.

На нашу думку, окрім сукупності технічних засобів, технічний супровід обліково-аналітичного забезпечення має також включати сучасні засоби створення відповідних шаблонів і інтерфейсів, призначених для накопичення й зберігання облікових та аналітичних даних щодо показників підприємства; новітні засоби оптимізації існуючих і створення нових баз даних; формування технічної бази обробки фактичних інформаційних даних; програмне забезпечення всіх рівнів управління підприємства. Це забезпечить якість та

своєчасність обліково-аналітичної обробки інформації в сучасних умовах господарювання, які характеризуються ризиком та невизначеністю.

Підсумовуючи вищенаведене, можна стверджувати, що система облікового-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, як і господарської діяльності загалом, здатна детермінувати сталий розвиток вітчизняного підприємництва, однак, лише за умов її грамотної організації, відповідності законодавчим вимогам, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку чи міжнародним стандартам фінансової звітності, а також, що найважливіше – наявності висококваліфікованих спеціалістів у цій сфері. Оскільки, у протилежному випадку, бухгалтерський облік може стати засобом шахрайства, фальсифікації, злочинних дій, що в результаті можуть мати негативні наслідки як на рівні підприємства, так і на рівні держави у цілому.

2.3. Економіко-правові підстави реалізації експортно-імпортних операцій

Україна з кожним роком все більше розширює економічні зв'язки з іншими державами світу, що, в свою чергу, сприяє подальшому розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємствами агропромислового бізнесу. На сьогоднішній день проведення зовнішньоекономічних операцій є саме тим перспективним варіантом господарювання, що має можливості гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної і економічної незалежності з інтересами підприємств у максимізації прибутку та у відповідному його перерозподілі.

Історично першими видами зовнішньоекономічних операцій стали експорт та імпорт товарів, робіт і послуг, зовнішньоторговельні угоди по яких є базовими та визначальними у розвитку світової економіки. Слід зазначити, що експортом називають продаж продукції, виробленої у своїй країні, з метою

подальшого використання або перепродажу на території інших країн. Тоді як, імпортом називають закупки продукції, що була вироблена в інших країнах, з метою подальшого використання чи перепродажу на території своєї країни.

У нових економічних умовах господарювання агропромисловий бізнес отримав право безпосередньо здійснювати експортно-імпортні операції. Незважаючи на велику зацікавленість суб'єктів підприємницької діяльності у використанні права виходу на зовнішній ринок, здійсненні експортно-імпортних операцій та отриманні валютних коштів, практика показує, що результати цієї діяльності не завжди є позитивними. Тому перед суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності постають проблеми аналізу динаміки, кон'юнктури міжнародного і внутрішніх ринків, і на цій основі – розробки механізмів адаптації, які б сприяли достатній гнучкості в поведінці суб'єктів господарювання та оперативності у прийнятті ними відповідних рішень.

Ефективність організації експортно-імпортних операцій залежить від функціонування підприємства в цілому. Так організація експортних операцій залежить від кваліфікації менеджера з продаж, від обраної маркетингової політики, від діяльності агентів з пошуку ринків збуту, від якості продукції, від ціни на продукцію, від витрат на організацію експортних операцій та їх здійснення. Ефективність імпортних операцій залежить від правильності вибору постачальників, від якості сировини, від її ціни, від строків поставки та їх безперервності, від потреби виробництва у сировині, від виконання обов'язків з постачання сировини й оплати за неї, від ефективності роботи митного відділу, від транспортного забезпечення.

Рівень інтеграції країни до системи світового господарства значною мірою залежить від кількісної та якісної характеристики її експорту та імпорту. На рис. 2.6 наведено динаміку експорту та імпорту товарів агропромислового комплексу України.

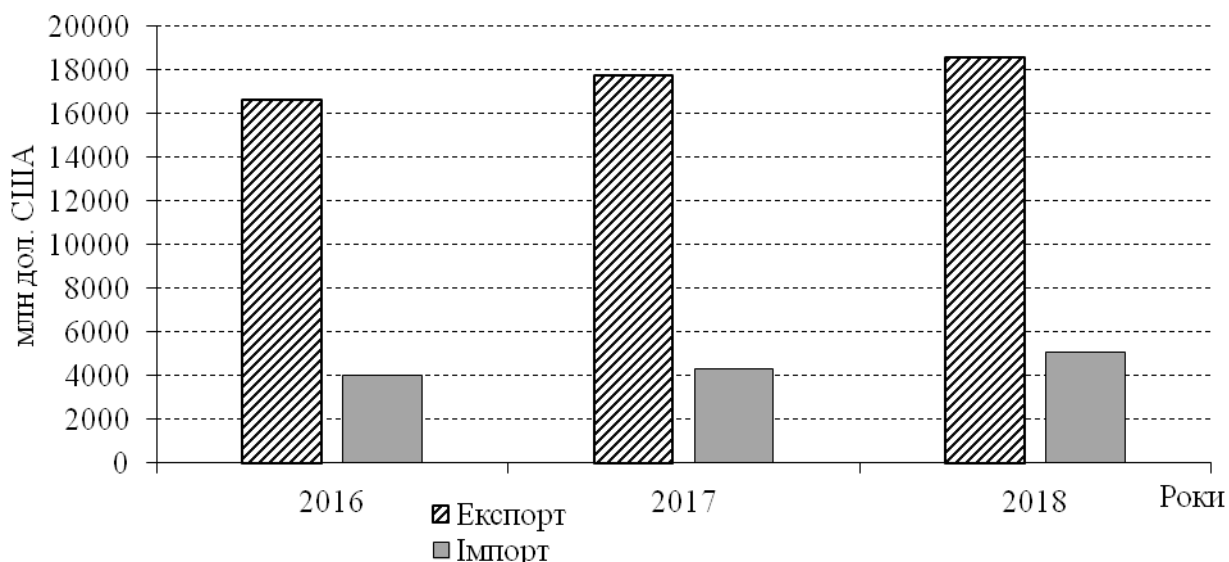


Рис. 2.6. Динаміка обсягів експорту та імпорту товарів агропромислового комплексу України за 2016-2018 рр.

Як видно із графіка, експорт товарів агропромислового комплексу у 2016 році склав 15284,3 млн дол. США, що становило 42 % від усього експорту країни (36362,8 млн дол. США); у 2017 році склав 17756,9 млн дол. США, що становить 41,04 % від усього експорту країни (43264,7 млн дол. США); у 2018 році склав 18612,8 млн дол. США, що становить 39,32 % від усього експорту країни (47339,9 млн дол. США). Щодо імпорту товарів агропромислового комплексу, то імпорт у 2016 році склав 3890,0 млн дол. США, що становить 9,91 % від усього імпорту країни (39248,6 млн дол. США); у 2017 році склав 4301,2 млн дол. США, що становить 8,67 % від усього імпорту країни (49607,2 млн дол. США); у 2018 році склав 5051,7 млн дол. США, що становить 8,84 % від усього імпорту країни (57141,0 млн дол. США). Із наведених даних можна зробити висновок, що експорт товарів агропромислового бізнесу має велику питому вагу у складі всього експорту України, тоді як в загальній сумі імпортованих операцій країни імпорт таких товарів займає досить незначну частку.

Щодо аналізу зовнішньоекономічної діяльності ТзОВ «Агробізнес», нами встановлено, що підприємство в період 2016-2018 років здійснювало операції з імпорту товарів. Так, ТзОВ «Агробізнес» за вказаний період часу було імпортовано обладнання та плівку для пакування хлібобулочних виробів,

вантажні автомобілі марки WOLKSWAGEN, самохідний навантажувач марки CLAAS, запасні частини до сільськогосподарської техніки (шини, підшипники, ущільнювачі), натуральні виноградні вина. На рис 2.7 зображено динаміку вартісних показників імпорتنих операцій ТзОВ «Агробізнес» за період 2016-2018 років.

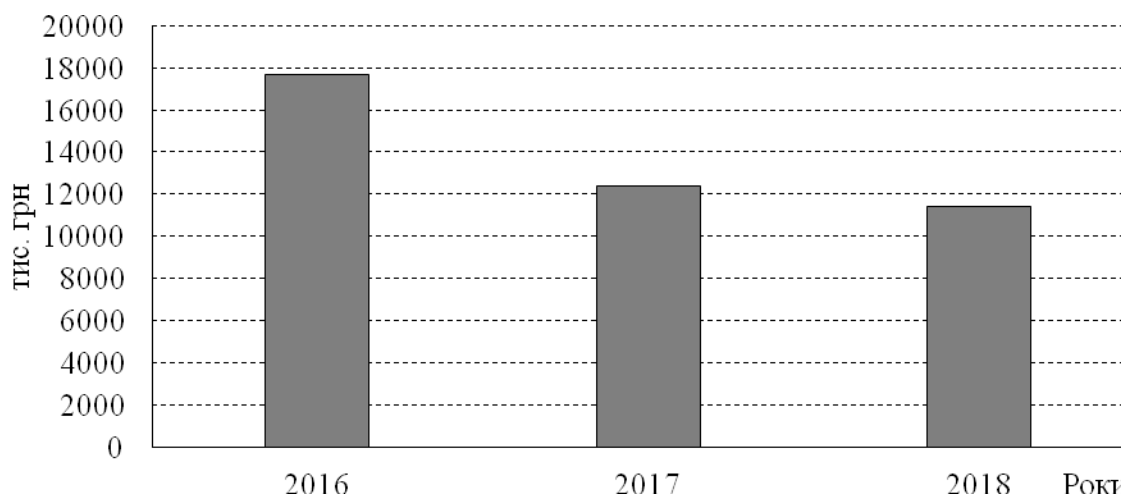


Рис. 2.7. Динаміка імпорту товарів ТзОВ «Агробізнес» за 2016-2018 рр.

В ході проведення дослідження економіко-правових підстав реалізації експортно-імпорتنих операцій значну роль відіграє вивчення документів, якими оформляються такі операції. Документальному оформленню операцій з експорту та імпорту товарів, робіт, послуг, які здійснюються агропромисловим бізнесом між суб'єктами ЗЕД – резидентами та іноземними суб'єктами господарювання – нерезидентами, потрібно приділяти особливу увагу, так як ці операції мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій купівлі-продажу товарів, робіт, послуг, що здійснюються в межах країни між суб'єктами ЗЕД – резидентами та іншими суб'єктами господарювання – резидентами. Окрім цього, документи, які відображають операції з експорту та імпорту, є важливою складовою процесу обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.

Вивчення наукової літератури дало змогу зробити висновок, що проблеми документального оформлення операцій з експорту та імпорту товарів, робіт,

послуг у своїх працях висвітлювали як зарубіжні, так і українські вчені, зокрема: К. Бялецкі, В. Янушкевич, Ю. Римарчик, А.С. Кабиткіна, Н.Н. Парасоцька, С.А. Пахомов, І.М. Белова, О. Кириченко, О.М. Кукуріка, М.Ю. Кольбух, Л.І. Бабій, Г.Ю. Коблянська, Д.М. Чирка.

Польські вчені К. Бялецкі та В. Янушкевич стверджують, що сучасна закордонна торгівля має характер торгівлі «за документами», тоді як в минулому вона характеризувалася торгівлею «з рук в руки» [85, с. 100]. Це свідчить про те, що на теперішньому етапі розвитку міжнародної діяльності суб'єктів господарювання велику роль відіграють процеси документування зовнішньоекономічних операцій, зокрема експортно-імпортних, які здійснюються як в електронній, так і в паперовій формі.

О.М. Кукуріка та А.В. Стражева виділяють особливий вид первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності – договір. На підставі проведеного дослідження впливу умов зовнішньоекономічного договору (контракту) на відображення експортно-імпортних операцій в обліку, погоджуючись із наведеним твердженням, ми вважаємо, що цей документ є первинним документом в обліково-аналітичному забезпечення даних господарських операцій, оскільки: договір (контракт) підтверджує факт виникнення прав та зобов'язань у сторін; облік на синтетичних рахунках за проведеними операціями з експорту та імпорту ведеться в розрізі зовнішньоекономічних договорів (контрактів), що дозволяє здійснювати контроль за своєчасністю розрахунків по кожному окремому договору (контракту), а також відображає збалансованість зовнішньоекономічного договору (контракту).

Зовнішньоекономічний контракт – один із найважливіших документів зовнішньоекономічної діяльності, з якого починається оформлення тієї чи іншої операції, пов'язаної із цим видом господарської діяльності. Цей документ має свої особливості складання, що відрізняє його від внутрішніх договорів суб'єктів господарювання [27, с. 4]. Факт виконання або невиконання договору

(контракту) підтверджуватимуть первинні документи, на підставі яких буде здійснюватися відображення в обліку експортно-імпортних операцій.

Особливістю укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) є те, що при його складанні необхідно враховувати норми або міжнародного права, або, у випадку застосування до контракту права України, норми Цивільного і Господарського кодексів. Окрім того, необхідним є врахування норм і положень міжнародних договорів та угод, ратифікованих Україною, так як вони мають пріоритет перед нормами українського законодавства. Наприклад, Конвенція ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів, встановлює строк позовної давності для країн-учасниць Конвенції термін у чотири роки [28]. Цю норму конвенції необхідно враховувати підприємству у випадку укладення зовнішньоекономічного договору (контракту) із суб'єктом господарської діяльності – нерезидентом країни, яка є учасником даної Конвенції: для такого контракту встановлюється термін позовної давності у чотири роки, тоді як до контрактів, укладених з країнами, що не підписали дану Конвенцію, термін позовної давності встановлюється відповідно норм Цивільного кодексу і становить три роки [28], якщо інше не передбачено діючими міжнародними договорами.

При складанні будь-якого зовнішньоекономічного контракту українським резидентам слід враховувати вимоги Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [62]. Згідно з нормами цього документа, до контракту слід включити такі розділи:

- 1) назва та місце договору (контракту), дата і місце його складання;
- 2) преамбула;
- 3) предмет договору;
- 4) кількість і якість товару (обсяг виконання робіт, надання послуг);
- 5) базисні умови постачання товарів (приймання-здача виконаних робіт або послуг);
- 6) ціна та загальна вартість договору;
- 7) умови платежів;

- 8) умови приймання-здачі товару (робіт, послуг), зокрема строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів;
- 9) упаковка та маркування;
- 10) форс-мажорні обставини;
- 11) санкції та реєламації;
- 12) урегулювання спорів у судовому порядку;
- 13) місцезнаходження, поштові та платіжні реквізити сторін.

Ще одним важливим моментом в укладанні зовнішньоекономічного контракту є вибір мови, на якій складається цей документ. Оскільки, контракт є одним із первинних документів для відображення операцій в обліку, тому якщо він складений іноземною мовою, необхідним є його автентичний переклад. Це передбачено нормами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [62].

На практиці досить зручним вважається викладення тексту зовнішньоекономічного договору (контракту) одночасно двома мовами – мовами сторін контракту. Це дозволяє уникнути різночитань умов договору, що можуть виникнути при перекладі його тексту.

Умовами зовнішньоекономічного договору (контракту) повинні бути обумовлені не лише ціни на одиницю товару, але й загальна вартість товару. У ньому також визначається валюта контракту (валюта ціни) і валюта платежу. Якщо по факту здійснених господарських зовнішньоекономічних операцій вони не збігаються, тоді сторони повинні передбачити в контракті або додатках до нього умови перерахунку валюти ціни у валюту платежу, тобто крос-курс.

При складанні розділу про умови платежів необхідно враховувати типові платіжні умови, викладені в Постанові Кабінету Міністрів України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» [66].

При написанні цього розділу, необхідно погодити з контрагентом терміни оплати по експортних контрактах та терміни поставки товару по імпорتنих

контрактах, оскільки відповідно до діючого законодавства України за несвоєчасні розрахунки за зовнішньоекономічними контрактами до суб'єкта ЗЕД передбачені штрафні санкції у вигляді пені 0,3 % від суми несвоєчасно отриманої валютної виручки за експортним контрактом або 0,3 % за кожен календарний день від вартості несвоєчасно поставленого товару, робіт, послуг за імпортом договором у гривнях за курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Терміни розрахунків, які встановлювалися законодавчими актами України в різний період часу, наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Встановлені терміни розрахунків за експортно-імпортними операціями
для суб'єктів ЗЕД

Законодавчий акт	Період дії встановленого терміну розрахунків	Термін розрахунків за експортно-імпортними операціями
Закон України «про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР	з 23.09.1994 р.	180 календарних днів
Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи» від 23.06.2009 р. № 1533-VI	з 23.06.2009 р.	90 календарних днів
Постанова НБУ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України» від 25.05.2017 р. № 361	з 26.05.2017 р.	180 календарних днів
Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473- VII; Постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» від 02.01.2019 р. № 5	з 07.02.2019 р.	365 календарних днів

Особливості здійснення валютного контролю банківськими установами при здійсненні експортно-імпортних операцій підприємствами агропромислового бізнесу наведено в таблиці 2.5.

Результати проведеного дослідження первинного документування операцій дають змогу систематизувати за групами та видами первинні документи за експортно-імпортними операціями підприємств агропромислового бізнесу, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської

служби під час документального оформлення господарських операцій (рис. 2.8).

Таблиця 2.5

Етапи валютного контролю при експортно-імпортних операціях

Етап	Експорт	Імпорт
Початок валютного контролю	- для товарів – наступний день після оформлення митної декларації на експортовану продукцію - для робіт та послуг – підписання акту чи іншого документу, що підтверджує їх виконання	День, наступний за днем здійснення передоплати
Підстава для взяття під контроль	Дані з реєстру ВМД	Здійснена передоплата
Закриття валютного контролю	Зарахування виручки на рахунки суб'єкта у строки, відповідно до контракту, однак не пізніше терміну валютного контролю	Передбачає поставку товару (отримання інформації з реєстру митних декларацій), надання послуги (документ, що підтверджує виконання нерезидентом робіт) або повернення передоплати згідно термінів контракту, однак не пізніше термінів валютного контролю
Зменшення суми валютного контролю		Перегляд цін через невідповідність якісних та кількісних характеристик; форс-мажору, наслідки якого вплинули на якість товару, однак, за рішенням Міжнародного комерційного арбітражного суду або Морської арбітражної комісії при ТПП

Виділені на рисунку 2.8 групи первинних документів формують чітке уявлення про структуру документування експортно-імпортних операцій на підприємствах агропромислового бізнесу.

Отже, особливостями документів обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу є наступні:

- 1) наявність специфічних форм первинних документів (зовнішньоекономічний договір (контракт), інвойс, митна декларація, міжнародна товарно-транспортна накладна CMR, коносамент тощо);
- 2) складання документів на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній (із здійсненням автентичного перекладу);

3) вартісні показники в первинних документах відображаються у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції;

4) при обробці первинних документів з метою перенесення інформації з них в реєстри аналітичного та синтетичного обліку, у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України на дату, прийняту для перерахунку.

Бухгалтерський облік експортних операцій залежить від того, яка господарська подія є першою – продаж (відвантаження) продукції чи отримання передоплати з подальшим відвантаженням.

Для прикладу розглянемо ситуацію, якщо перша подія – відвантаження товару: Підприємство експортувало товари на 10 000 дол. США. Відповідно до договору всі умови щодо визнання доходу виникають на дату оформлення митної декларації. Курс Національного банку України на цю дату становив 26,30 грн за 1 дол. Собівартість проданих товарів становить 160 000 грн.

За здійснення митних формальностей митниці сплачено 600 грн. Експортна виручка надійшла на розподільчий рахунок. Курс Нацбанку України на цю дату – 26,31 грн за 1 дол. Наступного дня 50 % виручки зараховано з розподільчого на поточний валютний рахунок, а решту 50% - перераховано для продажу на міжбанківському валютному ринку України. Курс Нацбанку України на цей день – 26,32 грн за 1 дол.

На поточний банківський рахунок від продажу валюти отримано суму в гривнях (курс Нацбанку України – 26,33 за 1 дол.).

Бухгалтерський облік експортних операцій у разі, коли першою подією є відвантаження товару наведено в таблиці 2.6.

Як видно з таблиці, дебіторська заборгованість, яка утворилася за відвантажений на експорт товар на субрахунку 362 є монетарною. Таким чином, за нею слід рахувати курсові різниці – на дату балансу та дату здійснення господарської операції. Дохід від курсової різниці відображається на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», витрати – на

субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці». Надходження валютних коштів на розподільчий рахунок відображається на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

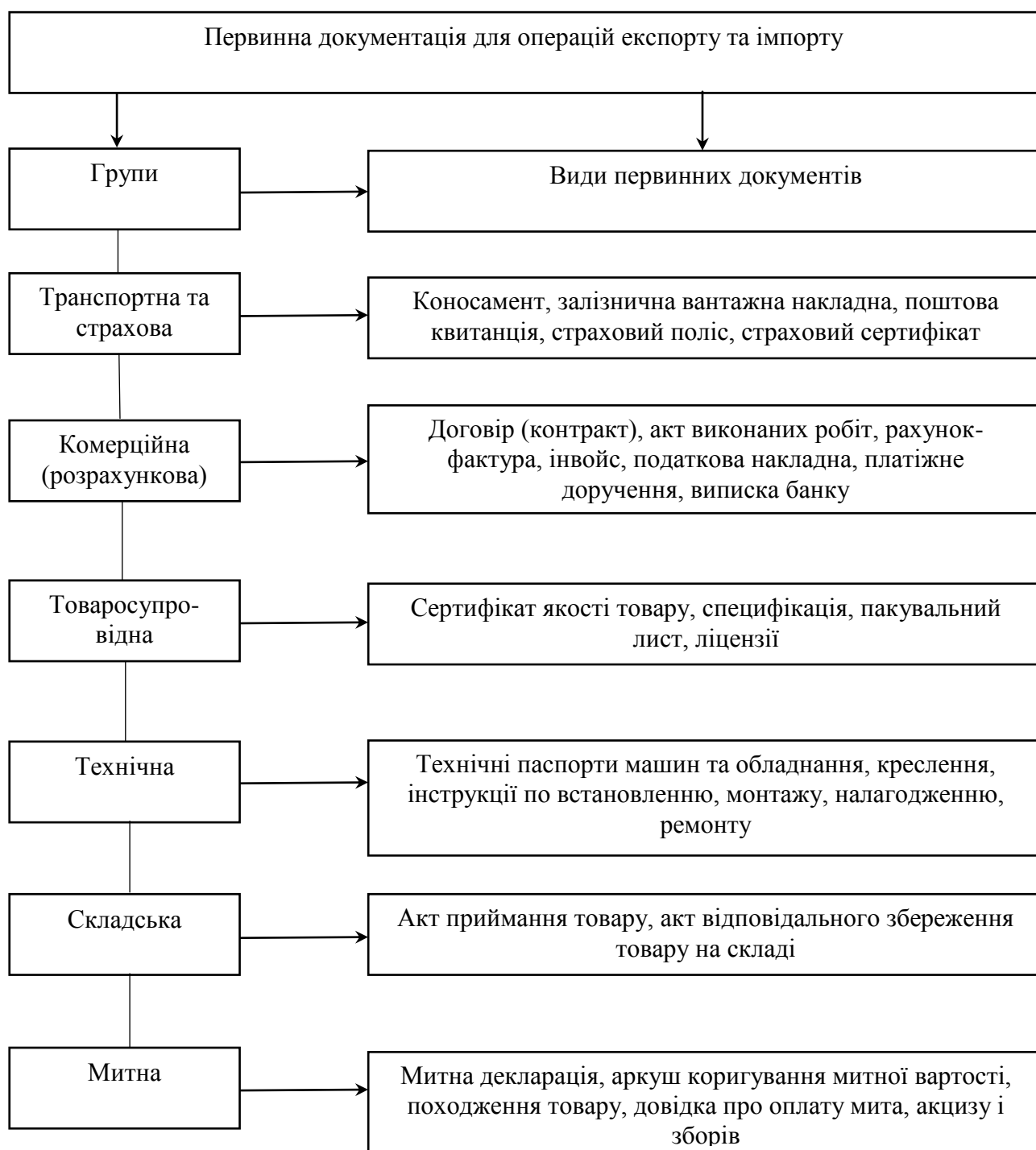


Рис. 2.8. Первинні документи для оформлення операцій експорту та імпорту

Таблиця 2.6

**Бухгалтерський облік експортних операцій
(перша подія – відвантаження товару)***

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, дол. США/грн
		Дебет	Кредит	
1.	Відвантажено товари (10000 дол. СШАх26,30 грн)	362	702	10000/ 263000
2.	Віднесено на фінансовий результат дохід від продажу	702	791	263000
3.	Здійснено оплату митниці за здійснення митних формальностей	377	311	600
4.	Списано на витрати вартість митних формальностей	93	377	600
5.	Списано собівартість відвантажених товарів на собівартість реалізації	902	28	160000
6.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізації	791	902	160000
7.	Отримано експортну виручку на розподільчий рахунок (10000 дол. СШАх26,31 грн)	316	362	10000/ 263100
8.	Зараховано банком 50 % виручки з розподільчого на поточний валютний рахунок підприємства наступного робочого дня (5000 дол. СШАх26,32 грн)	312	316	5000/ 131600
9.	Списано 50 % валютної виручки для продажу на міжбанківському валютному ринку (5000 дол. СШАх26,32 грн)	334	316	5000/ 131600
10.	Отримано на поточний рахунок суму в гривнях від продажу валюти на міжбанківському валютному ринку (5000 дол. СШАх26,33 грн)	311	334	131650
11.	Списано фінансовий результат від продажу іноземної валюти 5000 дол. СШАх(26,33 грн - 26,32 грн)	334	711	50
12.	Відкориговано дебіторську заборгованість та заборгованість на розподільчому рахунку 10000 дол. СШАх(26,32 грн - 26,31 грн)	316	362	100
13.	Відображено курсову різницю за дебіторською (монетарною) заборгованістю 10000 дол. СШАх(26,321 грн - 26,30 грн)	362	714	200

*Курсові різниці розраховуються на валютні кошти, що зараховані на поточні, а не розподільчі рахунки. Отже, потрібно відкоригувати дебіторську заборгованість на розподільчому рахунку до курсу, за якими відображено зарахування з розподільчого на поточний рахунок

В іншому випадку, коли першою подією буде отримання попередньої оплати по експортному товарному контракту, тоді сума отриманої попередньої оплати відображається у балансі за курсом, визначеним відповідно до п.5

П(С)БО 21. Але, на відміну від товарної дебіторської заборгованості, заборгованість за отриманим авансом є немонетарною статтею, тому курсові різниці за нею не розраховуються (п.7 П(С)БО 21).

Відповідно до п.6 П(С)БО 21 при включенні до складу доходу звітного періоду сума авансу (попередньої оплати) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу.

Розглянемо ситуацію, коли підприємство отримало попередню оплату за договором продажу товару на суму 10 000 дол. США. Курс Нацбанку України на цю дату – 26,30 за 1 дол. США.

Наступного дня 50 % виручки зараховано з розподільчого на поточний валютний рахунок, а решту 50 % – перераховано для продажу на міжбанківському валютному ринку. Курс Нацбанку України на цей день – 26,31 грн за 1 дол. США.

На поточний банківський рахунок від продажу валюти отримано суму в гривнях (курс Нацбанку України – 26,32 грн за 1 дол. США).

Підприємство експортувало товари, за які надійшла попередня оплата. Відповідно до договору всі умови щодо визнання доходу виникають на дату оформлення митної декларації. Курс Нацбанку України на цю дату становив 26,33 грн за 1 дол. США. Собівартість проданих товарів становить 160 000 грн.

За здійснення митних формальностей митниці сплачено 600 грн. Відображення в бухгалтерському обліку операції з експорту товарів, коли перша подія – отримання попередньої оплати, наведено в таблиці 2.7.

Варто зауважити, що відповідно до п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу операції платників податків з вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Такі операції оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою (пп.195.1 п.195.1 ст.195 Податкового кодексу).

Підприємства агропромислового бізнесу, які перебувають на спрощеній системі оподаткування (єдиному податку IV групи) звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток

підприємств (абз.1) п.297.1 ст.297 Податкового кодексу) та податку на додану вартість (абз.3) п.297.1 ст.297 Податкового кодексу).

Таблиця 2.7

**Бухгалтерський облік експортних операцій
(перша подія – отримання попередньої оплати)***

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, дол. США/грн
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано попередню оплату на розподільчий рахунок (10000 дол. СШАх26,30 грн)	316	362	10000/ 263000
2.	Зараховано банком 50 % виручки з розподільчого на поточний валютний рахунок підприємства наступного робочого дня 5000 дол. СШАх26,31 грн	312	316	5000/ 131600
3.	Списано 50 % валютної виручки для продажу на міжбанківському валютному ринку (5000 дол. СШАх26,31 грн)	334	316	5000/ 131550
4.	Отримано на поточний рахунок суму в гривнях від продажу валюти на міжбанківському валютному ринку (5000 дол. СШАх26,32 грн)	311	334	131600
5.	Списано фінансовий результат від продажу іноземної валюти 5000 дол. СШАх(26,32 грн - 26,31 грн)	334	711	50
6.	Відкориговано дебіторську заборгованість та заборгованість на розподільчому рахунку 10000 дол. СШАх(26,31 грн - 26,30 грн)	316	362	100
7.	Відвантажено товари на експорт (за курсом на дату зарахування експортної виручки на поточний рахунок) 10000 дол. СШАх26,31 грн	362	702	10000/ 263100
8.	Віднесено на фінансовий результат дохід від продажу валюти	7021	791	263100
9.	Здійснено оплату митниці за здійснення митних формальностей	377	311	600
10.	Списано на витрати вартість митних формальностей	93	377	600
11.	Списано собівартість відвантажених товарів на собівартість реалізації	902	28	160000
12.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізації	791	902	160000

*Курсові різниці розраховуються на валютні кошти, що зараховані на поточні, а не розподільчі рахунки. Отже, потрібно відкоригувати дебіторську заборгованість на розподільчому рахунку до курсу, за якими відображено зарахування з розподільчого на поточний рахунок

На порядок обліку придбання товару в нерезидента впливає ряд ключових моментів: умови постачання товару, прописані в зовнішньоекономічного договорі, і те, що товар проходить митний контроль, який завершується оформленням митної декларації, а також і те, що вартість товару визначена у валюті. Під час проведення дослідження особливостей обліку при імпорті товару було встановлено, що вони, як і при обліку експортних операцій, полягають у залежності від того, якою була перша подія – отримання товару чи перерахування оплати за товар.

Якщо першою подією при імпорті товару є отримання товару, тоді бухгалтерський облік буде таким, як наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

**Бухгалтерський облік операцій з імпорту
(перша подія – отримання товару)***

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, дол. США/грн
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано митним органам платежів: -мито (5100 дол. СШАх26,30 грн x 5%) -«ввізний» ПДВ (5100 дол. СШАх26,30 грн + 6706,50 грн) x 20%	377	311	6706,50
		377	311	28167,30
2.	Оплачено послуги митного брокера	377	311	5000
3.	Перераховано плату за послуги міжнародного перевезення (ПДВ – 0%)	377	311	2500
4.	Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі податкового кредиту (оформлено митну декларацію)	641/ ПДВ	377	28167,30
5.	Оприбутковано імпортований товар (5000 дол. США x 26,5 грн)	281	632	5000/ 132500
6.	Віднесено на збільшення первісної вартості: -суму ввізного мита -вартість послуг митного брокера -вартість міжнародного перевезення	281	377	6706,50
		281	685	5000
		281	631	2500
7.	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	5000
8.	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	2500
9.	Відображено на дату балансу курсові різниці за заборгованістю перед нерезидентом (26,7 грн – 26,5 грн) x 5000 дол. США	945	632	1000
10.	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	1000
11.	Перераховано оплату нерезиденту (5000 дол. США x 26,4 грн)	632	312	5000/ 132000
12.	Відображено курсову різницю, перераховану на дату операції (26,4 грн – 26,7 грн) x 5000 дол. США	632	714	1500
13.	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	1500

Умови даної операції є наступними: підприємство за умовами зовнішньоекономічного контракту імпортує від нерезидента товар вартістю 5000 дол. США (курс НБУ на дату оформлення митної декларації – 26,3 грн за 1 дол. США, на дату оприбуткування товару – 26,5 грн за 1 дол. США). Митна вартість товару, заявлена в митній декларації, – 5100 дол. США. Сплачені мито 5% і ввізний податок на додану вартість. Оплачено послуги митного брокера – 5000 грн (без податку на додану вартість); послуги міжнародного перевезення (податок на додану вартість – 0 %) – 2500 грн. Курс Нацбанку України на дату балансу – 26,7 грн за 1 дол. США. У наступному місяці з валютного рахунку підприємство здійснило оплату за отриманий товар (курс Нацбанку України – 26,4 грн за 1 дол. США).

У випадку, коли першою подією при імпорті товару буде перерахування оплати за товар, то бухгалтерський облік буде таким, як наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

**Бухгалтерський облік операцій з імпорту
(перша подія – перерахування оплати за товар)***

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, дол. США/грн
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано нерезиденту передоплату за товар (5000 дол. США x 26,4 грн)	371	312	5000/ 132000
2.	Перераховано митним органам платежів: -мито (5100 дол. СШАx26,60 грн x 5%) -«ввізний» ПДВ (5100 дол. СШАx26,60 грн + 6783 грн) x 20%	377	311	6783
		377	311	28488,60
3.	Оплачено послуги митного брокера	377	311	5000
4.	Перераховано плату за послуги міжнародного перевезення (ПДВ – 0%)	377	311	2500
5.	Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі податкового кредиту (оформлено митну декларацію)	641/ ПДВ	377	28488,60
6.	Оприбутковано імпортний товар (5000 дол. США x 26,4 грн)	281	632	5000/ 132000
7.	Віднесено на збільшення первісної вартості: -суму ввізного мита -вартість послуг митного брокера -вартість міжнародного перевезення	281	377	6783
		281	685	5000
		281	631	2500
8.	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	5000
9.	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	2500

Умови даної операції є наступними: підприємство за умовами зовнішньоекономічного контракту оплатило повну вартість товару – 5000 дол. США (курс НБУ – 26,4 дол. США). У наступному місяці товар ввезений в Україну (курс Нацбанку України на дату оформлення митної декларації – 26,6 грн за 1 дол. США, на дату оприбуткування товару – 26,7 грн за 1 дол. США). Митна вартість товару, заявлена в митній декларації, – 5100 дол. США. Сплачені мито 5 % і «ввізний» податок на додану вартість. Оплачені послуги митного брокера – 5000 грн (без ПДВ); послуги міжнародного перевезення (ПДВ – 0 %) – 2500 грн.

Підсумовуючи вищенаведену інформацію щодо обліку імпортних операцій, можна зробити висновки:

- 1) контроль над товаром підприємство отримує при отриманні ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на товар;
- 2) дата відображення в обліку імпортного активу не залежить від дати оформлення митної декларації;
- 3) якщо ввезення товару – перша подія, то перераховувати в гривні його валютну вартість треба за курсом Нацбанку України на дату визнання товару активом;
- 4) якщо прибуткувати товар після оплати, то вартість товару, виражену у валюті, необхідно визначати за курсом Нацбанку України на дату перерахування авансу.

Отже, основними напрямками забезпечення ефективного розвитку економіко-правового забезпечення експортно-імпортних операцій підприємств агропромислового бізнесу мають стати: створення сприятливих умов для імпорту тих видів продукції, що не виробляються в Україні; підвищення частки готової продукції в експорті країни; сприяння активному залученню іноземних інвестицій в аграрний сектор економіки; удосконалення та стабільність законодавчого регулювання у сфері обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу; постійне підвищення кваліфікації працівників даної сфери; якісне інформаційно-

технічне забезпечення ведення облікових процесів зовнішньоекономічних операцій.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження організації обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства сформульовано наступні висновки:

1. Організаційно-економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу містять в собі дві повноцінні компоненти: організаційне та економічне забезпечення; з'ясовано, що розуміється під кожним із них та згруповано фактори, які визначають організаційні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу. Проаналізовано організаційну структуру управління агропромисловим підприємством ТЗОВ «Агробізнес» та економічні умови забезпечення зовнішньоекономічної діяльності даного підприємства; здійснено оцінку основних економічних показників його діяльності. Зокрема, досліджено обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності ТЗОВ «Агробізнес» у сфері ЗЕД, та встановлено, яку облікову політику затверджено наказом по підприємству, що визначає принципи, методи і процедури для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

2. Виокремлено основні об'єкти зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що в подальшому будуть відображатися в системі бухгалтерського обліку, а саме: розрахунки з іноземними покупцями та замовниками, розрахунки з бюджетом в частині нарахування та сплати податків і платежів, оприбуткування товарів та формування їх контрактної та митної вартостей, проведення валютних операцій, відображення витрат та доходів за операціями від зовнішньоекономічної діяльності.

3. Наведено динаміку експорту та імпорту товарів агропромислового комплексу України за 2016-2018 роки. На основі наведених даних зроблено висновок, що експорт товарів агропромислового бізнесу має велику питому

вагу у складі всього експорту України, тоді як в загальній сумі імпорتنих операцій країни імпорт таких товарів займає досить незначну частку.

4. В ході проведення дослідження економіко-правових підстав реалізації експортно-імпорتنих операцій доведено, що значну роль у їх здійсненні відіграє вивчення документів, якими оформляються такі операції. Приділено значну увагу оформленню зовнішньоекономічного договору (контракту) як важливій складовій процесу обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності. Визначено особливості облікової документації зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу.

5. Зроблено висновок, що бухгалтерський облік експортних операцій залежить від того, яка господарська подія є першою – продаж (відвантаження) продукції чи отримання передоплати з подальшим відвантаженням. Наведено приклади бухгалтерських проведення в забезпеченні обліку таких ситуацій.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО БІЗНЕСУ

3.1. Теоретичні положення здійснення облікових процесів та правового регулювання ЗЕД в зарубіжних країнах

Зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств на всіх історичних етапах впливає на вирішення проблем їх економіки та держави в цілому. Ефективність економічного співробітництва між країнами – це поняття, яке має комплексний і багатоаспектний характер і вказує на різноманітність шляхів оптимізації ЗЕД підприємств є необхідною умовою отримання стійких конкурентних переваг та засобом підвищення ефективності діяльності.

Стратегічний розвиток України спрямований на інтеграцію у світовий економічний простір, який супроводжується розвитку торговельного партнерства та створює можливості розширення господарюючими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, що призводить до необхідності знання особливостей обліку господарських операцій та складання фінансової звітності з врахуванням відмінностей облікових систем різних країн.

Історично фінансова звітність як результат обліково-аналітичних механізмів на підприємствах агропромислового бізнесу в кожній країні мала свої особливості, які формувалися під впливом соціально-економічних та політичних чинників. Це ускладнювало аналіз наведеної інформації та процес прийняття рішень, гальмувало розвиток міжнародної торгівлі та транснаціональних корпорацій, процеси глобалізації економік та інтеграцій їх одна в одну. Це стало передумовою забезпечення гармонізації фінансової звітності, яка стає можливою зі створенням у 1973 році Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, куди ввійшли ряд бухгалтерських організацій різних країн. Комітетом за роки своєї роботи було видано 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку.

Дослідження облікових процесів в зарубіжних країнах через призму Міжнародних стандартів фінансової звітності показали, що в міжнародній практиці немає відмінностей між терміном «валютні операції» та «операції в іноземній валюті». Облік операцій в іноземній валюті та складання фінансової звітності іноземними компаніями здійснюється на підставі МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», за яким іноземна валюта – це валюта інша, ніж валюта звітності підприємства.

Облік операцій в іноземній валюті, як в нашій країні, так і за кордоном, передбачає чотири основні напрями:

1) первісне відображення операції (виникнення заборгованості) відбувається у валюті звітності;

2) відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату передбачає застосування на цю дату валютного курсу;

3) визнання курсових різниць, які виникають якщо на дату балансу або на дату проведення розрахунків змінився валютний курс. Курсовою різницею при цьому буде вважатися різниця, яка виникає при відображенні у звітності тієї самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності, але при різних курсах;

4) відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Курсові різниці в зарубіжних країнах, як і в Україні, визначаються за монетарними статтями, якими за кордоном вважаються статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи та зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошових коштів або їх еквівалентів.

При занесенні в облікові записи цифр у зарубіжних країнах символ грошової одиниці ставиться перед числом. Якщо число підкреслене однією лінією, то це свідчить, що наступне за підкресленим числом є результатом додавання або віднімання. Дві лінії в обліковому записі свідчать про кінцевий підсумок. Варто зазначити, що грошова одиниця в таблицях позначається перед

першою та перед підсумковою сумою в кожній колонці, а також те, що при цифрових записах тисячі виділяють комами, а десятки – крапками.

У зарубіжних країнах підприємства агропромислового бізнесу користуються як міжнародними, так і національними стандартами бухгалтерського обліку. Однак, на відміну від українських стандартів, які різняться із міжнародними стандартами, стандарти різних країн мають майже однакову структуру, яка відповідає структурі МСБО. Стандарти бухгалтерського обліку відповідають на питання: який мінімум інформації має бути наведений у фінансовій звітності, щоб на її підставі можна було приймати управлінські рішення.

Сукупність звітів, складених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період у встановленій формі для прийняття цим користувачем ділових рішень, складають фінансову звітність підприємств агропромислового бізнесу. Види фінансових звітів у зарубіжних країнах в порівнянні з вітчизняними формами звітності наведено на рис. 3.1.

Міжнародні стандарти фінансової звітності лягли в основу національних стандартів багатьох країн, що розвиваються, таких як Китай, країни Азії, Центральної та Східної Європи.

Кожна країна переходила на міжнародні стандарти по-різному. Так, наприклад, в Ізраїлі та ПАР із запровадженням міжнародних стандартів підприємства агропромислового бізнесу зобов'язані використовувати МСФЗ в оригінальному вигляді, не змінюючи редакції Міжнародного комітету зі стандартів бухгалтерського обліку; в країнах Європейського Союзу схвалення міжнародних стандартів полягало у ратифікації кожного окремого стандарту; у Австралії міжнародні стандарти запроваджені у формі повної відповідності

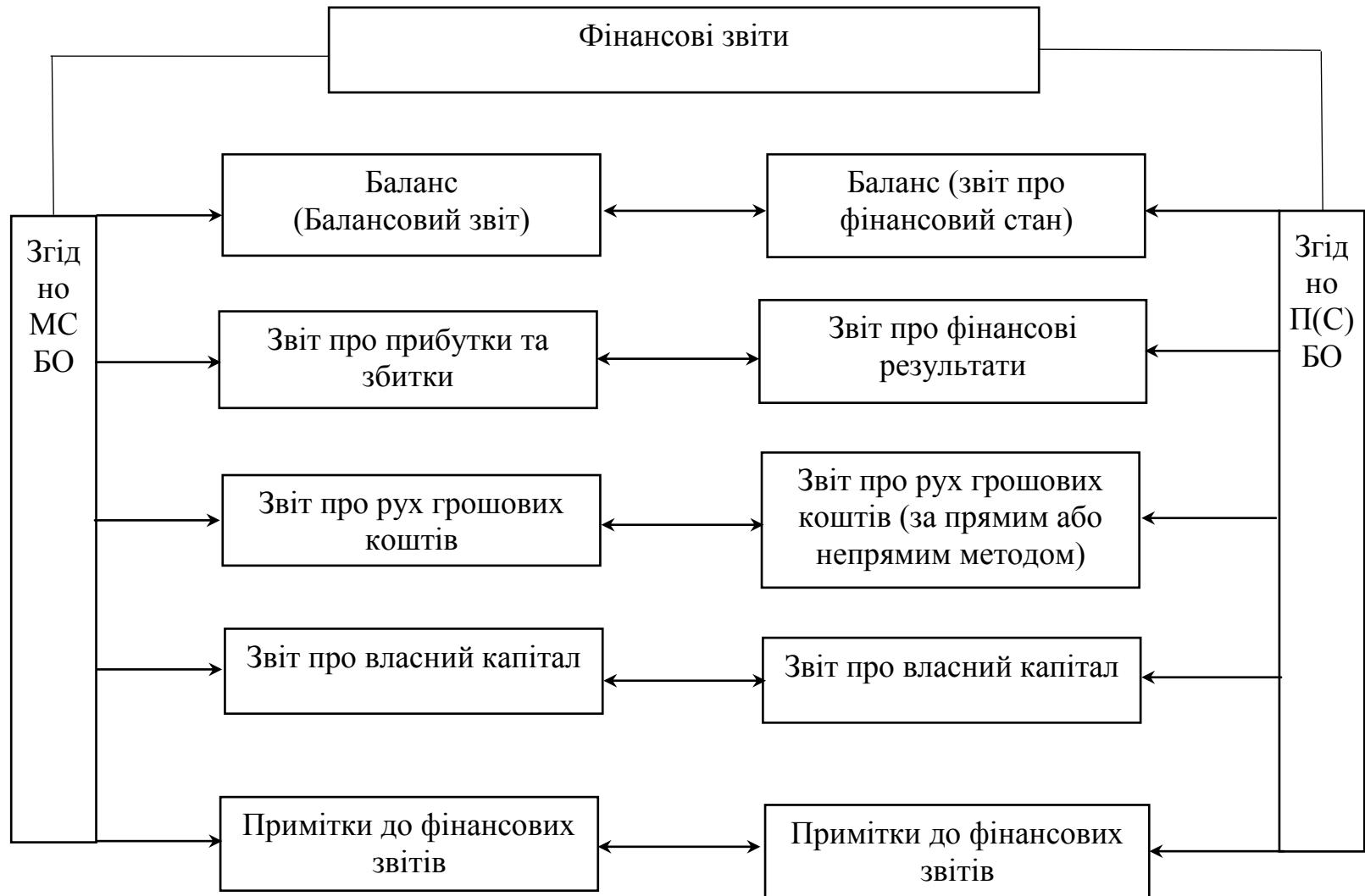


Рис. 3.1. Порівняльний перелік фінансових звітів в Україні і за кордоном

міжнародних стандартів, коли підприємства можуть вносити мінімальні правки; форму адаптації міжнародних стандартів обрали Китай і Венесуела – міжнародні стандарти беруться за основу, до них можна вносити всі потрібні доповнення; у Швейцарії держава замість національних стандартів може дозволяти використання міжнародних стандартів.

Щодо застосування МСФЗ на підприємствах агропромислового бізнесу, варто відзначити, що МСБО 41 «Сільське господарство» не став поширеним у зарубіжних країнах. На його основі в Австралії розробили власний стандарт П(С)БО 35 «Самовідтворювані та відтворювані активи», аналогічно повели себе деякі країни СНД та Україна: у нашій країні запроваджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», який є подібним до МСБО 41 «Сільське господарство».

Варто звернути увагу на первинне документування облікових процесів зовнішньоекономічних операцій агропромислового бізнесу в зарубіжних країнах. Так, наприклад, науковці Польщі розрізняють такі види первинних документів за характером відображених операцій: торгівельні, страхові, транспортні, фінансові та статистичні; існує ще й інший поділ на основні та додаткові. Для порівняння: у вітчизняній економічній літературі не вирізняють статистичних первинних документів в обліку зовнішньоекономічних операцій підприємств АПК.

Стражева Н.С., Стражева А.В., Бикова Є.І. виділяють особливий вид документів – операційно-комерційний, куди відносять договір (контракт) та паспорт угоди. Паспорт угоди оформляється по кожному укладеному експортно-імпортному контракту і підписується уповноваженим банком, в якому у експортера (імпортера) відкритий транзитний валютний рахунок [9, с. 13]. За таким Паспортом угоди підприємство агропромислового бізнесу бере на себе зобов'язання щодо виконання всіх умов контракту, зокрема, зарахування валютної виручки або поступлення товару в законодавчо встановлений термін 180 календарних днів. Як вже йшлося у попередніх розділах роботи, в Україні з 7 лютого 2019 року такий термін розрахунків збільшено із 180 до 365 календарних днів. Рахунки бухгалтерського обліку, на

яких підприємствами АПК ведуться розрахунки з постачальниками і підрядчиками – № 60 (в Україні – № 63), тоді як розрахунки з покупцями і замовниками – № 62 (в Україні – № 36).

Вивченням досвіду різних країн в правовому регулюванні зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу займалися як зарубіжні, так і вітчизняні дослідники, серед яких варто виділити К. Едвардс, С. Слівінські, І. Белову, В. Берегового, С. Демьяненко, Л. Засекіну, М. Корецького, В. Сіденка та інші.

Основними учасниками зовнішньоекономічного ринку сільськогосподарської продукції, що мають багаторічний досвід у цій сфері, вважаються США, країни Європейського Союзу, Канада, Японія, Китай, Австралія. Незважаючи на їх тривале заняття торгівлею товарами на світовому рівні, уряди цих країн забезпечують стабільну підтримку виробників агропромислової продукції, дбають про розвиток агропромислового бізнесу та продовольчу безпеку країни. Їхні дії направлені на стабілізацію цін продукції АПК, стимулювання експорту товарів агробізнесу, захист власного товаровиробника від дешевого імпорту.

На сьогодні в країнах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) види підтримки сільського господарства оцінюються сумою приблизно у 300 млрд дол. США [82, с.109]. Однак в усіх країнах є свої, властиві тільки їм, напрями регулювання, контролю і підтримки підприємств агропромислового бізнесу: від повного субсидування і до підтримки окремих видів діяльності у рослинництві чи тваринництві.

Поширеною практикою регулювання ЗЕД є надання податкових пільг сільськогосподарським підприємствам: ставки оподаткування для таких підприємств, включаючи податок на прибуток, значно нижчі порівняно зі ставками для підприємств інших галузей. Наприклад, у Канаді фермери, які отримують прибуток у розмірі 100-250 тис. канадських доларів, платять податок від 1 до 2,5 тис. канадських доларів, тобто майже 1 %. Окрім цього, в ряді розвинутих країн підприємства агропромислового бізнесу, що виробляють

екологічно чисту продукцію, звільняється від сплати будь-яких податків на певну кількість років, а, наприклад, в Німеччині – від податків звільняють тих, виробників, які працюють на альтернативних джерелах енергії [6].

Урядом США у сфері агропромислового бізнесу прийнято ряд програм про надання допомоги фермерам та виробникам в їх експортній діяльності. Поряд із цим, там існують імпорتنі квоти, які сприяють підтримці високих штучних внутрішніх цін на сільськогосподарську продукцію. Міністерством сільського господарства США введено дворівневу систему тарифних квот для імпорту: низький тариф – якщо кількість імпорту перебуває в дозволених межах, високий тариф, коли обсяг імпорту перевищує встановлену квоту.

Так, наприклад, у цукровій галузі до 1980-х років імпорт цукру в США досягав половини обсягу всього ринку, а вже на сьогоднішній день він обмежений 15 % ринку. Із запровадженням у 2008 році нового законопроекту у цій сфері, держава викупляє надлишки імпортного цукру, з метою підтримки на тому самому рівні завищеної внутрішньої ціни на цей товар. При цьому держава може продати надлишок цукру в збиток, якщо це буде необхідно для галузей переробки, наприклад, спиртової [75].

Багато вчених-економістів висловлює думку проти надмірного державного субсидування підприємств агропромислового бізнесу. Як відзначає К. Едвардс, «обширно, федеральна система соціального забезпечення у США для сільськогосподарських підприємств є дорогою для платників податків, і це створює спотворення в економіці». Крім того, стверджує К. Едвардс, система субсидій в сільському господарстві «роздула» ціну на землю [86], адже при постійному субсидуванні ведення агропромислового бізнесу завжди буде прибутковим, що сприяє зростанню кількості суб'єктів господарювання в цій сфері і відповідно зростання попиту на землі сільськогосподарського призначення, а отже й підвищення ціни на її купівлю-продаж та оренду.

У Європейському Союзі на основі прийнятої Спільної аграрної політики (САП) ще у 1958 році надається перевага продукції, виробленій в межах країн союзу перед імпортною: за рахунок встановлення високих ставок мита на

дешеві імпорتنі товари ціна піднімається до рівня внутрішніх цін. В сфері експорту аграрна політика ЄС передбачає субсидії для тих виробників, які виходять зі своєю продукцією на зовнішні ринки. Так, фермери Франції отримують субсидії на підвищення ефективності виробництва, поліпшення умов життя, під виведення орних земель із сільськогосподарського виробництва, на підтримку родючості земель, компенсаційні виплати за роботу в районах з несприятливими природними умовами [33].

Наша країна є експортноорієнтованою аграрною державою навіть перебуваючи у стані кризи, однак аграрна політика, аналогічна як у високорозвинених країнах, є «непідйомною» для бюджету України [33].

3.2. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та правова гармонізація зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в умовах євроінтеграції

На сьогодні Україна є досить активним учасником міжнародної торгівлі в сфері агропромислового бізнесу. Цьому сприяють умови розташування нашої держави; наявність значних обсягів природних ресурсів, в тому числі, родючих земель; формування на її території різних напрямів діяльності агропромислового комплексу; розгалуженої транспортної мережі; вихід до моря та розвиток портового господарства. Всі ці перелічені фактори впливу не можуть не справляти позитивного впливу на розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу.

Як свідчить практика, так і статистичні дані наведені в таблиці 3.1, в географічній структурі експортно-імпортних операцій України стабільно найвищі показники зовнішньоекономічних операцій, проведених із резидентами країн Європейського Союзу.

Такий усталений розподіл зовнішньоторгових відносин став передумовою обрання Україною курсу на євроінтеграцію: незадовго після здобуття незалежності, у 1998 році, було затверджено Стратегію інтеграції України до

Європейського Союзу [63]. Враховуючи стабільно високу питому вагу зовнішньоторговельних відносин з країнами Європейського Союзу, в листопаді 2017 року Верховна Рада України ухвалила законопроект «Про приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження». Конвенція Пан-Євро-Мед – це інструмент, розроблений Європейським Союзом для співпраці зі своїми торговельними партнерами, а також останніх між собою. Участь України у Конвенції сприятиме створенню умов для спрощення торгівлі і збільшенню українського експорту [16, с. 3].

Таблиця 3.1

Географічна структура зовнішньоторговельного балансу України,
2016-2018 рр.

Регіон	Експорт, %		Імпорт, %	
	2016 р.	2018 р.	2016 р.	2018 р.
Австралія	2	2	1	1
Азія	12	10	14	15
Африка	2	2	1	1
Близький Схід	8	8	1	1
Західна Європа	26	28	32	30
Південна Америка	1	1	2	1
Південно-Східна Азія	3	3	4	4
Північна Америка	1	3	5	6
Північна Африка	9	7	0	0
Північна Європа	1	1	3	2
СНД, Прибалтика	19	18	24	25
Східна Європа	16	18	14	13
Інші	0,3	-	0,1	-

В рамках цієї Конвенції Україна на сьогоднішній день уклала угоди про вільну торгівлю з частиною її учасників, а саме: ЄС, Ісландією, Ліхтенштейном, Норвегією, Швейцарією, Грузією, Македонією, Молдовою та Чорногорією. За основу в Конвенції покладено принцип діагональної кумуляції походження товарів, який застосовується між учасниками Конвенції за умови існування між ними режимів вільної торгівлі (рис. 3.2).

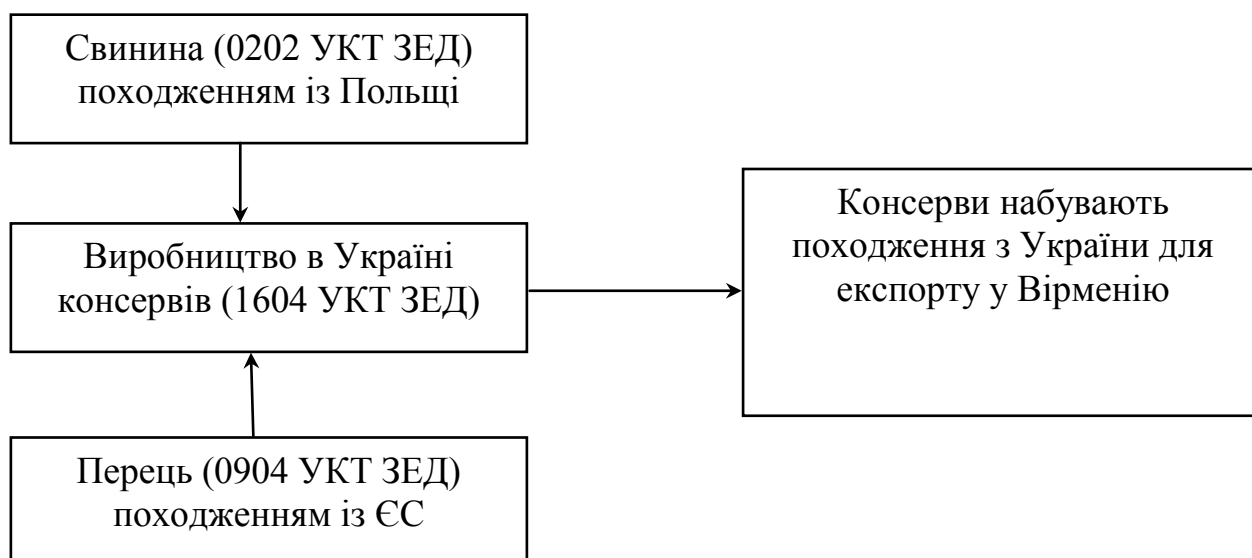


Рис. 3.2. Діагональна кумуляція агропромислового бізнесу у сфері ЗЕД

Використання принципу діагональної кумуляції для дотримання умов Конвенції передбачає використання для підтвердження походження товару при його виробництві із сировини або комплектуючих, які було імпортовано в рамках Конвенції, і його подальшого експорту сертифіката форми EURO-MED, який є новим видом первинних документів митної групи в обліково-аналітичному забезпеченні зовнішньоекономічних операцій агропромислового бізнесу. Особливістю оформлення сертифіката EURO-MED відповідно до викладених у Конвенції вимог є те, що у ньому при заповненні графі 7 «Remarks» слід вказати країни, з яких походить сировина та/або комплектуючі, які були використані при виробництві такого товару. Якщо товар було повністю вироблено в країні або вироблено з непреференційних матеріалів, які були піддані достатній переробці, у цій графі проставляється позначка про незастосування принципу кумуляції.

Розвиток зовнішньоекономічної діяльності для господарюючих суб'єктів супроводжується валютними операціями, особливостями податкових та інших розрахунків з бюджетом, тобто, управління зовнішньоекономічною діяльністю агропромислових підприємств потребує глибоких знань з бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій та організації відповідного облікового забезпечення. Законодавство України постійно удосконалюється до принципів і

директив Європейського Союзу, а у сфері тарифно-митного законодавства – до стандартів Світової організації торгівлі, що приносить істотні вигоди міжнародним обмінам і забезпечить високий ступінь спрощення та гармонізації митних режимів, а це є однією з основних цілей європейської інтеграції.

Стан та розвиток експортного потенціалу агропромислового комплексу, який є визначальним на шляху до підвищення рівня прибутковості діяльності підприємств у цій галузі, залежить від дії зовнішніх та внутрішніх чинників, тому розробка концептуальних підходів до формування експортного потенціалу ґрунтується на урахуванні як сприятливих (здійснюють позитивний вплив), так і несприятливих (впливають негативно) чинників. Нами виведено перелік чинників, які визначають розвиток експортного потенціалу всього агропромислового комплексу України на сучасному етапі розвитку (табл. 3.2).

За ринкових умов господарювання держава намагається зменшити свій вплив та втрачає можливість формування уніфікованих підходів до ведення господарської діяльності, нав'язувати їх учасникам економічних відносин, в тому числі і відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємств агропромислового бізнесу. Регулятивна діяльність держави в цій сфері викликана необхідністю привести фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в порівнянні умови їх функціонування в межах країни. Тому національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які розроблялися органами державної влади або спеціалізованими аудиторськими компаніями, встановлюють лише загальні правила здійснення обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.

Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку передбачають ряд альтернативних варіантів облікового-аналітичного забезпечення господарських операцій, однак перелік альтернатив, які пропонуються підприємствам агропромислового бізнесу є невеликим, порівняно із Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Таблиця 3.2

Чинники розвитку експортного потенціалу підприємств
агропромислового бізнесу

Чинники позитивного впливу	Чинники негативного впливу
<ul style="list-style-type: none"> - новітній рівень глобалізації світової економіки - лібералізація торгівлі агропродовольчою продукцією у світі - зростання попиту на продукцію харчування - розвиток науково-технічного прогресу в агропромисловому бізнесі - загострення продовольчої кризи в багатьох країнах світу - уніфікація міжнародних стандартів документування зовнішньоекономічних операцій - розвиток селекції, генної інженерії - зростання попиту на екологічно чисту продукцію - доступність кваліфікованих маркетингових досліджень в галузі зовнішньої торгівлі агропродовольчими та іншими товарами і послугами - наявність статистичних даних щодо світового виробництва, споживання, експорту та імпорту продукції сільського господарства та харчової промисловості 	<ul style="list-style-type: none"> - національна структура експорту, надмірний вивіз сировинних ресурсів - нерозвинутість сучасної фінансової, організаційної, інформаційної структури підтримки конкурентоспроможності українського експорту - географічна незбалансованість експорту, втрата традиційних ринків збуту продукції - недостатній державний контроль за здійсненням експорту та імпорту - часта зміна законодавчих актів, які визначають засади ведення зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі обліково-аналітичне забезпечення сфери ЗЕД - невиважена лібералізація ЗЕД - нераціональне використання іноземних кредитів - некерований відтік за кордон інтелектуальних та трудових ресурсів - низький рівень розвитку технологій в значній кількості підприємств агропромислового бізнесу - розбіжність стратегічних цілей іноземного капіталу з інтересами розвитку агропромислового бізнесу України

Перехід української бухгалтерії на МСФЗ зумовлений європейською інтеграцією – ця вимога була прописана в угоді про асоціацію з Європейським Союзом, яка вступила в дію з 1 вересня 2017 року [79]. Головна особливість МСФЗ полягає у тому, що ці стандарти вибудовують бухгалтерський облік на принципах, а не на правилах.

Облік за МСФЗ зводиться до створення структури загальних правил, на основі яких бухгалтер може ухвалювати самостійні рішення відповідно до власної професійної компетенції. З одного боку, МСФЗ робить принципи подачі звітності універсальними, з іншого – залишає простір для збереження особливостей національної фінансової системи. За цими стандартами, великі та середні підприємства агропромислового бізнесу будуть зобов'язані

оприлюднювати фінансову звітність на своїх сайтах, усі інші підприємства – лише на звернення будь-якої особи. Окрім цього, МСФЗ: спрощують вимоги до первинних документів; облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дозволяє контролювати виконання підприємством зобов'язань, наявність і рух майна, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів; дозволяє здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності; фінансова звітність, яка підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів [22].

У травні 2011 року Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [56] були прийняті зміни, згідно з якими передбачено перехід вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності. Так, найпершими, хто повинен був складати фінансову звітність та консолідовану звітність за міжнародними стандартами, стали публічні акціонерні товариства, банки, страховики.

На сьогоднішній день МСФЗ застосовують, окрім перелічених вище, ще й такі категорії підприємств: емітенти цінних паперів, якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо здійснено публічну пропозицію; кредитні спілки; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; підприємства, які провадять господарську діяльність за окремими видами фінансової діяльності (недержавне пенсійне страхування, надання інших фінансових послуг, допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг) та великі підприємства.

У 2019 році до категорії великих підприємств незалежно від сфери діяльності відносять підприємства, що відповідають щонайменше двом критеріям з таких: балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб. Підприємства агропромислового бізнесу, які відповідають хоча б двом із названих критеріїв, повинні застосовувати МСФЗ, а ті з них, які не відповідають зазначеним вище

критеріям, можуть продовжувати вести облік та готувати фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або добровільно перейти на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій тощо).

Розглянемо концептуальне порівняння відповідних методичних прийомів при формуванні показників податкової та фінансової звітності згідно з нормативами, викладеними в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», оскільки саме ці стандарти є визначальними в обліково-аналітичному забезпеченні зовнішньоекономічної діяльності підприємств агропромислового бізнесу. Виявлені основні відповідності та відмінності методик даних документів занесено в таблицю 3.3.

Аналіз основних норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» дає можливість зробити такі висновки:

1. Методики МСБО 21 частково відповідають П(С)БО 21, в окремих випадках конкретизують визначення, наведені в П(С)БО 21 або доповнюють їх.

2. Відображення окремих операцій потребує врахування дії положень інших МСБО.

3. Якщо підприємство складає індивідуальну фінансову звітність за П(С)БО, то курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України, відносяться до додаткового капіталу і не підлягають оподаткуванню, якщо є фінансова звітність складається за МСФЗ, то такі монетарні суми є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

4. Облік доходів пов'язаний з методикою визначення фінансових результатів, у ході якої простежуються недоліки: не розкрито змісту самого поняття «дохід», відсутня чітка концепція визначення доходів, не врегульовано стандарти і податкове законодавство. Названі вище недоліки прослідковуються як у вітчизняних П(С)БО, так і у МСБО, вони призводять до суттєвих помилок і порушень при визначенні доходів підприємства і, як наслідок, - при визначенні та визнанні фінансових результатів [72, с. 3-9].

Таблиця 3.3

Порівняння основних методичних прийомів П(С)БО 21 і М(С)БО 21

Показники	П(С)БО 21	М(С)БО 21
Валюта звітності	Грошова одиниця	-
Валюта подання	-	Валюта, у якій подається фінансова звітність
Функціональна валюта	-	Валюта основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність
Іноземна валюта	Валюта інша, ніж валюта звітності	Валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання
Курсова різниця	Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсах	Різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами
Монетарні статті	Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів	Утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти. Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валют
Немонетарні статті	Статті інші, ніж монетарні статті балансу	Основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість одиниць валюти, котру можна визначити
Операція в іноземній валюті	Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті	Операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання: а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті; б) позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті, або в) іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх
На кінець кожного звітного періоду (на кожен дату балансу)	а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу; б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції; в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості	а) монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті; б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції; в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості

Значна увага, приділена нами дослідженню питань переведення облікових процесів в площину МСФЗ та МСБО зумовлена тим, що, на наш погляд, цей процес має велике значення в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу. Облікові механізми, трансформовані в площину міжнародних стандартів, відкриють нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для країни в цілому. Напрями нових можливостей, на нашу думку, будуть наступними:

1) уніфікація документування операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі первинних документів;

2) наявність якісної інформації, що повно та істинно відобразить усі економічні процеси, і може бути використана для прийняття об'єктивних рішень як внутрішніми користувачами інформації, так і для зовнішнього використання, наприклад, вітчизняними та міжнародними банківськими установами для отримання кредиту; національними та іноземними інвесторами для внесення інвестицій;

3) функціонування підприємства як транснаціональної компанії;

4) залучення нових іноземних постачальників та покупців;

5) одержання міжнародного кредитного рейтингу підприємства в спеціалізованому агентстві;

6) більша порівнянність компаній між собою, за рахунок доступності до інформації та прозорості суб'єктів ринку;

7) спрощення та вдосконалення контролю з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю підприємств.

В сучасних умовах господарювання міжнародне узгодження принципів і процедур системи обліку є визначальною передумовою гармонізації фінансової звітності з метою стандартизації та уніфікації облікових процедур вітчизняних підприємств та їх зарубіжних партнерів. Впровадження МСФЗ в Україні повинно відбуватись паралельно з поширенням шляхів ефективного інтегрування у світову спільноту, захисту інтересів національних виробників,

використання переваг розвитку і розміщення продуктивних сил, коригуванням податкового законодавства [11].

Стосовно митної справи позитивним кроком у сфері адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу стало прийняття у 2012 році Митного кодексу України [3], норми якого є також визначальними в обліковому забезпеченні операцій у сфері ЗЕД підприємств агропромислового бізнесу та впливають на визначення фінансового результату підприємства, адже ним встановлюються ставки та механізми нарахування митних платежів.

Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, окрім зміни в документальному оформленні зовнішньоекономічних операцій та механізмах здійснення облікових процесів, для побудови ефективної роботи підприємств агропромислового виробництва потребує фахівців з високим рівнем економічних, фінансових знань та вмінням аналізувати інформацію і ситуації, робити прогнози і вибудовувати комунікації на різних рівнях.

Разом із нестачею кваліфікованих спеціалістів для роботи в агропромисловому бізнесі, на сьогоднішній день, в основному на малих підприємствах, існує проблема автоматизації системи обробки інформації. Створення автоматизованих робочих місць, де буде здійснюватися формування й обробка інформації, яка після цього передається через канали зв'язку іншим підрозділам для подальшого опрацювання. Створення автоматизованих робочих місць надає можливість зменшити кількість монотонної роботи з паперами й зекономити час, а відтак підвищити ефективність діяльності в цілому [73, с. 63].

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що стратегічний розвиток України не можливий без нарощування міжнародних відносин та збільшення операцій зовнішньоекономічної діяльності агропромисловим бізнесом. Приведення основних нормативно-правових актів, що регулюють організацію та облік зовнішньоекономічної діяльності відповідно до норм міжнародного права забезпечує високий ступінь спрощення

та гармонізації митних режимів та виступає гарантією України до європейської інтеграції.

Висновки до розділу 3

У результаті дослідження теоретичних положень здійснення облікових процесів і правового регулювання ЗЕД в зарубіжних країнах та правової гармонізації зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу України в умовах євроінтеграції зроблено наступні висновки:

1. Облік операцій в іноземній валюті, як в нашій країні, так і за кордоном, передбачає чотири основні напрями: а) первісне відображення операції (виникнення заборгованості) відбувається у валюті звітності; б) відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату передбачає застосування на цю дату валютного курсу; г) визнання курсових різниць, які виникають при зміні валютного курсу; д) відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

2. Аналіз правового регулювання ЗЕД в зарубіжних країнах показав, що в усіх країнах є свої, властиві тільки їм, напрями регулювання, контролю і підтримки підприємств агропромислового бізнесу: від повного субсидування і до підтримки окремих видів діяльності у рослинництві чи тваринництві. Однак, не дивлячись на те, що наша країна є експортноорієнтованою аграрною державою, навіть перебуваючи у стані кризи, аграрна політика, аналогічна як у високорозвинених країнах, є «непідйомною» для бюджету України.

3. Вивчення в ході роботи питань практики здійснення та отриманих статистичних даних географічної структури експортно-імпортних операцій України дає можливість зробити висновок, що стабільно найвищі показники зовнішньоекономічних операцій по проведених операціях із резидентами країн Європейського Союзу, що й визначає напрямок агропромислового бізнесу на євроінтеграцію.

4. Опрацьовано Регіональну конвенцію про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження – інструменту, розробленого Європейським Союзом для співпраці зі своїми торговельними партнерами, а також останніх між собою. Досліджено принцип діагональної кумуляції, введений у зовнішньоекономічній діяльності агропромислового бізнесу вперше умовами Конвенції: він передбачає використання для підтвердження походження товару при його виробництві із сировини або комплектуючих, які було імпортовано в рамках Конвенції, і його подальшого експорту сертифіката форми EURO-MED, який є новим видом первинних документів митної групи в обліково-аналітичному забезпеченні зовнішньоекономічних операцій агропромислового бізнесу.

5. Аналіз основних норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» дає можливість зробити такі висновки: Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку передбачають ряд альтернативних варіантів облікового-аналітичного забезпечення господарських операцій, однак перелік альтернатив, які пропонуються підприємствам агропромислового бізнесу є невеликим, порівняно із Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Облікові механізми, трансформовані в площину міжнародних стандартів, відкриють нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для країни в цілому.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного теоретичного узагальнення і аналізу основних науково-практичних проблем обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу у кваліфікаційній роботі запропоновано нове вирішення поставлених завдань та обґрунтовано рекомендації стосовно вдосконалення облікових механізмів зовнішньоекономічних операцій в контексті процесів правової гармонізації та європейської інтеграції України. Зокрема, це дозволило одержати наступні висновки щодо напрямків поліпшення обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств АПК:

1. Завдяки з'ясуванню ключових сутнісних рис документування облікових процесів зовнішньоекономічних операцій, здійснено їх класифікацію шляхом встановлення відповідних критеріальних ознак за напрямками зовнішньоекономічної діяльності та етапу облікового документування, що сприятиме поглибленню аналітичної оцінки облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу та тенденцій його розвитку в сучасних умовах реформування національної економіки.

2. Здійснено класифікацію нормативно-правового регламентування обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД агропромислового бізнесу в Україні, відповідно до якої структуровано нормативно-правові акти, прийняті органами влади. Основними законодавчими актами, документами, визначеними внаслідок узагальнення бази нормативно-правового регулювання процесів документування зовнішньоекономічних операцій агропромислового бізнесу нашої держави, є Національні та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інші.

3. До позитивних моментів механізму обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, нами віднесено ведення електронної документації із використанням електронного цифрового підпису. У листопаді 2018 року із вступом в дію нового законодавчого акту – Закону України «Про електронні довірчі послуги», який одночасно інтегрував в собі всі попередні здобутки у сфері застосування електронних цифрових підписів та, разом з тим, запровадив такі механізми, як електронна ідентифікація, електронний підпис, електронна печатка, електронна позначка часу, реєстрована електронна доставка, інтероперабельність тощо, відбувається новий поступ в сфері електронного документування. Важливою нормою цього закону є взаємне визнання українських та іноземних сертифікатів відкритих ключів та електронних підписів.

4. В Україні, починаючи з 2016 року, щорічно зростає питома вага експорту продукції агропромислового бізнесу, що має безпосередній зв'язок із процесом удосконалення обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності. Так, експорт товарів агропромислового комплексу у 2017 році склав 4301,2 млн дол. США, що становить 8,67 % від усього імпорту країни (49607,2 млн дол. США); у 2018 році – 5051,7 млн дол. США, що становить 8,84 % від усього імпорту країни (57141,0 млн дол. США). Отже, експорт товарів агропромислового бізнесу має велику питому вагу у складі загального експорту України, тоді як в загальній сумі імпортних операцій країни імпорту таких товарів займає досить незначну частку.

5. Вивчення основних положень укладених Україною міжнародних договорів стало підставою визнати позитивним приєднання України до Регіональної конвенції про пан-євро-середземноморські преференційні правила походження». Конвенція Пан-Євро-Мед – це інструмент, розроблений Європейським Союзом для співпраці зі своїми торговельними партнерами, а також останніх між собою. Участь України у Конвенції сприятиме створенню умов для спрощення торгівлі і збільшенню українського експорту. Разом з тим, саме цей документ вносить нові поняття у сфері ЗЕД: принцип діагональної

кумуляції, який є необхідним для дотримання умов Конвенції та передбачає використання для підтвердження походження товару при його виробництві із сировини або комплектуючих, які було імпортовано в рамках Конвенції, і його подальшого експорту сертифіката форми EURO-MED, який є новим видом первинних документів митної групи в обліково-аналітичному забезпеченні зовнішньоекономічних операцій агропромислового бізнесу.

6. Аналіз основних норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» дає можливість запропонувати удосконалення механізму документування і відображення в бухгалтерському обліку та звітності зовнішньоекономічних операцій на основі раціональної адаптації позитивного міжнародного досвіду в даній сфері, а також визначено наступні напрями можливостей: уніфікація документування операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі первинних документів; наявність якісної інформації, що повно та істинно відобразить усі економічні процеси, і може бути використана для прийняття об'єктивних рішень як внутрішніми користувачами інформації, так і для зовнішнього використання; функціонування підприємства як транснаціональної компанії; залучення нових іноземних постачальників та покупців; одержання міжнародного кредитного рейтингу підприємства в спеціалізованому агентстві; більша порівнянність компаній між собою, за рахунок доступності до інформації та прозорості суб'єктів ринку; спрощення та вдосконалення контролю з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю підприємств. Облікові механізми, трансформовані в площину міжнародних стандартів, відкриють нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для країни в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукр. Нац. Ун-ту ім. В.Даля*. 2008. № 10 (129). Ч. 2. С. 35-38.
2. Белова І.М., Дідоренко Т.В. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств. *Молодий вчений*. 2017. № 6. С. 410-414.
3. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 821-826. URL: <http://global-national.in.ua/archive/3-2015/168.pdf> (Дата звернення: 03.12.2018 р.).
4. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики. *Вісник Хмельницького національного університету. Сер.: Економічні науки*. 2015. № 2. Т. 1 (222). С. 84-90.
5. Белова І.М., Спільник І.В. Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX століттях. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 14. Ч. 1. С. 22-26.
6. Береговий В.К., Засєкіна Л.Й. Роль держави і ринку в підвищенні конкурентоспроможності сільського господарства економічно розвинутих країн. *Науковий вісник національного аграрного університету*. 1999. № 8. С. 218-222.
7. Бруханський Р.Ф. Актуалізація стратегічних векторів обліково-аналітичного забезпечення системи управління аграрних підприємств України. *Український журнал прикладної економіки*. 2016. № 1. С. 11-21.
8. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
9. Быкова Э.И. Движение капитала. Москва: ИИД «Филинь», 1997. 288 с.

10. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. Москва: Омега-Л, 2007. 576 с.
11. Віннікова А.В. Основи організації облікового процесу за умов функціонування системи автоматизованої обробки інформації. *Молодіжний економічний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця*. 2016. № 12. С. 63-66. URL: https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/MV_12_2016.pdf (Дата звернення: 03.12.2018 р.).
12. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2011. № 2 (36). С. 329-334.
13. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 3 (24). С. 83-88.
14. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: удосконалення та застосування. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2007. № 11. С. 43-58.
15. Головні події: Шляхи економічного розвитку. *Огляд цін українського та світового товарних ринків*. 2017. № 11 (253). 44 с.
16. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15/stru> (Дата звернення: 03.02.2019).
17. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 2473-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення: 10.11.2018. 2018. № 21-22. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Дата звернення: 12.05.2019).
18. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата звернення: 18.02.2019).
19. Економічна енциклопедія. За ред. Б.Д. Гаврилишина. Тернопіль: ВЦ «Академія», 2000. Т.1. С. 610.
20. Експортна стратегія України: Дорожня карта стратегічного розвитку торгівлі на період 2017-2021 років. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro>

shvalennya-eksportnoyi-strategiyi-ukrayini-dorozhnoyi-karti-strategichnogo-rozvitku-torgivli -na-20172021-roki (Дата звернення: 22.02.2019).

21. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.

22. Зейман В.Д., Єрьоміна О.Л., Беродкова А.О. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. Дніпро: НМетАУ, 2017. 131 с.

23. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посіб. / Шкурупій О.В., Гончаренко В.В., Артеменко І.А. та ін.; за ред. О.В. Шкурупій. Київ: «Центр учбової літератури», 2012. 248 с.

24. Зовнішньоторговельний баланс України за 2016 рік. *Огляд цін українського та світового товарних ринків*. 2017. № 3 (245). С. 12.

25. Зовнішньоторговельний баланс України за 2018 рік. *Огляд цін українського та світового товарних ринків*. 2019. № 3 (269). С. 15.

26. Кантерман О. Особливості складання ЗЕД-контрактів. Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2011. 111 с.

27. Конвенція ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995-002> (Дата звернення: 05.09.2019 р.).

28. Корецький М.Х. Державне регулювання аграрної сфери у ринковій економіці: монографія. К.: УАДУ, 2002. 260 с.

29. Лакіза В.В., Качмар К.Я. Організаційно-економічне забезпечення функціонування підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.8. С. 224-229.

30. Лист ДФС України від 04.01.2017 р. № 30/6/99-99-15-02-02-15. URL:<http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

31. Львовчкін С.В. Фінансовий механізм макроекономічного регулювання. *Фінанси України*. 2000. С. 23-28.

32. Майстро С.В. Сутність та напрями державного регулювання аграрного ринку в зарубіжних країнах. *Державне управління: теорія та практика*. 2006.

№ 1. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Dutp/2006-1/txts/GALU_ZEVE/06msvrzk.pdf (Дата звернення: 09.12.2018 р.).

33. Макогон Ю.В. Зовнішньоекономічна діяльність: організація, управління, прогнозування: підручник. Донецьк: Альфа-прес, 2004. 344 с.

34. Мариніна С.В. Становлення інституціональних засад регуляторної політики зовнішньоекономічної діяльності України. *Наукові праці МАУП*. 2016. Вип. 48 (1). С. 178-183.

35. Митний кодекс України. *Вісник податкової служби України*. 2013. № 5.

36. Митні декларації типу «ІМ-40» ТзОВ «Агробізнес» за 2016-2018 рр.

37. Міжнародний стандарт фінансової звітності 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022 (Дата звернення: 19.05.2019).

38. Національне положення бухгалтерського обліку. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/BB%D1%96%D0%BA%D1%83> (Дата звернення: 01.03.2019).

39. Нове валютне регулювання – вже з 7 лютого. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 48 (1000). С. 6.

40. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності: монографія / за ред. І.Ф. Баланюка, Н.І. Пилипів, В.М. Якубів. Івано-Франківськ: Друкарня Фоліант, 2014. 292 с.

41. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло, І.М. Белова та ін. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2017. 388 с.

42. Палюх М. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва. *Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України*: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. з міжн. участю (м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.), Тернопіль, 2015. С. 186-189.

43. Палюх М. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. *Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних*

секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.), Тернопіль, 2017. С. 42-44.

44. Пархоменко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.02.02. Київ, 2006. 24 с.

45. Первинні документи в бухобліку. URL: <https://medoc.ua/uk/blog/pervinni-dokumenty-v-buhobliku> (Дата звернення: 29.06.2019 р.).

46. Пирогов Д.Л., Яценко І.В. Розвиток АПК України в сучасних умовах. *Імплементція інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу*: тези доповідей І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., Харків, 2018. С. 376-377.

47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html (Дата звернення: 19.12.2018).

48. Погребняк А.Ю., Хоменко Т.Ю. Еволюція наукових поглядів та сутність поняття «зовнішньоекономічна діяльність». *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2016. Вип. 18. С. 53-54.

49. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Київ. ДП «СВЦ», 2018. 400 с.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/gibin/laws/main.cgi?nreg=z0515-00> (Дата звернення: 19.05.2019).

51. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Дата звернення: 12.05.2019).

52. Пристемський О.С. Сучасні інформаційні системи в обліку. *Імплементція інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку*

сучасного бізнесу: тези доповідей I Міжн. наук.-практ. інтернет-конф., Харків, 2018. 434 с.

53. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата звернення: 29.06.2019 р.).

54. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (Дата звернення: 12.05.2019).

55. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17/ed20110611> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

56. Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 18.06.2019 р. № 78. URL: http://www.bank.gov.ua/legislation/Resolution_18062019_78 (Дата звернення 22.06.2019).

57. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/852-15> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

58. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#n534> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

59. Про затвердження облікової політики підприємства: Наказ ТзОВ «Агробізнес» від 02.01.2017 р. № 1.

60. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (Дата звернення: 12.05.2019).

61. Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.2001 р. № 201: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Дата звернення: 03.09.2019 р.).

62. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 11.06.1998 р. № 615/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615/98> (Дата звернення: 01.12.2018 р.).

63. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата звернення: 03.02.2019).

64. Про підтвердження статусу податкового резидента України: Наказ ДПА України від 12.04.2002 р. № 173. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02> (Дата звернення: 10.01.2019).

65. Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.06.1995 р. № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/444-95-n> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

66. Проект національної стратегії розвитку експорту України (проект). URL: <http://ukrexport.gov.ua/ukr/zed/strategy/ukr/4589.html> (Дата звернення: 22.02.2019).

67. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

68. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2011. № 4. С. 118-122.

69. Рожелюк В.М., П.О. Денчук. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1 (18). С. 270-274.

70. Руда Т.П. Проблемні аспекти формування облікової політики. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства*: матеріали ІІІ міжн. наук.-практ. конф., м. Львів, 27-28 квітня 2017 р. Львів, 2017. 307 с.

71. Свідерський Є., Свідерський Д. Концептуальні аспекти формування показників фінансової та податкової звітності з урахуванням нормативів П(С)БО 21 і МСБО 21. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 3-9.

72. Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи. *Науково-технічний збірник*. 2011. № 100. С. 234-241.

73. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1991. С. 27.

74. Спільна аграрна політика Європейського Союзу: можливості та виклики для України. Аналітична доповідь. Київ: НІСД, 2011. 19 с.

75. Структура зовнішньої торгівлі України товарами за 2017 та 2018 роки. *Огляд цін українського та світового товарних ринків*. 2019. № 3 (269). С. 11.

76. Трачова Д.М., Сахно Л.А. Перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності: проблеми та перспективи. *Збірник праць Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки)*. 2012. № 2 (18). Т. 6. С. 270-276.

77. Трусов О. Зовнішньоекономічна діяльність – 2019. *Вісник. Офіційно про податки*. 2019. № 1-2 (1002). С. 48.

78. Угода про асоціацію між Україною та ЄС від 27.06.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (Дата звернення: 07.12.2018 р.).

79. Фесенко В.В., Бабенко Л.В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка*. 2016. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2184> (Дата звернення: 07.05.2019).

80. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print> (Дата звернення: 30.06.2019 р.).

81. Ціолковська С.І. Зарубіжний досвід регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств агробізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 9-1. Ч. 3. 2014. С. 45-49.

82. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/4841?locale-attribute=uk> (Дата звернення: 02.07.2019 р.).

83. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2011. 20 с.

84. Bialeckie K.P., Januskiewicz W. Operacje handlu zagranicznego. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2007.

85. Edwards C. Agricultural Regulations and Trade Barriers. CATO institute. Downsizing the federal government. 2009. URL: <https://www.downsizinggovernment.org/agriculture> (Дата звернення: 30.04.2019 р.).

86. Online Sarmoya Foizlarkunlik qoldiqqahisoblanadi, mablag'laryechibolinsaham URL: http://www.aloqabank.uz/uploads/creditor/1473164590_inkoterms-2010.pdf (Дата звернення: 12.10.2019).

ДОДАТКИ

Додаток А

Об'єкти та елементи системи обліково-аналітичного забезпечення у частині операцій в іноземній валюті*

№ з/п	Об'єкти облікової політики	Елементи облікової політики	
		П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів»
1	2	3	4
<i>Перерахунок операцій в іноземній валюті</i>			
1.	Операції в іноземній валюті	Відображаються в обліку із застосуванням курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)	Обліковуються у функціональній валюті із застосуванням поточного валютного курсу іноземної валюти станом на дату операції
2.	Курсові різниці	За монетарними статтями в іноземній валюті визначаються на дату здійснення розрахунків та на дату балансу та відображаються у складі інших операційних або інших доходів	За монетарними статтями визнаються при зміні валютного курсу між датою операції та датою проведення розрахунків та/або датою балансу та відображаються у складі прибутків або збитків за період, в якому вони виникли
3.	Різниці у курсах	Не передбачено	Не передбачено
4.	Курсові різниці за фінансовими (чистими) інвестиціями в господарські одиниці за кордоном	За монетарними статтями в іноземній валюті визначаються на дату балансу та відображаються у складі іншого додаткового капіталу	За монетарними статтями в іноземній валюті визначаються у складі прибутків або збитків окремої фінансової звітності
<i>Перерахунок статей фінансової звітності в іноземних валютах</i>			
5.	Монетарні та немонетарні статті балансу зарубіжної господарської одиниці	Підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу	Підлягають перерахунку за валютним курсом закриття на дату складання звіту про фінансовий стан
6.	Статті доходів та витрат	Підлягають перерахунку за валютним курсом закриття на дату здійснення операцій. Можливим є застосування середньозваженого валютного курсу	Підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій. Можливим є застосування середньозваженого валютного курсу
7.	Статті руху	-	Регулюється МСФЗ 7 «Звіт

	грошових коштів		про рух грошових коштів»: рух коштів зарубіжних господарських одиниць перераховується за валютним курсом на дату виникнення грошових потоків. Можливим є застосування середньозваженого валютного курсу
8.	Середньозважений валютний курс	Є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці	Не передбачено чіткого розрахунку середнього курсу
9.	Статті власного капіталу	Відображаються за валютним курсом на дату виконання	Не передбачено порядку перерахунку
10.	Статті нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	Визначається, виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на дату розподілу прибутку (списання збитку)	Не передбачено порядку перерахунку
11.	Статті звітності у валюті гіперінфляційної економіки зарубіжної країни	Здійснення коригування за П(С)БО 22 «Вплив змін цін та інфляції»	Здійснення коригування за МСФЗ 29 «Фінансова звітність у гіперінфляційній економіці»
12.	Курсові різниці за консолідованими статтями фінансової звітності	Відображаються в описуваному рядку 375 балансу «Накопичена курсова різниця». За умов продажу зарубіжної одиниці накопичена сума курсових різниць включається до складу інших доходів (витрат)	Визнаються у складі іншого сукупного прибутку. За умов вибуття зарубіжного підрозділу накопичена сума курсових різниць рекласифікується зі складу капіталу у прибуток або збиток при визнанні прибутку або збитку від вибуття

** Складено автором на основі П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»; П(С)БО 22 «Вплив змін цін та інфляції»; МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів»; МСФЗ 29 «Фінансова звітність у гіперінфляційній економіці»*