

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

В.Ю. Гордополов

**Розвиток теорії та методології
бухгалтерського обліку
зовнішньоекономічної діяльності
підприємств**

Монографія

ЖИТОМИР
Видавець О.О. Євенок
2019

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	9
1.1. Передумови розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності: історичний дискурс	9
1.2. Зовнішньоекономічна діяльність в системі економічних теорій та сучасній господарській діяльності	39
1.3. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку	63
Висновки до розділу 1	95
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ: ТРАНСФОРМАЦІЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ	99
2.1. Оцінка стану організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств	99
2.2. Обґрунтування механізму зміни та дотримання принципів бухгалтерського обліку в інформаційному просторі управління зовнішньоекономічною діяльністю	130
2.3. Комплексна модель трансформації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку в забезпеченні управління зовнішньоекономічною діяльністю	155
Висновки до розділу 2.....	172
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	174
3.1. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств	174
3.2. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку валютних операцій в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю	207
3.3. Бухгалтерський облік одержаних іноземних інвестицій як складова інвестиційного клімату підприємства	236
Висновки до розділу 3	262

РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК СПЕЦИФІЧНОГО ОБ'ЄКТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	265
4.1. Толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку: економічний зміст та значення в сучасних умовах господарювання	265
4.2. Організаційне забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності	288
4.3. Методичні положення облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента	311
Висновки до розділу 4	327
ДОДАТКИ	330

ПЕРЕДМОВА

Питання економічного розвитку суб'єктів господарювання залежить від їх місця на ринку товарів (робіт та послуг), капіталу та праці. При чому, для забезпечення динамічного розвитку та досягнення мети функціонування підприємства, зазначені ринки мають виходити за кордони певних країн, що обумовлює потребу зміни акцентів системи управління до зовнішньоекономічної діяльності. В останні роки питання зовнішньоекономічної діяльності (далі - ЗЕД) підприємств значно актуалізувалося, що підтверджується статистичними даними: в частині торгівлі – експорт товарів в Україні у 2018 р. становив 47339935,2 тис. дол. США, що на 9,4 % більше ніж у 2017 р., а імпорт - 57141041,5 тис. дол. США, що на 15,2 % більше ніж у попередньому році; в частині інвестицій – акціонерний капітал нерезидентів в економіці Україні станом на 01.01.2019 р. становить 40020,9 млн. дол. США, в свою чергу акціонерний капітал в економіках країн світу резидентів України становить 6322,0 млн. дол. США.

В таких умовах є потреба в розвитку інструментарію системи управління ЗЕД підприємств та окресленні напрямів трансформації та розвитку методологічних положень його інформаційних підсистем, якими виступають бухгалтерський облік та економічний аналіз. Розвиток бухгалтерського обліку та економічного аналізу ЗЕД підприємств відбувається в постійній динаміці, що обумовлено його мінливістю до факторів зовнішнього середовища. Так, бухгалтерський облік та економічний аналіз є інформаційною підсистемою управління, яка формує інформаційну модель ЗЕД. В сучасних умовах господарювання неможливо визначати системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу як відокремлені підсистеми управління, адже вони є взаємопов'язаними системами, які дозволяють формувати якісний інформаційний простір управління ЗЕД підприємства. Саме тому, сьогодні, актуалізуються проблеми дослідження розвитку зазначених систем як складових обліково-аналітичної системи управління. Удосконалення обліково-аналітичної системи управління має відбуватися у контексті сучасних тенденцій міжнародної торгівлі та розвитку ринку цінних паперів із врахуванням потреб та запитів користувачів до властивостей існуючих та нових об'єктів управління ЗЕД.

У сфері експортно-імпортних операцій свої дослідження проводили Коблянська Г.Ю., Кабиткіна А.С., Парасоцкая Н.Н., Ульянова Н.В.,

Беляков О.О., Жиглей І.В., Степаненко О.І., Лукашова І.О., Жидєєва Л.І., Рура О.В., Степаненко О.І., Лукашова І.О., Гуцаленко Л.В., Корягін М.В., Крутова А.С. та ін. Дослідженню питань управління ризиками та відображення в бухгалтерському обліку займалися такі українські науковці, як: К.В. Бойко, Н.К. Василенко, В.С. Здреник, В.В. Ксендзук, Г.О. Супрович, А.О. Шуліко. В своїх дослідженнях автори вивчали можливість застосування в Україні методів управління ризиками господарської діяльності та пропонували впровадження змін до системи бухгалтерського обліку у зв'язку із застосуванням окремих методів. Питання аналізу нормативно-правових документів в сфері операцій з іноземними інвестиціями розглянуто в наукових роботах: Шепелюк В.А., Федорчак О.В., Світличної Ю.О., Вакалюк В.А., Бандурка А.М., Носова О.В., Вінник О.М. та інші. Питання толінгових операцій досліджували М.Ю. Барна, Н.М. Гарбар, К.К. Богомазова, Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький, В.В. Гордієць, Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак, Г.О. Партин, О.А. Горбач, І.І. Коць, Т.С. Єдинак, Т.В. Байдак, Л.І. Кузічкіна, В.В. Козик, В.Є. Житний, Б.І. Синецький та ін.

Зазначені вчені досліджували проблеми бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту ЗЕД підприємств та розробили напрями розвитку їх теорії, методології та організації, що стало основою підвищення якості інформаційних ресурсів для цілей прийняття управлінських рішень. Проте, ряд проблем залишилися поза увагою вчених, що обумовлено потребами часу. Зокрема, є потреба в трансформації системи принципів та завдань бухгалтерського обліку та економічного аналізу у відповідності із вимогами часу, розвитку організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу зовнішньоекономічних операцій у контексті валютних ризиків, іноземних інвестицій та торговельних операцій. Значної актуальності, сьогодні, набувають такі нові об'єкти ЗЕД як толінгові операції, які опинилися поза увагою вітчизняних та зарубіжних вчених.

В роботі розроблено комплекс теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку толінгових операцій як нового об'єкту управління ЗЕД, що включає: теоретичну конструкцію здійснення толінгових операцій з врахуванням специфічних рис, що передбаченні міжнародним та вітчизняним законодавством, технологічними рисами організації процесу взаємодії між замовником та переробником; обґрунтування комплексу властивостей толінгових операцій через розробку класифікації зазначених операцій та формування порядку облікового відображення за різними схемами участі резидентів та нерезидентів. Це дозволило підвищити якісні властивості інформаційного ресурсу, що генерується бухгалтерським обліком та економічним аналізом. Запронована модель модифікації

облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку ЗЕД на мікро- та макро- рівні, що передбачають ідентифікацію сучасних тенденцій зовнішньоекономічної діяльності, обґрунтування напрямів удосконалення та шляхи підвищення ефективності ЗЕД, визначення впливу на формування бази інформаційного забезпечення ЗЕД. Це дало можливість сформуувати комплекс організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку ЗЕД за існуючими об'єктами (експортно-імпортні операції, іноземні інвестиції, валютні ризики) та новими об'єктами (толінгові операції).

Роборблено теоретичні положення бухгалтерського обліку ЗЕД через розробку класифікації форм та видів ЗЕД, яка сприятиме процесам планування на підприємстві, а також побудові ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліку, економічного аналізу, а також формуванню цілісної стратегії і тактики розвитку підприємств шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. Запропоновано дев'ять понять операцій ЗЕД із закріпленням у конкретних нормативно-правових актах та ідентифіковано як об'єкти системи бухгалтерського обліку за видами діяльності суб'єктів господарювання.

Сформовано підхід до формування принципів бухгалтерського обліку ЗЕД підприємства, що враховує диференційованість рішень, які приймаються в системі управління ЗЕД, та особливості функціонування комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, а також дозволяє використовувати оточення суб'єкта господарювання задля підвищення ефективності реалізації зовнішньоекономічних операцій.

Запропоновано теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку в частині запропонованої моделі трансформації системи бухгалтерського обліку операцій ЗЕД, яка складається із завдань, елементів методу та об'єктів бухгалтерського обліку, що формують різні процеси видів здійснюваних зовнішньоекономічних операцій та забезпечує підвищення достовірності облікового інформаційного забезпечення, адже враховує вплив внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства.

Удосконалено методичні положення бухгалтерського обліку операцій експорту та імпорту підприємств в частині пропозицій напрямів удосконалення документального забезпечення, формування вартості імпортованих товарів та відображення на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами, що підвищує оперативність і достовірність формування відповідей на інформаційні запити системи управління ЗЕД.

Визначено організаційно-методичний підхід до облікового відображення операцій з управління валютними ризиками, що розкривається в моделі бухгалтерського обліку валютних фінансових інструментів (в розробленій моделі пропонується порядок оцінки та

відображення на рахунках), яка забезпечує формування інформаційної підтримки зацікавлених стейкхолдерів та сприяє удосконаленню застосування в бухгалтерському обліку зовнішніх методів управління валютними ризиками.

Розвинено методикау облікового відображення іноземних інвестицій, яка передбачає порядок вибору об'єктів бухгалтерського обліку в залежності від їх виду і форми та базується на розробленій моделі відображення одержаних іноземних інвестицій, що визначає всі етапи інвестування в контексті ідентифікації об'єктів за рахунками бухгалтерського обліку з метою формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень у сфері створення інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

Запроновано комплексну класифікацію толінгових операцій як специфічного об'єкту ЗЕД з виділення класифікаційних ознак поділу толінгових операцій: залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки. Здійснено моделювання їх облікового відображення з врахуванням ідентифікованих облікових розбіжностей відображення даних господарських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Удосконалено методичні положення бухгалтерського обліку толінгових операцій в контексті ідентифікації ключових особливостей договору толінгу та, на цій основі, розробки порядку облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент», що дозволяє повністю врегулювати питання формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Передумови розвитку теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності: історичний дискурс

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності не є новим явищем, а міжнародна торгівля між країнами, у різних формах, існувала ще в давні часи. Вивчення розвитку зовнішньоекономічної діяльності, а також історії міжнародних взаємозв'язків є необхідним процесом, адже багато рис і особливостей сучасної міжнародної торгівлі в цілому, та зовнішньоекономічної діяльності України, зокрема, були запозичені з минулого. З огляду на це, питання еволюції зовнішньоекономічної діяльності є актуальним, як з точки зору наукового, так і практичного аспектів.

Перші поштовхи для формування сучасної зовнішньоекономічної діяльності на території України, можна вважати, відбулися ще в період 600-650 рр. На той час, територію сучасної України населяли слов'янські племена: венеди, анти та склавини. Найсильнішими вважалися анти, що служили у візантійському війську та використовували полонених як рабів. Анти продавали рабів сусідам та брали за них викуп, що дає підстави стверджувати про зародження перших територіальних торговельних зв'язків.

За часів Київської Русі торгівля була рушійною силою економічного розвитку країни. Є припущення, що виникнення східнослов'янських міст є наслідком виключно існуванню торгівлі зі Сходом, адже беззаперечним є той факт, що Київська Русь відрізнялася високим рівнем розвитку та займала значне місце в тогочасній системі міжнародних зв'язків. Існує думка, підтверджена Ібн Хаукалем, Ібн Хордадбехем, ал Істархем, ал Масудем (IX-X ст.), що головними партнерами Київської Русі були країни Арабського Сходу, Хозарія, Волзька Булгарія, а також Візантія. Розвиток зовнішньоекономічної торгівлі Київської Русі В.О. Ключевський¹ «пов'язував із розвитком міст, ремесел, лісових промислів, полювання та бортництва».

Починаючи з другої половини IV ст. і до початку VIII ст. головним напрямом, в процесі провадження міжнародної торгівлі Київської Русі, був

¹ Ключевский В.О. Политическое значение древнерусского государства в связи с международной торговлей. Киевская Русь: сборник статей под ред. В.Н. Сторожева. Т. 1. М. : Тип. И.Д. Сытина, 1910. 661 с. С. 399-400.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

південним, де основним партнером була Візантія та здійснювалися такі торговельні зв'язки завдяки Грецькому торговельному шляху. Візантія поставляла шовк, одяг, килими, посуд, прикраси, вино, прянощі, ікони та дорогі речі, натомість Київська Русь – мед, віск, хутро та рабів. Слід відзначити, що здійснення міжнародної торгівлі з Візантією здійснювалося у більшості випадках у обмінній, тобто у формі бартеру.

Як зазначає арабський географ (перша половина IX ст.) Ібн Хордадбех ² «Якщо говорити про купців ар-рус, то це один із різновидів слов'ян. Вони вивозять заячі шкурки, шкурки чорних лисиць і мечі з найвіддаленіших окраїн країни слов'ян до Румійського моря....Якщо вони відправляються по Танаїсу -річці слов'ян, то проїжджають повз Халімдж, місто хозар... Іноді вони везуть свої товари відджурджана до Багдада на верблюдах».

В свою чергу Ібн Хаукаль ³ стверджує, що «більшу частину товарів перевозили купці (арабські) із країни русів і булгар (вольських), а також із Куяби (Києва)». Зазначене свідчить про існування торговельних зв'язків не лише віддаленими арабськими районами, а і головними територіями арабського світу. Як стверджується автором ⁴ «країна хозар не виробляє нічого, що вивозилося б на південь, крім риб'ячого клею, оскільки мед і віск, які Персія отримує від Хозарії, привозять туди із Русі, Булгар і Києва». Наслідком зазначеного є поява значної кількості монетного срібла, які співвідносилися з гривнами, ногатами і кунами. Тобто, це дає підстави стверджувати про зародження в VIII ст. валютного ринку на території сучасної України – тогочасної Київської Русі.

В зв'язку з арабським тиском, що призвело до переміщення хозарів та занепадом і втратою історичного значення середньовічної держави Хозарії в торговельних відносинах, на територію східної Європи переселяються орди тюрських кочівників, що, в свою чергу, стали стримуючим фактором для здійснення торгівлі Київської Русі на Сході. Проте, в XI ст. відновилися торговельні зв'язки Київської Русі з країнами Середньої Азії, Іраном та Кавказом, які розвивалися до моменту монголо-татарської навали. Так, у XI-XII ст. функціонували два основні шляхи, за допомогою яких

² Ібн Хордадбех. Книга путей и стран / Пер. с арабского, коммент., исслед., указатели и карты Наили Мамедали кызы Велихановой (Велиханлы). Баку: Элм, 1986. 428 с. (Источники по истории Азербайджана). 3000 экз. (в пер.) (Перевод выполнен на основе лейденского издания 1889 г.)

³ Там само.

⁴ Там само.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

провадилася торгівельна діяльність Київської Русі на Сході: із Києва і Чернігова по Дінцю-Дону і далі на нижню Волгу та через кримські і східночорноморські міста до портів Малої Азії.

Слід відзначити, важливий торгівельний шлях «Київ-Булгар», який був частиною трансєвропейської торгівельної системи, який із Булгара йшов на Балтику, Каспій і Арабський Схід, а з Києва - до чорноморських, балтійських і західноєвропейських ринків. Зважаючи на це, можна стверджувати про те, що Київська Русь були важливим посередником в зовнішньоекономічній діяльності між Сходом і Заходом та між Північчю і Півднем. Київ, на той час, був містом, що відкривав двері для торгівлі між країнами Західної Європи з Арабським світом. В свою чергу, зважаючи на знайдені, під час археологічних розкопок, речей з арабським написами, як зазначено⁵ можна дійти висновку про існування торгівлі Київської Русі з Середньою Азією, Іраном та Близьким Сходом, що здійснювалася через Керченський півострів.

Торгівельні зв'язки Київської Русі з Кавказьким світом здійснювалися завдяки «Залозному шляху», що проходив з Києва до Тамані і Північного Кавказу та підтверджується знайденими на Тамані і Північному Кавказі, в результаті археологічних розкопок, хрестів-енколпіїнів з міді та бронзи, що виготовлялися в Керчі.

Важливим напрямком здійснення зовнішньої діяльності Київської Русі відігравали країни Центральної та Західної Європи. Київська Русь поставляла в Німеччину ювелірні вироби та хутро, натомість купувала вироби з бронзи. Торгівельні зв'язки з Польщею базувалися на експорті солі та імпорту тканин і свинцю. В Угорщину, Київська Русь продавала хутро та купувала мідь і срібло. Слід відзначити, що хутром Київська Русь забезпечувала і Францію, Данію, Англію та Ірландію. Натомість, зазначені країни продавали Київській Русі предмети озброєння, посуд, вовняні тканини, цінні метали у вигляді монет та злитків срібла. Злитки срібла також поставлялися з Чехії. В «Житті Фоми Бекета» зазначається, що на ринках Лондона торгували руськими хутрами, зокрема із білок, лисиць, соболів та ін.⁶ Таким чином, Київська Русь була важливим і невід'ємним елементом європейської системи економічних зв'язків.

⁵ Чуткий А.І. Нариси з економічної історії України. Кн. 1: На перехресті торгових шляхів. К. : Темпора, 2013. 616 с. С. 234

⁶ Матузова В.И. Английские средневековые источники IX–XIII вв. Матузова В.И. ; под. ред. В.Т. Пашуто, Я.Н. Шапова. М. : Нау- ка, 1979. 268 с. С.46-49

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Поступовий занепад Київської Русі та втрати значення важливого торгівельного центру відбулося після смерті Ярослава Мудрого в 1054 році. Постійна зовнішня загроза для кордонів Київської Русі у вигляді набігів хазар, печенігів та половців поступово ослаблювали державу. Могутнім ворогом для Київської Русі була Візантія, що постійно стежила за державою, щоб остання не набула значної сили. Історично період кінця XI – середини XII ст. увійшов в історію як феодальної роздрібності, що характеризувався появою окремих князівств і земель - Галицького, Волинського, Київського, Муромського, Переяславського, Полоцько-Мінського, Ростово-Суздальського, Смоленсько-Тмутараканського, Турово-Пінського, Чернігово-Сіверського князівства та Новгородської і Псковської землі. Прогресуюча тенденція до підвищення ступеня роздрібності українських земель підтверджується наступними даними, а саме: у XII ст. утворилось 12 князівств (земель), на початку XIII ст, їх кількість досягла 50, а у XIV ст. – 250. Така роздрібність була не виключенням лише для Київської Русі, а загальноєвропейською тенденцією, адже в цей період відбулося остаточне формування феодальної системи, що характеризувалося чітким визначенням прав феодалів та повинностей селян. Як зазначає А. Каппелер ⁷, «незважаючи на посилення феодальної роздробленості, у XII – на початку XIII ст. Київ зберігав значення найбільшого міського центру Східної Європи».

Після облоги монголо-татар під проводом хана Батия у 1240 році відбулося остаточне захоплення Києва та фактичне знищення Київської Русі. Угорський історик Рогерій ⁸, що був сучасником тих подій у праці “Скорботна пісня” (1244 р.) зазначає, що «під кінець цього місяця до Угорщини прийшло повідомлення про підкорення монголами сусідньої Русі». В період 1245-1349 рр, західні українські землі підпорядковувалися Галицько-Волинському князівству – найбільшому князівству того періоду, до складу якого входили галицькі, перемишльські, звенигородські, теребовлянські, волинські, луцькі, белзькі, поліські та холмські землі, а також території сучасного Поділля, Закарпаття та Молдови. За цього періоду, «велася активна зовнішня політика» ⁹ з Східною та Центральною

⁷ Каппелер А. Мала історія України. К. : К.І.С., 2007. 264 с. С.29-30

⁸ Epistola magistri Rogerii im Miserabile Carmen. Scriptores rerum Hungaricarum. Ed. Em. Szentpetery. Budapestini 1937, v. 1, p. 552-553.

⁹ Сворак С.Д. Народовладдя Галицько-Волинської держави у наукових поглядах вітчизняних дослідників XIX ст. Форум права. 2012. № 4. С. 792-798.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Європою, однак, міжнародна торгівля, не зважаючи на активний розвиток сільського господарства, не була розвинена на достатньому рівні. Як зазначає С.Д. Сворак [10] характерним для тієї доби є «інтенсивний розвиток як внутрішньої так і зовнішньої торгівлі». Продукти рослинництва, тваринництва, ковальської, гончарної, збройної та ювелірної справ тощо йшли здебільшого на внутрішній ринок. Така ситуація була обумовлена відсутністю виходу до моря та великих річок, однак сухопутні торгові шляхи все ж були.

Галицько-Волинське князівство на сході мали торговельні зв'язки із Золотою Ордою, на півдні та заході – з Візантією, Болгарією, Угорщиною, Чехією, Польщею, Священною Римською Імперією, а на півночі вели торгівлю з Литвою та Тевтонським орденом. Товарами, що експортувало Галицько-Волинське князівство в окреслені країни були – сіль, хутро, віск та зброя. Натомість, купували ювелірні вироби, литовське хутро, західноєвропейську овечу шерсть, зброю, скло, мармур, золото, срібло, візантійські вина, шовк та спеції [11]. Слід зазначити, що на той період, активно в обігу використовувалися руські гривні, чеські гроши та угорські динари, а влада Галицько-Волинського князівства усвідомлювала важливість зовнішньоекономічної діяльності, підтримуючи даний сектор за рахунок зниження ставок податків з купців на торговельних шляхах і міських площ. Кінець існування Галицько-Волинського князівства вважається 1349 рік, коли Полісся було приєднане до Литви (початок XIV ст), Волинь – поділена між Великим князівством Литовським та Королівством Польським, а Галичина була приєднана до Польщі.

Період 1386-1434 рр увійшов в історію як існування Великого князівства Литовського. Слід зазначити, що приєднання українських земель відбувалося в більшості випадків мирним шляхом, що обумовлено бажанням позбутися монгольського ярма. За цих часів більшість міст території сучасної України (Львів, Київ, Володимир-Волинський та інші) отримали так зване магдебурзьке право. Як стверджує Х.В. Майкут ¹² «після

¹⁰ Сворак С.Д. Народовладдя Галицько-Волинської держави у наукових поглядах вітчизняних дослідників XIX ст. Форум права. 2012. № 4. С. 792-798.

¹¹ Копитко А.Д. Зовнішньоекономічні зв'язки Галицької і Волинської земель (кінець X - перша половина XIV ст.): Автореф. дис... канд. іст. наук: 07.00.01; Львів. нац. ун-т ім. І.Франка. Л., 2003. 18 с.

¹² Майкут Х.В. Інститут забезпечення зобов'язань на українських землях за Статуатами Великого князівства Литовського. Актуальні проблеми держави і права. 2009. Вип. 49. С. 221-227.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

входження українських земель до складу Великого князівства Литовського відбувався розвиток торгівлі, виробництва, кредитно-грошових відносин», що, в свою чергу, спровокував розвиток торгівельних зв'язків з Польщею, Руссю та іншими державами, однак, основним заняттям залишалося землеробство та скотарство.

Повстання гетьмана Богдана Хмельницького 1648-1654 рр обумовило появу автономної Гетьманщини, а початок російсько-польської війни 1654-1667 рр спровокував громадянську війну (Руїну) на території. Причиною громадянської війни було бажання Лівобережної України бути в складі Росії, а Правобережної – в складі Речі Посполитої. За часів перебування українських земель під владою Речі Посполитої відбувалося насаджування католицьке віросповідання та мова, що обумовило наростання протиріч між поляками та українцями. Така ситуація підсилилася значним надходженням золота та срібла з Америки, що, в свою чергу, мало вплив на стрімке зростання цін на продукти. Зазначене розхитало економіку Речі Посполитої в цілому, та українських земель у її складі, зокрема, адже господарська діяльність зосереджувалася здебільшого на виробництві сільськогосподарських продуктів, у той час, коли промисловість і, як наслідок, міста почали занепадати. Зважаючи на це, говорити про розвиток торгівельних відносин є недоцільним.

Наприкінці XVIII ст. 85% українських земель опинилися під владою Російської Імперії, в свою чергу, інша частина відійшла до складу Австрійської імперії – імперії Габсбургів. У першій половині XIX ст. відбувався значний розвиток соціально-економічної сфери. Розвиток промисловості відбувався в умовах промислового перевороту, як наслідок, утвердився фабрично-заводський тип виробництва у металообробній, текстильній, тютюновій, складувній, паперовій та інших галузях. Зростала цукрова промисловість, що обумовлено будівництвом першого цукрового заводу в 1824 році; суконна промисловість – розвиток, якої відбувався на території Криму, де було поширено вівчарство; підвищилося значення військової промисловості, доменного виробництва та машинобудівної сфери. На західноукраїнських землях спостерігався розвиток традиційних галузей – текстильної, шкіряної, соляної, залізорудної, тютюнової та лісової, почався видобуток нафти, яку використовували для освітлення, однак промислового значення вона так і не набула. Слід відзначити, що зазначена продукція стала перешкодою для виробництв в чеських та німецьких провінціях, адже товари останніх не були конкурентоспроможними. Це все обумовлювало розвиток торгівлі як внутрішньої, так і зовнішньої, важливу роль у структурі якої займали

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

ярмарки та чумакування, адже 75 % хліба транспортували чумаки. Широкого значення набув водний транспорт, вже в 1823 році на Дніпрі з'явився перший пароплав, а в 1838 – створено Дніпровську судноплавну компанію, діяли також морські порти в Одесі, Бердянську та Маріуполі¹³.

Промисловий розвиток українських земель у складі Російської імперії характеризувався розробкою та відкриттям родовищ кам'яного вугілля, залізної та марганцевої руд, будівництвом залізниць. Розпочався промисловий переворот на українських землях, що входили до складу Російської імперії, у 30-40-х роках ХІХ ст, водночас з Німеччиною, проте пізніше ніж у Англії, Франції та США. Основою промислового перевороту була заміна ручної праці на механізовану. Поступово відбувався розподіл території на спеціалізовані райони по виробництву конкретного виду продукції. У 1881 році Олександр Поль засновує у Парижі «акціонерне товариство залізних руд Кривого Рогу»¹⁴. Новим на той час, є концентрація банківського капіталу та виробництва, формування фінансового капіталу, поява перших монополій (російські та іноземні банки контролювали 50 % капіталу металургійної та 60 % вугільної галузей). Це все сприяло і неухильному розвитку торгівельних зв'язків не лише всередині імперії, а і з зарубіжними країнами. Опанування Чорноморського узбережжя і колонізація південних степових районів відкривала нові можливості для українських земель, що підтверджувалися зростаючою часткою експорту в загальноімперському. До цього часу, основний обсяг товарів з українських земель вивозився через Петербург, Гданськ, Ригу, що безпосередньо уповільнювало рівень експорту. Однак, в першій половині ХІХ ст. експорт товарів з території сучасної України, що на той час, знаходилася під владою Російської Імперії, здійснювався «через азовсько-чорноморські порти»¹⁵. Україна експортувала хліб та пшеницю, загальна частка якої в експорті хліба становила близько 90 %. Хліб та пшеницю експортували до Туреччини, Греції, Італії, Франції, Англії, Австрії та Прусії¹⁶. Вагомого

¹³ Дерев'янкін Г.І. Промисловий переворот на Україні. К., 1975.

¹⁴ Ніколаєва Т.М. Олександр Поль: підприємець, громадський діяч та дослідник Придніпровського краю. Краєзнавство. 2011. № 2. С. 183-190.

¹⁵ Гуржій І.О. Розвиток товарного виробництва і торгівлі на Україні (з кінця ХVІІІ ст. до 1861 року). К.: Вид-во АН УРСР, 1962. 196 с.

¹⁶ Земський Ю.С., Свиноус І.В., Карпенко А.М. Проблеми організації системи збуту продукції в період становлення зернового ринку України наприкінці ХVІІІ – першої половини ХІХ ст. Економіка та управління АПК. 2013. Вип. 10. С. 42-47.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

значення в структурі експорту, окрім хліба, мали і ряд інших товарів, наприклад лляне насіння, конопляне прядиво, тютюн, вовна, шкіра, топлене сало, олія, худоба, мед, віск, риба тощо.

Натомість, західноукраїнські землі у другій половині XIX ст. на відміну від іншої частини території розвивалися повільніше, внаслідок зростання імпорту фабрично-заводських виробів із центральних регіонів імперії, в той час, коли на території західної України більше ніж 94 % підприємств були дрібними (до 5 працівників) та недостатньо механізованими. Така ситуація обумовила гальмування розвитку промисловості і як наслідок торгівлі, адже не могла витримати конкуренції дешевих товарів західних провінцій Австрії. Зважаючи на це, розвиток економіки західноукраїнських земель відбувався у напрямку розширення видобутку сировини і її первинної обробки, а не виробництва продукції. Таким чином, за період XVIII-XIX ст. територія сучасної України знаходилася під владою Російської та Австрійської імперій, що обумовило певні відмінності в розвитку даних земель та, як наслідок розвиток зовнішньоекономічних відносин.

Період 1917-1920 рр., увійшов в історія як існування української держави – Української Народної Республіки, що займала території Центральної, Східної та Південної України та мала столицю в Києві. Слід відзначити, що Українська Народна Республіка була визнана на міжнародній арені як повноцінний суб'єкт, що підтверджується рядом дипломатичних відносин з Німецькою імперією, Австро-Угорщиною, Болгарією (Османською імперією), Росією, Польщею (Королівство Польща, Польська республіка), Аргентиною, Азербайджаном, Грецією, Данією, Грузією, Іспанією, Італією, Норвегією, Персією, Фінляндією, Швейцарією, Швецією, Естонією, Латвією, Литвою, Румунією та Білоруссю. Не зважаючи на налагоджені міжнародні зв'язки, владі Української Народної Республіки не вдалося встановити гарні відносини з радянською Росією, державами Антанти та Польщею, від яких безпосередньо залежала доля існування української держави¹⁷. Це все обумовило низький рівень розвитку економіки та управління нею в цілому. Також негативний вплив мали наслідки Першої світової війни та революційні дії, що призвели до значних економічних втрат в господарстві Української Народної Республіки. Така ситуація підтверджується зниженням рівня видобутку вугілля, що обумовило «паливний голод» (у 1918 році було видобуто 34,8 %

¹⁷ Дацків І.Б. Дипломатичні відносини Української Центральної Ради з країнами Антанти. Мандрівець. 2010. № 4 (88). С. 21-26.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

вугілля порівняно з 1913, а в 1919 – лише 20,5 %); припиненням діяльності залізо-рудної та марганцевої промисловості; скороченням виробництва в машинобудівній сфері; зменшенням темпів виробництва цукру та харчової промисловості в цілому. За таких умов, система торгівлі знаходилася в кризовому становищі, історики наголошують на спотворену форму її існування на той час. У цей період, найбільше постраждала сфера фінансів, торгівлі та промисловість.

Українські землі в 1920-1930-х рр знаходилися під владою декількох держав: Польської, Румунської та Чехословацької. Значна територія сучасної України входила до складу Радянської Росії як територіально-адміністративна система округ УСРР. Українські землі в структурі Польщі займали 35,3% її території. За цих часів, перебування українських земель під владою Польщі значно загальмувався розвиток економіки, адже землі сучасної України були аграрними окраїнами зі значним перенаселенням. Українські селяни поставляли до Польщі дешеvu сировину, а натомість імпортували дорогі товари, промисловість не розвивалася на належному рівні. Під час економічної кризи 1929-1933 рр. значна кількість українських підприємств зазнала значних збитків і збанкрутіла, адже влада Польщі підтримувала лише польських підприємців. Польський уряд завідомо свідомо гальмував розвиток промисловості українських земель – на території західноукраїнських земель виробництво промислової продукції за різними підрахунками складало від 7 до 10 %, у той час, коли територія та населення сучасної України складала на той період третину від Польської держави.

Вважається, що становище українських земель під владою Румунії було гіршим ніж тих територій, що знаходилися в даний період під владою Польщі¹⁸. Буковина, Аккерманський та Ізмаїльський повіти Бессарабії були економічно нерозвиненими околицями Румунії, а промисловість Буковини мала напівкустарний характер. Проведена в Румунії аграрна реформа завідома мала шовіністський характер, тому і не вирішила проблеми даного сектору – земля, що була відібрана у поміщиків (близько 5 тис га) в Буковині стала колонізаційним фондом для румунських переселенців.

Натомість, Закарпаття відійшло до складу Чехословаччини в 1919 році. Слід відзначити, що на той час Чехословаччина була найдемократичнішою та найрозвиненішою державою Центральносхідної Європи. Незважаючи на доброзичливе ставлення уряду Чехословаччини до українців, він використовував українські землі як сировинний придаток для

¹⁸ Мицик Ю.А., Бажан О.Г., Власов В.С. Історія України: Навч. посібник. – К.: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2008. 586 с.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

чеської індустрії, а знання та кваліфікацію українців для власних цілей. Важливим є той факт, що питома вага промисловості на Закарпатті не перевищувала 2 %. Основним заняттям був аграрний сектор, однак і його розвиток не був на достатньому рівні. Як підраховують історики, 90 % господарств потрапили у кабалу до банків та лихварів, а за період 1919-1929 рр податкове навантаження збільшилося у тринадцять разів, що безумовно викликало протести серед українців.

Таким чином, західноукраїнські землі, що входили до складу Польщі, Румунії та Чехословаччини в економічному аспекті гальмувалися, адже були лише сировинним додатком для зазначених країн. Негативна ситуація також погіршувалася тим, що в економіці Польщі, Румунії та Чехословаччини був задіяний здебільшого іноземний капітал, наприклад близько 45 % деревообробної та 90 % нафтової промисловості контролювали банки інших країн. Економіка Польщі, Румунії та Чехословаччини, до складу яких входили західноукраїнські землі значно поступалася економічному розвитку таких країн як США, Німеччина та Франція, з огляду на це, товари останніх були більш конкурентоспроможними на світовому ринку. У цей період значно погіршилися ситуація західноукраїнських земель в отриманні іноземних кредитів, однак, промисловість цієї території зайняв французький, англійський та американський капітали, яким поступив місце австро-німецькі банки.

Що стосується періоду перебування частини українських земель як складової радянської Росії, то в офіційних документах наголошувалося на самостійності та незалежності УСРР, однак в тих же документах підкреслювалося, що радянська республіка є частиною федерації. Фактичний контроль УСРР з боку централізованої політичної організації РПК (б), що мала монопольну владу, підтверджував фактичну відсутність самостійності та автономності Української Соціалістичної Радянської Республіки. Проте починаючи з 1920-х років влада УСРР почала налагоджувати дипломатичні відносини з рядом країн: Литвою (1921 р.), Латвією (1921 р.), Естонією (1921 р.), Австрією (1921 р.), Німеччиною (1922 р.), Туреччиною (1922 р.)¹⁹. Налагодження дипломатичних зв'язків УСРР із зазначеними країнами, в першу чергу, здійснювалося з метою усунення міжнародної ізоляції української держави та налагоджування

¹⁹ Україна у двосторонніх відносинах з країнами світу : бібліогр. покажч. / Прикарпат. ун-т, Наук. б-ка, інформ.-бібліогр. від.; [упоряд. М. В. Блинчук.; відп. за вип. Є. Ф. Ражик]. Івано-Франківськ, 2014. 112 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

економічного співробітництва. Така ситуація сприяла перетворенню формальної незалежності УСРР на справжню, адже налагодилися українсько-німецькі торгівельні зв'язки; у відносинах з Туреччиною активізувалася зовнішня торгівля УСРР. Так, вже у другій половині ХХ ст., частка торгівельного обороту УСРР з Туреччиною становила близько 45 % усієї зовнішньої торгівлі української держави. Така активність УСРР не була вигідною для Москви, що підтверджується обмеженням дипломатичної активності української влади у переговорних процесах. Поступово така тенденція перетворила ситуацію на наступну: УСРР офіційно дозволялося відкривати свої представництва в інших державах, в тому числі і тих, до складу яких входять етнічні українські землі (Румунія, Польща, Чехословаччина), однак, офіційними документами також дозволялося представляти інтереси української держави російськими посольствами. Як наслідок, Росія прив'язала до себе УСРР, що в свою чергу, обумовило ліквідацію українських посольств в ряді країн: Латвії, Естонії та забороні на відкриття в Італії посольства УСРР.

Після 1934 року Українська Соціалістична Радянська Республіка була перейменована на Українську Радянську Соціалістичну Республіку та являлась адміністративно-територіальною одиницею, союзною республікою у складі СРСР та у деякі періоди свого існування мала певні формальні ознаки державності. Основні тенденції зовнішньої торгівлі під час існування УСРР та УРСР можна подати у декілька етапів. Так, першим етапом є період 1917-1928 рр, який уже охарактеризовано вище, тобто період, коли відбувалося розірвання зв'язків України із західноєвропейськими партнерами та звуження економічних відносин з державами Балтії та Польщею, тобто по суті повна переорієнтація на внутрішній ринок. Наступним етапом є період 1928-1940 рр, що характеризується практично повним припиненням зовнішньої торгівлі. Така ситуація була обумовлена абсолютною централізацією економіки СРСР. Однак слід зазначити, що в період 1930-1938 рр, існували деякі відносини з іншими країнами в процесі експорту зерна, сільськогосподарської продукції, різного роду сировинних матеріалів та золота, натомість СРСР імпортував машини, обладнання та устаткування. УРСР орієнтувалася виключно на внутрішній ринок СРСР, однак після Другої світової війни, економіко-торгівельні зв'язки між УРСР та Росією скорочуються, що обумовлено значним скороченням ресурсної бази, внаслідок її вичерпання та отриманням доступу до більш дешевої сировини в Росії. За оцінками експертів у даний період експорт металу з українських земель до Росії знизився з рівня 60 % (1940 р.) до 24 % у 1960 році; обсяги експорту вугілля зменшилися на 16%, а обсяги продажу зерна скоротилися практично до нуля. Основними експортними товарами залишилися цукор, газ, овочі, машини,

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

устаткування, обладнання та молочні продукти. Починаючи з 50-х рр, обсяги зовнішньої торгівлі істотно збільшилися, що обумовлено розширенням торгівельних відносин з країнами середземноморського басейну, Західної Європи, Японією, Індією, Китаєм, Кубою, Пакистаном, Шрі Ланкою, Індонезією та НДРК. Зокрема, УРСР до країн середземноморського басейну експортувала машини, обладнання та зерно, в свою чергу, імпортувала з даних держав бавовну, вовну, руди кольорових металів. Країни Західної Європи, зокрема Італія, Франція та Західна Німеччина імпортували до України машини, обладнання, устаткування, хімічну продукцію, пластмаси, тканини та кольорові метали, а УРСР експортувала до цих країн антрацит, перероблений чавун, залізородний та магнієвий концентрат, кокс, калійні солі та зерно. Починаючи з середини 60-х років значну частку у структурі зовнішньої торгівлі УРСР посідає Японія (експорт антрациту, переробленого чавуну, деякі види машин; імпорт хімічної промисловості, пластмаси та машин). Налагодилося постачання машин та металів з УРСР до Індії. Натомість, у 70-х роках суттєво збільшилася питома вага сировини у структурі експорту УРСР, однак у зазначений період спостерігається значний вивіз капіталу з української республіки до Східної Росії та Казахстану. Слід зазначити, що станом на 1970 р. частка експорту УРСР в загальносоюзній структурі становила: природного газу – 100%, залізної руди – 98%, вугілля – 78,3%, марганцю – 51,7%, коксу – 70,9%, чавуну – 80,9%, а сталі – 64%. Починаючи з 80-х років зовнішньоекономічна діяльність УРСР зростала, причому у вигляді експорту продукції: вугільної промисловості у загальносоюзній структурі сягала 27%, продукція чорної металургії – 76,3%, хімічної та нафтохімічної промисловості – 83,9%, лісова та деревообробна продукція в загальній структурі експорту досягла рівня 81 %, будівельні матеріали – 96%, а продукція харчової промисловості УРСР складала у структурі експорту СРСР – 93%. В свою чергу, імпорт продукції здійснювався переважно з Росії: нафта, вантажні автомобілі, деревина, кольорові метали, мінеральні добрива та зернозбиральні комбайни.

Таким чином, українські землі, що входили до складу СРСР здебільшого орієнтувалися на інтеграцію з європейськими країнами, зважаючи на встановлення взаємовідносин з європейськими економічними центрами у формі «ввіз-вивіз» капіталу. Зовнішня торгівля набула значного піднесення, однак перерозподіл фінансових ресурсів, на той час, здійснювався в інтересах Росії. Також слід зазначити, що в межах економічного простору СРСР спостерігалась нееквівалентність товарного обміну.

Після розпаду СРСР і проголошення незалежності України у 1991 році, відбувається новий етап у становленні та розвитку всіх без виключення сфер діяльності, в тому числі і зовнішньоекономічної діяльності країни. Однак, на той

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

час, українська економіка, що успадкувала екстенсивний шлях розвитку за часів існування СРСР, була економічно неефективною та відсталою, що спричинило економічну кризу. Суттєво знизилися показники виробництва промислової продукції, зовнішній борг країни стрімко зростав, а показники інфляції досягли найвищої позначки: за оцінками Світового банку, у 1993 році інфляція в Україні сягнула найвищого рівня у світі та перевищила показники періоду світових воєн. Зважаючи на те, що економіки України до проголошення незалежності, була тісно пов'язана з загальносоюзним комплексом в частині продовження виробничого процесу в інших республіках, краху зазнав процес виробництва. Натомість, орієнтація на європейський ринок та відмова від ринків СНД були хибними, адже продукція українського виробництва, з огляду на її високу енергомісткість, була неконкурентоспроможною на міжнародній арені. В свою чергу, ринки СНД стрімко опановували інші держави, а в Україні розширилися масштаби тіньової економіки, що спровокувало зниження податкових надходжень до бюджету країни. Країна стала на шлях трансформації тогочасної економіки в ринкову.

Важливим етапом у встановленні та розвитку зовнішньоекономічної діяльності України став Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», прийнятий у квітні 1991 року та визначав суб'єктів міжнародних відносин, їх права та обов'язки, принципи та види зовнішньоекономічної діяльності, а також механізм управління зовнішньоекономічною діяльністю та ін. Хоча і Україна за часів існування УРСР посідала провідне місце в зовнішньоекономічній діяльності СРСР, після проголошення незалежності відбувався значний спад в розвитку зовнішньоекономічних зв'язків. Така ситуація характеризувалася спадом експорту з України, зокрема лише за 1992 рік він скоротився майже на 20%, а традиційною експортною продукцією залишалися товари паливно-сировинної галузі, частка яких складала близько 90% у загальній структурі експорту. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності, хоча і повільний, але все ж таки відбувався в період 1991-1998 рр. Так, зокрема, зовнішньоторговельний оборот підвищився у 1997 році порівняно з 1993 роком з 17,3 млрд доларів США до рівня 31,3 млрд доларів США. Переважно в цей період, Україна експортувала метал та металопродукцію, хімічну продукцію, мінеральні продукти. Натомість, в структурі імпорту переважали енергоносії. Слід відзначити, що порівняно з періодом перебування України у складі СРСР змінилася структура географічних поставок експортної продукції, наприклад за часів існування УРСР експорт до союзних країн складав близько 60%, в свою чергу, починаючи з 1991 року, даний показник зменшився до рівня 35%. Зменшення зовнішньоторговельного обороту викликано рядом факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх. Зокрема, така ситуація обумовлена наслідки економічної кризи в країнах СНД, наприклад Росії, яка була

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

основним партнером України - близько 37 % припадало експортних поставок в Росію у загальній структурі експорту України; а також українська продукція металургійної та хімічної промисловості, з огляду на її витратомісткість та низьку якість, стала неконкурентоспроможною на міжнародному ринку, адже не відповідала високим вимогам, встановлених світовим співтовариством.

Географічну структуру експорту-імпорту товарів та послуг, згідно офіційних даних Державної служби статистики, наведено в Додатку А.1 та Додатку А.2.

З метою підвищення сприйняття даних, доцільно побудувати діаграму щодо обсягів експорту товарів за період 1996-2015 рр (на рис. 1.1.).

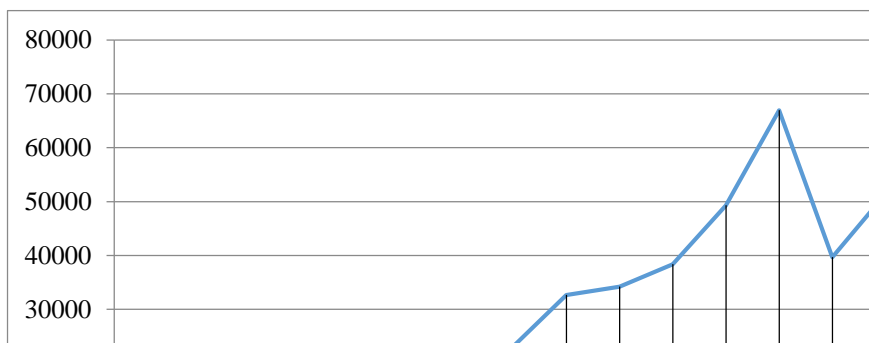


Рис. 1.1. Динаміка обсягів експорту товарів України за період 1996-2015 рр. (млн дол. США) [складено на основі даних ²⁰]

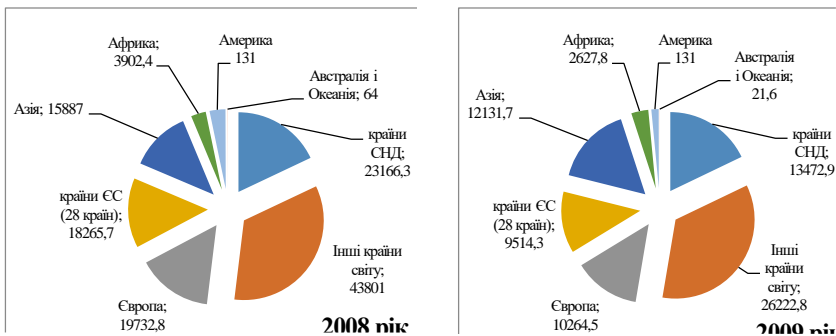
З огляду на дані, наведені на рис. 1.1, можна стверджувати, що динаміка обсягів експорту товарів за період 1996-2008 року мала позитивну тенденцію, однак за період 2008-2009 рр обсяги експорту знизилися практично до рівня 2006 року. З 2009-2012 року спостерігалася позитивна тенденція, проте, починаючи з 2012 року обсяги експорту почали стрімко знижуватися, та у 2015 році становили практично на рівні 2009 р. (39695,7 млн доларів США) та 2006 р. (38368 млн доларів США), тобто 38127,1 млн доларів США. Доцільно зауважити, що найвищий показник обсягів експорту за період 1996-2008 рр зафіксовано у 2008, 2011 та 2012 роках та становив 66967,3 млн доларів США, 68394,2 млн доларів США та 68830,4 млн доларів США відповідно. Натомість, найнижче значення даного показника спостерігається у 1998 та 1999 роках – 12637,4 млн доларів

²⁰ Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

США та 11581,6 млн доларів США відповідно. Така ситуація обумовлена рядом внутрішніх та зовнішніх чинників, серед яких доцільно виділити світову фінансово-економічну кризу 2006 та 2009 рр, що мала негативний вплив на всі без виключення сфери господарської діяльності та соціальної сфери, а також революційні події в Україні 2013 року, окупація частини території країни в 2014 році, а також проведення антитерористичної операції на східних територіях, що розпочалася у 2014 році. Слід зазначити, що дані 2015 року наведені без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції, що, в свою чергу, унеможливує здійснення достовірного аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

Вважаємо за доцільне, розглянути обсяги експорту товарів в географічному розрізі, з метою виявлення економічних зв'язків України з іншими країнами світу. Географічну структуру експорту товарів за період 2008-2015 рр наведено на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Географічна структура експорту товарів за період 2008-2015 рр (млн доларів США)
[складено на основі даних ²¹] (початок рисунку)**

²¹ Географічна структура експорту-імпорту послуг (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01. 2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

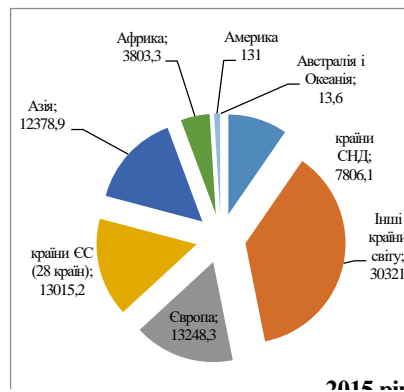
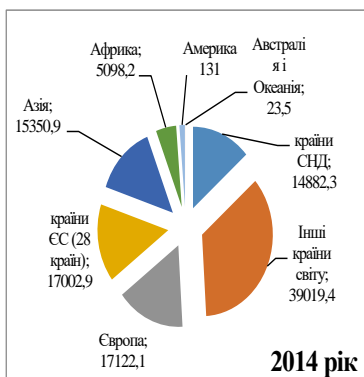
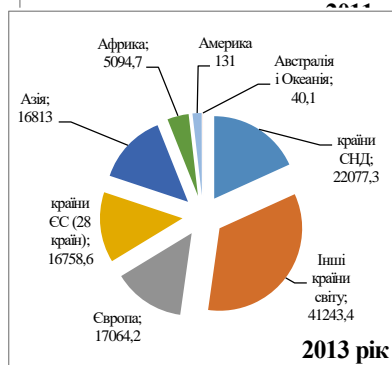
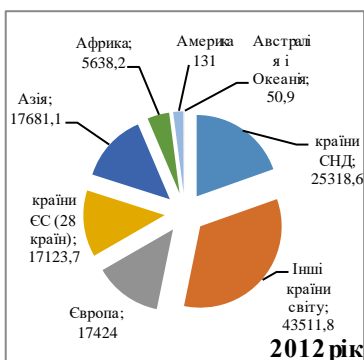
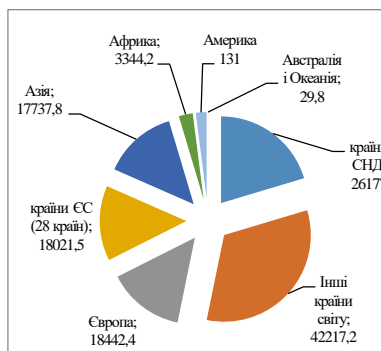
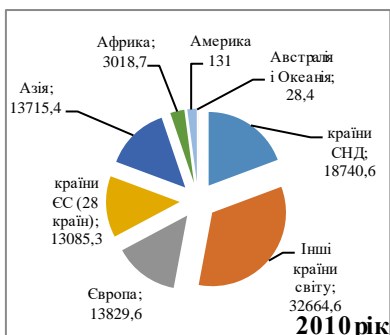


Рис.1.2. Географічна структура експорту товарів за період 2008-2015 рр. (млн доларів США) (закінчення рисунку)

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Зважаючи на дані, наведені на рис. 1.2, щодо географічної структури експорту товарів за період 20018-2015 рр, можна зробити наступні висновки. В першу чергу, слід відзначити, що найбільшу питому вагу в структурі експорту товарів займають інші країни світу. Зокрема, до інших країн світу Україна експортувала в 2008 році 33,96 % продукції порівняно із загальною величиною експортних поставок товарів. Даний показник за період 2008-2013 року мав незначні коливання як до збільшення, так і до зменшення, однак починаючи з 2013 року, почав суттєво зростати, а саме у 2014 році становив 35,51 %, а у 2015 – 37,26 % в структурі загальноукраїнського експорту товарів, та за аналізований період досяг свого максимального значення. В свою чергу, значний обсяг експорту йде до країн СНД, однак, порівнюючи показник питоною ваги експорту до країн СНД у 2008 та 2015 році, доцільно зауважити, про його зменшення, а саме з рівня 17,96 % до рівня 9,59 %. Така ситуація обумовлена скороченням торгівельних зв'язків з Російською Федерацією, яка до конфліктної ситуації в АР Крим та на Донбасі, являлась основним партнером України. Значну питому вагу в структурі експорту товарів займають країни Європи та країни Європейського Союзу, а саме: у 2008 році частка експорту товарів до країн Європи складала 15,3 %, а до країн Європейського Союзу – 14,16 %, у 2015 році даний показник підвищився до рівня 16,28 (країни Європи) та 15,99 (країни Європейського Союзу). До країн Азії, в загальній структурі експорту товарів. Україна поставляла у 2008 році – 12,32 % продукції, а у 2015 році даний показник збільшився та становив 15,21 %, однак максимального значення за період 2008-2015 року досягав у 2009 році – 16,09 % від загально експорту товарів з України. Незначну питому вагу в загальній структурі експорту товарів займаються країни Африки та Америка. Однак, в структурному розрізі, експорт до країн Африки у 2008 році становив від загального об'єму експорту товарів – 3,03 %, а у 2015 році, досягнув найвищого значення – 4,67 %. Натомість, структурно змінилися поставки товарів до Америки за період 2008-2015 років, а саме тенденція до зменшення спостерігалася в період 2008-2014 рр – у 2008 році питома вага експорту товарів до Америки складала в загальній структурі 3,21 %, а у 2014 році показник досяг свого найнижчого значення – 1,25. Проте, у 2015 році експорт товарів до Америки структурно змінився в позитивну сторону та досяг рівня 2,59 %. Слід відзначити, що найменший обсяг експорту товарів спостерігається до Австралії та Океанії – на рівні 0,05 % та 0,02 % у 2008 та 2015 рр відповідно. Що стосується обсягів імпорту товарів, то дані щодо динаміки таких показників наведено на рис.1.3. за період 1996-2015 рр.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

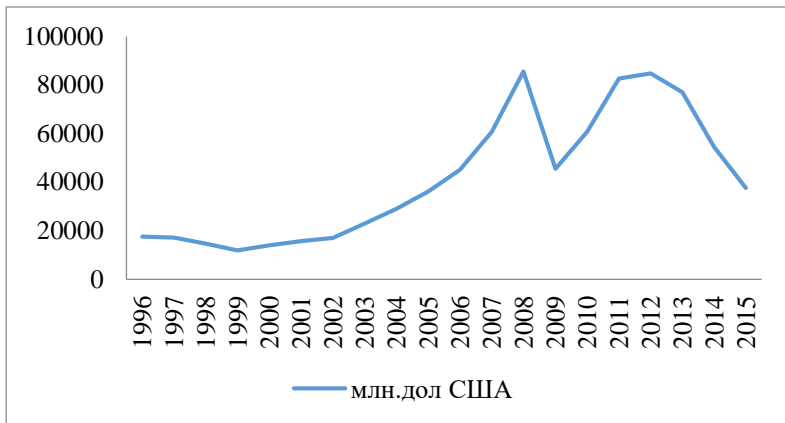


Рис. 1.3. Динаміка обсягів імпорту товарів Україною за період 1996-2015 рр. (млн дол. США) [складено на основі даних ²²]

З огляду на дані, наведені на рис.1.3. щодо обсягів імпорту товарів за період 1996-2015 року, можна зробити наступні висновки щодо їх динаміки. В першу чергу, слід зазначити, що протягом 1996-1999 рр, динаміка обсягів імпорту товарів мала тенденцію до зменшення. Так, у 1996 році обсяг імпорту товарів становив 17603,4 млн доларів США, а у 1999 році – 11846,1 млн доларів США, тобто зменшилися обсяги за цей період на 48,6 %. Однак починаючи з 1999 року і до 2008 року спостерігається суттєве збільшення. Зокрема, у 2008 році обсяги імпорту товарів досягнули максимального значення, якщо брати до уваги дані 1996-2015 рр та становили 85535,3 млн доларів США, тобто збільшилися на 622,05 % у 2008 році порівняно з показником 1999 року. Натомість у 2009 році, обсяги імпорту товарів зменшилися майже вдвічі, порівняно з попереднім роком та становили 45433,1 млн доларів США. Така ситуація могла бути спричинена фінансово-економічною кризою того періоду, що обумовила низьку купівельну спроможність як населення, так і тяжкий кризовий стан більшості вітчизняних підприємств. Починаючи з 2010 року спостерігається тенденція до збільшення обсягів імпорту товарів, так у

²² Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

2010 році даний показник становив 60742,2 млн доларів США, у 2011 - 82608,2 млн доларів США, а у 2012 - 84717,6 млн доларів США. Натомість, ряд політичних та економічних факторів в Україні спровокували тенденцію до зменшення імпорту товарів: у 2013 році імпорт товарів становив 76986,8 млн доларів США, а у 2014 та 2015 рр знизився до рівня 54428,7 млн доларів США та 37516,4 млн доларів США відповідно. Слід відзначити, що дані 2014 та 2015 рр не враховують показники окупованої території АР Крим, м. Севастополя та території зони проведення антитерористичної операції. Географічну структуру імпорту товарів за період 2008-2015 рр наведено на рис. 1.4.

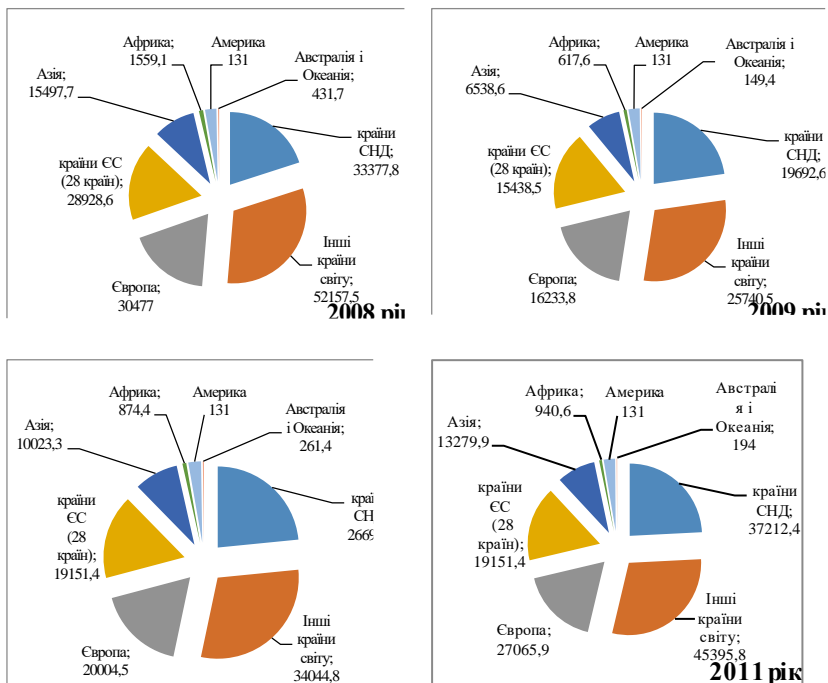


Рис. 1.4 Географічна структура імпорту товарів за період 2008-2015 рр (млн доларів США) [складено на основі даних ²³] (початок рисунку)

²³ Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

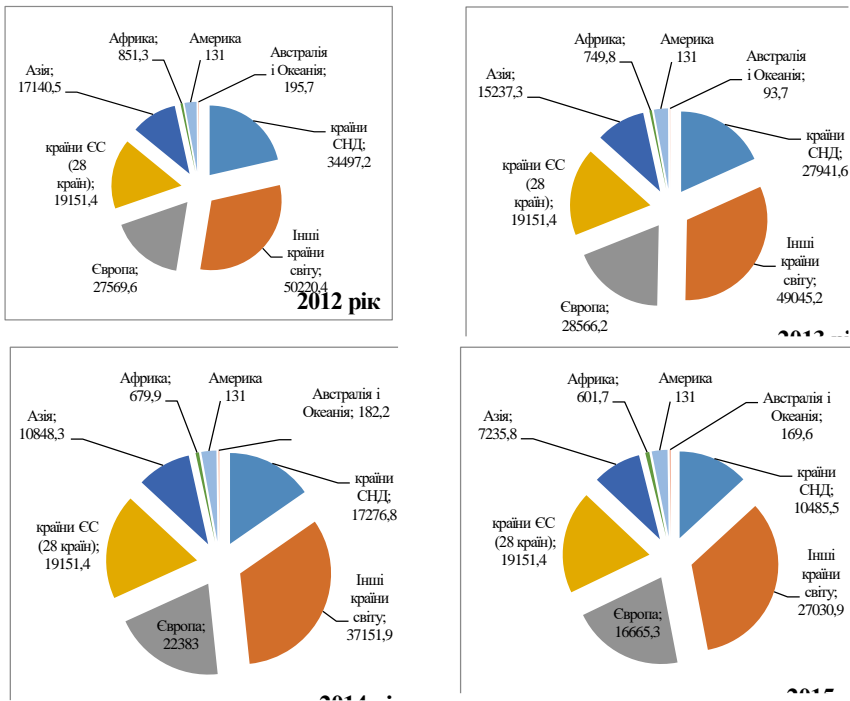


Рис. 1.4 Географічна структура імпорту товарів за період 2008-2015 рр (млн доларів США) [складено на основі даних ²⁴] (закінчення рисунку)

Дані, наведені на рис. 1.4, дають підстави стверджувати, що найбільша частка в структурі імпорту товарів припадає на інші країни світу, країни СНД та країни Європи та Європейського Союзу. Слід зазначити, що за період 2008-2015 років відбулися структурні зміни щодо питомою ваги в географічному розрізі імпорту товарів. Так, у 2008 році, з інших країн імпорт товарів становив 31,3 %, за період 2008-2015 рр відбувалися несуттєві коливання, а у 2015 році даний показник в структурі загальноукраїнського імпорту товарів досяг рівня 33,85 %. Натомість,

²⁴ Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

суттєва структурна зміна відбулася з показником обсягу імпорту товарів з країн СНД за період 2008-2015 рр. Так, імпорт товарів з СНД у 2008 році складав 20,03 % та до 2011 року мав тенденцію до підвищення частки до рівня 24,19 % (2011 р). Однак, незважаючи на це,, починаючи з 2011 року суттєво знизилася питома вага імпорту товарів з країн СНД, та у 2015 році складала 13,13 %, тобто зменшилася на 6,9 пунктів структури порівняно з 2008 роком. В свою чергу, з країн Європи у 2008 році імпорт товарів складав 18,29 % в структурі загального імпорту товарів, а у 2015 році збільшився на 2,58 пункти структури та становив 20,87 %. Структурні зміни також відбулися і в розрізі обсягів імпорту товарів з країн Європейського Союзу, так у 2008 році частка імпорту товарів з країн ЄС складала 17,36 %, а у 2015 – 19,2 %. Несуттєво змінився показник частки імпорту товарів з Азії за період 2008-2015 рр, зокрема у 2008 році питома вага імпорту з країн Азії складала 9,3 %, а у 2015 році – 9,06 %. Однак, слід зауважити, що найвищого значення за аналізований період в структурі імпорту з Азії, складав показник 2012 року – 10,64 % в загальній структурі імпорту. Найменшу питому вагу серед країн щодо імпорту товарів складають Африка та Австралія і Океанія – менше 1 %. Що стосується імпорту товарів з Америки, то даний показник в загальній структурі імпорту товарів суттєво збільшився за період 2008 – 2015 рр, з рівня 2,52 % у 2008 році до рівня 8,64 % у 2015 році. Слід зазначити, що даний показник суттєво збільшився у 2015 році, адже зважаючи на наведені дані, обсяги імпорту товарів з Америки до 2014 року були практично стабільно однаковими, зміни відбувалися несуттєві – максимальні – це 0,2 пункти структури. В свою чергу, доцільним є вивчення динаміки обсягів експорту та імпорту послуг. Динаміку обсягів експорту послуг за період 1996-2015 рр наведено на рис. 1.5.

Зважаючи на дані, наведені на рис. 1.5. щодо динаміки обсягів експорту послуг за період 1996-2008 рр, можна зробити наступні висновки. В першу чергу, слід зазначити, що в період 1996-1998 рр, обсяги експорту послуг мали тенденцію до зниження, а саме: у 1996 році обсяг експорту послуг становив – 4746,6 млн доларів США, а у 1998 році показник знизився до рівня 3819,8 млн доларів США. В свою чергу, починаючи з 1999 року і до 2001 року спостерігається деяка стабільність щодо обсягів експорту послуг на рівні 3613,9 млн доларів США, 3655,1 млн доларів США та 3731,9 млн доларів США – у 1999, 2000 та 2001 роках відповідно. Тенденція до поступового збільшення експорту послуг спостерігалася в період 2002-2008 рр, а саме у 2002 році показник складав 4303,8 млн дол США, а у 2008 році досягнув рівня 12260,1 млн доларів США, тобто

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

збільшився за даний період на 184,87 %. Деякі коливання спостерігаються у період 2009-2010 рр, а саме у 2009 році – 10129,7 млн доларів США, а у 2010 році показник становив 12324,2 млн доларів США та починаючи з 2010 року знову почав збільшуватися і у 2013 році досягнув максимального рівня – 14233,2 млн доларів США. Слід зазначити, що події, що розпочалися в країні у 2013 році обумовили тенденцію до зменшення обсягів експорту послуг, так станом на 2015 рік – експорт послуг знизився до рівня 9736,6 млн доларів США, що на 46,2 % менше порівняно з даними 2013 року.

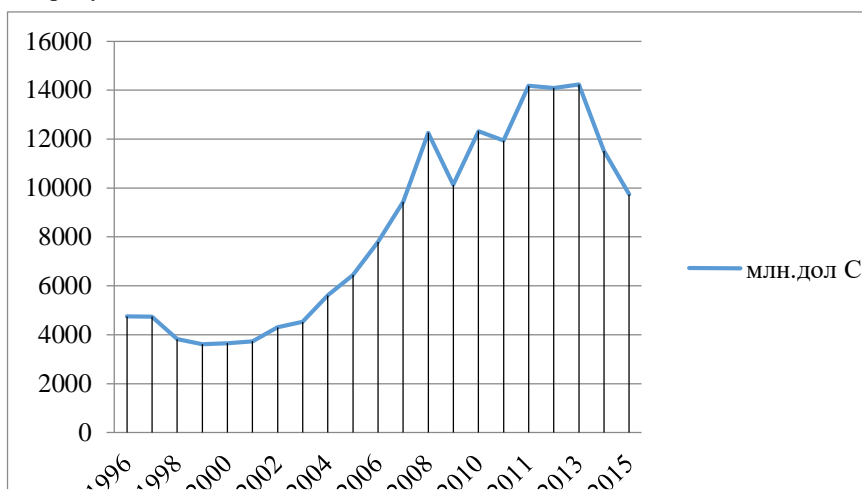


Рис. 1.5. Динаміка обсягів експорту послуг України за період 1996-2015 рр. (млн дол. США) [складено на основі даних ²⁵]

Географічну структуру обсягів експорту послуг за період 2008-2015 рр наведено на рис.1.6.

²⁵ Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

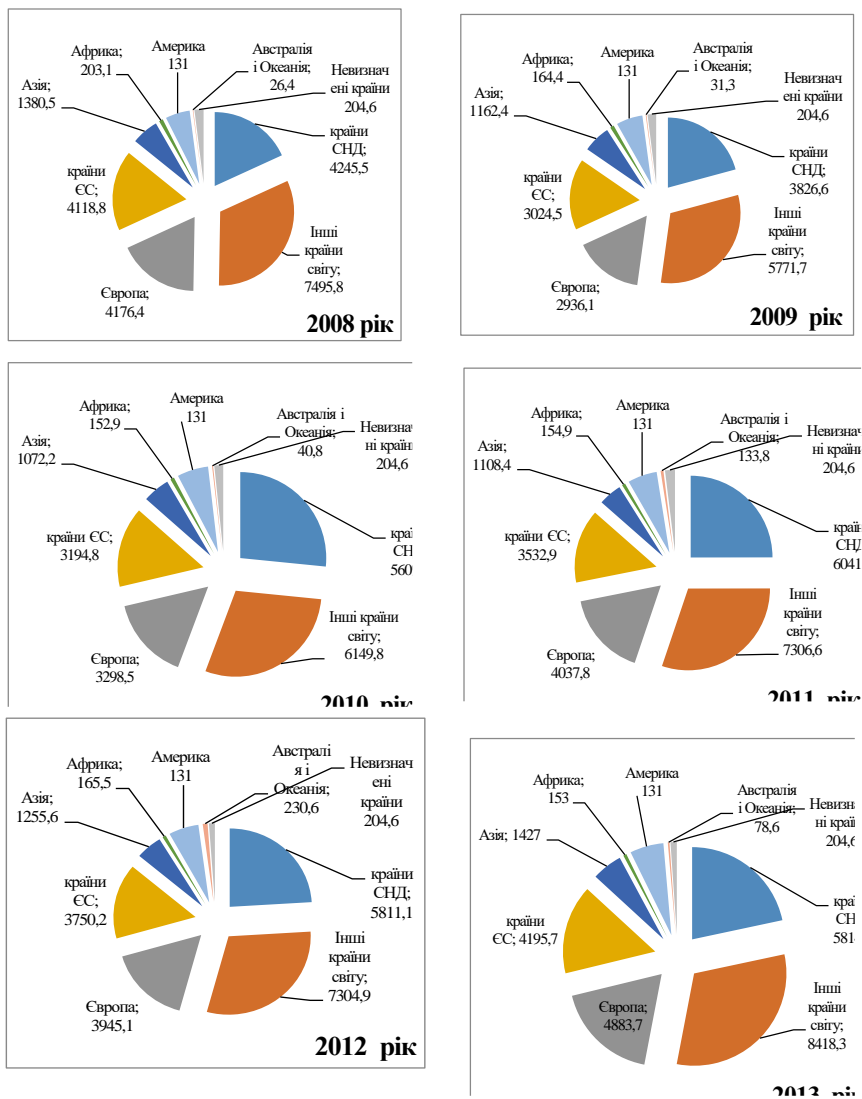


Рис. 1.6. Географічна структура експорту послуг за період 2008-2015 рр (млн доларів США) (початок рисунку)

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

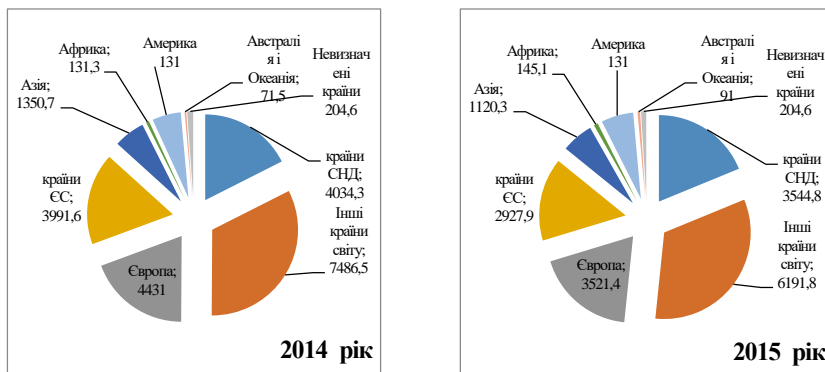


Рис.1.6. Географічна структура експорту послуг за період 2008-2015 рр (млн доларів США) [складено на основі даних ²⁶] (закінчення рисунку)

Зважаючи на дані, наведені на рис. 1.6., можна зробити наступні висновки. В першу чергу, слід відзначити, що в структурі експорту послуг за географічним розподілом найбільшу питому вагу займають інші країни світу. Так, у 2008 році питома вага експорту до інших країн світу складала 32,74 %, а у 2015 році – 33,15 % відповідно. Майже однакову частку експорту послуг за географічним розподілом займають країни СНД, країни Європи та країни Європейського Союзу. Обсяг експорту послуг до країн СНД мав тенденцію до збільшення в структурному співвідношенні з 2008 по 2010 рр. У 2008 році частка експорту до країн СНД в загальній структурі експорту займала 18,54 %, а у 2010 році даний показник збільшився на 8,93 пункти структури та становив 27,03 %. Однак, після 2010 року і до 2015 року, обсяг експорту послуг в країни СНД в структурному співвідношенні суттєво знижується. У 2015 році питома вага експорту до країн СНД складає 18,98%, що на 8,05 пунктів структури менше порівняно з даними 2010 року, тобто показник 2015 року знизився до рівня 2008 року. Така ситуація обумовлена скороченням торговельних зв'язків з Російською Федерацією, переорієнтацією на європейський та американський ринки, також погіршенням загальноекономічної ситуації в країні та загальним

²⁶ Географічна структура експорту-імпорту послуг (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

зменшенням зовнішньоторговельного обороту. В свою чергу, питома вага експорту послуг до країн Європи структурно за період 2008-2015 рр майже не змінилася. Так, станом на 2008 рік обсяг експорту послуг до країн Європи складав 18,24 % в загальній структурі експорту послуг, а у 2015 році – 18,85 % відповідно. Натомість, зменшився обсяг експорту послуг до країн Європейського Союзу, в структурі загального експорту послуг у 2008 році даний показник займав 17,99 %, а у 2015 році його частка складала 15,68 %. Майже стабільна ситуація в структурному співвідношенні щодо експорту послуг до країн Азії (2008 рік- 6,03%, 2015 – 6%), Африки (2008 рік- 0,89 %, 2015 рік – 0,78 %) та до Австралії і Океанії (2008 рік – 0,12%, 2015 рік – 0,49%). Суттєві структурні зрушення спостерігаються щодо експорту послуг до Америки, так у 2008 році частка експорту послуг до цієї країни складала 5,45 % та до 2014 року несуттєво коливалася на цьому рівні, однак у 2015 році, збільшилася до рівня 18,33%, що на 12,88 пункти структури більше аналогічного показника 2008 року. Що стосується частки експорту послуг до невизначених країн, то у 2008 році – 2,02% в загальній структурі експорту послуг, а у 2015 році, даний показник зменшився на 1,06 пункти структури та становив 0,96%. В свою чергу, динаміку обсягів імпорту послуг за період 1996-2015 рр наведено на рис.1.7.

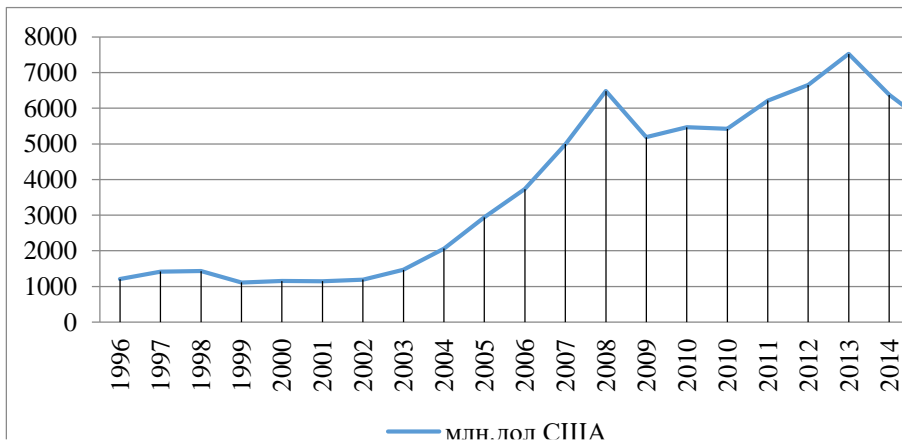


Рис. 1.7. Динаміка обсягів імпорту послуг Україною за період 1996-2015 рр. (млн дол. США) [складено на основі даних ²⁷]

²⁷ Географічна структура експорту-імпорту послуг (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Дані щодо динаміки обсягу імпорту послуг за період 1996-2015 рр., що наведені на рис. 1.7, дають підстави стверджувати про коливання як в позитивному так і негативному аспекті. Зокрема, починаючи з 1996 року до 2008 року спостерігається позитивна тенденція до збільшення обсягу імпорту послуг. Так, у 1996 році показник обсягу імпорту послуг становив 1204,5 млн доларів США, а у 2008 році даний показник збільшився до рівня 6481,5 млн доларів США, що на 438,1% більше ніж показник 1996 року. Однак, внаслідок економічної кризи, у 2009 році обсяг імпорту послуг знизився до рівня 5186,4 млн доларів США. Починаючи з 2009 року і 2013 року обсяги імпорту послуг почали суттєво зростати, та у 2013 році досягли свого максимального значення – 7523 млн доларів США, що на 6318,5 млн доларів США більше ніж показник 1996 року. Проте, конфліктні ситуації на території країни, а також нестабільність в політичній та економічній сфері обумовили зменшення даного показника, а саме у 2014 році до рівня 6373,1 млн доларів США, а у 2015 році до рівня 5523 млн доларів США, тобто практично показник обсягу імпорту послуг знизився до рівня 2009 року. Географічну структуру імпорту послуг за 2008-2015 роки подано на рис.1.8.

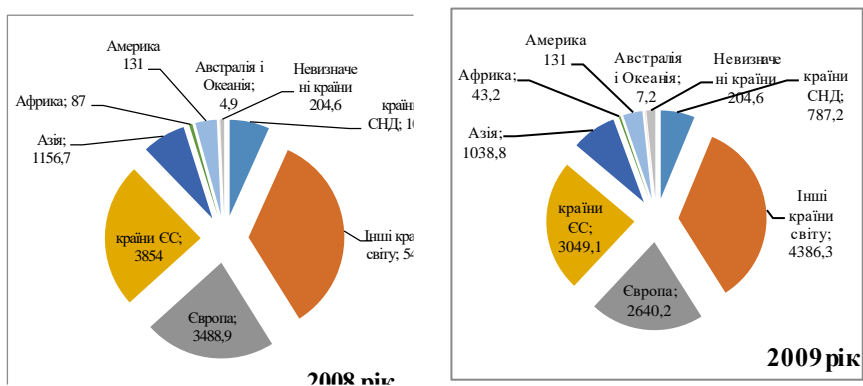


Рис. 1.8. Географічна структура імпорту послуг за період 2008-2015 рр (млн доларів США) [складено на основі даних ²⁸] (початок рисунку)

²⁸ Географічна структура експорту-імпорту послуг (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

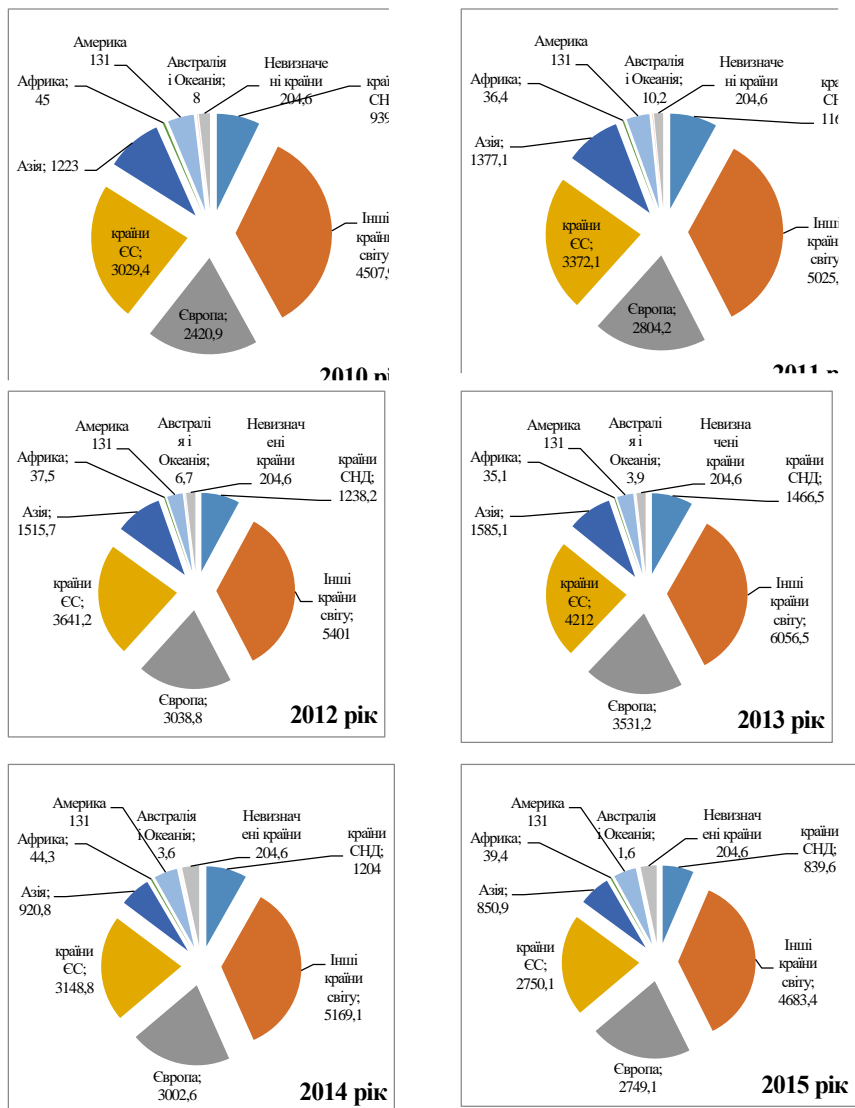


Рис. 1.8. Географічна структура імпорту послуг за період 2008-2015 рр (млн доларів США) (закінчення рисунку)

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Дані, наведені на рис. 1.8 щодо географічної структури імпорту послуг дають можливість зробити наступні висновки. В першу, чергу, найбільшу питому вагу в загальній структурі імпорту послуг складають інші країни світу, а саме: у 2008 році – 34,61 %, а у 2015 році частка імпорту послуг з інших країн світу збільшилася до рівня 37,4 %, тобто майже на 3 пункти структури. Натомість, значну частку в структурі імпорту послуг за період 2008-2015 рр займають країни Європи та країни Європейського Союзу. Так, у 2008 році імпорт з країн Європи складав 22,32 % загальної структури імпорту послуг, а у 2015 році – 21,95 % відповідно. В свою чергу, структурно зменшилася частка імпорту з країн Європейського Союзу за період 2008-2015 років, а саме: у 2008 році питома вага імпорту послуг з країн ЄС складала в загальній структурі імпорту – 24,66 %, а у 2008 показник знизився структурно до рівня 21,96 %. Що стосується країн Азії, то у 2008 році частка імпорту послуг з Азії становила 7,4 % і до 2012 року спостерігалася тенденція до структурного збільшення питомої ваги даного показника, який у 2012 році становив - 9,85 %. Однак, з 2012 року знизився до рівня 6,79 % практично зайнявши позиції 2008 року. Незначні частки в структурі імпорту послуг за період 2008-2015 рр складають Африка та Австралія і Океанія – менше 1 %. Натомість, імпорт послуг з невизначених країн зріс на 2,81 пункти структури у 2015 році порівняно з 2008 роком та становив у 2015 році – 3,46% в загальній структурі імпорту послуг. Слід відзначити суттєве збільшення показника імпорту послуг з Америки, який в структурному співвідношенні зріс на 9,37 пунктів структури, тобто з рівня 2008 року – 3,65% до рівня 13,02 % у 2015 році. З огляду на дані, слід відзначити, що поступово вектор зовнішньоекономічної діяльності України в розрізі експорту-імпорту товарів та послуг повертається в напрямку Америки, та європейських країн, однак, проблемними залишаються питання якості вітчизняної продукції, її витратомісткості та конкурентоспроможності на європейських та американських ринках.

З огляду на дані, наведені вище, доцільно здійснити періодизацію основних етапів становлення та розвитку зовнішньоекономічної діяльності на території сучасної України в розрізі історичних подій та з огляду на світові тенденції розвитку цієї сфери, що дасть змогу оцінити особливості вітчизняної системи зовнішньоекономічної діяльності, чинники, що безпосередньо чинять вплив на зміну основних векторів її провадження в сучасному світі (рис.1.9).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства

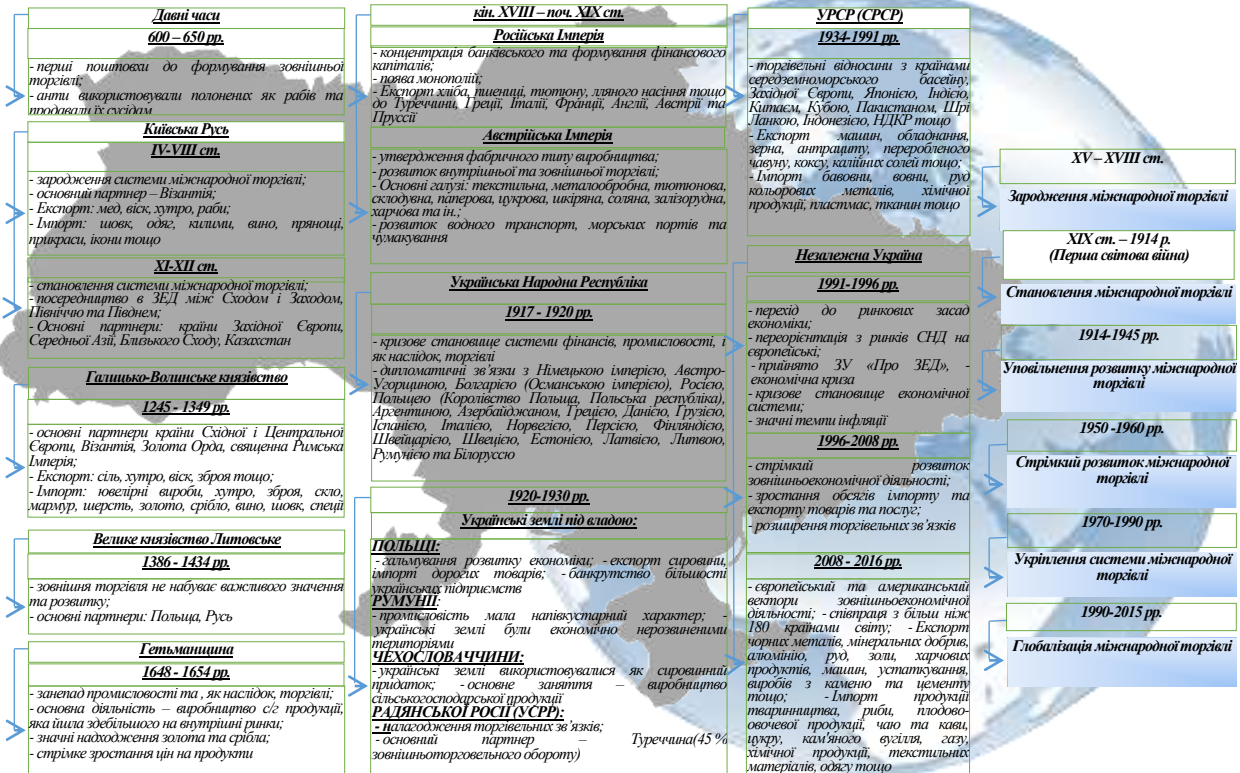


Рис.1.9. Періодизація розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні та світі

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Розробка періодизації етапів розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні та світі, що включає в себе особливості формування та основні напрямки провадження даної діяльності є необхідною для подальшої оцінки впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на зміну векторів її провадження, становлення та розвитку. Зважаючи на підвищення впливу біхевіористичних факторів в економіці в цілому, та їх впливу на розвиток зовнішньоекономічної діяльності зокрема, з метою оцінки такого впливу, розгляд історичних аспектів становлення зовнішньоекономічних відносин на державному рівні є необхідною передумовою здійснення аналізу даної сфери на рівні суб'єктів господарювання як структурної складової зовнішньоекономічної діяльності країни в цілому. Адже, саме від рівня розвитку зовнішньоекономічної політики країни безпосередньо залежить функціонування суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері. Виявлено, що особливості економічного розвитку обумовлені перебуванням українських земель під владою різних держав та, в свою чергу, здійснюваної ними політики. Вплив поведінкових факторів на розвиток зовнішньоекономічної діяльності, що прослідковуються в процесі дослідження історичних аспектів економічного розвитку, є суттєвими з огляду на наведені емпіричні дані щодо становлення та розвитку українських земель під владою сусідніх держав, та включають в себе не лише здійснювану економічну політику цих країн, а і здебільшого зачіпають соціальну та культурну сферу. На сучасному етапі врахування окреслених факторів з метою оцінки стану зовнішньоекономічної діяльності є актуальним та важливим завданням системи економічного аналізу ефективності провадження діяльності та функціонування підприємств в даній сфері.

Таким чином, в результаті дослідження було сформовано періодизацію етапів становлення та розвитку зовнішньоекономічної діяльності на території сучасної України та обґрунтовано особливості та напрями такої діяльності на кожному із виділених етапів. Дослідження історичних передумов становлення та розвитку зовнішньоекономічної діяльності, дає підстави стверджувати про існування ряду факторів біхевіористичного характеру, що чинять безпосередній вплив на зовнішньоекономічну сферу як на рівні країни так і на систему зовнішньоекономічної діяльності у векторному аспекті на рівні суб'єктів господарювання зокрема. Результати дослідження обумовлюють необхідність зміни існуючих підходів та пошуку нових інструментів щодо оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності в частині розробки нових методичних підходів економічного аналізу з урахуванням поведінкової складової в економіці.

1.2. Зовнішньоекономічна діяльність в системі економічних теорій та сучасній господарській діяльності

Характерною особливістю сучасного етапу розвитку економічної системи є посилення глобалізаційних процесів, диверсифікація ринків, розширення економічних зв'язків між суб'єктами господарювання – представниками різних країн світу. Зважаючи на це, підвищується значення зовнішньоекономічної діяльності країни в цілому та суб'єктів господарювання, зокрема, адже всі трансформації економічної системи чинять безпосередній вплив на особливості розвитку зазначеної сфери діяльності. «Зовнішньоекономічні зв'язки відіграють важливу роль у національній економіці, забезпечують економічне зростання та створюють конкурентне ринкове середовище. Нині в середньому кожен третій український продукт або послуга реалізуються за допомогою зовнішніх економічних зв'язків, що відіграють помітну роль у національній економіці та істотно впливають на темпи і пропорції економічного зростання, створення конкурентного ринкового середовища і на весь системний трансформаційний процес. Важливою складовою частиною господарської діяльності підприємств, фірм, усіх учасників ринкових відносин є зовнішньоекономічна діяльність, яка пов'язана з міжнародною виробничою та науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом товарів, послуг, виходом підприємств, організацій на зовнішній ринок»²⁹.

Таким чином, зовнішньоекономічна діяльність є, з однієї сторони, складовою частиною господарської діяльності підприємства, а з іншої – чинником економічного зростання національної економіки. Зважаючи на це, процеси зовнішньоекономічної діяльності в цілому та категорія «зовнішньоекономічна діяльність», зокрема, потребують чіткого розуміння та єдиного трактування з урахуванням особливостей глобалізаційних процесів. Адже, з огляду на праці вітчизняних та зарубіжних вчених: А. Баскакової, Г. Вознюка, Г. Дроздової, А. Загороднього, Я. Машталір, С. Мочерного, І. Паски, В. Покровської, В. Рибалкіна, В. Третяка, О. Яворського, І. Багрової, В. Бурмістрова, К. Холодова, Г. Дроздової, В. Новицького, Ю. Лисенка, П. Єгорова, А. Козаченко, В. Беседіна, І. Бураковського, В. Волошина, А. Кредісова,

²⁹Гузенко Г.М., Гайдученко Ю.О. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Серія : Економічна теорія та право. 2013. № 3. С. 77-89.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

В. Онищенко, А. Румянцева, В. Сіденка, С. Соколенко, А. Чухно, М. Павловського, О. Шниркова, О. Рогача, А. Філіпенка та інших, можна стверджувати про відсутність єдиного підходу до економічного обґрунтування категорії зовнішньоекономічна діяльність, що обумовлює необхідність проведення дослідження. В першу чергу, доцільно здійснити вивчення класичних теорій як фактору, що впливає на формування сучасного трактування категорії «зовнішньоекономічна діяльність».

«Спочатку теоретично осмислити проблеми зовнішньоекономічної діяльності намагалися за допомогою теорій меркантилізму. У Західній Європі він зародився у XV ст. Головною передумовою його генезису був розпад феодалізму та зародження капіталістичних відносин. К. Маркс назвав його «початковим нагромадженням капіталу», а великі географічні відкриття активізували зовнішню торгівлю»³⁰. Представники меркантилізму вважали, що для досягнення позитивного сальдо в зовнішній торгівлі необхідним є встановлення цін максимально високого рівня на товари, що експортуються з одночасним обмеженням імпорتنих операцій та встановлення обмежень щодо вивозу золота та срібла. Як зазначає П.І. Юхименко³¹ «поняття експорту в теорії меркантилізму стимулювалось тому, що саме експорт допомагав отримати за свою продукцію срібло та золото, що було основними показниками багатства для даної епохи». Однак, такої думки дотримувалися представники так званого раннього меркантилізму (Т. Мена (Англія), А. Сієра (Італія), А. Монкретьєна (Франція)), який, зважаючи на розвиток капіталістичних відносин та активне поширення зовнішньоторгівельних відносин, поступово трансформувався в «мануфактурний меркантилізм» - пізній меркантилізм, де основною теорією виступала теорія торгівельного балансу, на відміну від попередньої теорії грошового балансу. І.О. Тарлопов³² сутність теорії торгівельного балансу вбачає у «перевищення вартості вивезених з країни товарів над вартістю тих товарів, що були ввезені до країни. Позитивний баланс має бути досягнутим за рахунок протекціоністських заходів.

³⁰ Історія економічних учень : підручник / [Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко, А.М. Піручник та ін.]; за ред. Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко. К. : КНЕУ, 2001. 564 с. С. 43

³¹ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-тє вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

³² Тарлопов І.О. Еволюція теорії зовнішньоекономічної діяльності: середина XV ст. - початок XX ст. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 34-37.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Предметом досліджень пізнього меркантилізму стає сфера «товарного обігу». Незважаючи на різні методологічні засади кожної із зазначених теорій, представники раннього та пізнього меркантилізму вважали, що перевищення експорту над імпортом, стимулювання вивезення з країни товарів і ввезення в неї золота, а також захист національної економіки від небажаної іноземної конкуренції є основними факторами забезпечення національного багатства. Крім того, проваджуючи політику на основі ідей меркантилізму, уряди країн всіма можливими методами стимулювали експорт, оподатковували митом імпорт споживчих товарів, проте на імпорт сировини, яку, в свою чергу, можна було перетворити в експортний товар, мито не встановлювалося.

На думку А.П. Кіреєва³³, «найбільш типові приклади зовнішньоторговельної політики періоду меркантилізму містяться в історії Британської імперії. Так, під час царювання королеви Єлизавети в 1565-1566 рр. був схвалений закон, відповідно до якого заборонялося експортувати живих вівць. За порушення цього закону могли конфіскувати власність, на рік посадити до в'язниці і відрубати ліву руку. Якщо порушник попадався вдруге, його просто страчували. При Карлі II в 1660-1685 рр. аналогічний закон, який передбачав такі ж покарання, забороняв вивозити шерсть. З англійського навігаційного акту 1651 і 1660 рр. всі товари, вироблені в колоніях, повинні були відвантажуватися в метрополію тільки на англійських кораблях. Колоніям заборонялося імпортувати товари. Якщо товар, вироблений в колонії, призначався для продажу за кордон, то його спочатку повинні були привезти до Англії, розвантажити там, а потім, вже як істинно англійський товар, знову занурити на корабель і відправити покупцеві. Відлуння меркантилістської торгової політики лунають і сьогодні. США, наприклад, забороняють іноземним кораблям перевозити вантажі між своїми портами. Росія забороняє іноземним авіакомпаніям перевозити пасажирів між російськими містами».

Однак, в Нідерландах ідеї меркантилістів не набули поширення, про що свідчить відсутність заходів щодо захисту промисловості та обмежень щодо руху благородних металів, тобто по суті провадилася політика вільної

³³ Кіреєв А.П. Международная экономика. Глава 3.1. Институт “Экономическая школа” Национального исследовательского университета Высшей школы экономики. 1997. URL: <http://seinst.ru/page389/> (Дата останнього звернення 12.02.2018).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

торгівлі. Як зазначає Чарльз Уїлсон (Charles Wilson)³⁴ «Доктрина збалансованої торгівлі, ... тісно пов'язана з ідеєю про необхідність «заощадження» сировинних ресурсів для прибуткового вітчизняного виробництва і експорту його продукції, захисту власних промисловців, заохочення розвитку мануфактур і тому подібного, не могла знайти відгуку у народу, для якого ці міркування, з об'єктивних причин, були по суті неактуальні». Для прихильників вільного ринку в Англії та США, Нідерланди стали зразком, а «до XVII століття голландці стали найбагатшим народом на світі»³⁵.

В свою чергу, в кінці XVII ст., у Франції за часів правління Людовика XIV, міністр фінансів Жан-Батист Кольбер (Jean Baptiste Colbert), обмежував імпорт товарів (включаючи англійські товари) та надавав можливості для розвитку промисловості Франції, що обумовило відповідні обмеження щодо імпорту французьких товарів Англією.

Представники меркантилізму вбачали в категорії багатства лише те, що може бути перетворено на гроші, а виробництво – єдиною причиною, без якої неможливо нагромадити багатство. В свою чергу, джерелом багатства, на думку меркантилістів є сфера обігу, яка в свою чергу, є джерелом прибутку. Зважаючи на це, можна стверджувати, що прихильники теорії меркантилізму схилилися до думки, що багатство є статичною та фіксованою величиною, а отже, зростання його в одній країні, нерозривно пов'язане зі скороченням в іншій, тобто за рахунок перерозподілу однієї величини. Така думка є недоцільною, зважаючи на відчутні трансформаційні зміни в сучасній економічній системі, однак, саме представники меркантилізму сформували перший поштовх до усвідомлення зв'язку між зовнішньоекономічною діяльністю та величиною національного багатства. Вважається, що основні постулати, сформовані представниками меркантилізму стали основоположними для формування сучасної теорії платіжного балансу.

Вперше, критику ідей меркантилізму навів економіст Девід Х'юм (David Hume, 1711-1776), який довів, що «надмірний експорт призведе до інфляційних процесів і теоретично довів необхідність між

³⁴ Charles Wilson, *The Economic Decline of the Netherlands*, *Economic History Review* 9, № 2 (May 1939): 111–27; idem, *Taxation and the Decline of Empires, an Unfashionable Theme*, в кн. *Economic History and the Historian: Collected Essays* (New York: Praeger, 1969), pp. 116–25.

³⁵ Ralph Davis, *The Rise of Protection in England, 1689–1786*, *Economic History Review* 19, № 2 (August 1966): 306–307.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

збалансованістю експорту та імпорту»³⁶. Розробивши механізм взаємодії «ціна-золото-потоки» («price-specie-flow»), вчений звернув увагу на те, що «приток дорогоцінних металів не тільки забезпечить позитивне сальдо торговельного балансу, а й збільшить пропонування грошей в середині країни, що призведе до зростання цін та зарплати, внаслідок чого конкурентоспроможність країни почне зменшуватись. Відтік золота з країни, навпаки, призведе до зниження цін, зарплати й збільшення конкурентоспроможності»³⁷. Модель взаємодії «ціна-золото-потоки» Д. Х'юма, матиме наступний вигляд, якщо припустимо дві країни мають торговельні відносини, сальдо однієї з країн позитивне, натомість, іншої – негативне (табл.1.1).

Таблиця 1.1. Врівноваження сальдо торговельного балансу за Д. Х'юмом³⁸

<i>Вихідна ситуація</i>	<i>Країна I</i>	<i>Країна II</i>
	<i>Експорт > Імпорт</i>	<i>Експорт < Імпорт</i>
Етап 1	Чистий приток золота	Чистий відтік золота
Етап 2	Збільшення грошової маси	Зменшення грошової маси
Етап 3	Зростання рівня цін та заробітної плати	Зниження рівня цін та заробітної плати
Етап 4	Збільшення імпорту, скорочення експорту	Скорочення імпорту, збільшення експорту
Результат	<i>Експорт = Імпорт</i>	<i>Експорт = Імпорт</i>

Зважаючи на модель «ціна - золото- потоки», можна стверджувати, що золото та інші дорогоцінні метали, а саме їх обіг, є своєрідним інструментом регулювання економічних систем окремих країн, внаслідок чого урівноважуються обсяги імпорту та експорту, а торговельне сальдо, в свою чергу, є нульовим.

³⁶ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-тє вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

³⁷ Тарлопов І.О. Еволюція теорії зовнішньоекономічної діяльності: середина XV ст. - початок XX ст. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 34-37.

³⁸ Кіреєв А.П. Международная экономика. Глава 3.1. Институт “Экономическая школа” Национального исследовательского университета Высшей школы экономики. 1997. URL: <http://seinst.ru/page389/> (Дата останнього звернення 12.03.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

В свою чергу, як критика меркантилізму, у Франції зароджується новий напрям класичної економічної школи – фізіократи, яскравим представником якого був Франсуа Кене. Фізіократи стверджували, що «основна увага повинна бути звернена не на розвиток торгівлі та нагромадження грошей, а на створення достатку «творів землі», в чому, на їхню думку, полягає справжнє благоденство нації»³⁹. Тобто представники даного напрямку звертають увагу на сферу виробництва (але промислове виробництво вважали непродуктивним і всю увагу сконцентрували на землеробстві), на відміну від попередників, які досліджували сферу обігу. «Багатства, створені промисловою працею, – писав Франсуа Кене, – виникають за допомогою доходів, що даються землею, і є самі по собі багатствами безплідними, які відтворюються лише за допомогою доходів від земельних угідь»⁴⁰. Представники даного напрямку вважали, що зовнішньоекономічна діяльність повинна базуватися на положеннях вільної торгівлі, однак, зважаючи на те, що фізіократи вбачали в природі – основне багатство, то державний інструментарій, згідно їх думки, повинен застосовуватися лише для регулювання сфери сільського господарства, в той час коли галузям промисловості та торгівлі – надавалася свобода дій.

Ідеї меркантилістів також піддалися критиці з боку засновника класичної економічної школи – Адама Сміта, який вважав, що багатство нації залежить не лише від обсягу накопичених в країні дорогоцінних металів, а і від можливостей економічної системи створювати товари та надавати послуги. Підтримуючи таку думку, уряд Англії почав рухатися в напрямку розвитку виробництва, торгівлі, та як наслідок, поділом праці, однак на економіку все ж таки мали вплив ідеї меркантилістів, а саме: закон про мореплавання (прийнятий в 1660 році), що передбачав здійснення більшої частини торговельних перевезень на англійських кораблях та Хлібні закони (прийняті 1670 року), які встановлювали обмеження на імпорту зерно з метою розвитку внутрішнього ринку та національного землеробства. «Кампанія за лібералізацію торгівлі почалася в 1820 році і увінчалася скасуванням Хлібних законів в 1846 році, і законів про мореплавання в 1849 році»⁴¹.

³⁹ Афанасьєва Н.В. та ін. Історія економічних вчень. СПб.: Изд-во СЗТУ. 2008, 140 с.

⁴⁰ Гурова І.П., Сазанова С.Л.. Історія економічних учень. Учебно-практичний посібник. Ц Ульяновск: УлГУ, 2001. 100 с.

⁴¹ Paul Bairoch, *European Trade Policy, 1815–1914*, Cambridge Economic History of Europe, Vol. 8 (New York: Cambridge University Press, 1989), pp. 83-88.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Обґрунтовуючи свою думку, Адам Сміт, зазначав про важливість конкуренції та обмеження втручання держави в економіку, так званий «принцип невидимої руки», коли економічна система є саморегулюючою. Свободу торгівлі та міжнародного поділу праці економіст вважав базисом для країн, що виходять на світові ринки для провадження зовнішньоекономічної діяльності та накопичення національного багатства, адже виробництво одного і того ж товару чи надання послуги для різних країн – матиме різну собівартість. Класик економічної теорії стверджував, що «торгівлю потрібно вести з тими країнами, де продукти дешевші. Якщо вина Франції кращі і дешевші ніж португальські чи якщо її полотно краще полотна Німеччини, то для Великобританії вигідніше купувати необхідне їй вино і іноземне полотно у Франції, а не у Португалії і Німеччині. Для чого вирощувати виноград в Шотландії, якщо вино там в 30 раз дорожче чим а Португалії, доцільно купувати вино там, де дешевше»⁴².

Адам Сміт формулює теорію абсолютних переваг, що «базується на таких припущеннях: всесвітнє господарство складається із двох країн, тому в міжнародній торгівлі беруть участь тільки дві країни, які продукують та торгують одна з одною тільки двома товарами; ціна одного товару виражена у кількості праці, затраченої на виробництво іншого; транспортні витрати на перевезення товару з однієї країни до іншої дорівнюють нулю; зовнішня торгівля вільна від обмежень та регламентацій. Експорт є позитивним чинником для економіки, тому що забезпечує збут надлишку продуктів, які не можуть бути продані на внутрішньому ринку»⁴³. Згідно даної теорії, країни повинні експортувати товари, при виробництві яких вони мають абсолютні переваги, в той же час імпортувати товари з тих країн, які мають абсолютні переваги при виготовленні таких товарів чи наданні послуг. Абсолютними перевагами в даному випадку виступають витрати понесені при виготовленні товарів чи наданні послуг, що стають об'єктом зовнішньоекономічної діяльності. На величину витрат, на думку Адама Сміта впливають як природні переваги – клімат, територія, ресурсний потенціал, так і набуті переваги, тобто виробничі потужності та технології. «Реалізуючи на зовнішніх ринках свої конкурентоспроможні товари, країна збільшує обсяги національного виробництва, підвищує рівень зайнятості, що в підсумку призводить до зростання доходів. У результаті торгівлі, в

⁴² Беляев А.А., Дыба М.И., Кириленко В.И., Комяков А.Н. Система экономических законов і категорій: Учеб. посіб. К. КНЭУ, 2005. 173 С.

⁴³ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-ге вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

основу якої покладено принцип абсолютних переваг, зростає багатство нації та збільшується схильність до заощаджень»⁴⁴.

Система вільної торгівлі укріплювала свої позиції, зважаючи на розвиток торгівельних відносин між різними країнами, наприклад між гігантськими колоніями – Англією та Францією у 1860 році було укладено англо-французький торговельний договір⁴⁵.

«Згідно із теорією А. Сміта розвиток національного виробництва на основі абсолютної переваги і вільної торгівлі дозволяє кожній країні одночасно отримувати вигоду від міжнародної торгівлі, продаючи товари за світовими цінами. Кожна з країн виходить на новий рівень споживання, який був недосяжним на попередньому рівні. Отже, країнам вигідно проводити спеціалізацію виробництва на міжнародному рівні та здійснювати торгівлю на основі принципу абсолютної переваги»⁴⁶.

Продовжуючи ідеї Адама Сміта, Давід Рікардо – представник класичної економічної школи «доводить, що абсолютна перевага у витратах - не обов'язкова умова торгового обміну. Досить, щоб між торгуючими країнами розрізнялися порівняльні витрати»⁴⁷. Класик формулює теорію порівняльних (відносних) переваг, та в ході здійснення аналізу зовнішньоекономічної діяльності вважає за необхідне враховувати наступні чинники: в першу чергу, те що економічні ресурси – природні, трудові не є розподіленими рівномірно між країнами та по-друге, виробництво різних товарів потребує використання різних технологій та виробничих потужностей, а також комбінацій ресурсів.

Теорія абсолютних переваг ґрунтується на наступних положеннях «якщо країни спеціалізуються на виробництві тих товарів, які вони можуть виробляти з відносно нижчими витратами порівняно з іншими країнами (або, інакше кажучи, з меншими альтернативними витратами), то торгівля буде взаємовигідною для обох країн, незалежно від того, чи є виробництво в

⁴⁴ Тарлопов І.О. Еволюція теорії зовнішньоекономічної діяльності: середина XV ст. - початок XX ст. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 34-37.

⁴⁵ Knowles L. C. A. , *The Industrial and Commercial Revolutions in Great Britain during the Nineteenth Century*, 4th ed. (New York: E. P. Dutton, 1926), p. 147.

⁴⁶ Тарлопов І.О. Еволюція теорії зовнішньоекономічної діяльності: середина XV ст. - початок XX ст. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 34-37.

⁴⁷ Беляев А.А., Дыба М.И., Кириленко В.И., Комяков А.Н. Система экономических законов і категорий: Учеб. посіб. К. КНЭУ, 2005. 173 С.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

одній з них абсолютно ефективнішим, ніж в іншій»⁴⁸. Таким чином, Давід Рікардо не звертає уваги на транспортні витрати, що можуть виникнути при обміні товарами та не враховує впливу зовнішньоекономічної діяльності на внутрішньоекономічну ситуацію в країні (рівень цін, заробітної плати, інфляційні процеси тощо). Не погоджується з даною теорією Е.С. Райнерт, що стверджує «відповідно до цієї теорії, всі види економічної діяльності рівнозначні, і кожна країна повинна спеціалізуватися на тому виді діяльності, в якому вона найбільш ефективна. Таким чином, країна може спеціалізуватись на тупикових, з точки зору технічного прогресу, сировинних галузях, ефективність яких базується на дешевизні робочої сили. В такому випадку нація приречена на злиденне існування»⁴⁹.

Доцільно зауважити, що Д.Рікардо обґрунтовував свою думку на прикладі Англії та Португалії, однак дана теорія в чистому вигляді не може застосовуватися для пояснення системи зовнішньоекономічних відносин, адже не враховує всього спектру особливостей. Зокрема, на світовому ринку, не ведеться торгівля лише двома окремими товарами, і «все більшу частку у зовнішньоторговельному обороті займають товари обробної промисловості. У формуванні світових цін на виробництво і торгівлю такою продукцією все більш значну роль відіграють не тільки природні передумови. Наприклад, Швеція традиційно веде ефективну торгівлю, поставляючи на зовнішній ринок складну промислову продукцію: автомобілі і роликові підшипники, гірничо-рудне устаткування і морські двигуни. Очевидно, що не випадково саме в цій країні, де впевнено зберігаються конкурентні переваги в багатьох сферах, була розроблена теорія зовнішньої торгівлі, заснована на тому, що країни, які торгують, маючи в своєму розпорядженні приблизно однакову технологію, наділені факторами виробництва різного ступеня – капіталом, робочою силою, землею»⁵⁰. Дана теорія розроблена Е. Хекшером і Б. Олін, основна ідея якої полягає в тому, що країна експортує лише ту продукцію, фактори на виробництво якої використовуються відносно інтенсивніше.

⁴⁸ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-тє вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

⁴⁹ Райнерт Э.С. Как богатые страны стали богатыми, и почему бедные страны остаются бедными. М.: Изд. дом Гос. Ун-т – Высшая школа экономики, 2011. – 384 с.

⁵⁰ Беляев А.А., Дыба М.И., Кириленко В.И., Комяков А.Н. Система экономических законов і категорій: Учеб. посіб. К. КНЭУ, 2005. 173 С.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

В продовження розвитку ідей Е. Хекшера і Б. Оліна, американський економіст Пол Самуельсон формує теорію вирівнювання цін на фактори виробництва (1848 р.), що в економічній науці дістала назву – теорема Хекшера-Оліна-Самуельсона. Теорема базується на припущенні, що «міжнародна торгівля приводить до вирівнювання абсолютних та відносних цін на гомогенні фактори виробництва у країнах, що торгують»⁵¹. До гомогенних факторів відносяться капітал, праця та земля, які мають однакові умови, наприклад гомогенний капітал – той, який має одну і ту ж продуктивність та ризиковість; гомогенна праця - праця з однаковим рівнем підготовки, освіти та продуктивності; гомогенні землі – це землі з однаковою родючістю, станом ґрунтів тощо.

В контексті дослідження теорій зовнішньоекономічної діяльності доцільно звернути увагу на припущення американського економіста Василя Леонт'єва, який розкритикував теорію співвідношення факторів виробництва, з огляду на те, що вона не підтверджується на практиці. Таким чином, економіст сформулював так званий Парадокс Леонт'єва, який полягав в тому, що «працenasичені країни експортують капіталомістку продукцію, тоді як капіталонасичені – працемістку» [52]. Існування емпіричних даних того періоду підтверджують теорію американського економіста (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Факторний зміст експорту та імпорту в США 1962 році⁵³

<i>Показник</i>	<i>Імпорт</i>	<i>Експорт</i>
<i>Капітал, дол США</i>	2 132 000	1 876 000
<i>Людино-роки</i>	119	131
<i>Капіталоозбросність (дол США на одного працюючого)</i>	17916	14321
<i>Середньоарифметична кількість років навчання одного працюючого</i>	9,9	10,1
<i>Частка в структурі робочої сили вчених та інженерів</i>	0,0189	0,0255

⁵¹ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-тє вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

⁵² Там само.

⁵³ Robert Baldwin "Determinants of the Commodity Structure of U.S. Trade", American Economics Review 61 (March 1971), pp. 126-145

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Не зважаючи на підтвердження емпіричними даними теорія В. Леонт'єва, дана модель піддалася критиці. Зокрема, американський економіст Д. Хартіген «повторив розрахунки Леонт'єва на базі даних тих самих років, але виключив галузі, які в значній мірі залежать від капіталоемкого сировини. Результати показали, що парадокс зник, теорія Хекшера-Оліна виявилася справедливою»⁵⁴. Також пояснити парадокс Леонт'єва у 1971 році спробував Р. Белдуїн, який «врахував існування американського імпортного тарифу. Цей тариф вводився з метою захисту від іноземної конкуренції трудомістких галузей американської промисловості, перешкоджаючи тим самим імпорту трудомістких товарів. Перерахунки, зроблені Р. Белдуїном, показали, що відміна тарифів зменшує ефект парадокса Леонт'єва на 5%, але не скасовує його зовсім»⁵⁵.

Слід відзначити, що роль Парадоксу Леонт'єва не можна применшувати, адже, беззаперечним є той факт, що ідеї економіста дали поштовх до розвитку науки про зовнішньоекономічну діяльність. Розвиток економічної системи того часу не враховував ряд існуючих факторів впливу, наприклад нематеріальних активів, помилки методології обліку яких в складі факторів виробництва яскраво проявилися при аналізі американським економістом періоду впровадження та використання вивезених з Німеччини патентів. Зважаючи на існуючі правила обліку в статистиці, зростання частки нематеріальних активів в експорті з одного боку – знижує капіталомісткість продукції, а з іншого – збільшує трудомісткість, що спотворює реальні дані.

До альтернативних теорій зовнішньоекономічної діяльності відносять теорію життєвого циклу, теорію подібності або попиту, що перетинається та теорію конкурентних переваг. Зокрема, теорія життєвого циклу товару (1961 р.) розроблена американським економістом Р. Верноном в 1966 році⁵⁶ та є «частковим випадком теорії Хекшера – Оліна і описує рівень експорту товарів на різних стадіях життєвого циклу товарів. Міжнародна торгівля викликається технічними нововведеннями, які виникають спочатку в якій-небудь галузі в одній з країн, що торгують. Внаслідок цього обмін технікою та технологією асиметричний. Країна-інноватор володіє тимчасовою

⁵⁴ Сальваторе Д. Международная экономика: пер. с англ. Г.Н.Котова. М. Институт внешних экономических связей и управления. 1998.

⁵⁵ Авдокушин Е.Ф. Международные экономические отношения: учебник. М. ЭКОНОМИСТЪ. 2004.

⁵⁶ Vernon R. International Investment and International Trade in the Product Cycle // Quarterly Journal of Economics, 1966 May, p. 190-207.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

квзімонополією на виробництво продукції (нової або з меншими витратами) та експортує її, імпортуючи ненаукомістку продукцію. З часом технологічний розрив зменшується внаслідок передачі технології, заміщення імпорту, впровадження альтернативних технологій у відсталих країнах»⁵⁷.

Теорія Р. Вернона адекватно пояснює практичні особливості виробничих процесів більшості товарів, однак, не зважаючи на це, вона не є універсальною, адже не може бути використана для моделювання зовнішньоекономічної діяльності в частині зовнішньої торгівлі товарами, в першу чергу, з коротким життєвим циклом, з високими транспортними витратами та широко диференційованими за якісними характеристиками тощо.

Однією з небагатьох існуючих теорій міжнародної торгівлі, що пояснює зовнішньоекономічні зв'язки з точки зору попиту, а не пропозиції є теорія попиту, що перетинається, розроблена Стефаном Буренштам Ліндером (Staffan Burenstam Linder) у 1961 році. Економіст стверджував, що «розробивши нову продукцію у відповідь на знайдену ринкову потребу на внутрішньому ринку, виробник потім звертається до ринків, котрі найбільш подібні до ринків його країни»⁵⁸. Свою думку він обґрунтував з використанням даних щодо нових американських товарів, які були представлені на європейському ринку у 1940-1950 рр та характеризувалися, відмінними від існуючих, технологічними особливостями, наприклад, холодильники, телевізори, комп'ютери тощо. Думка про те, що споживачі з достатнім рівнем доходу схильні купувати та споживати дорогі товари. Таким чином, перетин структури попиту в країнах, що імпортують та країн, що експортують товар та мають однаково високий рівень доходу прямо пропорційно чинить вплив на розвиток торгівельних відносин між такими суб'єктами. Тобто у даному випадку, основним фактором розвитку зовнішньоекономічних відносин є подібність країн. Слід зазначити, що теорія не враховує структуру доходів країн за групами населення, адже якщо існує значний розрив між мінімальним рівнем доходу та максимальним у одній країні та обернена структура доходів населення в іншій, то застосування такої моделі є обмеженим.

Найбільш наближеною теорією до сучасних умов розвитку зовнішньоекономічної діяльності є теорія конкурентних переваг, що є результатом десятирічного дослідження Майкла Портера та опублікована у

⁵⁷ Юхименко П.І. Історія економічних вчень: навч. посібник [3-те вид., випр.]. К.: Знання-Прес, 2002. 514 с.

⁵⁸ Там само.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

1991 році. Майкл Портер⁵⁹ висловив важливу думку, що «на міжнародному ринку конкурують фірми, а не країни. Необхідно зрозуміти, як фірма створює та утримує конкурентну перевагу, щоб усвідомити роль країни в цьому процесі». Таким чином, економіст характеризує зовнішньоекономічну діяльність та розвиток зовнішньоторговельних зв'язків не лише з урахуванням класичних явищ – попиту та пропозиції, а і інших факторів соціально-культурного середовища, звертає увагу на національні особливості, що, на його думку, є передумовою успіху національної промисловості на міжнародних ринках.

До сучасних теорій зовнішньоекономічної діяльності, окрім теорії конкурентних переваг, відносять також теорію імпортозаміщення, яка почала формуватися у 40-х роках ХХ ст, коли аргентинськи економіст Рауль Пребіш охарактеризував два ключових поняття – «центр» – провідні розвинуті країни та «перифірія» – економічно відсталі та нерозвинені країни. Досвід Латинської Америки також мав вплив на формування зазначеного наукового вчення, адже як зазначає уряд країни орієнтувався на виробництві товарів, які б були заміниками імпортованих, тим самим підтримуючи вітчизняного виробника та зменшуючи обсяги імпорту. Як зазначає В. Геєць «політика імпортозаміщення – це та сфера, яка має бути ключовою ідеєю у формуванні плану дій уряду на кілька найближчих років. Її успішна реалізація сприятиме подоланню від'ємного сальдо платіжного балансу»⁶⁰. Однак, імпортозаміщення не є найкращим способом вирішення проблеми дефіциту платіжного балансу. По суті дана теорія сформувалася на положеннях протекціоністської політики, і очевидно, що такий курс не матиме ефективності для вітчизняної економічної системи в цілому, адже на опанування нових галузей економіки необхідний значний обсяг часу, фінансових ресурсів, кваліфікована робоча сила тощо, а в сучасних умовах економічної кризи та політичної нестабільності, повна орієнтація в напрямку імпортозаміщення не є доцільною та може спровокувати закритість економіки в умовах глобалізації. Однак, досвід країн пострадянського простору свідчить про наступне: «...такі країни як Білорусь, Казахстан та Росія переймаються проблемами імпортозаміщення в окремих галузях і на сьогоднішній день. У Білорусі діють проекти різного

⁵⁹ Портер М. Международная конкуренция. М.: Междунар. отношения, 1993. С. 51

⁶⁰ Експерти впевнені, що Арбузов допоможе вітчизняним товаровиробникам. URL: <http://ukranews.com/uk/news/economics/2013/01/04/87153> (Дата останнього звернення 05.02.18).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

рівня (державного, регіонального, окремих підприємств) про виробництво імпортозамінних комплектуючих, деталей, вузлів, машин тощо» [61, 53]. В Україні, для прикладу, також здійснюються окремі заходи імпортозаміщення - заходи що стосуються захисту вітчизняних виробників, наприклад у сфері автомобілебудування, побутової техніки тощо, однак очевидним є той факт, що попит на іноземні товари не знижується, не зважаючи на суттєве перевищення їх ціни над вітчизняними аналогами.

Таким чином, з огляду на формування різних наукових економічних течій сформувалося більше двадцяти теорій зовнішньоекономічної діяльності. Слід зазначити, що дані теорії, зважаючи на економічний розвиток тих періодів та країн, де вони формувалися, здебільшого стосувалися міжнародної торгівлі. Економісти намагалися знайти вирішення проблем та обґрунтувати взаємозв'язок та вплив міжнародної торгівлі на рівень економічного розвитку національних економік. Беззаперечним є той факт, що описані вище теорії мали значний вплив на напрямки здійснення зовнішньоекономічної діяльності, її становлення та розвиток, а також на формування національної політики окремих країн щодо регулювання та підтримки даної сфери діяльності. Незважаючи на те, що деякі висунуті ідеї класиками економічної теорії не є актуальними на сьогодні та ефективними у той період, однак не применшуючи їх ролі у розвитку науки про зовнішньоекономічну діяльність, вони є основою для формування сучасних моделей розвитку даної діяльності. Глобалізація економічної системи, на сьогодні, має стрімкі темпи та обумовлює необхідність у пошуку нових теорій, що враховували б значно більше факторів як внутрішнього так і зовнішнього середовища. Зовнішньоекономічна діяльність є складним явищем, яке потребує дослідження не лише в макроекономічному та мікроекономічному аспекті, а і з точки зору глобальної економіки.

Зважаючи на дослідження, здійснені у параграфі 1.1, можна стверджувати, що категорія «зовнішньоекономічна діяльність» з'явилася в Україні наприкінці 80-х років ХХ ст, а саме з початком економічної реформи, що характеризувалася децентралізацією зовнішньої торгівлі та набуттям права виходу на міжнародні ринки суб'єктам господарювання, що і обумовило стрімкий розвиток зовнішньоекономічних зв'язків того

⁶¹ Авдокушин Е.Ф. Международные экономические отношения. М. : ИВЦ «Маркетинг», 1999. 264 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

періоду. Як зазначає В.А. Дідківська⁶², «поняття “зовнішньоекономічна діяльність” з’явилося в СРСР в контексті загальної спроби реформувати адміністративно-командну систему економіки, яка на той час перебувала в стані глибокої кризи. Суть так званої “перебудови системи управління економікою” полягала в намаганні децентралізувати процес прийняття економічних рішень, надати підприємствам певні права без демонтажу державної власності на засоби виробництва, монопольної влади міністерств і відомств”.

Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»⁶³, визначено, що «зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами». Натомість, у ч.1 ст.377 Господарського кодексу України⁶⁴ зазначено, що «зовнішньоекономічною діяльністю суб’єктів господарювання є господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном, зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу, та/або робочою силою». Суперечність визначень у двох чинних нормативних актах ускладнює розвиток важливої сфери економіки. В свою чергу, дискусійними також залишаються погляди вчених на дану категорію (Додаток Б).

Група авторів (Бабицький А.Ф.⁶⁵, Баскакова А.П.⁶⁶, Гребельник О.⁶⁷, Багрова І.⁶⁸, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.⁶⁹ дотримуються думки, що

⁶² Дідківський В. А. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 579 с. С. 10.

⁶³ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁶⁴ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁶⁵ Бабицький А.Ф. Методологія аналізу економічних процесів і управління : навч. посібник. К. : МАУП, 2003. 128 с.

⁶⁶ Баскаков А.П. Формирование организационно-экономического механизма управления внешне-экономической деятельностью промышленных предприятий : дис. канд. экон. наук : 08.00.05. Саратов, 2006. 210 с.

⁶⁷ Гребельник О.П., Романовський О.О. Основи зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібник. К. : Деміур, 2003. 296 с. С. 644-645

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарювання. При цьому, Бабицький А.Ф.⁷⁰ наголошує, що суб'єкти господарювання можуть бути як вітчизняні, так і іноземні, а їх діяльність «заснована на взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами». Схоже визначення наводить Гребельник О.⁷¹, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.⁷² та Багрова І.⁷³, а саме, що це діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що базується (побудована) на взаємовідносинах між ними, що має місце (здійснюється) на (митній) території України та за її межами. Баскакова А.П.⁷⁴ трактуючи поняття «зовнішньоекономічна діяльність», зазначає, що це з однієї сторони «діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України із суб'єктами ЗЕД інших країн, що виникає у процесі виробництва, реалізації, розподілу та споживання продукції на основі взаємної вигоди», а з іншої – «система економічних відносин, яка виникає внаслідок руху товарних і фінансових ресурсів». Таким чином, автор визначає дану категорію з точки зору характеристики зовнішньоекономічної діяльності та предмету такої діяльності.

Покровська В.⁷⁵ та Паска І.М.⁷⁶ вбачають в категорії «зовнішньоекономічна діяльність» сукупність функцій та наводять

⁶⁸ Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: підручник для вузів / І.В. Багрова, Н. І. Редіна, В. О. Власюк, О. О. Гетьман ; за ред. І. В. Багрової. К., Центр навч. літ., 2004. 580 с.

⁶⁹ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с. С. 34

⁷⁰ Бабицький А.Ф. Методологія аналізу економічних процесів і управління : навч. посібник. К. : МАУП, 2003. 128 с.

⁷¹ Гребельник О.П., Романовський О.О. Основи зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібник. К. : Деміур, 2003. 296 с. С. 644–645

⁷² Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с. С. 34.

⁷³ Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: підручник для вузів / І.В. Багрова, Н. І. Редіна, В. О. Власюк, О. О. Гетьман ; за ред. І. В. Багрової. К., Центр навч. літ., 2004. 580 с.

⁷⁴ Баскаков А.П. Формирование организационно-экономического механизма управления внешне-экономической деятельностью промышленных предприятий : дис. канд. экон. наук : 08.00.05. Саратов, 2006. 210 с.

⁷⁵ Покровская В.В. Международные коммерческие операции и их регламентация. За ред. В. В. Покровская. М. : ИНФРА, 1996. 336 с. С. 259

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

повністю ідентичні визначення: «сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях». Автори розглядають дану категорію в суб'єктному аспекті, адже наголошують на функціях підприємств, що безпосередньо провадять зовнішньоекономічну діяльність. Схожу думку наводить Швайка Л.⁷⁷, а саме: «сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права».

Натомість, Машталір Я.П.⁷⁸ вважає, що категорія «зовнішньоекономічна діяльність» – це «сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок».

Мочерний С.В.⁷⁹ розглядає зовнішньоекономічну діяльність з точки зору її форм провадження та зазначає, що це «економічна діяльність підприємств, фірм, компаній і держави, пов'язаної із зовнішньою торгівлею, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проєктів тощо». Тобто автор наводить конкретні напрямки здійснення зовнішньоекономічної діяльності, однак зазначає неповний їх перелік.

Як форму господарювання трактує зовнішньоекономічну діяльність Я. Леонов⁸⁰, що «виходить за межі національних кордонів і пов'язана із залученням до багатоетапного циклу економічних відносин

⁷⁶ Паска І.М. Організація і економічна ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК”. Миколаїв, 2000. 21 с.

⁷⁷ Швайка Л. А. Державне регулювання економіки : навч. посібник. К. : Знання, 2006. 435 с. С. 315.

⁷⁸ Машталір Я.П. Механізм управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства : автореф. дис на здобуття наук ступеня канд. екон. наук : спец.08.00.04. Хмельницький, 2009. 23 с.

⁷⁹ Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [під ред. С.В Мочерного]. Львів: Світ, 2005. Т.1 616 с. С. 264

⁸⁰ Леонов Я.В. Організаційно-економічний механізм інноваційного розвитку підприємств водопостачання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04; Харк. нац. акад. міського госп-ва. Х., 2008. 22 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

різнонаціональних їхніх суб'єктів». Наголошуючи на особливостях функціонування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності характеризує дану категорію А.О. Фатенок-Ткачук⁸¹, стверджуючи, що це «система міжнародних економічних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання країн світу внаслідок виробництва, обміну і споживання товарів, послуг та ідей в умовах необмеженості потреб та ресурсів і на основі міжнародного поділу праці внаслідок виходу за межі національних господарств із метою максимізації прибутку». Автор також вбачає в даній категорії процес та схиляється до думки, що «ЗЕД як процес є складним ланцюгом дій – від пошуку (зародження) підприємницької ідеї до її втілення в конкретний проект, який забезпечує виготовлення товарів, виконання роботи та надання послуг, конкурентоспроможних на міжнародних ринках». Дане визначення є актуальним, враховуючи сучасні тенденції та особливості розвитку даної сфери, адже зважаючи на міжнародний поділ праці, високий рівень концентрації товарів, послуг на міжнародних ринках, а також стрімкий розвиток глобалізаційних економічних процесів для отримання прибутку в даній діяльності, суб'єкти господарювання повинні бути, в першу чергу, конкурентоспроможними.

З точки зору світової економіки, тобто в глобальному аспекті, розглядають зовнішньоекономічну діяльність Л. Дідківська та Л. Головка⁸², зазначаючи, що «зовнішньоекономічна діяльність - розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили; формують міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки».

Відмінне від зазначених вище визначень, трактує категорію «зовнішньоекономічна діяльність» Л. Пісьмаченко⁸³, стверджуючи, що «поняття зовнішньоекономічна діяльність є складною агрегованою економічною категорією, яка складається з окремих елементів і класифікується за типами, формами та видами» (рис. 1.10).

⁸¹ Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Покровская. Львів, 2009. 32 с. С. 6

⁸² Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посібник. : Знання, 2006. 462 с.

⁸³ Пісьмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія. Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2008. 366 с. С. 74.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

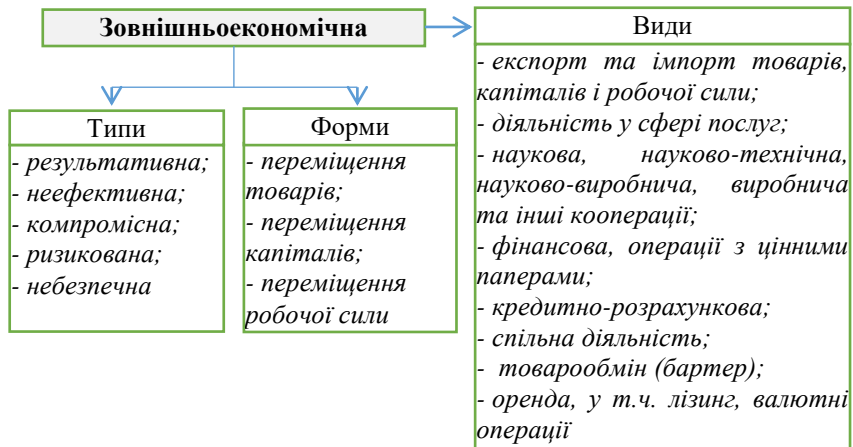


Рис. 1.10. Класифікаційні ознаки дефініції «зовнішньоекономічна діяльність» за Л. Пісьмаченко ⁸⁴

Охарактеризувавши класифікаційні ознаки категорії «зовнішньоекономічна діяльність», автор ⁸⁵ поділяє типи, види та форми її здійснення, тобто зазначає її суттєві характеристики з точки зору провадження господарської діяльності. Однак, перелік видів діяльності, що наведені на рис.1.10 є неповним, адже відповідно ст.4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» ⁸⁶ до видів зовнішньоекономічної діяльності, окрім зазначених Л. Пісьмаченко ⁸⁷, належить: «підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність

⁸⁴ Пісьмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія. Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2008. 366 с. С. 74.

⁸⁵ Там само, С. 74.

⁸⁶ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.01.2018).

⁸⁷ Пісьмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія. Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2008. 366 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України; організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках; операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку; роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами; інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України. Посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень».

Здійснивши аналіз літературних джерел та нормативно-правових актів, встановлено відсутність єдиного підходу до трактування поняття «зовнішньоекономічна діяльність», що, в свою чергу, обумовлює проблеми категоріально-понятійного апарату, адже на державному рівні закріплено два визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» (Господарський Кодекс України та Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»), які за своєю суттю є ідентичними на перший погляд, однак мають суттєву відмінність. Так, згідно Господарського Кодексу⁸⁸, необхідною умовою визнання господарської діяльності зовнішньоекономічною є перетин митного кордону майном та / або робочою силою. До складу майна відповідно нормативного документу⁸⁹ належить: «сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. Залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до основних фондів, оборотних

⁸⁸ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁸⁹ Там само.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

засобів, коштів, товарів». Вважаємо, що визначення, зазначене в Господарському Кодексі є некоректно сформульованим, адже фізичний перетин кордону, наприклад основними фондами, до яких належать будинки чи споруди, неможливий. З огляду на це, вважаємо за доцільне уточнити дане визначення та закріпити в законодавчому акті в наступній редакції: зовнішньоекономічна діяльність – діяльність, що передбачає здійснення зовнішньоекономічних операцій в сфері господарювання, побудована на взаємовідносинах між суб'єктами господарювання України та іноземними суб'єктами господарювання, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами.

Відсутність Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку операцій в сфері зовнішньоекономічної діяльності та методичних рекомендацій у даній сфері обумовлюють ряд проблем організаційно-методичного характеру, що потребують вирішення. З огляду на те, що зовнішньоекономічна діяльність не є окремим видом діяльності суб'єктів господарювання, вважаємо за доцільне закріпити визначення поняття «зовнішньоекономічні операції» в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»⁹⁰ в наступній редакції: зовнішньоекономічні операції – це господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами. Також слід відзначити, що зовнішньоекономічні операції суб'єктів господарювання, в частині формування звітності, можуть включатися як до операційної, так і до інвестиційної та фінансової діяльності, що обумовлено існуванням широкого спектру послуг у даній сфері (рис.1.11).

⁹⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).



Рис. 1.11. Зовнішньоекономічна діяльність в системі бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

В результаті проведеного дослідження, зважаючи на відсутність понятійно-категоріального апарату в сфері зовнішньоекономічної діяльності, вважаємо за доцільне запропонувати закріплення наступних дефініцій в нормативно-правових актах. Зокрема, зважаючи на стрімкі темпи розвитку зовнішньоекономічної діяльності та виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки доцільним є, окрім закріплення поняття зовнішньоекономічна діяльність в Господарському Кодексі та поняття зовнішньоекономічні операції в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», внесення змін в частині зовнішньоекономічних операцій з точки зору їх відображення в фінансовій звітності. Суб'єкти господарювання провадити свою діяльність як за межами України, так і на її території з вітчизняними та іноземними партнерами одночасно, що обумовлює різну структуру їх операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Таким чином, доцільним є закріплення в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» понять зовнішньоекономічні операції в частині операційної діяльності, зовнішньоекономічні операції в частині фінансової діяльності та зовнішньоекономічні операції в частині інвестиційної діяльності. Запропоновані визначення, наведені на рис.1.11, а їх закріплення необхідне, з огляду на те, що зовнішньоекономічні операції в операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності чинять вплив на сукупність об'єктів бухгалтерського обліку, які в свою чергу, впливають на елементи методу бухгалтерського обліку в частині документування, оцінки, рахунків, подвійного запису та звітності з огляду на здійснення таких операцій.

Отже, здійснивши огляд літературних джерел вітчизняних та іноземних авторів, вдалося виявити більше двадцяти теорій зовнішньоекономічної діяльності та встановити взаємозв'язок розвитку економічної думки з становленням та напрямками розвитку даної сфери діяльності. Визначено, що економічні теорії стали підґрунтям розвитку сучасних теорій зовнішньоекономічної діяльності, незважаючи на те, що вони і не враховували всіх факторів впливу зовнішнього та внутрішнього середовища на розвиток зовнішньоекономічних відносин. Обґрунтовано, що економічна думка окремих періодів чинила значний вплив на вектор розвитку зовнішньоекономічної діяльності національних економік країн світу, однак цей вплив не є одностороннім, адже розвиток економічних відносин формував потребу у пошуку нових економічних знань та пояснень явищ в зовнішньоекономічній сфері. В свою чергу, на основі проведеного дослідження щодо категоріально-понятійного апарату зовнішньоекономічної діяльності, було встановлено відсутність єдиного підходу щодо трактування даної дефініції як вченими, так і на рівні

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

нормативно-законодавчих актів. З огляду на це, результатом проведеного дослідження є сформовані пропозиції щодо закріплення окремих категорій у нормативно-правових актах з метою уникнення організаційно-методичних проблем в процесі здійснення діяльності в зовнішньоекономічній сфері. Зокрема, з огляду на некоректність формулювання визначення зовнішньоекономічна діяльність у Господарському кодексі, доцільним є закріплення трактування даної економічної категорії в зазначеному законодавчому акті в наступній редакції: зовнішньоекономічна діяльність – діяльність, що передбачає здійснення зовнішньоекономічних операцій в сфері господарювання, побудована на взаємовідносинах між суб'єктами господарювання України та іноземними суб'єктами господарювання, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами. Також, з огляду на поширення діяльності в сфері зовнішньоекономічних операцій та облікового їх відображення, доцільним є закріплення в НП(с)БО 1 наступних категорій у таких редакціях: зовнішньоекономічні операції – це господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами; зовнішньоекономічні операції в частині операційної діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що належать до основної діяльності підприємства та не є інвестиційними чи фінансовими видами діяльності; зовнішньоекономічні операції в частині фінансової діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що призводять до зміни розміру та складу власного та позикового капіталів підприємства; та зовнішньоекономічні операції в частині інвестиційної діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що пов'язані з придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Необхідність закріплення даних понять в нормативно-правових актах обумовлена впливом результатів зовнішньоекономічних операцій на сукупність об'єктів бухгалтерського обліку, які в свою чергу, обумовлюють вплив на окремі елементи методу бухгалтерського обліку, тобто, на документування, оцінку, рахунки, подвійний запис та звітність.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

1.3. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку

Зовнішньоекономічна діяльність є важливим інструментом розвитку національної економіки, а з огляду на сучасні тенденції розширення міжнародного співробітництва відіграє вирішальну роль у формуванні нових та підтримці існуючих зовнішньоекономічних відносин. Слід зазначити, що однією із ключових цілей вітчизняного бізнесу є можливість виходу на міжнародний ринок. Останні зміни, що відбулися в податковому законодавстві свідчать про можливість не лише юридичних осіб провадити зовнішньоекономічну діяльність, а і фізичні особи- підприємці, що перебувають на спрощеній системі оподаткування та є платниками єдиного податку можуть здійснювати діяльність в зовнішньоекономічній сфері. Так, п.291.5 ст.291 Податкового кодексу України ⁹¹ визначено види діяльності, здійснюючи які фізична особа – підприємець не може бути платником єдиного податку, однак серед видів діяльності, зовнішньоекономічна – відсутня. Зазначене актуалізує дослідження складових видів зовнішньоекономічної діяльності та особливостей їх здійснення і регулювання, адже даний напрям господарської діяльності є пріоритетним, як для вітчизняних суб'єктів господарювання, так і для розвитку економіки України в цілому.

Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» ⁹² передбачено перелік видів зовнішньоекономічної діяльності (табл.1.3).

⁹¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁹² Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Таблиця 1.3. Види зовнішньоекономічної діяльності згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»⁹³

№ з/п	<i>Вид зовнішньоекономічної діяльності</i>
1	2
1.	Експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили
2.	Надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України
3.	Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі
4.	Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України
5.	Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України
6.	Спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами
7.	Підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України

⁹³ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 20.04.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.3.

1	2
8.	Організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках
9.	Товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
10.	Орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
11.	Операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку
12.	Роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами
13.	Інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України
14.	Посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень.

Законодавством передбачено чотирнадцять видів зовнішньоекономічної діяльності, що можуть провадити суб'єкти господарювання. Слід зазначити, що найпоширенішим із зазначених вище видів є експорт та імпорт товарів і послуг, на частку яких в загальній структурі зовнішньоекономічної діяльності, за підрахунками, припадає близько 80 %. Зарубіжні вчені Рymarчик Ю. (Rymarczyk J.), Немец М. (Niemiec M.)⁹⁴, експорт та імпорт характеризують як форми зовнішньоекономічної діяльності.

⁹⁴ Rymarczyk J. Współczesne tendencje w handlu międzynarodowym / J. Rymarczyk, M. Niemiec. Wrocław, 2007.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Натомість, В.Т. Венцель⁹⁵ зазначає, що «відсутність обґрунтованого підходу до визначення напрямів здійснення зовнішньоекономічної діяльності негативно впливає на організацію управління такою діяльністю на підприємстві та його інформаційне забезпечення». Як напрямок вирішення даного питання, дослідник⁹⁶ пропонує «визначення форм зовнішньоекономічної діяльності, які поділяються на види. З цією метою, виходячи із завдань, які ставлять перед бухгалтерським обліком суб'єкти управління підприємством, до основних форм зовнішньоекономічної діяльності залежно від рівня заінтересованості в результатах співробітництва з іноземними партнерами та рівня залучення ресурсів відносяться: зовнішня торгівля (експорт та імпорт), форми зовнішньоекономічної діяльності з середнім рівнем залучення ресурсів (міжнародні фінансові операції, кредитні та орендні операції, операції з придбання, продажу та обміну валюти тощо) і форми зовнішньоекономічної діяльності з вкладенням ресурсів (дочірнє підприємство, власна господарська діяльність). Забезпечення збереження майна власника та обчислення фінансових результатів діяльності є основними критеріями у наведеному поділ форм зовнішньоекономічної діяльності».

З огляду на зазначені в чинному законодавстві види зовнішньоекономічної діяльності та запропоновані В.Т. Венцелем⁹⁷ форми класифікації зовнішньоекономічної діяльності, доцільно охарактеризувати дану сферу діяльності з точки зору наведених вище критеріїв з метою подальшої ідентифікації об'єктів системи бухгалтерського обліку по кожному із напрямів.

Класифікацію форм та видів зовнішньоекономічної діяльності наведено в табл.1.4.

Формування даної класифікації є необхідною не лише для суб'єктів господарювання, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, а і для тих, що мають на меті вихід на міжнародні ринки, адже правильна та ефективна оцінка стану наявності ресурсів сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень та формуванні цілісної стратегії і тактики розвитку підприємств шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. Слід зазначити, що поділ форм та видів зовнішньоекономічної діяльності

⁹⁵ Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2012. 21 с.

⁹⁶ Там само.

⁹⁷ Там само.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

сприятиме процесам планування на підприємстві, а також побудові ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліків, економічного аналізу та внутрішнього контролю.

Таблиця 1.4. Класифікація форм та видів зовнішньоекономічної діяльності (розроблено з використанням даних ^{98, 99})

<i>Зовнішньоекономічна діяльність</i>		
<i>Критерій поділу</i>	<i>Форми</i>	<i>Види</i>
<i>Високий рівень залучення ресурсів</i>	<i>Зовнішня торгівля</i>	Експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили
		Надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України
		Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі
<i>Середній рівень залучення ресурсів</i>	<i>Фінансові операції</i>	Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України

⁹⁸ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2017).

⁹⁹ Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2012. 21 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
	<i>Кредитні та орендні операції</i>	Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України
		Орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
	<i>Операції з валютою</i>	Операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку
<i>Вкладення ресурсів</i>	<i>Власна господарська діяльність</i>	Спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами
		Підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України
		Організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.4

1	2	3
		Товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
		Інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України

Характеризуючи зовнішньоекономічну діяльність з точки зору високого рівня залучення ресурсів, виділено міжнародну торгівлю – як форму зовнішньоекономічної діяльності, яка, в свою чергу включає експортні та імпорتنі операції. Об'єктами експорту та імпорту можуть бути не лише товари, а і різного роду послуги, роботи, капітал та робоча сила. Однак, здійснивши аналіз праць вітчизняних та зарубіжних авторів (додаток В.1), виявлено неоднозначність підходів щодо трактування категорій «експорт» та «імпорт». В результаті дослідження вдалося згрупувати проаналізовані визначення за основними підходами (табл.1.5).

Таблиця 1.5. Підходи щодо трактування категорій «експорт» та «імпорт» в літературних джерелах

<i>Підхід</i>	<i>Автори, джерело</i>
1	2
Визначення поняття «експорт»	
<i>З точки зору об'єктів</i>	
Товари	Коноплицький В.А., Філіна Г.І. ¹⁰⁰
Товари і послуги	Словник сучасної економіки Макміллана ¹⁰¹ , Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б. ¹⁰² ,
<i>З точки зору процесу</i>	
Продаж або передача товарів	Гордієнко Д.Д. ¹⁰³ , Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ¹⁰⁴ , Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ¹⁰⁵ , Сліпушко О.М. ¹⁰⁶

¹⁰⁰ Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник: тлумачно-термінологічний. К.: КНТ, 2007. 580 с.

¹⁰¹ Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА / [пер. з англ.]. К.: “АртЕк”, 2000. 640 с.

¹⁰² Экономика и бизнес. А-Я: словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин: пер. с англ. К.С. Ткаченко. М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. 624 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.5.

<i>1</i>	<i>2</i>
Продаж та вивезення товарів, технологій та послуг	Карпінський Б.А., Герасименко О.В. ¹⁰⁷ , Бернар И., Колли Ж.-К. ¹⁰⁸ , Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г. ¹⁰⁹
Вивіз товарів	Копорулина В.Н., Копорулина Л.В. ¹¹⁰ , Азрилиян А.Н. ¹¹¹ , Белик Ю.А. ¹¹² , Бутинець Ф.Ф. ¹¹³ , Дем'яненко М.Я. ¹¹⁴ , Грязнов В.И. ¹¹⁵
Вивіз товарів і послуг	Мочерний С.В. ¹¹⁶ , Ожерельев О.И. ¹¹⁷

¹⁰³ Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. К.: КНТ, 2006. 308 с.

¹⁰⁴ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К.: Кондор, 2007. 168 с.

¹⁰⁵ Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [3-тє видання, виправл., доп.]. К.: т-во "Знання", КОО, 2000. 587 с.

¹⁰⁶ Сліпущко О.М. Політичний і фінансово-економічний словник. К.: Видавництво "Криниця", 1999. 389 с.

¹⁰⁷ Карпінський Б.А. Фінансово-інвестиційний словник: навч. посібник / Б.А. Карпінський, О.В. Герасименко. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 304 с.

¹⁰⁸ Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х томах / И. Бернар; пер. с фр. И. Бернар, Ж.-К. Колли. Т. 1. М.: Междунар. отношения, 1997. 784 с.

¹⁰⁹ Краткий политический словарь / [Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г.]; сост. и общ. ред. Л.А. Оникова, Н.В. Шишлина. [6-е изд., доп.]. М.: Политиздат, 1989. 623 с.

¹¹⁰ Русско-украинский финансово-банковский словарь / [сост. В.Н. Копорулина, Л.В. Копорулина]. Х.: Фортуна-Пресс, Консум, 1997. 208 с.

¹¹¹ Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. [4-е изд. доп. и перераб.]. М.: Институт новой экономики, 1999. 1248 с.

¹¹² Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.]. М.: Политиздат, 1987. 399 с.

¹¹³ Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. Житомир: ПП "Рута", 2001. 224 с.

¹¹⁴ Фінансовий словник-довідник / [М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та інші]; за ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.

¹¹⁵ Статистический словарь. [ред. кол., завед. ред. В.И. Грязнов]. М., Статистика, 1965. 706 с.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Продовження табл. 1.5.

<i>1</i>	<i>2</i>
Вивіз товару або капіталу	Завадський Й.С. ¹¹⁸ , Прохоров А.М. ¹¹⁹ , Золотогоров В.Г. ¹²⁰ , Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С. ¹²¹ , Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш. ¹²² , Olsacka B., Pałczyńska-Gościńskiak R. ¹²³
Вивезення товарів, послуг і капіталу	Борисов А.Б. ¹²⁴ , Моисеев А.В. ¹²⁵ , Рибалкин В.Е. ¹²⁶

¹¹⁶ Економічна енциклопедія: у трьох томах. / [ред.кол.: відпов. ред. С.В. Мочерний та інші]. Т. 1. К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. 864 с.

¹¹⁷ Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.]. М.: Политиздат, 1990. 607 с.

¹¹⁸ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

¹¹⁹ Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. [4-е изд.]. М.: Сов. Энциклопедия, 1988. 1600 с.

¹²⁰ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. Мн.: Польша, 1997. 571 с.

¹²¹ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

¹²² Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

¹²³ Olsacka B. Leksykon zarządzania finansamy / B. Olsacka, R. Pałczyńska-Gościńskiak. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, 1998. 370 s.

¹²⁴ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

¹²⁵ Моисеев А.В. Экономический словарь-справочник: учеб пособие для учащихся / [Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.]; под. ред. А.В. Моисеева. [2-е изд., перераб.]. М.: Просвещение, 1985. 256 с.

¹²⁶ Краткий внешнеэкономический словарь-справочник / [под ред. В.Е. Рыбалкина]. [2-е изд., перераб. и доп.] М.: Международ. отношения, 1991. 256 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.5

<i>1</i>	<i>2</i>
Вивіз товарів, капіталу, послуг, цінних паперів	Сухарський В.С. ¹²⁷ , Фаминский И.П. ¹²⁸ , Кудрицький А.В. ¹²⁹
<i>3 точки зору інших характеристик</i>	
Кількість і вартість вивезених товарів, технологій, капіталів, послуг	Дяків Р. ¹³⁰
Митний режим	Кузнецов В., Михайленко О. ¹³¹ , Началов А.В. ¹³²
Форма міжнародного бізнесу	Колесніков Г.О. ¹³³
<i>Визначення поняття «імпорт»</i>	
<i>3 точки зору об'єктів</i>	
Товари і послуги	Словник сучасної економіки Макміллана ¹³⁴
<i>3 точки зору процесу</i>	
Ввезення іноземних товарів	Белик Ю.А. ¹³⁵ , Прохоров А.М. ¹³⁶ , Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С. ¹³⁷

¹²⁷ Сухарський В.С. Економічний словник-довідник: навчальна книга. Тернопіль: Богдан, 2002. 328 с.

¹²⁸ Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

¹²⁹ Український Радянський Економічний Словник: в 3-х томах / [редкол.: А.В. Кудрицький (відпов. ред.) та інші]. 2-ге вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. Т. 1 А. Колібр. 752 с.

¹³⁰ Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. 703 с.

¹³¹ Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х.: Фактор, 2005. 532 с.

¹³² Современный толковый налоговый словарь / [сост. А.В. Началов]. М.: ООО ИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. 480 с.

¹³³ Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Колесніков Г.О.]. К.: "ВД "Професіонал", 2007. 288 с.

¹³⁴ Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА / [пер. з англ.]. К.: "АртЕк", 2000. 640 с.

¹³⁵ Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.]. М.: Политиздат, 1987. 399 с.

¹³⁶ Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. [4-е изд.]. М.: Сов. Энциклопедия, 1988. 1600 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.5

1	2
	Кудрицький А.В. ¹³⁸ , Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш. ¹³⁹ , Моисеев А.В. ¹⁴⁰ , Грязнов В.И. ¹⁴¹ , Копорулина В.Н., Копорулина Л.В. ¹⁴²
Ввезення товарів і послуг	Коноплицький В.А., Філіна Г.І. ¹⁴³ , Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ¹⁴⁴ , Мочерний С.В. ¹⁴⁵ , Завадський Й.С. ¹⁴⁶ , Колесніков Г.О. ¹⁴⁷
Ввезення товарів або капіталу	Азрилиян А.Н. ¹⁴⁸ , Началов А.В. ¹⁴⁹

¹³⁷ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

¹³⁸ Український Радянський Економічний Словник: в 3-х томах / [редкол.: А.В. Кудрицький (відпов. ред.) та інші]. 2-ге вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. Т. 1 А. Колібр. 752 с.

¹³⁹ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

¹⁴⁰ Моисеев А.В. Экономический словарь-справочник: учеб пособие для учащихся / [Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.]; под. ред. А.В. Моисеева. [2-е изд., перераб.]. М.: Просвещение, 1985. 256 с.

¹⁴¹ Статистический словарь. [ред. кол., завед. ред. В.И. Грязнов]. М., Статистика, 1965. 706 с.

¹⁴² Русско-украинский финансово-банковский словарь / [сост. В.Н. Копорулина, Л.В. Копорулина]. Х.: Фортуна-Пресс, Консум, 1997. 208 с.

¹⁴³ Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник: тлумачно-термінологічний. К.: КНТ, 2007. 580 с.

¹⁴⁴ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К.: Кондор, 2007. 168 с.

¹⁴⁵ Економічна енциклопедія: у трьох томах. / [ред.кол.: відпов. ред. С.В. Мочерний та інші]. Т. 1 К.: Видавничий центр "Академія", 2000. 864 с.

¹⁴⁶ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

¹⁴⁷ Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Колесніков Г.О.]. К.: "ВД "Професіонал", 2007. 288 с.

¹⁴⁸ Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. [4-е изд. доп. и перераб.]. М.: Институт новой экономики, 1999. 1248 с.

¹⁴⁹ Современный толковый налоговый словарь / [сост. А.В. Началов]. М.: ООО ИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. 480 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.5

<i>1</i>	<i>2</i>
Ввезення товарів, технологій і капіталу	Борисов А.Б. ¹⁵⁰ , Сухарський В.С. ¹⁵¹ , Дяків Р. ¹⁵² , Рибалкин В.Е. ¹⁵³ , Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г. ¹⁵⁴
Ввезення товарів, послуг і цінних паперів	Ожерельев О.И. ¹⁵⁵ , Бутинець Ф.Ф. ¹⁵⁶ , Золотогоров В.Г. ¹⁵⁷ , Дем'яненко М.Я. ¹⁵⁸ , Фаминский И.П. ¹⁵⁹
Купівля суб'єктами ЗЕД товарів в іноземних суб'єктів	Гордієнко Д.Д. ¹⁶⁰ , Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ¹⁶¹ , Карпінський Б.А., Герасименко О.В. ¹⁶² , Сліпушко О.М. ¹⁶³ ,

¹⁵⁰ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

¹⁵¹ Сухарський В.С. Економічний словник-довідник: навчальна книга. Тернопіль: Богдан, 2002. 328 с.

¹⁵² Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. 703 с.

¹⁵³ Краткий внешнеэкономический словарь-справочник / [под ред. В.Е. Рыбалкина]. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Международ. отношения, 1991. 256 с.

¹⁵⁴ Краткий политический словарь / [Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г.]; сост. и общ. ред. Л.А. Оникова, Н.В. Шишлина. [6-е изд., доп.]. М.: Политиздат, 1989. 623 с.

¹⁵⁵ Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.]. М.: Политиздат, 1990. 607 с.

¹⁵⁶ Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця]. Житомир: ПП "Рута", 2001. 224 с.

¹⁵⁷ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Мн.: Полымя, 1997. 571 с.

¹⁵⁸ Фінансовий словник-довідник / [М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та інші]; за ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.

¹⁵⁹ Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

¹⁶⁰ Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. К.: КНТ, 2006. 308 с.

¹⁶¹ Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [3-тє видання, виправл., доп.]. К.: т-во "Знання", КОО, 2000. 587 с.

¹⁶² Карпінський Б.А. Фінансово-інвестиційний словник: навч. посібник / Б.А. Карпінський, О.В. Герасименко. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 304 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.5

1	2
	Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б. ¹⁶⁴ , Голощапов Н.А. ¹⁶⁵ , Бернар И., Колли Ж. К. ¹⁶⁶ , Olsacka В., Pałczyńska-Gościński R. ¹⁶⁷
<i>З точки зору інших характеристик</i>	
Митний режим	Кузнецов В., Михайленко О. ¹⁶⁸

Шляхом групування за основними підходами вдалося встановити, що визначення категорій «експорт» та «імпорт» в літературних джерелах розглядається з наступних позицій: з точки зору об'єктів таких операцій, процесу здійснення та з точки зору інших характеристик даних економічних категорій. Слід відзначити, що більшість авторів схиляється до підходу, що характеризує категорії «експорт» та «імпорт» з позицій процесу – вивезення/ ввезення, продаж/придбання, визначаючи при цьому різні об'єкти такої діяльності. Натомість, перелік об'єктів експорту та імпорту авторами наводиться неповний, що в свою чергу, не дає повного уявлення про дані операції. Переважна більшість (Копорулина В.Н., Копорулина Л.В.¹⁶⁹, Азрилиян А.Н.¹⁷⁰, Белик Ю.А.¹⁷¹, Бутинець Ф.Ф.¹⁷²,

¹⁶³ Сліпушко О.М. Політичний і фінансово-економічний словник. К.: Видавництво “Криниця”, 1999. 389 с.

¹⁶⁴ Экономика и бизнес. А-Я: словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин; пер. с англ. К.С. Ткаченко. М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. 624 с.

¹⁶⁵ Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора / [под ред. В.И. Осипова]. М.: “Экзамен”, 1999. 384 с.

¹⁶⁶ Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х томах / И. Бернар; пер. с фр. И. Бернар, Ж.-К. Колли. Т. 1. М.: Междунар. отношения, 1997. 784 с.

¹⁶⁷ Olsacka В. Leksykon zarządzania finansamy / В. Olsacka, R. Pałczyńska-Gościński. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, 1998. 370 с.

¹⁶⁸ Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х.: Фактор, 2005. 532 с.

¹⁶⁹ Русско-украинский финансово-банковский словарь / [сост. В.Н. Копорулина, Л.В. Копорулина]. Х.: Фортуна-Пресс, Консум, 1997. 208 с.

¹⁷⁰ Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. [4-е изд. доп. и перераб.]. М.: Институт новой экономики, 1999. 1248 с.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Дем'яненко М.Я.¹⁷³, Грязнов В.И.¹⁷⁴, Белик Ю.А.¹⁷⁵, Прохоров А.М.¹⁷⁶, Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С.¹⁷⁷, Кудрицький А.В.¹⁷⁸, Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш.¹⁷⁹, Моисеев А.В.¹⁸⁰, Грязнов В.И.¹⁸¹) схиляється до думки, що експорт / імпорт – це лише вивіз / ввіз товарів. Незначна група авторів (Сухарський В.С.¹⁸², Фаминский И.П.¹⁸³, Кудрицький А.В.¹⁸⁴, Борисов А.Б.¹⁸⁵, Дяків Р.¹⁸⁶, Рибалкин В.Е.¹⁸⁷,

¹⁷¹ Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.]. М.: Политиздат, 1987. 399 с.

¹⁷² Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 224 с.

¹⁷³ Фінансовий словник-довідник / [М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та інші]; за ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.

¹⁷⁴ Статистический словарь. [ред. кол., завед. ред. В.И. Грязнов]. М., Статистика, 1965. 706 с.

¹⁷⁵ Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.]. М.: Политиздат, 1987. 399 с.

¹⁷⁶ Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. [4-е изд.]. М.: Сов. Энциклопедия, 1988. 1600 с.

¹⁷⁷ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

¹⁷⁸ Український Радянський Економічний Словник: в 3-х томах / [редкол.: А.В. Кудрицький (відпов. ред.) та інші]. 2-ге вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. Т. 1 А. Колібр. 752 с.

¹⁷⁹ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

¹⁸⁰ Моисеев А.В. Экономический словарь-справочник: учеб пособие для учащихся / [Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.]; под. ред. А.В. Моисеева. [2-е изд., перераб.]. М.: Просвещение, 1985. 256 с.

¹⁸¹ Статистический словарь. [ред. кол., завед. ред. В.И. Грязнов]. М., Статистика, 1965. 706 с.

¹⁸² Сухарський В.С. Економічний словник-довідник: навчальна книга / Сухарський В.С. Тернопіль: Богдан, 2002. 328 с.

¹⁸³ Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

¹⁸⁴ Український Радянський Економічний Словник: в 3-х томах / [редкол.: А.В. Кудрицький (відпов. ред.) та інші]. 2-ге вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. Т. 1 А. Колібр. 752 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г.¹⁸⁸, Ожерельев О.И.¹⁸⁹, Бутинець Ф.Ф.¹⁹⁰, Золотогоров В.Г.¹⁹¹, Дем'яненко М.Я.¹⁹², Фаминский И.П.¹⁹³) характеризуючи дані категорії, зазначають ширше коло об'єктів – товари, послуги, капітал, технології, цінні папери. Однак, цей перелік не є вичерпним, адже, як зазначалося вище, об'єктами експортно-імпортних операцій окрім зазначених авторами, можуть бути роботи та робоча сила. Слід відзначити, що принципово інший підхід до трактування даних категорій, наводять Кузнецов В., Михайленко О.¹⁹⁴, Началов А.В.¹⁹⁵ характеризуючи експорт та імпорт як митний режим, тобто з позицій митного регулювання та законодавства. З позицій міжнародної економіки визначає поняття «експорт» Колесніков Г.О.¹⁹⁶, а саме – як форму міжнародного бізнесу. Дискусійного підходу до визначення поняття

¹⁸⁵ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

¹⁸⁶ Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. 703 с.

¹⁸⁷ Краткий внешнеэкономический словарь-справочник / [под ред. В.Е. Рыбалкина]. [2-е изд., перераб. и доп.] М.: Международ. отношения, 1991. 256 с.

¹⁸⁸ Краткий политический словарь / [Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г.]; сост. и общ. ред. Л.А. О니кова, Н.В. Шишлина. [6-е изд., доп.]. М.: Политиздат, 1989. 623 с.

¹⁸⁹ Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.]. М.: Политиздат, 1990. 607 с.

¹⁹⁰ Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 224 с.

¹⁹¹ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Мн.: Польша, 1997. 571 с.

¹⁹² Фінансовий словник-довідник / [М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та інші]; за ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.

¹⁹³ Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

¹⁹⁴ Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х.: Фактор, 2005. 532 с.

¹⁹⁵ Современный толковый налоговый словарь / [сост. А.В. Началов]. М.: ООО ИИА “Налог Инфо”, ООО “Статус-Кво 97”, 2006. 480 с.

¹⁹⁶ Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Колесніков Г.О.]. К.: “ВД “Професіонал”, 2007. 288 с.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

«експорт» дотримується Дяків Р.¹⁹⁷, трактуючи категорію як кількість і вартість вивезених товарів, технологій, капіталів, послуг, адже не весь спектр, кількість і вартість товарів, що вивозяться закордон є об'єктами експортних операцій (наприклад, придбання іноземними фізичними особами в рамках туристичної поїздки – товарів і з послідуочим вивезенням їх до іноземної країни).

Натомість, визначення понять «експорт», «імпорт» у вітчизняній та зарубіжній нормативно-правовій літературі наведено в додатку В.2. Зважаючи на трактування понять, зазначені в зарубіжній та вітчизняній літературі, можна зробити наступні висновки. В першу чергу, слід відзначити, що в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»¹⁹⁸ подано визначення понять «експорт товарів», «імпорт товарів» та «експорт (імпорт) капіталу», однак, цим же нормативно-правовим актом визначено як вид зовнішньоекономічної діяльності – експорт (імпорт) товарів, послуг, капіталу та робочої сили. З огляду на це, охарактеризувати поняття «експортні операції» та «імпортні операції» та закріпити їх у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»¹⁹⁹ в наступній редакції: експортні операції – це господарські операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України, що полягають в продажі товарів, наданні послуг, вивезення капіталу чи робочої сили за кордон; імпортні операції – це господарські операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що полягають у придбанні товарів, отриманні послуг, ввезення капіталу чи робочої сили з-за кордону. Не зважаючи на те, що запропоновані визначення є лаконічними, вони характеризують дані економічні категорії, враховуючи найбільш суттєві їх особливості.

Відповідно до критерію – середній рівень залучення ресурсів, було виділено три форми зовнішньоекономічної діяльності це: фінансові операції, які передбачають здійснення двох видів зовнішньоекономічної діяльності – міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами; кредитні та орендні операції, до яких належать кредитно-розрахункові операції та орендні операції, які в свою чергу, включають лізингові операції – міжнародний лізинг; та операції з валютою - придбання, продаж, обмін

¹⁹⁷ Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. 703 с.

¹⁹⁸ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

¹⁹⁹ Там само.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

валюти на валютних аукціонах, біржах та на міжбанківському валютному ринку. З огляду на зазначене, в розрізі зовнішньоекономічних операцій з середнім рівнем залучення ресурсів можна виділити п'ять груп операцій: зовнішньоекономічні операції з цінними паперами, зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції, зовнішньоекономічні орендні операції, валютні операції та міжнародний лізинг. З огляду на відсутність в нормативно-правовій базі трактувань окреслених вище понять, вважаємо за доцільне, з метою формування категоріально-понятійного апарату в сфері зовнішньоекономічної діяльності та уникнення проблемних питань здійснення таких операцій, запропонувати власні бачення даних категорій з послідовним закріпленням їх в нормативно-правових актах. Зокрема, категорія «зовнішньоекономічні операції з цінними паперами» в україномовних джерелах не зустрічається, однак в нормативно-правовій літературі розглядається поняття «цінні папери» (табл.1.6.).

Таблиця 1.6. Визначення поняття «цінні папери» в нормативно-правовій літературі

<i>Нормативно-правовий акт, джерело</i>	<i>Трактування категорії «цінні папери»</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Цивільний кодекс України ²⁰⁰	Цінним папером є документ встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право і визначає взаємовідносини між особою, яка його випустила (видала), і власником та передбачає виконання зобов'язань згідно з умовами його випуску, а також можливість передачі прав, що впливають з цього документа, іншим особам (ст. 194)
Господарський кодекс України ²⁰¹	Цінним папером є документ встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право і визначає відносини між суб'єктом господарювання, який його випустив (видав), і власником та передбачає виконання зобов'язань згідно з умовами його випуску, а також можливість передачі прав, що впливають з цього документа, іншим особам (ч.1, ст.163)

²⁰⁰ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²⁰¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Дата останнього звернення 12.04.18).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.6.

1	2
Закон України «Про цінні папери і фондовий ринок» ²⁰² .	Цінні папери – документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника, та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що впливають із цих документів, іншим особам (ст.3)

Вищенаведене дає підстави стверджувати про однозначність трактувань у законодавстві категорії «цінні папери», тому на основі зазначених визначень у законодавстві, можна сформулювати власне бачення поняття «зовнішньоекономічні операції з цінними паперами» та закріпити його в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁰³ та НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁰⁴ в наступній редакції: зовнішньоекономічні операції з цінними паперами – це господарські операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що полягають в розміщенні, виданні документів встановленої форми, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини між вітчизняними та іноземними суб'єктами господарювання та передбачають виконання зобов'язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що впливають із цих документів, іншим суб'єктам.

В свою чергу, поняття «зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції», не наводиться в жодному вітчизняному нормативно-правовому акті. Окремо кредитні та розрахункові операції розглядаються в банківській системі, а в розрізі їх здійснення в зовнішньоекономічній діяльності, даному питанню приділена недостатня увага. З огляду на те, що кредитні та розрахункові операції

²⁰² Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок” від 23.02.2006 р № 3480-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²⁰³ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²⁰⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁰⁵ передбачено як вид зовнішньоекономічної діяльності, вважаємо за доцільне закріпити в даному нормативно-правовому акті²⁰⁶ та в НІП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁰⁷ категорії «зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції» з наступним їх трактуванням, а саме: це господарські операції, що побудовані на економічних взаємовідносинах вітчизняних та іноземних суб'єктів господарювання, що передбачають створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України та здійснення інших взаємовідносин кредитно-розрахункового характеру, провадження яких не заборонено чинним законодавством. Натомість, діяльність у сфері зовнішньоекономічній, що пов'язана з орендними взаємовідносинами – є орендними операціями в зовнішньоекономічній діяльності. Слід відзначити, що поняття «оренда» визначене широким колом нормативно-правових актів (табл.1.7).

Таблиця 1.7. Визначення поняття «оренда» в нормативно-правовій літературі

<i>Нормативно-правовий акт, джерело</i>	<i>Трактування категорії «цінні папери»</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Цивільний кодекс України ²⁰⁸	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк (ст.759)
Господарський кодекс України ²⁰⁹	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності (ст.283)

²⁰⁵ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²⁰⁶ Там само.

²⁰⁷ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).

²⁰⁸ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²⁰⁹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Продовження табл. 1.7

<i>1</i>	<i>2</i>
Закон України «Про оренду державного та комунального майна» ²¹⁰	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності (ст.2)
П(С)БО 14 «Оренда» ²¹¹	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
МСФЗ 17 «Оренда» ²¹²	Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу

Визначення категорії «оренда» в чинних законодавчих актах відрізняються, однак, вдалося встановити суттєві характеристики даної дефініції, на які здійснюється акцент в нормативно-законодавчій базі. Зокрема, об'єкт оренди – майно / необоротний актив; процес оренди – передача у платне користування; строк та вартість оренди – погоджені сторонами – орендодавцем та орендарем. Таким чином, зважаючи на відсутність визначення поняття «зовнішньоекономічні орендні операції» в чинному законодавстві та виділення суттєвих характеристик категорії «оренда», а також їх урахування, дозволили сформулювати наступне визначення поняття: зовнішньоекономічні орендні операції - це господарські операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що побудовані на взаємовідносинах між вітчизняними та іноземними суб'єктами господарювання та полягають у передачі необоротних активів орендодавцем орендарю, на строк та плату, встановлену договором оренди. Зважаючи на те, що дане визначення враховує всі суттєві характеристики зазначеного виду зовнішньоекономічних операцій, вважаємо за доцільне з метою уточнення понятійно-категоріального апарату закріпити дефініцію в Законі України «Про

²¹⁰ Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2269-12> (Дата останнього звернення 20.03.18).

²¹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx> (Дата останнього звернення 20.03.18).

²¹² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.12 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (Дата останнього звернення 20.03.18).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

зовнішньоекономічну діяльність»²¹³, П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²¹⁴, П(С)БО 14 «Оренда»²¹⁵ та МСФЗ 17 «Оренда»²¹⁶. Однією із своєрідних форм оренди є лізинг, в сфері зовнішньоекономічної діяльності виникає явище міжнародного лізингу. Зважаючи на суттєві відмінності економічних категорій «зовнішньоекономічні орендні операції» та «міжнародний лізинг», є потреба у дослідженні та вивченні останньої. Зокрема, слід відзначити, що окремої законодавчої бази для регулювання такого виду зовнішньоекономічної діяльності як міжнародний лізинг, в Україні немає, однак, у 2006 році Україна приєдналася до Конвенції про міждержавний лізинг²¹⁷. Даним документом²¹⁸ визначено, що «міжнародний лізинг – це лізингова діяльність, в якій беруть участь лізингові компанії та господарюючі суб'єкти будь-яких двох і більше іноземних держав». Як зазначає Л.І. Хомутенко²¹⁹ «у формі міжнародного лізингу може використовуватися будь-який різновид лізингових угод. Однак. У міжнародній практиці найбільш застосовуються три основні види лізингових угод: лізинг з умовним продажем, чистий лізинг, лізинг з опціоном. Окрім цього, не менш цікавим є леверидж-лізинг. Форма леверидж-лізингу, є однією з найбільш складних різновидів лізингових операцій, оскільки

²¹³ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.01.18).

²¹⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).

²¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx> (Дата останнього звернення 20.03.18)

²¹⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.12 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (Дата останнього звернення 20.03.18).

²¹⁷ Конвенція про міждержавний лізинг від 25.11.1998 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/997_179 (Дата останнього звернення 20.03.18).

²¹⁸ Конвенція про міждержавний лізинг від 25.11.1998 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/997_179 (Дата останнього звернення 20.03.18).

²¹⁹ Хомутенко Л.І. Міжнародний лізинг як альтернатива традиційного кредитування // Облік, аналіз, та аудит в умовах міжнародної інтеграції України : зб. матер. Всеукраїнської наук.-практ. інтернет конф., 12 грудня 2013 р. Донецьк : ДонДУУ, 2013. С. 195-198.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

передбачає багатоканальне фінансування й залучення багатьох суб'єктів ринку, в тому числі і нерезидентів. За своєю суттю, леверидж-лізинг – це операція, за якої велика частка (за вартістю) наданого в оренду обладнання отримується у найм у третью сторону (інвестора), і в першій половині терміну оренди здійснюються амортизаційні відрахування за орендне обладнання та сплата відсотків за взятою позикою на придбання обладнання. Це зменшує оподаткований дохід інвестора і створює ефект відстрочки податків». Таким чином, міжнародний лізинг є своєрідним інструментом ефективного кредитування.

Слід відзначити, що Загородній А.Г., Вознюк Л.Г.²²⁰, Холодний Г.О.²²¹, Чирков В.Г., Черевань І.В.²²² міжнародний лізинг розглядають як підвид лізингу, зазначаючи, що «внутрішній лізинг здійснюється всередині своєї країни, тоді як міжнародний лізинг здійснюється за кордоном», єдину відмінність науковці вбачають у тому, «об'єкт лізингу перетинає кордон». Однак. Стверджувати, що відмінність міжнародного лізингу від внутрішнього – лише в перетині кордону є не зовсім коректним, адже зовнішньоекономічна операція лізингу розпочинається до моменту виходу суб'єкта господарювання на міжнародний ринок. В свою чергу, Козик В. В., Панкова Л. А., Карп'як Я.С.²²³, Івасів Б.С.²²⁴ вважають, що принципових відмінностей між поняттям «міжнародний лізинг» та «лізинг» немає, адже «в обох випадках використовуються єдині принципи та інструменти». Як стверджує Шульгіна Л.М.²²⁵ «Разом з тим, з огляду на особливості міжнародного ринкового середовища міжнародний лізинг має свою специфіку, що витікає з особливостей функціонування зарубіжних ринків та у мов діяльності на них. Міжнародний лізинг характеризується більш високим ступенем

²²⁰ Загородній А.Г., Вознюк Л.Г. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1071 с.

²²¹ Холодний Г.О. Лізинг в інвестиційному механізмі інноваційного розвитку підприємств. Х., 2007. 195 с.

²²² Чирков В.Г. Лізинг: інформ.-метод. посіб. / В.Г. Чирков, І.В. Черевань; НАН України [та ін.]. К.: Фенікс, 2010. 78 с.

²²³ Зовнішньоекономічні операції та контракти: Навч. посіб. / [Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С. і інші]. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 608 с.

²²⁴ Івасів Б.С. Міжнародні розрахунки [Текст]: підручник / Б.С. Івасів. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 223 с.

²²⁵ Шульгіна Л.М. Сутність поняття «міжнародний лізинг» / Л.М. Шульгіна, І.П. Баліцька // Сучасні проблеми економіки і підприємництва [Текст]: Збірник наукових праць. Випуск 12. Київ: ІВЦ Видавництво «Політехніка». 2013. URL: <http://sb-keip.kpi.ua/issue/view/2656> (Дата останнього звернення 12.01.18).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

комплексності, пов'язаним зі складністю міжнародного ринкового середовища, необхідністю вивчення особливостей законодавства багатьох країн, складністю та трудоємністю процесу маркетингових досліджень на зарубіжних ринках, що вимагає залучення спеціалізованих компаній- консультантів, які можуть зібрати інформацію про зовнішні ринки. Міжнародний лізинг передбачає врахування діяльності значно більшої кількості суб'єктів».

З огляду на зазначені вище особливості міжнародного лізингу та трактування категорії «внутрішній лізинг» Законом України «Про лізинг»²²⁶ - «вид цивільно- правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу, за яким лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умові передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі)», вважаємо за доцільне сформулювати власне трактування категорії «міжнародний лізинг» та закріпити його в Законі України «Про лізинг»²²⁷, Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²²⁸, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²²⁹, П(С)БО 14 «Оренда»²³⁰ та МСФЗ 17 «Оренда»²³¹ в наступній редакції: міжнародний лізинг – це господарська операція суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, що побудована на цивільно- правових відносин між вітчизняним та зарубіжними суб'єктами господарської діяльності, що виникають з договору фінансового лізингу, за яким лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених

²²⁶ Закон України «Про лізинг» від 11.12.2003 р. № 1381-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1381-15> (Дата останнього звернення 12.01.18).

²²⁷ Там само.

²²⁸ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

²²⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).

²³⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx> (Дата останнього звернення 20.03.18)

²³¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.12 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018 (Дата останнього звернення 20.03.18).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

лізингоодержувачем специфікацій та умові передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі).

До форм зовнішньоекономічної діяльності, що передбачають середній рівень залучення ресурсів відносять валютні операції. Законодавством України, термін «валютна операція» не наводиться, однак визначається перелік операцій, що входять до їх складу. Зокрема, Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і контролю»²³² передбачено, що до валютних операцій відносять: «операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, операції з використанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу з передаванням заборгованостей та інших зобов'язань предметом яких є валютні цінності та операції пов'язані з ввезенням, переказуванням і пересиланням на територію України валютних цінностей». Слід відзначити, що зазначений нормативний документ було прийнято ще в 1993 році, і значних змін до цього часу він не зазнавав. Як стверджує Р. Сухий²³³ про Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і контролю»²³⁴, «Незважаючи на суттєву зміну суспільних відносин протягом незалежності України, основний законодавчий акт у валютній сфері фактично не зазнав концептуальних змін і на сьогодні вже значно відстає від економічних реалій та деструктивно впливає на економіку країни. Варто також зазначити, що вдосконалення потребує також понятійний апарат цього законодавчого акту». З огляду на те, що категорія «валютна операція» є однією із важливих і основних визначень в сфері валютного законодавства та зовнішньоекономічній діяльності, трактування даної дефініції та закріплення її на нормативно-правовому рівні дасть змогу уникнути ряду проблем, пов'язаних з системою державного контролю за валютними операціями, які, зважаючи на невідповідність законодавства, можуть виникнути при здійсненні такої діяльності.

²³² Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (Дата останнього звернення 20.03.18).

²³³ Сухий Р. До питання визначення поняття «валютна операція». Вісник Національного банку України. 2013. № 9. С. 28-30.

²³⁴ Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (Дата останнього звернення 20.03.18).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Зокрема, С.Г. Пепеляєва ²³⁵ дотримується думки, щодо «визначення валютних операцій через певні юридичні факти, з якими валютне законодавство пов'язує виникнення певних наслідків».

Здебільшого, трактування категорії «валютна операція» авторами здійснюється у широкому та вузькому значенні, наприклад, як зазначає М.М. Артьомов ²³⁶, «визначення валютних операцій у «вузькому значенні» є близьким до визначення цивільно- правової угоди, відрізняючись від нього тільки наявністю об'єкта з особливим правовим режимом, яким є валютні цінності». Натомість, О.А. Костюченко ²³⁷, наводить думку, що валютні операції - це «вид банківської діяльності, пов'язаної з переходом права власності, інших прав на валютні цінності».

В свою чергу, В.К. Шкарупа та Т.О. Коломоєць ²³⁸ наводять визначення категорії «валютна операція» у «широкому значенні» та зазначають, що «валютні операції – дії фізичних та юридичних осіб, спрямовані на встановлення, зміну або припинення їхніх прав та обов'язків при здійсненні дій з валютою та валютними цінностями». Однак, автори, характеризуючи поняття «валютна операція», не звертають уваги на важливу складову їх – це переміщення валютних цінностей через митний кордон, адже не завжди при такій операції відбувається встановлення, зміна або припинення прав та обов'язків особи відносно валютних цінностей. Ю.О. Крохіною ²³⁹, вважає, що валютна операція - «це встановлена валютним законодавством сукупність дій резидентів та нерезидентів, що здійснюється з валютою та валютними цінностями, як правило, у формі угод, характерною ознакою яких є рух валюти і валютних цінностей у вигляді переходу права власності на них та (або) їх фізичного переміщення».

З огляду на зазначене вище, можна стверджувати, що основною ознакою валютної операції є наявність іноземного суб'єкта, що безпосередньо бере участь у взаємовідносинах, що виникають в процесі здійснення валютних операцій.

²³⁵ Основы налогового права / под ред. С.Г.Пепеляева. М.: Инвест Фонд, 1995. 210 с. С. 49.

²³⁶ Артемов Н. М. Валютное регулирование в Российской Федерации: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14. М., 2002. 347 с. с. 63

²³⁷ Костюченко О. А. Правові засади валютного регулювання в Україні: навч. посіб. К.: КНТ, 2009. 224 с. С. 48.

²³⁸ Фінансове право України: навч. посіб. / [В.К.Шкарупа, І.О. Сквирський, Т.О.Коломоєць та ін.]; за заг. ред. В.К.Шкарупи, Т.О.Коломоєць. К.: Істина, 2007. 256 с. С. 200.

²³⁹ Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. 720 с. С. 700.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Однак, як стверджують Ж.В. Завальна, М.В. Старинський²⁴⁰, основною ознакою валютних операцій є те, що “одним із суб’єктів валютних операцій (прямо чи опосередковано) є Національний банк України”. Вважаємо некоректним відносити операції до валютних на підставі, окресленої авторами вище, адже це може виявитися передумовою виникнення прогалин у законодавстві та неправильному трактуванні тих чи інших операцій, адже валютні операції можуть виникати між суб’єктами господарювання без участі Національного банку України, окрім випадків, коли для здійснення такої операції необхідна ліцензія НБУ.

Р. Сухий²⁴¹ зазначає, що «важливість питання про визначення поняття “валютна операція” пояснюється тим, що якщо ті чи інші дії особи не віднесені законодавством до числа валютних операцій, то виникаючи у зв’язку з ними суспільні відносини, не підпадають під дію валютних правил». З огляду на це, вважаємо за доцільне закріпити поняття «валютні операції» в Декреті Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і контролю»²⁴², Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁴³ та НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»²⁴⁴ в наступній редакції: валютні операції – це господарські операції суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, що побудовані на взаємовідносинах вітчизняних та іноземних суб’єктів господарювання, що передбачають здійснення ними сукупності дій з валютою та валютними цінностями, зазвичай, у вигляді угод, характерними ознаками яких є рух валюти і валютних цінностей у вигляді переходу права власності на них та (або) їх фізичного переміщення через митний кордон країни.

²⁴⁰ Завальна Ж. В. Валютне право України: навч. посіб. / Ж.В.Завальна, М.В.Старинський. Суми: ВТД “Уні- верситетська книга”, 2005. 304 с. С. 246.

²⁴¹ Сухий Р. До питання визначення поняття «валютна операція». Вісник Національного банку України. 2013. № 9. С. 28-30.

²⁴² Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 № 15-93 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (Дата останнього звернення 20.03.18).

²⁴³ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 21.03.18).

²⁴⁴ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Важливими видами зовнішньоекономічної діяльності, що передбачають вкладення ресурсів є іноземні інвестиції та спільна діяльність. На думку, В.Г. Федоренка та В.Б. Захожая²⁴⁵ «іноземні інвестиції являють собою всі види цінностей, якікладаються в об'єкти інвестиційної діяльності на території тієї чи іншої країни». Проте, автори не зазначають мету здійснення іноземного інвестування. Натомість, Л.Н. Павлова²⁴⁶, стверджує, що «іноземні інвестиції являють собою всі види майнових і інтелектуальних цінностей, якікладаються іноземними інвесторами в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку». Автор наголошує на меті інвестування, а саме – отримання прибутку, не беручи до уваги те, що інвестиції можуть здійснюватися і для забезпечення роботи підприємства та його розвитку.

В свою чергу, в Законі України «Про режим іноземного інвестування»²⁴⁷ передбачено наступне визначення: «іноземні інвестиції – цінності, щокладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту». Натомість, іншим нормативно-правовим актом - Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁴⁸, передбачено, що «іноземні інвестиції - всі види майнових та інтелектуальних цінностей, щокладаються іноземними суб'єктами господарської діяльності в Україні, в результаті чого утворюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект». Визначення, наведені в законодавчих актах не суперечать один одному, проте, як стверджує В.М. Косак²⁴⁹, «не зовсім вдалим є визначення категорії “іноземні інвестиції” через категорію “цінності”, оскільки остання є ширшою і об'єднує також об'єкти, які не пов'язані з інвестуванням. Тому категорію “цінності” необхідно замінити конкретнішими об'єктами: гроші, цінні папери, майнові права тощо». З огляду на це, пропонується уточнити визначення сутності

²⁴⁵ Захожай В.Б., Федоренко В.Г. Страховий та інвестиційний менеджмент. К.: МАУП, 2002. 344с.

²⁴⁶ Павлова Л.Н. Фінанси підприємств: Підручник для вузів. М.: Фінанси, ЮНПІ, 1998. 639 с..

²⁴⁷ Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 02.01.18).

²⁴⁸ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 22.04.18).

²⁴⁹ Косак В.М. Правові засади іноземного інвестування в Україні. Львів: Центр Європи, 2005. 223с

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

категорії іноземні інвестиції, запропонувати і закріпити визначення поняття «операції з іноземними інвестиціями» в Законі України «Про режим іноземного інвестування»²⁵⁰ та Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁵¹. Так, вважаємо за доцільне трактувати іноземні інвестиції як грошові кошти, цінні папери, майно та майнові права, результати інтелектуальної діяльності, інші цінності, передбачені чинним законодавством, що вкладаються іноземними суб'єктами господарської діяльності в Україні з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. В свою чергу, операції з іноземними інвестиціями – це господарські операції, що побудовані на взаємовідносинах вітчизняних та зарубіжних суб'єктів господарювання та передбачають вкладення останніми грошових коштів, цінних паперів, майна та майнових прав, результатів інтелектуальної діяльності та інших цінностей, передбачених чинним законодавством, з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Що стосується спільної діяльності, то Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁵² передбачено наступне трактування даної категорії, а саме: «спільна підприємницька (господарська) діяльність - діяльність, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення». Нормативне трактування дефініції «спільна діяльність» передбачено П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»²⁵³, а саме: «спільною діяльністю визнається господарська діяльність зі створенням чи без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох чи більше сторін відповідно до письмової угоди між ними». Характеристика спільної діяльності, наведена В.В. Резніковою²⁵⁴ з точки зору найбільш суттєвих її особливостей: «основними загально- понятійними ознаками спільної діяльності

²⁵⁰ Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 02.01.18).

²⁵¹ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 22.04.18).

²⁵² Там само.

²⁵³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 № 91. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (Дата останнього звернення 22.04.18).

²⁵⁴ Резнікова В.В. Спільна господарська діяльність в Україні: економіко-правова сутність. Публічне право. 2013. № 2. С. 269-273.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

є: наявність спільних для всіх учасників такої діяльності мети й мотивації; поділ єдиного процесу діяльності на функціонально пов'язані між собою складові (окремі операції) та розподіл їх між учасниками; об'єднання зусиль окремих суб'єктів, їхніх індивідуальних діяльностей та узгоджене (скоординоване) їх здійснення; наявність управління (зокрема самоуправління); настання спільних кінцевих результатів; єдине просторово-часове перебування та функціонування всіх учасників спільної діяльності». Автор²⁵⁵ зазначає, що «з позицій економіко-правової сутності спільна господарська діяльність може, бути трактована як форма співпраці (кооперації), що передбачає об'єднання та спільне використання матеріально-фінансових, трудових та/або інших ресурсів партнерів, функціонує як єдиний економічний організм із метою досягнення спільних цілей у різних сферах господарювання, має демократичний характер і спрямовується на задоволення економічних інтересів її учасників. До ознак спільної господарської діяльності, як специфічного економіко-правового явища, відносять: а) добровільне об'єднання власності та зусиль суб'єктів господарювання; б) спільну для всіх учасників господарську мету; в) демократичний характер об'єднання суб'єктів господарювання; г) спрямованість на задоволення економічних інтересів учасників; г) активний характер участі, наявність тісної та глибокої взаємодії партнерів у всіх або окремих ланках господарського циклу у формі спільного володіння, використання і розпорядження виділеними ними спеціально для цих цілей ресурсами».

З огляду на зазначені вище ознаки спільної діяльності, вважаємо за доцільне уточнити сутність категорії «спільна діяльність», зазначену у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁵⁶ та П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»²⁵⁷, в наступній редакції: спільна господарська діяльність – це діяльність, яка базується на добровільному, демократичному об'єднанні власності та зусиль суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що характеризується наявністю тісної та глибокої взаємодії партнерів у всіх або окремих ланках господарського циклу у формі спільного володіння, використання і розпорядження виділеними ними спеціально для цих цілей ресурсами та які мають спільну господарську мету, що спрямована

²⁵⁵ Там само.

²⁵⁶ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 22.04.18).

²⁵⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 № 91. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (Дата останнього звернення 22.04.18).

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

на задоволення економічних інтересів учасників. В свою чергу, необхідним є закріплення такого виду зовнішньоекономічної діяльності як «операції пов'язані зі спільною діяльністю» на рівні Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»²⁵⁸ та П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» в наступній редакції, а саме: операції, пов'язані зі спільною діяльністю – це господарські операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що базуються на добровільному, демократичному об'єднанні власності та зусиль суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, та характеризуються наявністю тісної та глибокої взаємодії партнерів у всіх або окремих ланках господарського циклу у формі спільного володіння, використання і розпорядження виділеними ними спеціально для цих цілей ресурсами, а також які мають спільну господарську мету, що спрямована на задоволення економічних інтересів учасників.

Запропоновані вище трактування основних складових зовнішньоекономічної діяльності та пропозиції щодо уточнення деяких нормативно-правових актів дозволять вирішити проблеми понятійно-категоріального апарату та сприяють зменшенню проблем в даній сфері в частині правомірного трактування категорій, та провадження діяльності і здійснення господарських операцій відповідно до чинного законодавства, в частині використання прогалин законодавства у власних цілях та використання даних пропозицій для формування в цілому нормативно-правової бази регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Всі окреслені вище господарські операції в сфері зовнішньоекономічної діяльності є об'єктами системи бухгалтерського обліку, які в свою чергу, лягають в основу окремих видів діяльності суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері. Узагальнення результатів дослідження подано у вигляді рис.1.12.

²⁵⁸ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 22.04.18).

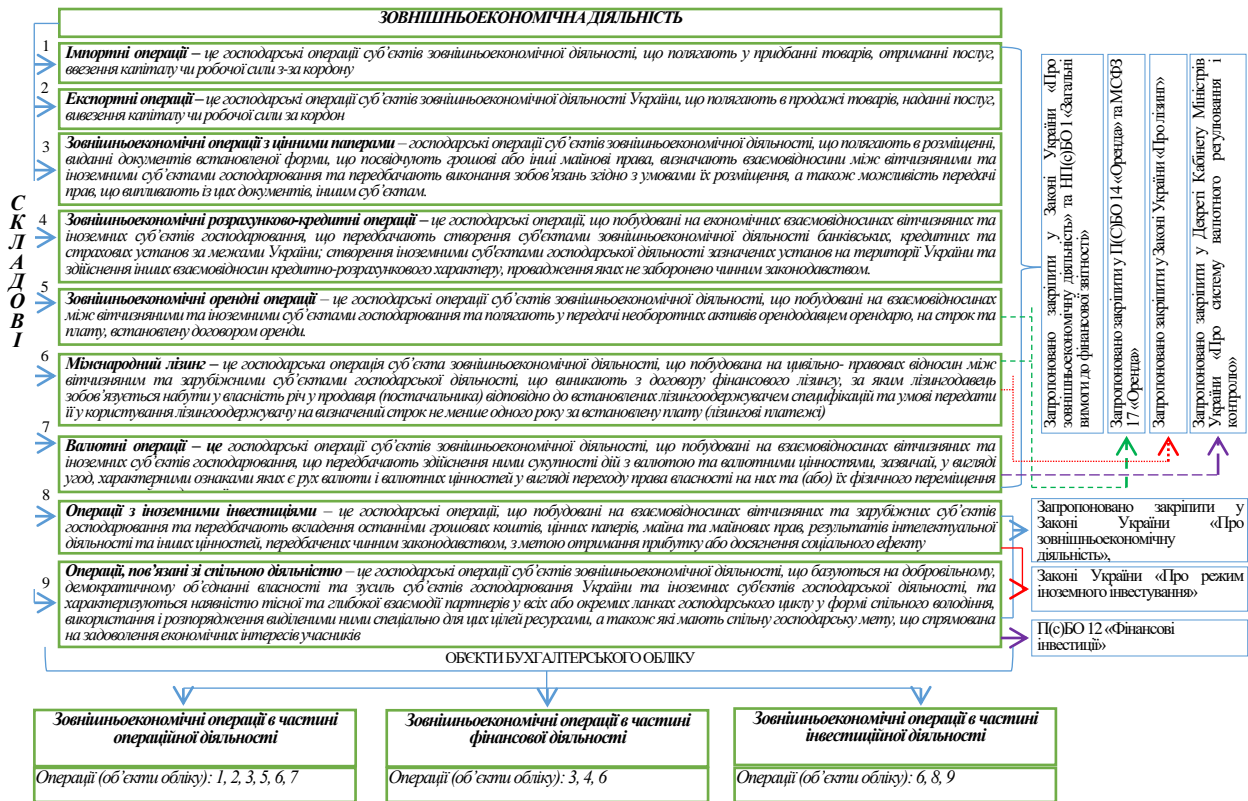


Рис. 1.12. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Таким чином, на рис. 1.12 визначені основні дефініції, які запропоновано уточнити та закріпити на нормативно-законодавчому рівні з метою уникнення плутанини та проблем понятійно-категоріального апарату в зовнішньоекономічній сфері. Визначені операції зовнішньоекономічної діяльності є об'єктами системи бухгалтерського обліку та належать відповідно до кожної з груп зовнішньоекономічних операцій в розрізі видів діяльності суб'єктів господарювання: операційної, фінансової та інвестиційної. Зазначена ідентифікація об'єктів системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності є основою для розробки організаційних положень та методики облікового відображення операцій в даній сфері.

В результаті дослідження складових зовнішньоекономічної діяльності як об'єктів бухгалтерського обліку, вдалося зробити наступні висновки. В першу чергу, слід відзначити, що на основі чинного законодавства та аналізу наукової літератури вдалося сформувати класифікацію форм та видів зовнішньоекономічної діяльності, яка сприятиме процесам планування на підприємстві, а також побудові ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліку, економічного аналізу та внутрішнього контролю, а також формуванню цілісної стратегії і тактики розвитку підприємств шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. На основі розробленої класифікації було охарактеризовано основні форми та види зовнішньоекономічної діяльності, особливості їх здійснення та нормативно-правового регулювання. В процесі вивчення основних форм та видів зовнішньоекономічної діяльності, встановлено ряд проблем понятійно-категоріального апарату чинного законодавства щодо дефініцій: імпорتنі операції, експортні операції, зовнішньоекономічні операції з цінними паперами, зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції, зовнішньоекономічні орендні операції, міжнародний лізинг, валютні операції, операції з іноземними інвестиціями та операції, пов'язані зі спільною діяльністю. Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел дає підстави стверджувати про існування ряду підходів до тлумачення зазначених вище категорій, що призводить до термінологічної плутанини, та створює проблеми практичного характеру здійснення операцій зовнішньоекономічної діяльності. Використання прогалин в законодавстві у власних цілях, та недосконала нормативно-правова база в цілому є передумовою здійснення порушень, що обумовлює необхідність уточнення наявних дефініцій та формування нових з метою усунення зазначених вище проблем. З огляду на це, запропоновано дев'ять трактувань категорій – операцій зовнішньоекономічної діяльності із закріпленням у конкретних нормативно-правових актах. Слід відзначити, що окреслені операції зовнішньоекономічної діяльності ідентифіковано як об'єкти системи бухгалтерського обліку в зовнішньоекономічній сфері та розподілено відповідно до видів діяльності суб'єктів господарювання, що визначені в попередньому параграфі.

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи зовнішньоекономічної діяльності можна зробити наступні висновки.

1. Результати дослідження історичних передумов виникнення та розвитку зовнішньоекономічної діяльності дали змогу сформулювати періодизації етапів становлення та розвитку зовнішньоекономічної діяльності на території сучасної України та виявити особливості і напрями здійснення діяльності в цій сфері в розрізі історичних фактів. На основі проведеного дослідження щодо місця зовнішньоекономічної діяльності в системі економічних відносин в розрізі історичних етапів виявлено ряд факторів біхевіористичного характеру, що чинять вплив на зовнішньоекономічну сферу як на глобальному рівні, зважаючи на досліджені історичні факти розвитку економіки в світі, так і на макроекономічному рівні, та як наслідок на рівні окремих суб'єктів господарювання. Біхевіористичні фактори зовнішнього середовища по відношенню до суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері, з огляду на історичні дані, включають в себе чинники політичного характеру, адже особливості економічного розвитку в цілому та економічних одиниць зокрема, були обумовлені перебуванням українських земель під владою різних держав та, в свою чергу, здійснюваної ними політики. Вплив поведінкових факторів на розвиток зовнішньоекономічної діяльності, що прослідковуються в процесі дослідження історичних аспектів економічного розвитку, є суттєвими з огляду на наведені емпіричні дані щодо становлення та розвитку українських земель під владою сусідніх держав, та включають в себе не окрім політичних аспектів, фактори соціальної та культурної сфер.

2. Встановлено, що врахування виявлених поведінкових факторів, зважаючи на встановлений взаємозв'язок між розвитком зовнішньоекономічної діяльності та здійснюваної політики владою сусідніх країн в економічній, культурній та соціальній сферах, в сучасних умовах є актуальним, адже безпосередньо визначають вектори зовнішньоекономічної діяльності в цілому та формують особливості функціонування суб'єктів господарювання в даній сфері зокрема. Актуальність зазначеного підвищується в сучасних умовах також зважаючи на стрімкі темпи глобалізаційних процесів та уніфікації економічних відносин та ринків. Результати дослідження історичних аспектів дозволяють зробити висновок про необхідність пошуку нових інструментів щодо оцінки впливу даних факторів на результативні показники суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері в частині розробки методичних підходів економічного аналізу з урахуванням поведінкової складової в економіці.

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

3. На основі вивчення вітчизняних та зарубіжних праць, вдалося виявити більше двадцяти теорій зовнішньоекономічної діяльності та встановити взаємозв'язок розвитку економічної думки з становленням та напрямками розвитку даної сфери діяльності. Встановлено, що економічні теорії є підґрунтям розвитку сучасних теорій зовнішньоекономічної діяльності, незважаючи на те, що вони і не враховували всіх факторів впливу зовнішнього та внутрішнього середовища на розвиток зовнішньоекономічних відносин. Адже, економічна думка окремих періодів була визначальною при формуванні векторів провадження зовнішньоекономічної діяльності європейських країн. Слід відзначити, що взаємозв'язок розвитку зовнішньоекономічної адже розвиток економічних відносин формував потребу у пошуку нових економічних знань та пояснень явищ в зовнішньоекономічній сфері.

4. Проведене дослідження щодо визначення понятійно-категоріального апарату зовнішньоекономічної діяльності дає підстави стверджувати про відсутність єдиного підходу щодо трактування категорії зовнішньоекономічна діяльність як вченими, так і на рівні нормативно-законодавчих актів. З метою уникнення організаційно-методичних проблем в процесі здійснення діяльності в зовнішньоекономічній сфері було запропоновано закріплення окремих категорій у нормативно-правових актах. Необхідність закріплення даних понять в нормативно-правових актах обумовлена впливом результатів зовнішньоекономічних операцій на сукупність об'єктів бухгалтерського обліку, які в свою чергу, обумовлюють вплив на окремі елементи методу бухгалтерського обліку, тобто, на документування, оцінку, рахунки, подвійний запис та звітність.

5. З огляду на некоректність формулювання визначення зовнішньоекономічна діяльність у Господарському кодексі, доцільним є закріплення трактування даної економічної категорії в зазначеному законодавчому акті в наступній редакції: зовнішньоекономічна діяльність – діяльність, що передбачає здійснення зовнішньоекономічних операцій в сфері господарювання, побудована на взаємовідносинах між суб'єктами господарювання України та іноземними суб'єктами господарювання, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами. В свою чергу, з огляду на поширення діяльності в сфері зовнішньоекономічних операцій та облікового їх відображення, доцільним є закріплення в НП(с)БО 1 наступних категорій у таких редакціях: зовнішньоекономічні операції – це господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами;

Розділ 1. Теоретичні положення та передумови розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

зовнішньоекономічні операції в частині операційної діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що належать до основної діяльності підприємства та не є інвестиційними чи фінансовими видами діяльності; зовнішньоекономічні операції в частині фінансової діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що призводять до зміни розміру та складу власного та позикового капіталів підприємства; та зовнішньоекономічні операції в частині інвестиційної діяльності - господарські операції, пов'язані зі здійсненням взаємовідносин суб'єктами господарювання України та іноземних суб'єктів господарювання на митній території України та / або за її межами, що пов'язані з придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

6. Дослідження складових зовнішньоекономічної діяльності як об'єктів бухгалтерського обліку, також аналіз чинного законодавства та наукової літератури дозволив сформувати класифікацію форм та видів зовнішньоекономічної діяльності, яка сприятиме процесам планування на підприємстві, а також побудові ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліку, економічного аналізу та внутрішнього контролю, а також формуванню цілісної стратегії і тактики розвитку підприємств шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. В частині розробленої класифікації охарактеризовано основні форми, види зовнішньоекономічної діяльності, особливості їх здійснення та нормативно-правового регулювання.

7. На основі вивчення основних форм та видів зовнішньоекономічної діяльності, встановлено ряд проблем понятійно-категоріального апарату чинного законодавства щодо дефініцій: імпорتنі операції, експортні операції, зовнішньоекономічні операції з цінними паперами, зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції, зовнішньоекономічні орендні операції, міжнародний лізинг, валютні операції, операції з іноземними інвестиціями та операції, пов'язані зі спільною діяльністю. Дослідження нормативно-правової бази та літературних джерел свідчить про існування ряду підходів до тлумачення зазначених вище категорій, що призводить до термінологічної плутанини, та створює проблеми практичного характеру здійснення операцій зовнішньоекономічної діяльності, адже використання прогалів в законодавстві у власних цілях, та недосконала нормативно-правова база в цілому є передумовою здійснення

*Розділ 1. Теоретичні положення та передумови
розвитку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної
діяльності підприємств*

порушень, що обумовлює необхідність уточнення наявних дефініцій та формування нових з метою усунення зазначених вище проблем.

8. Зважаючи на недосконалість понятійно-категоріального апарату щодо основних складових зовнішньоекономічної діяльності, виявлену в процесі аналізу нормативно-законодавчих актів та впливу проблем зазначеного характеру на функціонування економіки в цілому та суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері зокрема, запропоновано дев'ять трактувань категорій – операцій зовнішньоекономічної діяльності із закріпленням у конкретних нормативно-правових актах. Операції зовнішньоекономічної діяльності (імпортні операції, експортні операції, зовнішньоекономічні операції з цінними паперами, зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції, зовнішньоекономічні орендні операції, міжнародний лізинг, валютні операції, операції з іноземними інвестиціями та операції, пов'язані зі спільною діяльністю) ідентифіковано як об'єкти системи бухгалтерського обліку в зовнішньоекономічній сфері та розділено відповідно до видів діяльності суб'єктів господарювання (операційна, фінансова та інвестиційна).

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ: ТРАНСФОРМАЦІЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ

2.1. Оцінка стану організації та методика бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Глобалізаційні процеси в світі спричиняють зміни в економічних відносинах між суб'єктами господарювання та вимагають виникнення та розвитку нових методичних підходів в системі управління діяльністю підприємств, які виходять на міжнародні ринки товарів і послуг, капіталу та праці. Розширення діяльності суб'єктів господарювання поза межі внутрішнього середовища країн передбачає застосування відповідного механізму управління їх зовнішньоекономічною діяльністю. Облікова система є основним джерелом формування інформаційного забезпечення системи управління підприємством, яка, в свою чергу, потребує в сучасних умовах розвитку міжнародних економічних відносин створення достовірної та порівнюваної інформації про стан, перспективні напрямки розвитку, конкурентні переваги та потенційні ризики в зовнішньоекономічній діяльності підприємств як окремих учасників міжнародних ринків.

Зовнішні відносини України з іншими країнами світу в сфері економічного співробітництва суб'єктів господарювання характеризуються поступовим зростанням, що впливає і на формування внутрішнього валового продукту країни. Однак, негативне сальдо зовнішньоекономічних операцій відображає необхідність посилення розвитку експортоорієнтованої складової зовнішньої політики як окремих підприємств, так і держави в цілому. На розвитку даного напрямку наголошують в наукових дослідженнях М.О. Лепеха, Г.М. Свириденко. Науковці зазначають, що «протягом останніх років зовнішньоекономічна діяльність України характеризується зростаючими темпами міжнародної торгівлі, і в подальшому при впровадженні обґрунтованої стратегії розвитку експортна орієнтація може забезпечити країні стійкі конкурентоспроможні позиції на міжнародних ринках»²⁵⁹.

В свою чергу, розвиток експорту повинен мати обґрунтовану основу, що

²⁵⁹ Лепеха М.О., Свириденко Г.М. Перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності України за експортоорієнтованою стратегією, «Young Scientist» № 5 (45) May. 2017. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/145.pdf> (Дата останнього звернення 28.03.2018) С. 655.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

ґрунтувалася б на конкурентних перевагах вітчизняного бізнесу. Зокрема, зважаючи на сучасний стан розвитку економічних відносин, варто зауважити, що конкурентними перевагами вітчизняних підприємств є стрімка девальвація гривні та дешева робоча сила. Знецінення національної валюти, з однієї сторони, позитивно впливає на дохід експортерів, але, з іншої сторони, спричиняє негативні тенденції в сфері розвитку зовнішніх економічних відносин країни. На сьогодні саме ці два фактори формують основний дохід підприємств, що здійснюють експортну діяльність, та негативно впливають на соціально-економічний розвиток країни в цілому. З іншої сторони, бухгалтерський облік повинен забезпечити формування зрозумілої інформації для груп заінтересованих осіб, одними з яких є управлінський персонал підприємства.

У зв'язку з цим метою дослідження, що здійснюється в даному параграфі, є оцінка сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств в світлі необхідності зміни сучасних цілей розвитку зовнішньоекономічних відносин на мікро- та макrorівнях, що забезпечить обґрунтування напрямів удосконалення організаційно-методичних положень облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Таким чином, на першому етапі дослідження необхідно розкрити основні тенденції розвитку зовнішньоекономічних відносин між українськими та закордонними суб'єктами господарювання. На рис. 2.1 зображено кількість підприємств та обсяги операцій зовнішньої торгівлі в різних регіонах України в 2016 році.

Представлені статистичні дані свідчать про зацікавленість в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності серед українських суб'єктів господарювання. Найбільша кількість зареєстрованих підприємств в Дніпропетровській, Київській, Львівській, Одеській та Харківській областях. Однак, показники експорту в даних областях не завжди є найвищими, крім Дніпропетровської та Одеської областей. Натомість, суб'єкти господарювання таких територіальних одиниць України, як Вінницька, Донецька, Закарпатська, Запорізька, Миколаївська та Полтавська області, формують позитивне сальдо зовнішньоторговельного балансу країни. Найбільш імпортозалежними є області: Київська, Волинська, Львівська та Харківська. Як бачимо, в Україні спостерігається ситуація, за якої на підприємствах переважають імпорتنі операції в зовнішній діяльності.

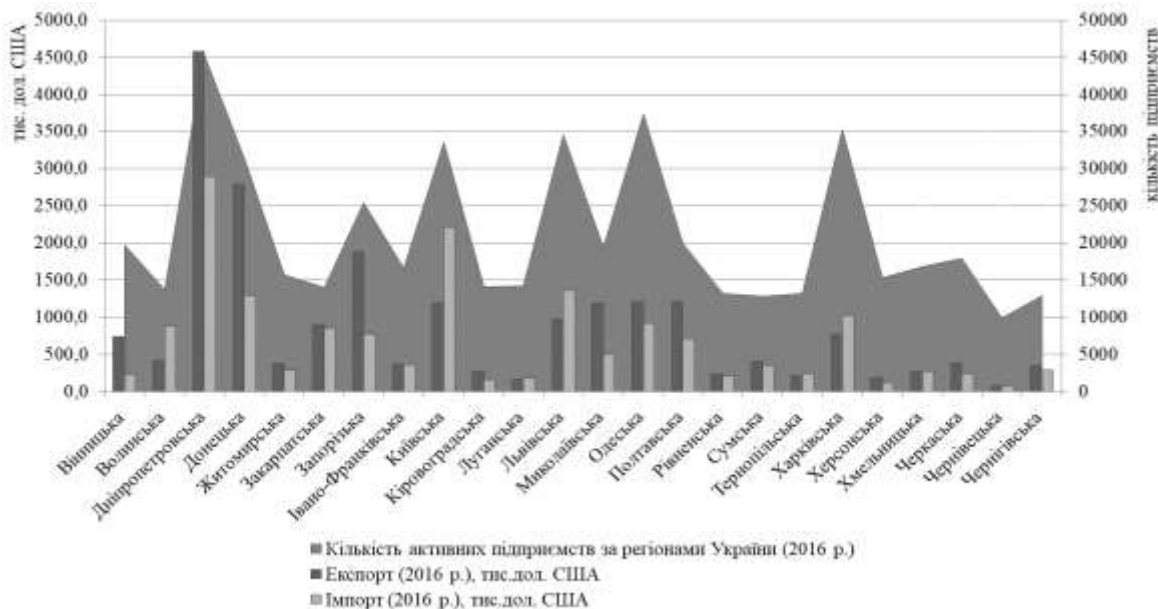


Рис. 2.1. Співвідношення кількості підприємств та обсягів операцій експорту та імпорту за регіонами України в 2016 році

Джерело: розроблено автором на основі аналізу даних Державної служби статистики України ²⁶⁰

²⁶⁰ Державна служба статистики України, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Так, за даними Державної служби статистики України «Обсяг експорту товарів та послуг України у 2016 р. становив 44885,4 млн.дол. США, імпорту – 44548,1 млн.дол. Порівняно із 2015 р. експорт скоротився на 4,1%, імпорт збільшився на 3,7%. Позитивне сальдо зовнішньоторговельного балансу становило 337,3 млн.дол.»²⁶¹. Однак, варто відмітити позитивні зміни, що спостерігаються в 2017 р. «Обсяг експорту товарів та послуг України у I півріччі 2017 р. становив 24962,0 млн.дол. США, імпорту – 25060,6 млн.дол. Порівняно з I півріччям 2016 р. експорт збільшився на 20,8%, імпорт – на 27,2%»²⁶². В свою чергу, переважання імпорتنих операцій над експортними негативно впливає на формування сальдо зовнішньоторговельного балансу, що в I півріччі 2017 р. «становило 98,6 млн.дол.»²⁶³.

В науковій літературі знаходимо характеристику етапам розвитку зовнішньої торгівлі України. Сьогодні країна перебуває на «етапі радикальної трансформації зовнішньої торгівлі. Цей етап характеризується кардинальними змінами в географічній структурі зовнішньої торгівлі зумовленими глибокими змінами у зовнішній внутрішній політиці країни на основі перебудови її політичної та соціально-економічної систем. Зокрема, серйозні трансформації відбулися в господарському комплексі країни, змінилися пріоритети в торгово-політичному партнерстві. Спостерігається зменшення динаміки як експорту, так і імпорту товарів, та скорочення зовнішньоторговельного обороту у 2 рази»²⁶⁴.

«Вихід на зовнішні ринки для більшості суб'єктів господарювання має цілком прагматичні цілі (обсяг продажів, прибутку, загальний рівень

²⁶¹ Зовнішньоторговельний баланс України у 2016 році, Державна служба статистики України від 14.02.2017 № 49/0/08.2вн-17, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁶² Зовнішньоторговельний баланс України у I півріччі 2017 року, Державна служба статистики України, від 14.08.2017 № 322/0/08.2вн-17, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁶³ Зовнішньоторговельний баланс України у I півріччі 2017 року, Державна служба статистики України, від 14.08.2017 № 322/0/08.2вн-17, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁶⁴ Дьяченко О.В., Вишинська Т.Л., Литвин С.М. Тенденції розвитку зовнішньої торгівлі України товарами, Global Challenges of National Economies Development = Глобалізаційні виклики розвитку національних економік : матеріали. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 19 жовт. 2016 р.) Ч. 1 / відп. ред. А.А. Мазаракі. Київ: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2016. 592 с. С.221.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

рентабельності бізнесу, диверсифікація ризиків тощо), для досягнення яких слід забезпечити якомога вищу ефективність ЗЕД»²⁶⁵. Орлик І.О. посилаючись на наукову роботу О.Г. Міхєєвої²⁶⁶ стверджує, що «основою розвитку зовнішньоекономічної діяльності на рівні підприємства є розширення меж ринку збуту товарів за національні з метою збільшення обсягів доходу, закупки необхідної сировини, комплектуючих виробів, нових технологій і обладнання, залучення іноземних інвестицій, участі в міжнародному поділі праці»²⁶⁷.

В своїх наукових дослідженнях В.В. Ксендзук зазначає, що «роль зовнішньоекономічної діяльності як зовнішнього фактора економічного зростання в сучасних умовах економічного розвитку постіндустріальної економіки постійно підвищується, посилюється її вплив на соціально-економічний розвиток не лише країни, але й кожного суб'єкта господарювання»²⁶⁸.

З метою забезпечення позитивної динаміки в економічному розвитку країни вихід підприємств на зовнішні ринки повинен переслідувати не лише власні цілі бізнесу, але і позитивно впливати на економічну, соціальну та екологічну складову розвитку країни в цілому. Тому актуальним є дослідження сучасних тенденцій розвитку зовнішньоекономічних відносин підприємств в розрізі впливу зовнішньої політики країни на функціонування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

²⁶⁵ Босак А.О., Дармиць Р.З., Босак В.А. Класифікація організаційних структур управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства та умови їх застосування, Вісник Національного університету "Львівська політехніка", № 691 Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, URL: <http://vlp.com.ua/node/6594> (Дата останнього звернення 28.03.2018) С. 26.

²⁶⁶ Міхєєва О.Г. Роль міжнародного права у здійсненні митно-тарифного регулювання зовнішньоторговельної діяльності України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. Ін-т міжнародних відносин. К. : Вид-во НУ ім. Т. Шевченка, 2003. 14 с.

²⁶⁷ Орлик І.О. Проблеми та пріоритети розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі України, Науковий вісник НЛТУ України, 2012. Вип. 22.2. С.216-221.

²⁶⁸ Ксендзук В. В. Розрахунки в зовнішньоекономічній діяльності як економічна категорія в системі міжнародних економічних відносин. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2016. № 3. С. 108-114.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Дослідження наукової літератури в сфері обґрунтування пріоритетів зовнішньоторговельної політики України та цілей зовнішньоекономічної діяльності українських суб'єктів господарювання показало, що серед науковців дане питання є актуальним та дискусійним. Зокрема, в своїх дисертаційних наукових працях, присвяченим правовим, економічним, фінансовим та обліковим проблемам, зовнішньоекономічну діяльність розглядали такі вчені, як: І.А. Волкова²⁶⁹, Н.І. Гавловська²⁷⁰, І.В. Жиглей²⁷¹, В.М. Коваленко²⁷², І.О. Красілич²⁷³, Ю.А. Кузьмінський²⁷⁴,

²⁶⁹ Волкова І.А., Калініна О.Ю. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій на прикладі підприємства Західного регіону : монографія. Луцьк : Вид-во ВІЕМ. 2010. 237 с.

²⁷⁰ Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. наук, спец. 08.00.04. Херсон: ХНТУ, 2017. 36 с.

²⁷¹ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

²⁷² Коваленко В.М. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності України в контексті міжнародної інтеграції: автореф. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність 08.00.02. Донецьк, 2010, URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:91_0icdtaWwJ:www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DARD%26P21DBN%3DARD%26Z21ID%3D%26Image_file_name%3DDOC/2010/10kvmkmi.zip%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1+%cd=1&hl=ru&ct=clnk&gl=ua (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁷³ Красілич І.О. Розвиток експортно-імпоротної діяльності машинобудівних підприємств: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність: 08.00.04. Львів, 2017. URL: http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/dissertation/2017/5785/dis_krasilych.pdf (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁷⁴ Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово господарських операцій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. ек. наук: спец. 08.06.04. К., 2002. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02kyafgo.zip> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, В.В. Юхименко ^{275, 276}, С.М. Маталка ²⁷⁷, Т.М. Мельник ²⁷⁸, О.В. Рура ²⁷⁹, А.В. Свідерська ²⁸⁰, Н.В. Федькевич ²⁸¹, Г.І. Філіна ²⁸² та ін.

Аналізуючи сучасний стан зовнішньоекономічної діяльності України більшість наукових праць містять опис проблем, пов'язаних з імпортозалежністю окремих галузей економіки країни та відсутністю експорторієнтованих.

²⁷⁵ Структурна переорієнтація зовнішньої торгівлі у системі факторів економічного зростання: монографія / за ред. д.е.н., проф. А.А.Мазаракі. К.: КНТЕУ, 2011. 651 с.

²⁷⁶ Стратегія посткризового розвитку зовнішньоекономічного сектора України : монографія / А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, В.В. Юхименко та ін. ; за заг. ред. А.А. Мазаракі. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 652 с. (Комплексно проаналізовано умови та механізми трансформації економічних циклів за поглиблення глобалізаційних процесів та посилення екзогенних детермінант економічного розвитку національних економік відкритого типу, міжнародний досвід антикризового регулювання. Науково обґрунтовано концептуальні засади і механізми реалізації стратегії посткризового розвитку зовнішньоекономічного сектора України, засади інституціонального забезпечення його ілєгалізації. Визначено організаційно-економічні та фінансові механізми поновлення економічної динаміки.)

²⁷⁷ Маталка С.М. Управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності підприємств : монографія. Луганськ : Вид-во "Ноулідж". 2011. 210 с.

²⁷⁸ Мельник Т.М. Міжнародна торгівля товарами в умовах глобальної конкуренції: монографія. К.: КНТЕУ, 2007. 395 с.

²⁷⁹ Рура О.В. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій (на матеріалах підприємств АР Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

²⁸⁰ Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність 08.00.04. Хмельницький, 2016. URL: <http://www.khnu.km.ua/root/res/2-21-65-10.pdf> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁸¹ Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09. К.: ДВНЗ "Київський національний економічний університет", 2008. 219 с.

²⁸² Філіна Г.І. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03. Харківський національний ун-т ім. В.Н.Каразіна. Х., 2003. 19 с.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Як зазначають М.О. Лепеха та Г.М. Свириденко, «механізми зовнішньоекономічного регулювання, які застосовуються в Україні, позбавляють підприємства стимулів до експортоорієнтованої діяльності. Серед них доцільно назвати: конфіскаційну податкову систему; нераціональну експортну політику держави; невиважену зовнішньоторговельну політику; жорстколімітовану грошово-кредитну політику, що залишає підприємства без обігового капіталу та інвестиційних ресурсів для розвитку виробництва. Загалом проблемою всього є несприятлива макроекономічна ситуація в економіці України та її політична нестабільність»²⁸³.

Також науковці М.О. Лепеха, Г.М. Свириденко, посилаючись на праці Д.О. Завтура, зазначають, що «на сьогодні спостерігається сировинна та напівсировинна спрямованість структури експорту України свідчить про низьку продуктивність і неконкурентоспроможність на світовому ринку. Але зазначимо, що саме експорт для України є домінантним фактором формування ВВП країни»²⁸⁴.

Гавловська Н.І. аналізує основні фактори негативного впливу макrorівня на діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та зараховує до них наступні: «ведення військових дій на території країни; непрозора і недосконала політика НБУ; постійні трансформаційні процеси у фіскальній сфері; нестабільність у забезпеченні ресурсами суб'єктів господарювання різних рівнів; недовіра іноземних партнерів до вітчизняного інституціонального поля та бізнес-середовища»²⁸⁵.

Перешкодами до досягнення ефективності зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними підприємствами І.О. Орлик називає: «залежність експортних операцій від системи управління зовнішньоекономічними зв'язками; надмірно високі митні тарифи, посилений валютний контроль з боку держави та ряд нетарифних бар'єрів; висока конкурентоспроможність вітчизняних товарів, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках;

²⁸³ Лепеха М.О., Свириденко Г.М. Перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності України за експортоорієнтованою стратегією, «Young Scientist» № 5 (45) May. 2017. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/145.pdf> (Дата останнього звернення 28.03.2018) С. 656

²⁸⁴ Там само.

²⁸⁵ Гавловська Н.І. Актуалізація формування нових підходів до забезпечення економічної безпеки вітчизняних підприємств-суб'єктів ЗЕД у контексті євроінтеграції. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 3. Том 1. С. 233-237.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

надмірне державне регулювання стандартизацій безпеки та якості; слабка бюджетна ефективність, яка характеризує реалізацію експорту на зовнішньому ринку; низька ефективність і недосконалість методів експортування експорту товарів»²⁸⁶.

«Сучасне політичне та економічне становище України є складним, зважаючи на зовнішні та внутрішні чинники: погіршення кон'юнктури на традиційних для українських товарів зовнішніх ринках, геополітична ситуація, пасивна позиція влади щодо вироблення стратегії розвитку конкурентоспроможного експортоорієнтованого національного виробництва тощо»²⁸⁷.

В дисертаційній роботі І.О. Красілич декларує основні характеристики адміністративно-правових та економічних умов розвитку експортно-імпоротної діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, науковець окреслює їх, як такі: «наявність ... євро регіонів; необхідність реалізації технологічних змін; потреба забезпечення конкурентних переваг вітчизняної машинобудівної продукції на світовому ринку за рахунок активізування інноваційних процесів підприємств і національного використання геополітичного становища України; необхідність критичного переосмислення та удосконалення механізмів побудови господарських взаємовідносин вітчизняних суб'єктів експортно-імпоротної діяльності із іноземними контрагентами в межах СНД із урахуванням вступу України у СОТ, зокрема на предмет переоцінки ризиків реалізації експортно-імпоротної діяльності, що виникають під впливом односторонніх рішень іноземних контрагентів стосовно введення адміністративних обмежень на ввезення українських товарів»²⁸⁸.

²⁸⁶ Орлик І.О. Проблеми та пріоритети розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі України, Науковий вісник НЛТУ України, 2012. Вип. 22.2. С. 216-221.

²⁸⁷ Лепеха М.О., Свириденко Г.М. Перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності України за експортоорієнтованою стратегією, «Young Scientist» № 5 (45) May. 2017. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/145.pdf> (Дата останнього звернення 29.03.2018) С. 655.

²⁸⁸ Красілич І.О. Розвиток експортно-імпоротної діяльності машинобудівних підприємств: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спеціальність: 08.00.04. Львів. 2017. URL: http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/dissertation/2017/5785/dis_krasilych.pdf (Дата останнього звернення 29.03.2018) С. 56-58

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Враховуючи окреслені вище проблемні аспекти, що пов'язані з веденням зовнішньої політики країни, вважаємо за доцільне проаналізувати шляхи розв'язання даних питань, запропоновані в різних наукових джерелах. Адже достовірність інформаційного забезпечення управління, сформованого в системі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства залежить від ефективності здійснюваної зовнішньої політики в та рівня економічного розвитку країни.

«Об'єктивною необхідністю трансформації економіки України є: перехід від екстенсивних методів господарювання до інтенсивних; реалізація програм нарощування виробництва товарів для народного споживання; забезпечення ефективності соціальних реформ; пріоритетність малих форм господарювання; стримування інфляції; розвиток соціальної спрямованості реформ; розширення наукомістких виробництв»²⁸⁹. Крім того, аналізуючи трансформаційні процеси в Україні, Н.А. Кухарська зазначає, що «саме в напрямку перетворення переважно сировинного експорту в експорт продукції з високою ступенем доданої вартості буде здійснюватися трансформація українського суспільства від індустріального до постіндустріального»²⁹⁰.

Саркісян Л.Г. та Ішук Ю.А., досліджуючи місце України в глобалізаційних процесах, визначають, що «на сучасному етапі зовнішня та регіональна політика держави, а також стратегія зовнішньоекономічної діяльності українських суб'єктів господарювання мають бути спрямовані на посилення позицій України в системі міжнародного поділу праці; підвищення конкурентоспроможності продукції вітчизняних підприємств та розширення ринків збуту; покращення структури експорту; досягнення стійкого економічного зростання»²⁹¹.

Науковці А.В. Вороніна та К.М. Ніколаєва аналізують перспективи сучасного розвитку та напрями вдосконалення зовнішньоекономічної діяльності України на підставі оцінки динаміки експортно-імпорتنих операцій суб'єктів господарювання в різних регіонах країни. Автори виокремлюють наступні пріоритетні напрями розвитку зовнішньоекономічної діяльності: «переорієнтація

²⁸⁹ Кухарская Н.А. Сущность трансформации экономического развития Украины в условиях рыночных реформ. Экономичні інновації. 2013. Вип. 52. С. 113-123.

²⁹⁰ Там само.

²⁹¹ Саркісян Л.Г., Ішук Ю.А. Особливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків України в контексті глобалізації. Економіка і організація управління. № 4 (24). 2016. С. 245-253.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

зовнішньоекономічної діяльності на експортні галузі національної економіки; державна підтримка українських виробників досягнута за рахунок скасування ПДВ для малих та середніх підприємств; створення економічно привабливого середовища для вкладання інвестицій в економіку держави та в різні підприємства, широке залучення іноземного капіталу; поступова стабілізація валютного курсу гривні до інших валют світу; забезпечення функціонування механізмів кредитування і страхування експорту за участю держави; забезпечення стабільних поставок паливно-сировинних товарів; врегулювання конфліктної ситуації з Росією; налагодження ділових стосунків з Японією для проведення науково-технічних досліджень і впровадження її результатів у виробництво; співробітництво з Індією на взаємовигідних умовах: використання дешевої сировини Індії; здійснення широкої підтримки вітчизняних виробників для входу на ринок країн ЄС»²⁹².

Доречно також вказати на зміни в пріоритетних цілях розвитку зовнішньоекономічної діяльності як підприємств, так і країни в цілому зважаючи на євроінтеграційний напрям розвитку України. Адже підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом безпосередньо впливає на діяльність суб'єктів господарювання та визначає форми їх діяльності на міжнародних ринках товарів і послуг, капіталу та праці. Таким чином, зміни в зовнішній політиці країни є детермінантом, який формує та визначає напрям змін в системі управління підприємством, і зокрема в обліково-аналітичній підсистемі зовнішньоекономічної діяльності.

Увагу даному питанню присвячує Є.І. Іванов в своїй науковій роботі, присвяченій геоекономічним пріоритетам зовнішньоторговельної політики України. Науковець вказує на «докорінні зміни пріоритетних векторів зовнішньоторговельної співпраці України у зв'язку з набуттям чинності Угоди про асоціацію з ЄС, а також кризою у відносинах з РФ» та на підставі розрахунку індексу участі України у глобальних ланцюгах доданої вартості, робить висновок, що такі зміни є «позитивним здобутком для вітчизняної економіки», що пояснює існуванням «тісного взаємозв'язку у виробничо-торговельній співпраці між Україною та ЄС, який характеризується значною різницею в позиціях сторін за рівнем обробки товарів та взаємним попитом на експортну продукцію один одного»²⁹³.

²⁹² Вороніна А. В., Ніколаєва К.М. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності України. Молодий вчений. 2015. №1(16). С. 66-69.

²⁹³ Іванов Є.І. Геоекономічні пріоритети зовнішньоторговельної політики України, Reporter of the Priazovskyi State Technical University, Section: Economic sciences, 2015, Issue 29, С. 250-257

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Крім того в наукових дослідження В.В. Ксендзук вказує, що «євроінтеграційні процеси в Україні позитивним чином впливають на стан зовнішньоторговельного балансу країни. Адже відбувається відкриття європейських ринків товарів і послуг для вітчизняних суб'єктів господарювання. Однак негативні тенденції економічного розвитку країни ... вимагають від державного апарату впровадження ряду заходів щодо регулювання міжнародних економічних процесів»²⁹⁴.

Вчені М.О. Лепеха та Г.М. Свириденко посилаючись на праці Струк О.І.²⁹⁵ обґрунтовують «перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності України:

- розроблення чіткої стратегії реструктуризації та модернізації основних конкурентних секторів промисловості, зокрема металургії, машинобудування, електронного устаткування, фармацевтичної, легкої та харчової промисловості, що дасть змогу підвищити їх продуктивність і конкурентоспроможність;

- фінансування та стимулювання науково-технологічних розробок;

- оптимізація структури експортно-імпортних операцій з урахуванням продуктивності секторів промисловості, попиту й пропозиції стратегічних партнерів зовнішньоекономічної діяльності»²⁹⁶.

Коломієць В.В. обґрунтовує, що важливе значення для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в сфері надання послуг мають «сучасні конкурентоспроможні технології; просування науково-технічних розробок і наукомісткої продукції на зовнішній ринок; залучення іноземних інвестицій; розвиток сприятливих умов для реалізації туристичних послуг». Крім того, науковець наводить напрями стимулювання експорту: «удосконалення бюджетно-податкової політики; оптимізація структури витрат експортних виробництв, за допомогою регулювання цін на продукцію і послуги природних монополій та транспортних операторів; стимулювання грошово-кредитної

²⁹⁴ Ксендзук В.В. Експортні операції до країн європейського союзу: стан та перспективні напрями розвитку. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/187.pdf> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁹⁵ Струк О.І. Експортоорієнтовані стратегії економічного розвитку у світовій економіці: дис. на здобуття наук. ст. к.е.н., Львів 2016. URL: http://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/10/dis_struk.pdf (Дата останнього звернення 28.03.2018)

²⁹⁶ Лепеха М.О., Свириденко Г.М. Перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності України за експортоорієнтованою стратегією, «Young Scientist» № 5 (45) May. 2017. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/145.pdf> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

політики стосовно експорту продукції високого ступеня обробки через бюджетні асигнування, кредитування, гарантування і страхування»²⁹⁷.

Вівчар О.І.²⁹⁸ дослідила шляхи підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємств та обґрунтувала необхідність здійснення змін в державній політиці у зовнішньоекономічній сфері. Зокрема, науковець наводить наступні кроки, які повинні здійснити підприємства задля покращення експортного потенціалу чи, як окреслює автор, з метою «збільшення питомої ваги в експорті готових виробів»: «вивчення економічного середовища ... кожної з країн на предмет її привабливості як експортного ринку; аналіз економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності ... оцінити структуру, що склалася, напрямки зовнішньоторгового обороту підприємства; покращити якість – це покращити конкурентоспроможність своїх товарів як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку».

Шляхи удосконалення зовнішньої торгівлі окреслює в своїх дослідженнях також С.Ю. Сойма. Автор визначає, що «експорторозширююче зростання торгівлі товарами і послугами; імпортозамінне зростання та дотримання вимог СОТ у зовнішній торгівлі товарами і послугами, а також покриття експортом імпорту та забезпечення активного торговельного сальдо» є перспективними напрямками підвищення рівня розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств та покращенням стану платіжного балансу країни²⁹⁹.

На рис. 2.2 наведено механізм модифікації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в розрізі впливу зміни сучасних тенденцій розвитку зовнішньої діяльності.

²⁹⁷ Коломієць В.В. Експортний потенціал та його зовнішньоекономічна діяльність (на прикладі Черкаського регіону): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.10.01. НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. К., 2005. 20 с.

²⁹⁸ Вівчар О.І. Основні аспекти підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Галицький економічний вісник. 2009. № 2. С. 24-30.

²⁹⁹ Сойма С.Ю. Зовнішньоекономічна діяльність регіону в умовах ринкових трансформацій: автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.05 – Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка. – ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2011, 22 с.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень



Рис. 2.2. Шляхи модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності: мікро- та макрорівні
Джерело: розроблено автором

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Таким чином, проаналізувавши основні тенденції та перспективні напрями ведення зовнішньоекономічної діяльності і здійснення регулювання бізнес-процесів на рівні формування зовнішньої політики країни, обґрунтовано на мікро- та макрорівнях шляхи модифікації облікової системи зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що є теоретичною підставою удосконалення бухгалтерського обліку. Адже окреслений підхід враховує вплив необхідності зміни сучасних тенденцій розвитку зовнішньої діяльності. Облікова система як основний інформаційний детермінант розвитку економічної діяльності повинна бути гнучкою до змін та враховувати запити як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Отже, визначення перспективних напрямів, що потребують внесення змін до системи бухгалтерського обліку підприємства, потребує подальшого дослідження в частині ідентифікації особливостей правового регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності та облікового відображення експортно-імпортних операцій підприємств. Це є одним з етапів вивчення стану організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Правове регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності на рівні законодавства здійснюється відповідно до положень нормативно-правових документів. В навчальному посібнику Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова³⁰⁰ декларують наступні групи документів, що визначають правила ведення зовнішньої діяльності підприємствами. До них автори відносять:

– кодекси (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Митний кодекс України, Податковий кодекс України);

– закони України (Про зовнішньоекономічну діяльність (від 16 квітня 1991 року № 959/ХІІ), Про режим іноземного інвестування (від 19 березня 1996 року № 94/96- ВР); Про міжнародні договори України (від 29 червня 2004 року № 19065-ІV); Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (від 23 грудня 1998 року № 351-ХІV); Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті (від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР); Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (від 17 липня 1999 року № 996-ХІV));

– постанови та положення (Положення про валютний контроль (Постанова Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49); Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201); Положення про

³⁰⁰ Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 216 с.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

порядок та умови торгівлі іноземною валютою (Постанова Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 281); Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України (Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863); Положення про митні декларації (Постанова КМУ від 21.05.2012 р. № 450); Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа (Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651));

– інструкції (Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах (Постанова Правління НБУ від 18.11.2003 р. № 492), Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України (Постанова Правління НБУ від 27.05.2008 р. № 148); Про службові відрядження в межах України та за кордон (Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59); Про порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за експортними, імпортними та лізинговими операціями (Постанова Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136));

– Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73); П(С)БО 15 «Дохід» (наказ Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290); П(С)БО 16 «Витрати» (наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318); П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193)).

Зовнішньоекономічне державне регулювання окремих питань в частині ведення зовнішньої діяльності підприємств, має одночасно позитивні та негативні наслідки впливу на розвиток підприємницького сектору економіки країни. Зокрема, документи, що регулюють ситуацію на грошово-кредитному та валютному ринках України визначають валютні обмеження для суб'єктів господарювання, що здійснюють експортні операції: «надходження в іноземній валюті, зазначені в абзаці першому цього пункту, підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 50 відсотків»³⁰¹. Такі обмеження негативним чином позначаються на результатах зовнішньоекономічної діяльності, адже підвищують валютний ризик, зокрема негативний вплив зміни валютних курсів на доходи та витрати підприємств. Однак, метою таких валютних обмежень є стабілізація на грошово-кредитному ринку, тому доцільність та

³⁰¹ Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863 Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

ефективність їх застосування є виправданою. Також треба врахувати той факт, що протягом 2015-2017 рр. валютні обмеження послаблюються, що свідчить про позитивні зрушення на валютному ринку та підвищує інтерес підприємств-експортерів до здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Крім зазначеного переліку документів, варто зазначити, що в 2017 р. Національний банк України представив Проект закону України «Про валюту», який «встановлює загальні правові засади у сфері проведення валютних операцій та здійснення валютного регулювання та валютного нагляду, а також визначає права та обов'язки суб'єктів валютних операцій та відповідальність за порушення ними норм валютного регулювання»³⁰².

Також доцільно зауважити, що в Україні окремі суб'єкти господарювання складають фінансову звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Тому до переліку облікових правових документів необхідно додати: Концептуальну основу фінансової звітності, яка регулює здійснення зовнішніх операцій в частині визнання витрат підприємства; МСБО 18 Дохід; МСБО 21 Вплив змін валютних курсів.

В сфері бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності визначальним та основним правовим документом національного законодавства є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». В 2017 р. в Україні задекларовано суттєві зміни в бухгалтерському законодавстві, які, на нашу думку, впливають і на облікове відображення зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Зокрема, аналізуючи проект змін, які опубліковані на офіційній сторінці Верховної Ради України, виокремлено наступні категорії в бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, що потенційно можуть зазнати змін:

– розробка та впровадження звіту про управління, який ідентифікується як «документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності»³⁰³, забезпечить формування інформаційної бази в розрізі нефінансової інформації про

³⁰² Закон України «Про валюту», Пропозиції НБУ до обговорення. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=53357806> (Дата останнього звернення 18.03.2018)

³⁰³ Порівняльна таблиця до проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень), URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (Дата останнього звернення 18.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

здійснені експортно-імпортних операцій. Зокрема, дані про ризики зовнішньоекономічної діяльності, конкурентоспроможність на міжнародних ринках товарів і послуг, зміни в структурі експорту та імпорту, ефективності здійснюваної зовнішньоекономічної діяльності є підставою для прийняття обґрунтованих та оперативних управлінських рішень внутрішніми користувачами, а також покращення інвестиційної привабливості як окремих суб'єктів господарювання, так і країни в цілому. Однак, такі нововведення стосуються лише великих підприємств, адже як зазначається в проєкті «від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію»³⁰⁴;

– поділ підприємств на мікропідприємства, малі, середні або великі підприємства – сектор малого та середнього бізнесу в Україні сьогодні потребує особливої підтримки з боку держави на шляху виходу на закордонні ринки товарів і послуг, тому чітке розмежування в класифікації підприємств має стати одним з основних детермінантів в експортній стратегії країни та державних програмах підтримки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– вилучення окремих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (таких як, періодичність, історична (фактична) собівартість, обачність) вплине на відображення в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності підприємств;

– «на вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту»³⁰⁵ – може позитивним чином вплинути на підвищення інвестиційного клімату та формування відповідного рівня конкурентоспроможності експортерів країни.

Аналізуючи нормативно-правове забезпечення облікового відображення (Додаток Г) звертаємо увагу на те, що підстави для побудови бухгалтерського законодавства формуються в господарському, митному, податковому та валютному законодавстві. Тому на рис. 2.3 побудовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що поєднує вказані види правового забезпечення.

³⁰⁴ Порівняльна таблиця до проєкту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (Дата останнього звернення 18.03.2018)

³⁰⁵ Там само.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

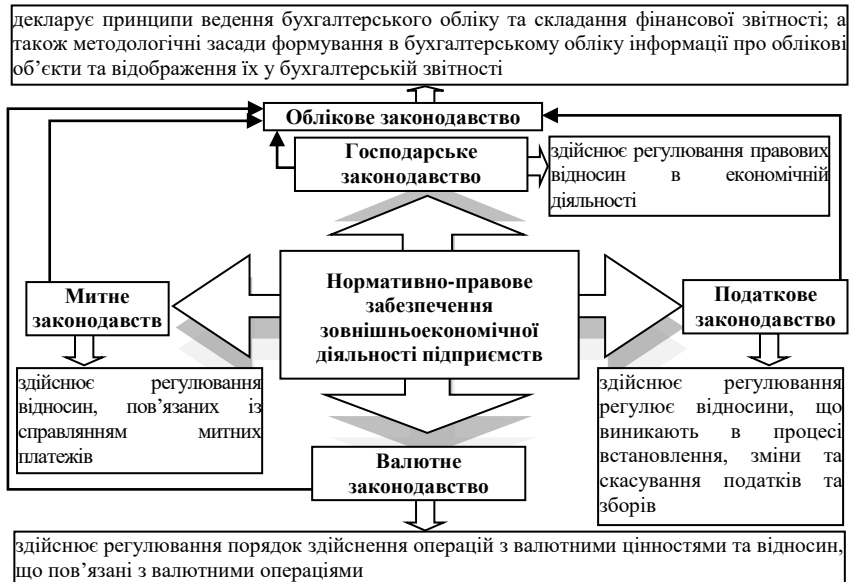


Рис. 2.3. Система нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Джерело: розроблено автором

Основи ведення зовнішньоекономічної діяльності визначено в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», який є загальним нормативно-правовим документом, що регулює ряд питань, пов'язаних зі здійсненням господарських операцій підприємствами на закордонних ринках товарів і послуг, капіталу тощо. Положення даного закону окреслюють види та суб'єктів, принципи здійснення та правила регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також особливості укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та правила оподаткування і принципи митного регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Крім того, розкриваються такі питання, як ведення розрахунків та кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, страхування і ліцензування, відповідальність та порядок розгляду спорів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій. Окрема стаття присвячена обліку зовнішньоекономічних операцій і звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, в якій задекларовано загальні правила облікового відображення господарських операцій. Зокрема, бухгалтерський облік операцій зовнішньоекономічної діяльності регулюється відповідно принципами і

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

правилами, що застосовуються для ведення господарської діяльності підприємств, які здійснюють операції на внутрішньому (національному) ринку товарів та послуг, капіталу тощо. До цих документів належать Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності, дія яких розповсюджується на окремих видів суб'єктів господарювання, що визначено в відповідних статтях нормативно-правових документів.

В науковій літературі знаходимо 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»³⁰⁶.

В табл. 2.1 наведено особливості формування інформації в бухгалтерському обліку під впливом господарського, митного, валютного та податкового нормативно-правового забезпечення.

Таблиця 2.1. Організація та методика бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій: формування інформаційних потоків під впливом нормативно-правового забезпечення

<i>Нормативно-правового забезпечення</i>	<i>Облікове відображення та розкриття у звітності зовнішньоекономічних операцій</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Господарське законодавство	визнання в бухгалтерському обліку різних видів зовнішньоекономічних операцій, що відповідають характеристикам законодавчо закріпленим в господарському законодавстві
Митне законодавство	формування вартості активів та порядок їх визнання в бухгалтерському обліку; розрахунок суми дебіторської та кредиторської заборгованості, погашення зобов'язань та отримання дебіторської заборгованості, а також їх визнання в бухгалтерському обліку; формування показників бухгалтерської звітності

³⁰⁶ Мариніна С.В. Становлення інституціональних засад регуляторної політики зовнішньоекономічної діяльності України. Наукові праці МАУП. 2016. Вип. 48(1). С. 178–183.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.1.

<i>1</i>	<i>2</i>
Валютне законодавство	формування вартості активів, розрахунок суми дебіторської та кредиторської заборгованості на підставі застосування валютних курсів; відображення зміни вартості активів та дебіторської і кредиторської заборгованості у вигляді доходів та витрат діяльності підприємства
Податкове законодавство	розрахунок суми податків та обов'язкових платежів і відображення в бухгалтерському обліку їх нарахування та сплати; формування показників податкової звітності

Джерело: розроблено автором

Митне законодавство, основним документом якого є Митний кодекс України, представляє собою регулювання питань, що пов'язані зі встановленням митного статусу, підтвердженням походження, визначенням митної вартості, правилами ввезення/вивезення, порядком митного оформлення готової продукції, товарів, робіт, послуг, які є предметом зовнішньоекономічних контрактів, а також здійсненням митних платежів та відповідальності в сфері порушення митних правил.

Щодо правил митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, то в науковій літературі даному питанню приділяється достатньо уваги з погляду на існування ряду питань, які потребують подальшого вирішення. Зокрема, Я.М. Кістанова ³⁰⁷ розкриває проблеми класифікації товарів, які є предметом зовнішньоекономічних контрактів, С.М. Домбровська ³⁰⁸ досліджує місце та суть системи управління ризиками в структурі митного адміністрування, а також ефективність митного контролю.

Крім того, А.Е. Вавенко обґрунтовує недосконалість митного законодавства в Україні та визначає необхідність змін, адже «нестабільність митного законодавства не дає змоги суб'єктам ЗЕД ефективно спланувати

³⁰⁷ Кістанова Я.М. Роль української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності в системі митного регулювання України. URL: <http://liber.onu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/7898/1/124-127a.pdf> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

³⁰⁸ Домбровська С.М. Механізми державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та митного адміністрування. Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. 2017. № 1. URL: http://el-zbirn-du.at.ua/2017_1/11.pdf (Дата останнього звернення 28.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

реалізацію економічних інтересів у сфері світогосподарських зв'язків. Митний кодекс повинен бути стабільним правовим інструментом з одночасним оперативним реагуванням на зміни у внутрішній та зовнішньоекономічній ситуації, але при їх внесенні має бути певна послідовність. Митна політика України повинна передбачати укладання митних союзів із зацікавленими країнами, які збільшать їх взаємну довіру, приведе їхню митну політику до узгодженості»³⁰⁹.

Питання валютного регулювання розглядаються в Законі України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», окрім того постанови Національного банку України також мають відповідну законодавчу силу, в яких закріплені окремі правила, що регулюють здійснення розрахунків в іноземній валюті суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Податкове законодавство охоплює питання, що стосуються оподаткування операцій зовнішньоекономічної діяльності. Податковий кодекс України є підставою для нарахування та сплати податків та платежів, пов'язаних зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності. В дослідженнях В.В. Мацьків, аналізуючи вплив податкового регулювання на діяльність суб'єктів ЗЕД, зазначає що на сьогодні «податки не можуть виконувати тільки фіскальну функцію, яку вони виконують тепер, адже це дієвий фактор стимулювання підприємницької діяльності»^[310]. Також науковець обґрунтовує, що «податок на додану вартість загалом негативно впливає на розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Проте, зважаючи на значний регулюючий вплив цього податку, його доцільно використовувати як дієвий важіль стимулювання, у першу чергу, інвестиційної діяльності, імпорту для забезпечення виробництва експортної продукції та імпорту, що має соціальне спрямування»³¹¹.

В сфері податкового навантаження на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності важливе значення має акцизний збір,

³⁰⁹ Вавенко А.Е. Особливості правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств, Управління розвитком. 2014. № 6. С. 71-73.

³¹⁰ Мацьків В.В. Сучасні тенденції податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2011-2/%D0%9C%D0%B0%D1%86%D1%8C%D0%BA%D1%96%D0%B2.pdf> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

³¹¹ Там само.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

нарахування та сплата якого також регулюється Податковим кодексом України. Зокрема, В.В. Мацьків зазначає, що, «як правило, ставки, за якими стягується акцизний збір для імпортованих товарів, є вищими, ніж для аналогічних вітчизняних», та «скорочення кількості імпортованих товарів є сприятливим фактором. Це знижує податковий тиск на виробників та імпортерів»³¹². Автор також аналізує міжнародну практику та вказує на важливість не лише застосування податкових пільг, які використовуються в Україні, а звертає увагу на міжнародний досвід для стимулювання експортної діяльності, зокрема розглядає метод фінансових пільг, який «базується на поверненні митних податків, сплачених при імпортуванні сировини для потреб експортного виробництва та звільненні від непрямих податків на дефіцитні в певній країні матеріали»³¹³.

Оцінку сучасного стану правового регулювання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності представляють П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк, які визначають перелік облікових об'єктів та зазначають, що «організація і здійснення ЗЕД потребують дотримання певних цілей і ставлять специфічні задачі перед бухгалтерським обліком». Тому ідентифікують «цілі бухгалтерського обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку», до яких зараховують: контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів в іноземній валюті; своєчасне надання власникам, адміністрації, органам ДПП і Держкомстату інформації про товарообіг, його ефективність, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові відрахування та платежі; забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями»³¹⁴.

Також варто звернути увагу на дослідження, проведені О.О. Ашурковим в монографічній роботі. Зокрема, науковець розглядає «проблеми формування правового підґрунтя щодо підвищення ефективності

³¹² Мацьків В.В. Сучасні тенденції податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств. URL: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2011-2/%D0%9C%D0%B0%D1%86%D1%8C%D0%BA%D1%96%D0%B2.pdf> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

³¹³ Там само.

³¹⁴ Грицюк П.М., Хомедюк В.О. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій, Наукові записки. Серія “Економіка”, Випуск 20. 2012. С. 229-233.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

господарсько-правового механізму державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності». Автор презентує «шляхи удосконалення правового забезпечення реалізації інтеграційного вибору України», аналізуючи рівень адаптації зовнішньоторговельного законодавства України до вимог Європейського Союзу. Крім того, «надана оцінка можливих ризиків та наслідків такого кроку з метою забезпечення інтересів суспільства, держави та окремих суб'єктів господарювання»³¹⁵.

«Наявність відповідного національного правового забезпечення та уніфікованість його щодо правил міжнародної торгівлі створюють певні особливості експортно-імпоротної діяльності вітчизняних суб'єктів підприємств. Що більше національна законодавча база, яка регулює зовнішню торгівлю, наближена до світової, тим менше чинників, пов'язаних з національними обмеженнями, впливає на розроблення експортних та імпорتنих стратегічних рішень»³¹⁶.

Система нормативно-правового забезпечення господарської діяльності повинна уніфікуватися відповідно до міжнародного законодавства. Це стосується і системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, адже в такому випадку облікова інформація буде порівнюваною та зіставною, що є важливим та ключовим моментом при прийнятті рішень в сфері міжнародної інвестиційної діяльності.

Здійснюючи оцінку сучасного стану облікового організаційно-методичного забезпечення операцій зовнішньоекономічної діяльності варто проаналізувати фактори, які визначають об'єкти бухгалтерського обліку та впливають на їх зміни в зовнішньоекономічній діяльності підприємств. З цією метою в Додатку Д систематизовано результати наукових досліджень, що аналізують сучасний стан бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в розрізі організаційно-методичних положень облікового забезпечення господарських операцій.

³¹⁵ Правове регулювання зовнішньоторговельної діяльності в умовах реалізації інтеграційних прагнень України: монографія / за ред. О.О. Ашуркова ; НАН України, Ін-т економіко-правових досліджень. Чернігів : Десна Поліграф, 2015. 392 с.

³¹⁶ Красілич І.О. Розвиток експортно-імпоротної діяльності машинобудівних підприємств: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спеціальність: 08.00.04. Львів. 2017. URL: http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/dissertation/2017/5785/dis_krasilych.pdf (Дата останнього звернення 28.03.2018) С. 50.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Як зазначає В.П. Андришин, що класифікація факторів дозволяє «моделювати господарську діяльність підприємства, здійснювати пошук резервів та шляхів покращення ефективності експортної діяльності підприємства. Аналіз та оцінка даних факторів дасть підстави для вироблення управлінських механізмів для підвищення ефективності експортної діяльності підприємства»³¹⁷.

Тому в табл. 2.2 охарактеризовано фактори впливу на зовнішньоекономічну діяльність, які розкривають науковці в своїх дослідницьких роботах.

Таблиця 2.2. Характеристика факторів впливу на зовнішньоекономічну діяльність представлена в науковій літературі

<i>Автори</i>	<i>Характеристика факторів впливу на зовнішньоекономічну діяльність</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Саркісян Л.Г., Іщук Ю.А. (посилаючись на дослідження Е.О. Ковтун)	«зовнішні ринки пред'являють більш високі вимоги до товарів, їх упаковки, сервісу, реклами тощо; постійне вивчення більшої кількості інформації з різних джерел; гнучке використання комплексу маркетингових методів: вірного вибору збутової організації, вибору і використання різних методів стимулювання збуту, реклами тощо; вимоги та особливості діючого законодавства, міжнародні правила та інструменти» ³¹⁸
Гавловська Н.І.	«склад факторів макrorівня, які негативно впливають на активність зовнішньоекономічної діяльності підприємств та її економічну безпеку (ведення військових дій на території країни, непрозора і недосконала політика НБУ, постійні трансформаційні процеси у фіскальній сфері, нестабільність у забезпеченні ресурсами суб'єктів господарювання різних рівнів, недовіра іноземних партнерів до вітчизняного інституціонального поля та бізнес-середовища» ³¹⁹

³¹⁷ Андришин В.П. Фактори ефективності експортної діяльності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 5. Частина 2. 2014. С.11-14.

³¹⁸ Саркісян Л.Г., Іщук Ю.А. Особливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків України в контексті глобалізації. Економіка і організація управління. № 4 (24). 2016. С. 245-253.

³¹⁹ Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. наук, спец. 08.00.04. Херсон: ХНТУ, 2017. 36 с. С. 6

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.2.

<i>1</i>	<i>2</i>
Гонтаржевська Л.І.	«зовнішні – сучасні трансформаційні процеси у світовій економіці (глобальні, національні прямої і опосередкованої дії) та внутрішні – проблеми ЗЕД у сфері туризму в Україні (об’єктивні, суб’єктивні). На основі кореляційно-регресивного аналізу визначено найвпливовіші фактори, що обумовлюють результативність зовнішньоекономічної діяльності туристичних підприємств України: ресурсні (забезпеченість трудовими, туристичними ресурсами, закладами туристичної інфраструктури) та рівень внутрішнього платоспроможного попиту» ³²⁰
Фатенок-Ткачук А.О	«технологічні (інвестиції в об’єкти виробничого призначення кількість використаних раціоналізаторських пропозицій, винаходів, корисних моделей, промислових зразків); виробничі (обсяг наукових і науково-технічних робіт, виконаних власними силами підприємств та обсягу інноваційної продукції підприємства); зовнішні економічні на рівні держава (обсяг прямих іноземних інвестицій, кількість працівників, зайнятих у фінансуванні, кредитуванні та страхуванні, інвестиції в основний капітал за рахунок державних централізованих джерел фінансування); зовнішні економічні на рівні ринок (інвестиції в основний капітал машинобудівної промисловості та дебіторська заборгованість промислових підприємств); часу та простору (перевезення вантажів всіма видами транспорту, а також щільність автомобільних доріг загального користування з твердим покриттям); освітні (кількість професійно-технічних училищ та чисельністю осіб, що закінчили вищі учбові навчальні заклади III–IV рівнів акредитації)» ³²¹

³²⁰ Гонтаржевська Л.І. Зовнішньоекономічна діяльність туристичних підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спеціальність 08.05.01. Київ, 2006, 21 с. С. 4.

³²¹ Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Покровская. Львів, 2009. 32 с. С. 16-18.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.2.

1	2
Андрішин В.П.	з позиції відношення до середовища функціонування (внутрішні, зовнішні); за ступенем взаємозалежності (незалежні, частково залежні, взаємопов'язані); за можливістю контролю (контрольовані, частково контрольовані, неконтрольовані); за можливістю прогнозування (прогнозовані, непрогнозовані); за способом оцінювання та вимірювання (піддаються вимірюванню, не піддаються вимірюванню, вимірюються експертним методом); за часом дії (довгострокові, середньострокові, короткострокові); за тривалістю дії (постійнодіючі, періодичні, спорадичні); за характером впливу на ефективність експортної діяльності (функціональні, дисфункціональні) ³²²

Джерело: розроблено на основі аналізу джерел^{323, 324, 325, 326, 327}.

Охарактеризовані вище фактори впливу на зовнішньоекономічну діяльність враховують зовнішній вплив, який в літературі ідентифікується як екзогенний. На нашу думку, організація та ведення господарської діяльності на зовнішніх ринках товарів і послуг, капіталу також піддається

³²² Андрішин В.П. Фактори ефективності експортної діяльності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 5. Частина 2. 2014. С.11-14.

³²³ Саркісян Л.Г., Ішук Ю.А. Особливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків України в контексті глобалізації. Економіка і організація управління. № 4 (24). 2016. С. 245-253.

³²⁴ Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. наук, спец. 08.00.04. Херсон: ХНТУ, 2017. 36 с. С. 6

³²⁵ Гонтаржевська Л.І. Зовнішньоекономічна діяльність туристичних підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандид. екон. наук, спец. 08.05.01. Київ, 2006. 21 с. С. 4

³²⁶ Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Покровская. Львів, 2009. 32 с. С. 16-18

³²⁷ Андрішин В.П. Фактори ефективності експортної діяльності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 5. Частина 2. 2014. С.11-14.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

впливу ендегенним чинникам, які пов'язані з особливостями діяльності суб'єкта господарювання та ідентифікуються як внутрішні фактори. Звичайно, фактори зовнішнього впливу є неконтрольованими, непрогнозованими та часто не піддаються оцінці, тому важливість їх дослідження є першочерговою. Зокрема, аналізуючи наведені в табл. 2.2 фактори варто додати, що нормативно-правове законодавство також можна зарахувати до таких факторів, які визначають та регулюють зовнішньоекономічну діяльність підприємств.

Облікове відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності, як показали результати проведеного в Додатку Д аналізу, залежить від виду та обсягів діяльності, від виду та розмірів зовнішнього ринку, на якому здійснює суб'єкт діяльність, від принципів функціонування системи управління всередині підприємства тощо.

Гавловська Н.І. стверджує, що «фактори обумовлюють відповідну реакцію суб'єктів господарювання: згорання діяльності на «ризикованих» територіях; відсутність мотивації «заводити» валютну виручку на територію країни; тенденція до «гнізації» господарських операцій та діяльності в цілому; перенесення виробництва до місць із стабільним ресурсним забезпеченням; мінімізація операцій із суб'єктами вітчизняного фінансового сектора. Ситуація, яка склалася, обумовлює потребу у посиленні економічної безпеки ЗЕД вітчизняних підприємств як на макрорівні (удосконалення інституціонального середовища), так і на мікрорівні (удосконалення інструментарію та елементів економічної безпеки підприємств)»³²⁸.

В наукових дослідженнях А.О. Фатенок-Ткачук обґрунтовує поділ факторів впливу на зовнішню діяльність підприємства через розмежування зовнішніх факторів впливу країни-виробника та країни-партнера на рівнях «держава» та «ринок». На думку автора, «запропонована класифікація найбільш повно визначає зміст ЗЕД та дає змогу підвищити обґрунтованість і ефективність її реалізації»³²⁹.

Отже, в цілях наукового дослідження, вище проаналізовані фактори систематизуємо в дві групи, що окреслюють екзогенний та ендегенний

³²⁸ Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. наук, спец. 08.00.04. Херсон: ХНТУ, 2017. 36 с. С. 11

³²⁹ Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Покровская. Львів, 2009. 32 с. С. 4.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

вплив на систему бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Дані фактори потребують більш детального обґрунтування з метою виокремлення напрямів удосконалення організаційно-методичного забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності в розрізі розвитку міжнародних економічних відносин.

До зовнішніх (екзогенних) факторів зараховуються наступні:

– економічні – тип економічної системи країни, рівень економічного розвитку та місце країни в світовій економічній системі визначають можливість ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємствами і переваги виходу на зовнішні ринки товарів і послуг, капіталу тощо, що пов'язані з участю країни в міжнародних організаціях (наприклад, Світова організація торгівлі, Міжнародний валютний фонд, Європейський Союз тощо);

– правові – нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності та фіскальна, валютна, митна та зовнішня політики в країні впливають на облікове відображення операцій через господарські, митні, валютні та податкові положення законодавства.

Внутрішні (ендогенні) фактори формуються під впливом розвитку діяльності підприємства, що виходить на зовнішній ринок. До них належать:

– вид, сфера та обсяги діяльності підприємства;

– цінова конкурентоздатність предмету зовнішньоекономічного контракту (товарів, послуг тощо);

– форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями підприємства;

– система виробництва та реалізації готової продукції, а також збуту товарів, надання послуг і виконання робіт.

Враховуючи виокремлені шляхи модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності на мікро- та макrorівнях, вплив екзогенних та ендогенних факторів на зовнішньоекономічну діяльність підприємства, а також аналіз сучасного стану облікової системи зовнішньоекономічної діяльності підприємств, яка базується та керується положеннями господарського, митного, валютного та податкового законодавства, на рис. 2.4 представлено напрями невирішених питань організаційно-методичного забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності в розрізі сучасного розвитку міжнародних економічних відносин.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

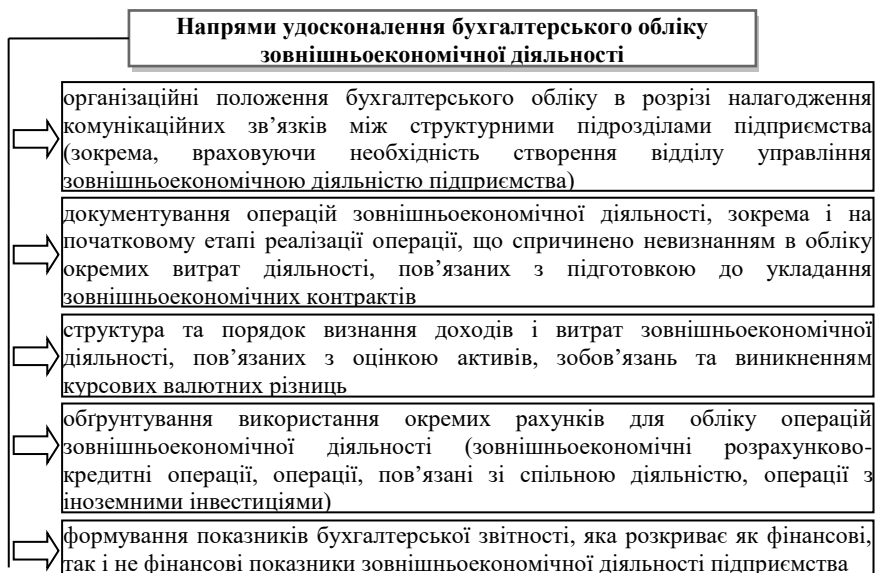


Рис. 2.4. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: розроблено автором

Представлені напрями невирішених проблемних питань в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності окреслюють важливість і доцільність здійснюваного дослідження в даній дисертаційній роботі. Сучасні тенденції розвитку зовнішньоекономічної діяльності обґрунтовують невирішеність проблемних питань в сфері облікового забезпечення господарських операцій підприємств. Тому аналізуючи розвиток зовнішньої торгівлі в Україні спостерігаємо, що зацікавленість суб'єктів господарювання у веденні операцій зовнішньоекономічної діяльності зростає, однак сальдо зовнішньоторговельного балансу формується під негативним впливом переважаючих імпортованих операцій в країні.

Характеристика сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності показує, що на сьогодні як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівні існує цілий ряд проблем, що пов'язані, зокрема, із сировинною спрямованістю експорту, високим рівнем валютного контролю з боку держави, дешевою робочою силою, відсутністю належного управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства тощо. Така

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

ситуація формує помилкові уявлення про закордонний досвід діяльності суб'єктів господарювання. Також, в свою чергу, інформація, що формується в бухгалтерському обліку є недостовірною та економічно необґрунтованою, адже позитивний ефект від девальвації української гривні для підприємств експортерів та дешева робоча сила спотворюють облікову інформацію про результати зовнішньоекономічної діяльності. Це обґрунтовує необхідність представлення шляхів модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності, спроба вирішення чого піднята в даному параграфі дисертаційної роботи.

В ході дослідження охарактеризовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності та на підставі аналізу наукових доробків виокремлено питання, які регулює господарське, митне, валютне та податкове законодавство, що забезпечують формування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій, таким чином формуючи підстави вітчизняного облікового законодавства.

Аналіз нормативного регулювання зовнішньоекономічних операцій став підставою отримання результатів дослідження в частині оцінки сучасного стану облікового організаційно-методичного забезпечення операцій зовнішньоекономічної діяльності, яка здійснювалася базуючись на ідентифікованих факторах (екзогенних та ендогенних) впливу на об'єкти бухгалтерського обліку та їх зміни в зовнішньоекономічній діяльності підприємств.

Отже, результатом дослідження, проведеного в даному параграфі дисертаційної роботи, є виокремлення напрямків удосконалення організаційно-методичних положень облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, що враховують зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності на мікро- і макрорівні та полягають у врахуванні екзогенних (які не залежать від діяльності підприємства) і ендогенних (які залежать від підприємства) факторів впливу системи зовнішніх економічних відносин в Україні на формування організаційно-методичного облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

2.2. Обґрунтування механізму зміни та дотримання принципів бухгалтерського обліку в інформаційному просторі управління зовнішньоекономічною діяльністю

Управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства є однією зі складових системи управління підприємством, яка характеризується такими особливостями формування, як: ієрархічність, цілісність, синергетичність, цілеспрямованість, безперервність, організованість тощо. Бухгалтерський облік є однією з підсистем управління суб'єктом господарювання, яка забезпечує створення інформаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Тому дослідження принципів бухгалтерського обліку в інформаційному просторі управління зовнішньоекономічною діяльністю є актуальним та доречним, враховуючи змінність пріоритетів діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та вплив оточення на формування даних в обліковій системі, яка має бути гнучкою та адаптивною до змін в діяльності підприємств.

Характеризуючи представлену проблему варто зауважити, що принципи бухгалтерського обліку як теоретична підстава облікового відображення операцій діяльності підприємства визначені в нормативно-правовому документі – Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також неодноразово знаходять відображення в наукових дослідженнях вчених, що присвячені удосконаленню теоретико-методичних положень бухгалтерського обліку. Зокрема, аналізуючи існуючі доробки науковців, робимо висновок, що серед наукових результатів найпопулярнішим є доповнення принципів новими або удосконалення формулювання існуючих, а також впровадження міжнародного досвіду в сфері вивчення даного питання. Натомість законодавство характеризується стабільністю та однотайністю в визначенні та поясненні принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак, з 2018 року плануються зміни в облікових нормативних документах, які вплинуть як на перелік – кількісний склад принципів, так і на якісний склад – окремі будуть переглянуті та доповнені.

В наукових дослідженнях дисертанти розглядали різноманітні підходи до формування принципів бухгалтерського обліку та обґрунтовували доцільність їх перегляду та удосконалення. Зокрема, такі науковці як О.М. Коробко, О.Р. Суха, П.Л. Сук, О.М. Головащенко, А.В. Рабошук, Ю.С. Воскобийник, К. Безверхий та інші розглядають існуючі підходи до виокремлення принципів та обґрунтовують необхідність доповнення новими або зміни вже використовуваних.

Наприклад, О.М. Коробко в кандидатській дисертації «запропоновано зміни щодо складу якісних характеристик та принципів

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

формування звітності» – «запропоновано включити принципи періодичності і повноти до складу якісних характеристик та доповнити останні ознаками своєчасності і раціональності. Визнати принцип грошового вимірника як обмеження до якісних характеристик звітної інформації», а також обґрунтовано застосування принципів формування фінансової звітності враховуючи вплив зовнішнього та внутрішнього середовища³³⁰.

Головащенко О.М.³³¹ обґрунтовує залежність принципів бухгалтерського обліку від цілей, які поставлені в обліковій політиці підприємства та від зовнішнього економічного середовища. Тобто можна стверджувати, що зовнішньоекономічні відносини, в яких беруть участь суб'єкти господарювання, впливають на зміни в обліковому відображенні господарських операцій та вимагають формування відповідної теоретичної підстави – як, наприклад, принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності – задля їх повного та достовірного в системі управління підприємством.

Досліджуючи методичні та організаційні положення обліку на малих підприємствах О.Р. Суха пропонує додати принципи економічності, релевантності та законності до загального переліку принципів бухгалтерського обліку. Також науковець наводить пояснення запропонованих принципів: «принцип ефективності (економічності) передбачає, що облікова система повинна дозволяти обробляти фінансову інформацію з мінімальними витратами. Принцип релевантності (доцільності) означає, що облікова інформація малого підприємства повинна відображати фінансово-господарські та організаційно-технологічні особливості його діяльності. Принцип законності передбачає відповідність облікової інформації вимогам чинного законодавства та підзаконних актів»³³².

Об'єктом наукового дослідження П.Л. Сук обрав облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах та в своєму

³³⁰ Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Нац. аграр. ун-т. К., 2003. 20 с. С. 3-6.

³³¹ Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 23 с.

³³² Суха О.Р. Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Львів. комерц. акад. Л., 2002. 23 с. С. 5.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

дисертаційному дослідженні до принципів бухгалтерського обліку запропонував «додати принципи суттєвості і раціональності»³³³.

Принцип суттєвості науковець пояснює таким чином, що «під час відображення інформації в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності потрібно виходити з її змісту, важливості і доцільності. Суттєвість виступає певним порогом або критерієм відсікання інформації, щоб вона залишалася корисною». Також автор зазначає, що можна запропонований принцип можна помилково ототожнити з принципом повного висвітлення. «Принцип «повне висвітлення» передбачає необхідність обліковувати всю інформацію, яка відбувається на підприємстві і підлягає реєстрації, а принцип «суттєвості» визначає спосіб відображення лише істотної інформації. Відповідно до принципу суттєвості незначні, несуттєві операції і події не потрібно відображати в обліку та звітності, оскільки надмірна деталізація облікової інформації ускладнює процес її одержання та використання»³³⁴. Раціональність як запропонований науковцем принцип «означає, що витрати на відображення інформації не повинні перевищувати отриманий від неї результат. Принцип «раціональність» передбачає конструктивізм у роботі, пошук прогресивних форм організації і ведення бухгалтерського обліку, вибір найбільш оптимальних, економічних, зручних і вигідних для підприємства способів відображення інформації»³³⁵.

Наведені наукові результати також підтверджують вплив зовнішнього середовища на необхідність перегляду облікових принципів відповідно до особливостей ведення господарської діяльності. Адже залежно від сфери ведення господарських операцій науковці обґрунтовують необхідність впровадження нових принципів бухгалтерського обліку, які будуть, на їхню думку, забезпечувати достовірність та оперативність формування інформаційного забезпечення в системі прийняття управлінських рішень.

Воскобійник Ю.С. в своїх наукових дослідженнях пропонує «доповнити принципи бухгалтерського обліку принципом орієнтації на пріоритетного користувача, який зумовлює наявність та відносно автономне функціонування окремих його підсистем – фінансового, податкового та

³³³ Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика: автореф. дис...д-ра екон. наук : 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2009. 42 с.

³³⁴ Там само, С.10.

³³⁵ Там само, С. 10.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

управлінського, а також специфічний порядок формування фінансових результатів діяльності підприємств в межах кожної з них»³³⁶.

Безверхий К пропонує «розширити існуючий перелік принципів, викладених у вітчизняних П(С)БО» та наводить авторські пропозиції щодо доповнення принципів принципами суттєвості і економічності. Зокрема, відповідно до обґрунтувань науковця «принцип суттєвості дозволяє оптимізувати обліково-синтетичне опрацювання обліково-звітної інформації, виділити релевантну інформацію без надмірної аналітичності й достатню для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Принцип економічності передбачає встановлення балансу між коштами, витраченими на формування обліково-звітної інформації та економічної вигоди від її використання»³³⁷.

В дисертації А.В. Рабошук присвяченій дослідженням принципів, стандартів та професійному судженню в бухгалтерському обліку знаходимо пропозиції щодо доповнення закріплених в нормативно-правових документах принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності «принципами документування, вартісної оцінки, подвійного відображення на рахунках бухгалтерського обліку, інвентаризації», а також виключення «зі складу принципів безперервність, обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою». Адже, як зазначає науковець, перелік принципів «закріплених у нормативних документах, характеризується слабким рівнем наукового обґрунтування»³³⁸.

Аналізуючи нормативно-правові документи, бачимо, що на сьогодні на рівні законодавства розроблено Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

³³⁶ Воскобійник Ю.С. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2007. 20 с. С. 2.

³³⁷ Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. Галицький економічний вісник. 2012. №6(39). С. 76-92.

³³⁸ Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2006. 21 с.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Україні» [339, в якому зазначені зміни в складі та сутності існуючих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Зміни в законодавстві бухгалтерського обліку України

Діючі положення ³⁴⁰	Зміни в положеннях законодавства, що увійдуть в дію з 2018 р. ³⁴¹
1	2
Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	
обачність	<i>вилучено</i>
повне висвітлення	повне висвітлення
автономність	автономність
послідовність	послідовність
безперервність	безперервність
нарахування та відповідність доходів і витрат (для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів)	<i>змінено назву та сутність – нарахування (доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів)</i>
превалювання сутності над формою	превалювання сутності над формою
історична (фактична) собівартість	<i>вилучено</i>

³³⁹ Проект Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (щодо удосконалення деяких положень). від 16.06.2017 № 4646-д. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044 (Дата останнього звернення 28.03.2018)

³⁴⁰ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

³⁴¹ Проект Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (щодо удосконалення деяких положень). від 16.06.2017 № 4646-д. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044 (Дата останнього звернення 28.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.3.

<i>1</i>	<i>2</i>
єдиний грошовий вимірник	єдиний грошовий вимірник
періодичність	<i>вилучено</i>
–	додано – інші принципи, визначені міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі в залежності від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством

В міжнародних стандартах задекларовано принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Концептуальній основі фінансової звітності та в МСБО 1 «Подання фінансової звітності». В даних нормативних документах³⁴² передбачено наступні принципи:

– безперервності, що полягає в оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі при складанні фінансової звітності;

– нарахування в бухгалтерському обліку, який ґрунтується на тому, що суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі.

Однак, варто зауважити, що принцип нарахування описаний в міжнародних та національних стандартах відрізняються, що може призвести до розбіжностей трактування даних принципів суб'єктами господарювання. Внаслідок цього спотворюватиметься інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку, яка має відповідати таким характеристикам, як: зрозумілість, порівнюваність, оперативність та зіставність. Зокрема, відповідно до міжнародного регулювання бухгалтерського обліку принцип нарахування має ширше застосування, адже поширюється не лише на доходи та витрати, але

³⁴² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності від 01.01.2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/print (Дата останнього звернення 28.02.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

також вказує на те, що такі статті, як активи, зобов'язання і власний капітал також повинні оцінюватися за принципом нарахування.

В Концептуальній основі фінансової звітності зазначено, що «бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періоди, у які такі наслідки сталися, навіть якщо отримання відповідних грошових коштів та їх сплату відбуваються в іншому періоду»³⁴³. Важливість врахування даного принципу під час ведення бухгалтерського обліку пояснюється тим, що «інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також про зміни в його економічних ресурсах і вимогах протягом певного періоду забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових показників суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду»³⁴⁴.

Крім того, в міжнародних стандартах описуються якісні характеристики фінансової звітності, які деякі науковці зараховують до переліку принципів бухгалтерського обліку. Наприклад, В.О. Андрієнко та П.С. Тютюнник³⁴⁵, порівнюючи нормативно-правові документи України та Європи, зазначають, що якісні та додаткові характеристики, що визначені міжнародними стандартами, корелюють з принципами бухгалтерського обліку, які закріплені в національних положеннях (стандартах).

Зокрема, в Розділі 3 Концептуальної основи фінансової звітності³⁴⁶ виокремлено основоположні (доречність, суттєвість, правдиве подання) та посилювальні якісні характеристики (зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість), а також вартісне обмеження.

³⁴³ Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print (Дата останнього звернення 20.03.2018)

³⁴⁴ Там само.

³⁴⁵ Андрієнко В.О., Тютюнник П.С. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном. URL: <https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0ahUKEwiO3bj14dDYAhWjQJoKHTzpBQYQFghlMAQ&url=http%3A%2F%2Fve.n.ztu.edu.ua%2Farticle%2Fdownload%2F91044%2F87644&usg=AOvVaw2YAVcOapeQdAdESE5AuGrb> (Дата останнього звернення 20.03.2018)

³⁴⁶ Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print (Дата останнього звернення 20.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Тобто суб'єкти господарювання України, керуючись діючим законодавством, можуть використовувати під час бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності не лише принципи, визначені в українському законодавстві, але також застосовувати інші принципи, представлені міжнародними стандартами.

Важливість дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності доводять науковці, зазначаючи, що «законодавче затвердження принципів обліку знижує можливості вуалювання й фальсифікації фінансової звітності»³⁴⁷.

Враховуючи представлений стан наукових досліджень та зміни в законодавстві з метою обґрунтування сучасного підходу до виокремлення принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в даному параграфі дослідження поставлено наступні завдання:

– надати характеристику управлінським рішенням щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що визначають особливості формування інформаційного забезпечення в бухгалтерському обліку про зовнішньоекономічні операції;

– визначити особливості створення комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, що є необхідним в сучасних умовах розвитку економічних відносин в зовнішньоекономічних операціях.

Розкриваючи сутність різних підходів до дослідження принципів бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що зовнішньоекономічна діяльність підприємства, яка є предметом здійснюваного дослідження в даній дисертаційній роботі, є одним з детермінантів, що визначає основні положення в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в тому числі і впливає на принципи бухгалтерського обліку. Тобто зовнішнє середовище підприємства формує особливості ведення господарської діяльності, які повинні відобразитися в принципах бухгалтерського обліку задля створення якісної та зрозумілої інформації. Тому варто розкрити характеристику управлінських рішень, які приймаються в сфері управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. Це дозволить врахувати особливості здійснення зовнішньоекономічних операцій при формуванні принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

Враховуючи результати дослідження, отримані в першому розділі в сфері виокремлення складових зовнішньоекономічної діяльності

³⁴⁷ Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 23 с. С. 5.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

(зовнішньоекономічні операції в частині операційної, фінансової та інвестиційної діяльності), які є об'єктами бухгалтерського обліку, охарактеризуємо види управлінських рішень, які приймаються в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Кравченко В.О. зазначає, що «управлінське рішення – це формалізований на альтернативних засадах метод менеджменту, за допомогою якого керівна система організації отримує можливість безпосередньо впливати на керовану»³⁴⁸. За визначенням Ф.І. Хміля, що представлено в матеріалах Г.В. Осовської, «управлінські рішення – це сукупний результат творчого процесу (суб'єкта) та дій колективу (об'єкта управління) для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв'язку з функціонуванням системи»³⁴⁹.

Орехова К.В. в своїх наукових дослідженнях аналізує існуючі підходи до визначення поняття «управлінські рішення» та наводить основні його характеристики: «наявність мети, на досягнення якої має бути спрямоване управлінське рішення; розробка управлінського рішення є процесом, який передбачає певну послідовність ітерацій; наявність альтернатив досягнення поставленої мети, що обумовлюють необхідність обґрунтування та вибору певного рішення; наявність різномірної інформації про стан зовнішнього та внутрішнього середовищ системи, яка потребує систематизації, аналізу, прогнозування та визначає вибір певного управлінського рішення; залежність вибору певного рішення від особи, яка його приймає, внаслідок чого спостерігається суб'єктивізм цілей та альтернатив; вибір управлінського рішення є творчим процесом мислення суб'єкта управління, але при цьому рішення мають прийматися особою, яка його приймає в межах визначених повноважень»³⁵⁰.

Тобто рішення, що приймаються в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю стосуються питань, які мають альтернативні варіанти вирішення та вимагають обґрунтованого вибору задля ефективного ведення господарської діяльності.

³⁴⁸ Кравченко В.О. Основи менеджменту: Навчальний посібник. Одеса: Атлант, 2012 р. 211 с. С. 114.

³⁴⁹ Осовська Г.В. Основи менеджменту: Навч. посібник, для студентів вищих навчальних закладів. К.: «Кондор», 2003. URL: <http://library.if.ua/book/3/460.html> (Дата останнього звернення 28.03.2018)

³⁵⁰ Орехова К.В. Інформаційна підтримка прийняття рішень в управлінні фінансовою безпекою підприємства: практичний аспект. Економіка и управление. 2013. № 5. С. 107-113.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Так, наприклад, науковці С.В. Іщенко, К.А. Пряхіна, О.С. Капінос звертають увагу на те, що «для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності особливої ваги набуває здатність розпізнавати будь-які потенційні або приховані явища у середовищі функціонування на ранніх етапах їхнього виникнення з метою подальшої їхньої інтерпретації шляхом удосконалення інформаційного забезпечення та збільшення часових ресурсів керівників у процесі прийняття управлінських рішень у зовнішньоекономічній сфері»³⁵¹.

Натомість «система управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства – це комплекс взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів управління на підприємстві та власне зв'язків, які реалізують цілі підприємства на зовнішніх ринках, а також забезпечують розв'язання його проблем у сфері зовнішніх ринків та пов'язаних з ними»³⁵².

Серед досягнень в сфері наукових розробок знаходимо праці вчених, які приділяють свою увагу формуванню системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства: І.Ю. Думанська, С.В. Іщенко, К.А. Пряхіна, О.С. Капінос, Ю.О. Терлецька, В.В. Іванюк, В.Р. Литвинюк та інші. Однак, науковці здебільшого розглядають теоретичні аспекти прийняття управлінських рішень та не розкривають практичну складову, яка безпосередньо впливає на формування інформаційного забезпечення системи управління зовнішньоекономічною діяльністю. Так, зокрема, варто враховувати напрями

Іщенко С.В., Пряхіна К.А., Капінос О.С. представляють перелік інформаційного забезпечення управління підприємством у сфері зовнішньоекономічної діяльності, до якого зараховують наступні види інформації: «ділова інформація (інформація про стан ринку, логістичну систему, фінансову систему тощо); юридична (нормативна) інформація (інформація про державні пільги та законодавчі обмеження, податкові важелі, торговельні квоти тощо); науково-професійна інформація (дослідження тенденцій розвитку товарних та фінансових ринків, прогнози технічного та технологічного розвитку тощо); політична інформація (інформація про сучасний стан та тенденції розвитку співпраці між країнами-контрагентами, про рівень політичних ризиків тощо)»³⁵³.

³⁵¹ Іщенко С.В., Пряхіна К.А., Капінос О.С. Особливості організації інформаційної підтримки при прийнятті управлінських рішень в сфері ЗЕД. Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. Випуск 3/2015 (92). Частина 2. 2015. С. 16-21.

³⁵² Думанська І.Ю. Формування ефективної системи управлінських інновацій для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. 2014. №4. 2014. С. 67-71.

³⁵³ Іщенко С.В., Пряхіна К.А., Капінос О.С. Особливості організації інформаційної підтримки при прийнятті управлінських рішень в сфері ЗЕД.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Однак, науковці не враховують інформаційного забезпечення, що формується в системі бухгалтерського обліку та має зворотний вплив на якість і результативність прийнятих управлінських рішень. На рис. 2.5 представлено модель взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.



Рис. 2.5. Модель взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: розроблено автором

Дана модель декларує можливість підсистеми бухгалтерського обліку як основної складової системи управління зовнішньоекономічною діяльністю, що полягають в наданні можливості управлінському персоналу підприємства приймати рішення щодо об'єктів бухгалтерського обліку ґрунтуючись на даних оброблених в системі бухгалтерського обліку. Таким чином, в ході дослідження обґрунтовано підхід до формування інформації в бухгалтерському обліку, що опосередковано залежить від того, як побудована система управління зовнішньоекономічною діяльністю на підприємстві.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Крім того, О.М. Головащенко³⁵⁴, с. 9 наголошує на доцільності використання принципів бухгалтерського обліку та можливості їхньої зміни лише у разі зміни правил бухгалтерського обліку. Повертаючись до дослідження, що здійснюється в межах даної роботи, в свою чергу, варто зазначити, що зміни в правилах бухгалтерського обліку виникають під впливом змін в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю. Натомість на систему управління та зовнішньоекономічну діяльність в цілому впливає ряд внутрішніх та зовнішніх факторів, про які частково зазначалося в першому параграфі даного розділу. Це ще раз підтверджує та обґрунтовує отримані результати дослідження взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Науковці Т.Ю. Хоменко та А.Ю. Погребняк в своїх дослідженнях враховують особливості процесу управління зовнішньоекономічною діяльністю та виділяють наступні його ознаки: «1. управління господарською діяльністю підприємства здійснюється у зовнішній сфері і на міжнародному рівні; 2. охоплення територіального простору, що є більш широким ніж у веденні внутрішньої діяльності підприємства, що виражається у врахуванні різних природних особливостей, кліматичних, тимчасових та інших чинників; 3. у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності беруть участь більше суб'єктів господарювання, які функціонують у різних політичних, економічних, правових і культурних умовах; 4. окрім власне підприємств у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності виступають держави, які відрізняються політикою ведення міжнародних зв'язків, стратегією у сфері зовнішньоекономічної діяльності, сукупністю важелів впливу на цю сферу; 5. на міжнародному рівні часто використовуються міждержавні інструменти та засоби дії на зовнішньоторговельні й інші відносини господарюючих суб'єктів»³⁵⁵.

З метою виконання поставленого в дослідженні завдання в табл. 2.4 наведено перелік видів управлінських рішень, які є одним з варіантів класифікації, що представлені в науковій літературі.

³⁵⁴ Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 23 с. С. 9.

³⁵⁵ Хоменко Т.Ю., Погребняк А.Ю. Особливості управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/viewFile/102594/97670> (Дата останнього звернення 15.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Таблиця 2.4. Класифікація управлінських рішень за дослідженнями С.В. Цюцюри, О.В. Криворучко, М.І. Цюцюри³⁵⁶

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Види управлінських рішень</i>
За функціональним змістом	- планові; - організаційні; - контролюючі; - прогнозуючі
За характером задач	- економічні; - організаційні; - технологічні; - технічні
За умовами ієрархії	- на рівні держави; - на рівні під систем; - на елементарному рівні
За характером організаційної розробки	- одноособові; - колегіальні; - колективні
За характером цілей	- текучі; - тактичні; - стратегічні
За причинами виникнення	- ситуаційні; - за приписом; - програмні; - інноваційні
За заданими методами розробки	- графічні; - математичні; - евристичні
За організаційним оформленням	- орієнтуючі; - гнучкі; - нормативні; - жорсткі

Орехова К.В. також наводить класифікацію управлінських рішень та зазначає, що «залежно від цілей, на досягнення яких спрямовані управлінські рішення (стратегічні, тактичні, оперативні), виокремлюють стратегічні, тактичні та оперативні рішення в управлінні фінансовою безпекою підприємства. Так стратегічні рішення управління фінансовою безпекою підприємства розробляються вищим керівництвом після всебічного аналізу інформації про фінансово-господарську діяльність та спрямовані на забезпечення її розвитку в довгостроковій перспективі. Тактичні рішення в управлінні фінансовою безпекою підприємства розробляються менеджерами структурних підрозділів у межах визначених компетенцій, є підпорядкованими стратегічним рішенням і спрямовані на вирішення проблем у певному періоді (рік, квартал, місяць тощо). Оперативні рішення в управлінні фінансовою безпекою підприємства розробляються для вирішення негайних проблем, мають короткостроковий характер і регулюють спрямованість, орієнтовані на

³⁵⁶ Цюцюра С.В., Криворучко О.В., Цюцюра М.І. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. моделі прийняття управлінських рішень. Управління розвитком складних систем. С. 50-58.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

вирішення проблем, які виникають внаслідок непередбачуваних змін внутрішнього або зовнішнього середовища»³⁵⁷.

Проаналізувавши види управлінських рішень, які представлені в науковій літературі, можемо зробити висновок, що в зовнішньоекономічній діяльності доцільно використовувати такі види управлінських рішень, як за функціональним змістом, за характером задач, за характером організаційної розробки, за характером цілей, за організаційним оформленням. Крім того, варто також враховувати сферу прийняття управлінських рішень, що дозволить більш детально та обґрунтовано підходити до процесу управління зовнішньоекономічною діяльністю. Адже операції зовнішньоекономічної діяльності мають особливий процес здійснення, що розкривається в конкретних етапах їх здійснення.

Якість та обґрунтованість управлінських рішень на підставі інформаційного облікового забезпечення залежатиме, в першу чергу, від налагодженості комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємства. Тому одним із завдань дослідження було поставлено ідентифікація особливостей створення комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність.

Комунікаційний процес, що здійснюється в комунікаційному просторі, полягає на обміні інформацією між структурними підрозділами підприємства задля вирішення конкретної проблеми. Основними елементами даного процесу є: сторони комунікації, дані (інформація, яка передається), а також спосіб передачі інформації (канали комунікації).

В дослідженнях науковців часто знаходимо недоліки формування комунікаційного простору всередині підприємства. Наприклад, Ю.О. Терлецька, В.В. Іванюк та В.Р. Литвинюк аналізують, що «на практиці ці взаємозв'язки в організації не завжди є ефективними внаслідок:

- великого обсягу інформації, яка циркулює у зовнішньому та внутрішньому середовищах організації, серед якої важко відокремити релевантну її частину від тієї, що заважає ухвалювати управлінські рішення;
- неефективної організації комунікаційних каналів, від яких залежить встановлення взаємозв'язків між різними фрагментами інформації й забезпечення єдності всієї системи обміну знаннями;

³⁵⁷ Орехова К.В. Інформаційна підтримка прийняття рішень в управлінні фінансовою безпекою підприємства: практичний аспект. Экономика и управление. 2013. № 5. С. 107-113.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

- порушення балансу між вертикальними й горизонтальними комунікаціями за рахунок відсутності зворотного зв'язку;
- формування комунікаційних потоків та управління ними в умовах невизначеності»³⁵⁸.

На рис. 2.6 представлено обґрунтування процесу створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю, враховуючи вимоги до підсистеми бухгалтерського обліку.



Примітка:

- 1 – інформаційні запити, управлінська звітність;
- 2 – бухгалтерська (фінансова, податкова та інша) та нефінансова звітність про стан та результати зовнішньоекономічної діяльності.

Рис. 2.6. Створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю: вплив облікового інформаційного забезпечення

Джерело: розроблено автором

Комунікаційний простір є визначальним під час формування відносин між структурними підрозділами підприємствами. Представлений процес створення комунікаційного простору між системою управління зовнішньоекономічною діяльністю та її підсистемою бухгалтерського обліку забезпечує формування налагодженого управління зовнішньоекономічною діяльністю та результативного ведення бухгалтерського обліку, а також є основою реформування облікової системи

³⁵⁸ Терлецька Ю.О., Іванюк В.В., Литвинюк В.Р. Теоретичні підходи до оцінки якості організаційних комунікацій. Економіка та управління підприємством, Випуск I (53). 2014. С. 238-245.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

підприємства, яка повинна враховувати вплив управлінських рішень в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності

Враховуючи вище наведені аргументи, а також те, що «якість і корисність інформації залежать від принципів, на яких базується бухгалтерський облік, а також на існуючих обмеженнях щодо включення даних до звітів»³⁵⁹, в табл. 2.5 представлено основні напрями трансформації принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств, які варто враховувати під час удосконалення облікового методичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій.

Таблиця 2.5. Напрями трансформації принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в розрізі впливу системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства

Сфера прийняття управлінських рішень в процесі ведення зовнішньоекономічної діяльності	Принципи бухгалтерського обліку (підхід закріплений в законодавстві, характеристика для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності)	Напрями трансформації принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1. Етап підготовки зовнішньоекономічних операцій		
1.1. Вихід на зовнішній ринок (аналіз зовнішнього середовища та внутрішніх можливостей підприємства) 1.2. Вибір предмету контракту (аналіз кон'юнктури ринку, розробка цінової, маркетингової та торговельної політик)	<i>принцип нарахування – витрати на проведення дослідження зовнішнього ринку та на ведення переговорів (відрядження, реклама тощо)</i>	якщо враховувати сутність принципу нарахування, що закріплена в міжнародних стандартах, то доповнення характеристики даного принципу має стосуватися оцінки всіх об'єктів бухгалтерського обліку

³⁵⁹ Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 23 с. С. 1.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.5.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.3. Пошук закордонних партнерів (ведення переговорів, висилання оферт)	<i>принцип повного висвітлення</i> – відображення інформації про витрати за зовнішньоекономічними операціями, яка впливає на рішення, в фінансовій звітності	більшість інформації на даному етапі має нефінансовий характер, тому доцільно розширити сутність даного принципу, враховуючи особливості складання звітів про управління
	<i>принцип превалювання сутності над формою</i> – офerti, що складаються на підприємстві, розкривають економічну сутність зовнішньоекономічних операцій	документи за зовнішньоекономічними операціями мають особливості умови (валюта документу, форма розрахунків, термін дії офerti тощо), які повинні відображатися в бухгалтерському обліку
2. Етап реалізації зовнішньоекономічних операцій		
2.1. Укладення зовнішньоекономічного контракту	<i>принцип повного висвітлення</i> – відображення у фінансовій звітності фактичних та потенційних наслідків зовнішньоекономічних операцій та подій	інформація за зовнішньоекономічними операціями має як фінансовий, так і нефінансовий характер, тому доцільно розширити сутність даних принципів, враховуючи вимоги до складання звітів про управління
2.2. Транспортні перевезення		
2.3. Страхові послуги	<i>принцип єдиного грошового вимірника</i> – оцінка статей у фінансовій звітності відбувається в єдиній грошовій одиниці	
2.4. Використання платіжних інструментів (в тому числі операції в іноземній валюті)		
2.5. Митне оформлення		
2.6. Контроль за реалізацією зовнішньоекономічної операцією		

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.5.

1	2	3
	<p><i>принцип нарахування</i> – доходи і витрати за зовнішньоекономічними операціями відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів</p>	<p>доповнення характеристики даного принципу має стосуватися оцінки всіх об'єктів бухгалтерського обліку (в т.ч. формування митної, облікової та інших видів вартостей товарів за зовнішньоекономічними операціями)</p>
	<p><i>принцип превалювання сутності над формою</i> – умови зовнішньоекономічного контракту розкривають економічну сутність зовнішньоекономічних операцій</p>	<p>умови зовнішньоекономічного контракту впливають на порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку</p>
	<p><i>принцип послідовності</i> – постійне застосування підприємством обраної облікової політики, що впливає на вибір методів оцінки активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат</p>	<p>доцільно переглянути сутність даного принципу на підставі порівняння з принципом нарахування, адже окремі аспекти повторюються (зокрема, щодо оцінки об'єктів обліку)</p>
	<p><i>принцип безперервності</i> – оцінка активів та зобов'язань за зовнішньоекономічними операціями здійснюється виходячи з припущення, що діяльність підприємства буде тривати далі</p>	<p>враховуючи сутність даного принципу, що закріплена в міжнародних стандартах, то доповнення має стосуватися оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі</p>

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.5.

1	2	3
3. Етап закінчення зовнішньоекономічних операцій		
3.1. Перевірка документів реалізованої зовнішньоекономічної операції 3.2. Вирішення можливих спорів	<i>принцип автономності</i> – особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	доповнення сутності даного принципу враховуючи особливості розкриття нефінансової інформації
	<i>принцип безперервності</i> – оцінка активів та зобов'язань за зовнішньоекономічними операціями здійснюється виходячи з припущення, що діяльність підприємства буде тривати далі	враховуючи сутність даного принципу, що закріплена в міжнародних стандартах, то доповнення має стосуватися оцінки здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі

Джерело: розроблено автором

За результатами проведеного аналізу етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій та внаслідок існування невідповідностей в міжнародних та національних стандартах обліку в частині виокремлення принципів бухгалтерського обліку, в табл. 2.5 ідентифіковано напрями трансформації принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, що ведуть зовнішньоекономічну діяльність.

Грицюк П.М. та Хомедюк В.О. в своїх дослідженнях також обґрунтовують необхідність дотримання певних правил під час організації та ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, науковці звертають увагу на наступні вимоги: «відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій у валюті їх здійснення та паралельно у валюті звітності; своєчасне та повне надання адміністрацією підприємства органам ДПП та Держкомстату інформації про результати діяльності підприємства, в тому числі і зовнішньоекономічної; забезпечення своєчасної і достовірної інформації стосовно розрахунків за зовнішньоекономічними операціями»³⁶⁰.

³⁶⁰ Грицюк П.М., Хомедюк В.О. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2012. Випуск 20. С. 229-233.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Отже, на підставі проаналізованої літератури та отриманих наукових результатів у вигляді запропонованої моделі взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, ідентифікованих напрямів трансформації принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в розрізі впливу системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, а також охарактеризованого процесу створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю, обґрунтуємо необхідність зміни принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, спочатку варто проаналізувати наведені в літературі думки науковців щодо питання, яке розглядається.

Адже на зміні принципів бухгалтерського обліку наголошують в своїх працях як українські, так і закордонні науковці. Зокрема, Ю.С. Воскобійник звертає увагу на те, що «більшість принципів бухгалтерського обліку застосовується і в податковому, проте при веденні останнього існують певні особливості. Так, принцип обачності, що передбачає застосування методів оцінки, які б запобігали заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів, дотримується лише у бухгалтерському обліку. Тоді як у податковому – з меншою обачністю визнаються доходи, ніж витрати»³⁶¹. «Принцип нарахування в податковому обліку не застосовується, проте використовується принцип відповідності доходів і витрат. Це досягається за допомогою функціонування механізму визначення приросту (убутку) балансової вартості запасів»³⁶².

Коробко О.М. зазначає, «що принципи безперервності та періодичності, а також обачності та повноти мають неузгоджений характер і суперечать один одному. Тому в дослідженні обґрунтовано доцільність включення до складу якісних характеристик принципів періодичності та повноти, як це прийнято в міжнародній практиці бухгалтерського обліку. Крім того, визнання законодавчо принципу єдиного грошового вимірника, що передбачає застосування до об'єктів вартісного вимірника, значно обмежує інформацію, що могла бути повідомлена про підприємство, та відповідним чином впливає на рішення різних груп

³⁶¹ Воскобійник Ю.С. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2007. 20 с. С. 6.

³⁶² Там само.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

користувачів... даний принцип доцільно визнати як обмеження до якісних характеристик звітної інформації»³⁶³.

В дослідженнях О.М. Головащенко вивчається важливість «чому принципам додається таке важливе значення витікає з перших двох відповідей. Оскільки інформацію фінансової звітності, що складена на основі загальноприйнятих принципів, використовуватимуть на міжнародному рівні, то універсальність показників дозволить користувачам ухвалити вірне економічне рішення»³⁶⁴. Крім того, науковець встановлює залежність принципів від методів їх обґрунтування та представляє власний аналіз принципів бухгалтерського обліку: «принцип «повного освітлення» в редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за змістом майже повністю співпадає з принципом істотності, що широко вживається; принцип «неприпустимості згортання статей активів і зобов'язань» прямо не сформульований, але про нього йде мова в П(С)БО 2 «Баланс» (п.7); необхідність ідентичності показників балансу попереднього і наступного років є правилом складання балансу; принцип обачності, як він сформульований у Законі, це не принцип, а дія бухгалтера, що не одне й те ж; такий принцип, як історична собівартість (ст. 4 Закону), по суті, не розповсюджується на всі активи, не вносить нічого нового в оцінку статей балансу, а по назві ніяк не пов'язаний ані з історією бухгалтерського обліку, ані з історією формування витрат виробництва. Тому необхідно переглянути його назву (назвати: «собівартість»); не можна також віднести до принципів обліку і звітності «періодичність» – можливість розділення діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання звітності. Він сформульований нечітко, без вказівки конкретного зовнішнього періоду. Періодичність складання звітності повинна бути передбаченою іншими законодавчими документами»³⁶⁵.

Узагальнимо обґрунтування необхідності зміни в переліку і характеристики запропоновані в даному дисертаційному дослідженні на підставі проведеного аналізу взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку. По-перше, існує доцільність змінити назву принципу нарахування, який не буде повторювати принцип з такою ж

³⁶³ Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Нац. аграр. ун-т. К., 2003. 20 с. С. 6-7.

³⁶⁴ Головащенко О.М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 23 с. С. 9.

³⁶⁵ Там само, С. 10.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

назвою в міжнародних стандартах та не спотворюватиме інформаційне забезпечення системи управління зовнішньоекономічною діяльністю. По-друге, зміна назви принципу має вплинути і на його сутність. Адже існуючий перелік принципів бухгалтерського обліку в Україні не розкриває питання оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. По-третє, існує необхідність більш обгрунтованого пояснення принципу єдиного грошового вимірника, враховуючи той факт, що відповідно до змін в законодавстві суб'єктам господарювання дозволено «на вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту»³⁶⁶. По-четверте, доцільно переглянути відповідність принципу безперервності, що визначений в національному законодавстві, принципу безперервності в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, так як вони не відповідні, що визначає достовірність облікової інформації. А також, по-п'яте, доповнення принципів бухгалтерського обліку за сутністю, який буде регулювати здійснення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, забезпечить прискорення процесу уніфікації облікових систем не лише на макрорівні, але і на макрорівні – формування показників звітності підприємств. По-шосте, сучасні принципи бухгалтерського обліку не враховують формування інформації в нефінансовій звітності. У зв'язку з тим, що зміни в бухгалтерському законодавстві вимагають від підприємств складання не лише фінансової звітності, але й розкриття нефінансових показників в звіті про управління, вважаємо доцільним також переглянути з цієї сторони принципи бухгалтерського обліку.

В табл. 2.6 представлено запропоновані зміни в частині трансформації принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

³⁶⁶ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Таблиця 2.6. Запропоновані зміни до переліку та сутності принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Принципи бухгалтерського обліку (підхід закріплений в законодавстві) ³⁶⁷	Принципи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності (запропоновані зміни)*
1	2
повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	повне висвітлення – фінансова та нефінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій та нефінансовій звітності підприємства
безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі, у разі, якщо підприємство не може підтвердити такого припущення (напр., підтвердженням може виступати прибуток отриманий в звітному періоді, підтверджена платоспроможність тощо), то управлінський персонал зобов'язаний надати оцінку здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи інформацію про невизначеності в діяльності

³⁶⁷ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.6.

<i>1</i>	<i>2</i>
превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, яка відображається в підтверджуючих документах, але не лише виходячи з юридичної форми
єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці	єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці, у разі потреби фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту
послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій та нефінансовій звітності
нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	нарахування доходів і витрат – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
–	достовірна оцінка – активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати визнаються в бухгалтерському обліку та фінансовій і нефінансовій звітності лише тоді, коли відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів, що передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Примітка: * – розроблено автором: жирним шрифтом виділено текст, яким запропоновано доповнити існуючі принципи бухгалтерського обліку

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Ідентифіковані принципи бухгалтерського обліку враховують особливості процесу управління зовнішньоекономічною діяльністю, що розкриті як напрями прийняття управлінських рішень та охарактеризовані в частині етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій. Такий підхід забезпечує вирішення проблеми створення та удосконалення комунікаційного простору між системою управління та її підсистемою бухгалтерського обліку.

Отже, в ході дослідження представлено стан наукових досліджень, що стосуються формування та дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Більшість науковців розглядають вплив принципів бухгалтерського обліку на достовірність та якість показників фінансової звітності підприємства, а також представляють свої наукові результати у вигляді доповнення списку принципів окремими принципами або доповнення чи зміни сутності та характеристики існуючих принципів. В Україні в світлі зміни національного бухгалтерського законодавства не всі принципи обліку залишилися в списку, що представлений в основному законі, який регулює облікове відображення господарських операцій. Ці зміни характеризуємо як позитивні, адже відбувається спроба уніфікації національних стандартів з міжнародними. Однак, в ході дослідження управлінських рішень в розрізі етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій, які впливають на формування інформаційного забезпечення в бухгалтерському обліку, а також в розрізі побудови комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, що забезпечують обслуговування економічних відносин в зовнішньоекономічних операціях, виділено ряд напрямів трансформації принципів бухгалтерського обліку та обґрунтовано необхідність їх удосконалення.

Так, як результат проведеного дослідження сформовано підхід до формування принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що враховує диференційованість рішень, які приймаються в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю, та особливості функціонування комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства. Також наведені рекомендації щодо зміни системи принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності дозволяють використовувати оточення суб'єкта господарювання задля підвищення ефективності реалізації зовнішньоекономічних операцій.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

2.3. Комплексна модель трансформації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку в забезпеченні управління зовнішньоекономічною діяльністю

Вплив системи управління на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій, підвищення ролі інформаційного облікового забезпечення, зростання рівня невизначеності на зовнішніх ринках та збільшення конкурентоспроможності в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності призводить до зміни вимог до підсистеми бухгалтерського обліку, про які неодноразово згадується в даному дисертаційному дослідженні. Результати ведення зовнішньоекономічної діяльності оцінюються не лише всередині кожного підприємства у вигляді різноманітних звітів, але також впливають на платіжний баланс країни та формують загальні показники місця країни в міжнародних рейтингах. Так, наприклад, такі показники як індекс легкості ведення бізнесу та індекс глобальної конкурентоспроможності характеризують рівень розвитку бізнесу всередині країни, відповідність бізнесу сучасним вимогам, а також міжнародну торгівлю.

За даними Всесвітнього економічного форуму Україна займає 81-е місце серед 137 країн світу за Індексом глобальної конкурентоспроможності 2017-2018 (The Global Competitiveness Index – GCI). В порівнянні з GCI 2016-2017 країна піднялась на 4 позиції, однак відповідно до GCI 2015-2016 втратила дві позиції (займала 79-у позицію)³⁶⁸. Варто відзначити структуру показників, за якою формується даний показник, адже не всі складові мають зростаючі позитивні значення, як бачимо з наведених в Додатку Е даних. Зокрема, Індекс глобальної конкурентоспроможності складається з 12 груп показників («Якість інститутів», «Інфраструктура», «Макроекономічне середовище», «Охорона здоров'я та початкова освіта», «Вища освіта і професійна підготовка», «Ефективність ринку товарів», «Ефективність ринку праці», «Розвиток фінансового ринку», «Рівень технологічного розвитку», «Розмір внутрішнього ринку», «Відповідність бізнесу сучасним вимогам» або «Конкурентоспроможність підприємств» та «Інноваційний потенціал»).

³⁶⁸ Klaus Schwab The Global Competitiveness Report 2017–2018, World Economic Forum, Geneva, 2017. URL: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf> (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

В даному дослідженні звернемо більше уваги на показники «Відповідність бізнесу сучасним вимогам» або «Конкурентоспроможність підприємств», що опосередковано пов'язані з системою управління підприємством (в т.ч. обліковим забезпеченням зовнішньоекономічних операцій). Незалежно від того, що за показником «Відповідність бізнесу сучасним вимогам» Україна піднялася в міжнародному рейтингу, відбувся спад за показником «Конкурентні переваги» на 2 позиції (з 109 до 111 місця). Також негативна тенденція спостерігалася для показника «Управління міжнародною логістикою», який опустився на 4 позиції. Саме ці показники є важливими для розвитку міжнародного бізнесу підприємств країни. Тому надаючи характеристику Індексу глобальної конкурентоспроможності доцільно оцінювати не лише кількісні значення, але й оцінювати внутрішні показники, які формують загальне місце країни в міжнародному рейтингу.

Наступним показником, який також має важливу роль під час оцінки загального стану місця зовнішньої діяльності суб'єктів господарювання країни в світі є Індекс легкості ведення бізнесу, що складається з наступних показників: «Реєстрація підприємств», «Отримання дозволів на будівництво», «Реєстрація власності», «Кредитування», «Захист інвесторів», «Оподаткування», «Міжнародна торгівля», «Забезпечення виконання контрактів», «Вирішення неплатоспроможності». В 2017 році Україна зайняла 80 місце за даним Індексом, тоді як в 2016 році мала 81 позицію. Тому можна говорити про покращення ситуація в сфері ведення підприємницької діяльності. Однак, аналізуючи складові Індексу, бачимо, що наприклад, за показником «Міжнародна торгівля» країна втратила 5 позицій (спустившись з 110 до 115 місця), також погіршилася ситуація в сфері «Оподаткування» – з 83 місця в 2016 році до 84 в 2017³⁶⁹. Причинами таких змін були реформи в Україні, які, з однієї сторони полегшили процедуру ведення бізнесу (напр., спрощення процедури сплати податків шляхом зменшення ставки на єдиний податок на соціальні внески; спрощені контракти через запроваджену систему, яка дозволяє користувачам сплатити судові витрати в електронному вигляді; полегшення ведення бізнесу через зменшення часу, що необхідний для реєстрації ПДВ, і скасування плати за реєстрацію бізнесу тощо), а, з іншої, ускладнили

³⁶⁹ Doing Business-2017. Україна в рейтингу світового банку легкості ведення бізнесу. URL: <http://edclub.com.ua/analytika/doing-business-2017-ukrayina-v-reytingu-svitovogo-banku-legkosti-vedennya-biznesu> (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

здійснення окремих господарських процесів на підприємствах (напр., погіршення умов зовнішньої торгівлі через запровадження додаткових перевірок для митного оформлення імпорту).

Окремої уваги також заслуговує Індекс залучення до міжнародної торгівлі, який складається з таких основних складових сегментів: доступ до ринку (внутрішнього та на зовнішні ринки), адміністрування на кордоні (ефективність та прозорість процедур адміністрування), інфраструктура, операційне середовище. На підставі аналізу звіту Всесвітнього економічного форуму ³⁷⁰, ³⁷¹ бачимо, що Україна в 2016 р. в даному рейтингу займає 95 позицію. В порівнянні з 2014 р. Україна знаходилася на 83 місці. Тобто, можемо зробити висновок, що попередні дослідження підтверджують існування проблем в сфері виходу на зовнішній ринок суб'єктів господарювання України. Розглянемо детальніше Індекс залучення до міжнародної торгівлі, адже складові показники мають негативну спадаючу тенденцію. Зокрема, місце України за показником доступу на зовнішні ринки знизилось в загальному рейтингу до 110 позиції (з 61 в 2014 році).

Також Всесвітній економічний форум виділяє найбільш проблемні фактори для ведення імпорتنих операцій, які представимо як: корупція на кордоні, тарифні та нетарифні бар'єри, обтяжливі імпортні процедури, висока вартість або затримки, викликані внутрішніми перевезеннями, невідповідна телекомунікаційна інфраструктура, висока вартість або затримки, викликані міжнародними перевезеннями, злочинність та крадіжки, внутрішні технічні вимоги та стандарти. Щодо найбільших проблемних факторів, які впливають на здійснення експортних операцій: визначення потенційних ринків та покупців, труднощі задоволення вимог щодо якості / кількості покупців, доступ до фінансування, технічні вимоги та стандарти за кордоном, невідповідні технології виробництва, доступ до імпортованих ресурсів за конкурентними цінами, висока вартість або затримки, викликані внутрішніми перевезеннями, обтяжливі процедури на кордоні з іноземними країнами, висока вартість або затримки, викликані

³⁷⁰ Margareta Drzeniek Hanouz, Thierry Geiger, Sean Doherty The Global Enabling Trade Report 2014, Geneva, World Economic Forum, 2014, URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalEnablingTrade_Report_2014.pdf (Дата останнього звернення 20.05.2018)

³⁷¹ The Global Enabling Trade Report 2016, Geneva, World Economic Forum, 2016, URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GETR_2016_report.pdf (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

міжнародними перевезеннями, тарифні бар'єри за кордоном, вимоги до правил походження, корупція на кордоні³⁷².

Так, на рис. 2.7 обґрунтовано, що зміни в системі управління підприємством – на мікрорівні, впливають на формування позиції України – на макрорівні, в міжнародних рейтингах.



Рис. 2.7. Обґрунтування необхідності змін в системі управління підприємством задля підвищення місця України в міжнародних економічних рейтингах

Джерело: розроблено автором

Отже, проведений аналіз свідчить про необхідність удосконалення теоретичного підходу до облікового забезпечення зовнішньоекономічних операцій в світлі впливу системи управління підприємством, враховуючи сучасний стан нормативно-правового регулювання. Тому в даному параграфі дисертаційної роботи поставлено завдання, що полягає у модифікації завдань та розвитку елементів методу бухгалтерського обліку

³⁷² The Global Enabling Trade Report 2016, Geneva, World Economic Forum, 2016, URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GETR_2016_report.pdf (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

зовнішньоекономічної діяльності під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища ведення господарської діяльності підприємства. Як результат, трансформація завдань та методів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності повинні дозволити сформулювати основу для удосконалення організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

В науковій літературі знаходимо наступне обґрунтування доцільності перегляду основ бухгалтерського обліку. Зокрема, Д.О. Грицишен зазначає, що «завдання бухгалтерського обліку є досить специфічним елементом теоретико-методологічної конструкції бухгалтерського обліку, адже є найбільш чутливим до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі»³⁷³.

Відповідно до ст. 3 Закону України «метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства»³⁷⁴.

В міжнародному законодавстві метою фінансової звітності «є надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів»³⁷⁵.

Натомість в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» «метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є

³⁷³ Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 280-286. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/62.pdf> (Дата останнього звернення 27.05.2018) С. 280.

³⁷⁴ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

³⁷⁵ Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print (Дата останнього звернення 20.03.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень»³⁷⁶.

Тобто як в національних, так і в міжнародних нормативно-правових документах щодо регулювання бухгалтерського обліку господарських операцій бухгалтерський облік скерований на задоволення інтересів зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Однак завдання для досягнення мети в нормативно-правових документах не зазначено. Звертаючись до літератури знаходимо класичні завдання бухгалтерського обліку, які раніше були задекларовані в законодавстві, однак нормативні документи, які їх визначали вже втратили чинність. Зокрема, до таких завдань зараховували: «здійснення безперервного, суцільного, взаємопов'язаного й документального спостереження за економічними процесами та явищами на підприємстві; забезпечення достовірною і своєчасною інформацією про господарські процеси і явища, що здійснювалися на підприємстві, про наявність і стан господарських засобів та їх джерел внутрішнім і зовнішнім користувачам облікової інформації; формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю господарської діяльності підприємства»³⁷⁷.

Враховуючи те, що в законодавстві на сьогодні не має чіткого визначення завдань бухгалтерського обліку виокремлено підходи науковців до ідентифікації напрямів досягнення мети облікового відображення господарських операцій. Тому в Додатку Ж представлено аналіз існуючих в літературі напрямів модифікації завдань бухгалтерського обліку в розрізі сфери здійснюваних досліджень науковцями. Зокрема, окремі з них варто проаналізувати детальніше, що забезпечить створення основи для розробки підходу щодо удосконалення завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Жук В.М., вивчаючи наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку, робить висновок, що «головним завданням є не стільки реєстрація фактів господарського життя з метою забезпечення

³⁷⁶ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності від 01.01.2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/print (Дата останнього звернення 28.02.2018)

³⁷⁷ Тігова Т.М., Селіверстова Л.С., Процюк Т.Б. Аналіз фінансової звітності. : навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2012 - 268с., URL: http://pidruchniki.com/1957041145672/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/predmet_m_eta_zavdannya_buhgalterskogo_obliku (Дата останнього звернення 28.02.2018)

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

інформацією зацікавлених користувачів, а – вирішення завдань, які виникають по ходу управління підприємством, галуззю, державою чи, навіть, світовою економікою»³⁷⁸.

Тим самим автор ставить під сумнів важливість врахування інформаційних запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів при формуванні теоретичних основ бухгалтерського обліку. Такий підхід вважаємо не є достатньо обґрунтований та доцільний в сучасних умовах розвитку інформаційного суспільства, адже врахування зацікавленості користувачів має ключову роль у визначенні завдань, так як на підставі облікової інформації вони приймають, зокрема, і управлінські рішення, що, в свою, чергу визначають напрями господарської діяльності підприємства.

Досить цікавою є критика, зазначена в праці Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван-Бреда. Науковці наводять критичні аргументи та зазначають, що цілі бухгалтерського обліку можна розглядати «з позиції трьох теоретичних рівнів: синтаксичного, семантичного та прагматичного. Синтаксичний рівень визначає синтаксис, або граматику обліку, семантичний – значення, прагматичний – використання»³⁷⁹. Також автори узагальнюють, що «по суті цілі бухгалтерського обліку, прийняті FASB, прагматичні. Цілі, сформульовані на Концептуальній основі, незважаючи на зусилля та витрати на них, не вирішують всіх теоретичних проблем. Можна судити про типи користувачів, їх здатність оцінювати інформацію, але без доказів, на основі лише суджень робити остаточні висновки важко»³⁸⁰.

Розглянемо важливий вклад у розвитку завдань бухгалтерського обліку, який зробили науковці досліджуючи різноманітні напрями розвитку науки бухгалтерського обліку.

В свої наукових дослідженнях Д.О. Грицишен розглянув «напрями модифікації завдань у контексті трансформації соціально-економічних відносин від несталого до сталого розвитку. Такий підхід є досить специфічним для економічної науки, адже всі трансформаційні теорії були побудовані на економічних та соціальних особливостях, не враховуючи природної складової. У свою чергу, сьогодні екологічний підхід виходить

³⁷⁸ Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку). Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. 2009. Вип. 17, том 2. С. 139-146.

³⁷⁹ Хендріксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с. С. 89.

³⁸⁰ Там само, С. 89.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

на передові позиції, адже трансформується свідомість людини як економічного агента»³⁸¹.

Можна зробити висновок, що автор пропонує новий підхід до організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку, враховуючи вплив не лише соціально-економічної складової розвитку суспільства, але й звертаючи особливу увагу на екологічну складову, яка в сучасних умовах набуває особливого значення в розрізі застосування концепції стійкого розвитку.

Натомість О.О. Канцуров досліджував завдання бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи підхід до облікової системи як складової соціально-економічної діяльності людства. Автор розглядає важливість формування завдань, які полягають в забезпеченні не лише «адекватного відображення активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат відповідно до їх економічного змісту, але й виявлення інституціонального розриву між нормативно визначеною і теоретично обґрунтованою моделями поведінки суб'єктів діяльності та фактичною, на основі якої ведеться облік і забезпечується розкриття економічної інформації у фінансовій звітності – тобто визначення, чому практичні дії суб'єктів економічних відносин не відповідають встановленим соціальним нормам, які причини і наслідки для суспільства і хто з груп спеціальних інтересів основний вигодонабувач»³⁸².

Забезпечення економічної безпеки в умовах застосування інформаційних технологій було основним напрямом дослідження в дисертаційній роботі В.В. Євдокимова. Науковець в своїх дослідженнях зробив висновок, що «основним завданням моделювання системи бухгалтерського обліку є дії, пов'язані зі збором, обробкою даних та їх узагальненням у вигляді облікової інформації, сутність якої має відповідати вимогам релевантності та потребам і запитам користувачів» [³⁸³].

³⁸¹ Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 280-286. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/62.pdf> (Дата останнього звернення 27.05.2018) С. 285.

³⁸² Канцуров О.О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. Незалежний аудитор. 2014. № 8. С. 27-32.

³⁸³ Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. На здобуття наук. ступеня к. е. н. : спец. 08.06.04. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2005. 21 с.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Автор врахував положення основної мети бухгалтерського обліку, що спрямована на користувачів облікової інформації, але, в свою чергу, розширив завдання бухгалтерського обліку в контексті розвитку інформаційних технологій, без яких діяльність сучасних суб'єктів господарювання не здійснюється.

Описані підходи науковців вважаємо універсальними, адже вони можуть бути адаптовані в діяльність підприємств різних галузей та розкривають сучасні вимоги до розвитку діяльності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності зокрема.

Петрук О.М. досліджуючи реформування національної системи бухгалтерського обліку вказував, що «завдання обліку полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей, які перебувають в обороті на початок періоду; відображати очікувані доходи та витрати. Рахівництво як наукова дисципліна повинна включати теоретичні знання, що розробляються іншими науковими дисциплінами. З появою наукової теорії бухгалтерський облік отримав своє внутрішнє джерело розвитку: теорія і практика почали розвиватись паралельно»³⁸⁴.

Таким чином, автор наведеного підходу звертає увагу, що існує необхідність врахування запитів не лише зовнішніх користувачів бухгалтерського обліку, але й доцільності звернення до інших дисциплін. На нашу думку, таким може бути управлінська ланка діяльності підприємства, яка по суті і включає бухгалтерський облік, на який здійснює зовнішній вплив та формує напрями зміни його основних складових (напр., завдань, елементів методу тощо).

Дещо інший підхід досліджує М.М. Шигун, яка також аналізує завдання бухгалтерського обліку в контексті формування інтернаціонального бухгалтерського обліку. Науковець зазначає, що розроблені «ознаки парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку свідчать про переважне спрямування цілей і завдань ведення обліку та складання звітності на забезпечення інтересів власників капіталу про переважне спрямування цілей і завдань ведення обліку та складання звітності на забезпечення інтересів власників капіталу»³⁸⁵. Науковець вказує, що важливим є при розробці завдань врахування інтересів користувачів

³⁸⁴ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук за спец. 08.06.04. Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, Київ, 2006. 359 с. С. 17.

³⁸⁵ Шигун М.М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку. Часопис економічних реформ. 2013. № 3. С. 134-139.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

облікової системи підприємства, які формують власний капітал, адже вони є одними з основних стейкхолдерів підприємницької діяльності.

Цікаві висновки робить Грицишен Д.О., вказуючи, що «сьогодні варто говорити про завдання системи бухгалтерського обліку – інформаційне забезпечення зацікавлених користувачів і його похідних, а саме завдань облікової інформації. Завдання облікової інформації є складним теоретико-методологічним питанням, адже її використовують не лише на рівні окремого підприємства, але й на державному та глобальному рівнях, а також сфери її застосування не обмежуються економічними системами, а є основою забезпечення гармонізації економічних, соціальних та екологічних систем суспільства. Адже прийняття будь-якого рішення щодо господарської діяльності будь-яким учасником господарських відносин має відповідні наслідки, які можуть стосуватися як економічної діяльності підприємства, так і її впливу на навколишнє середовище та соціальну сферу діяльності підприємства»³⁸⁶.

Рета М.В. зазначає, що «сучасні умови господарювання висувають до бухгалтерського обліку нові вимоги: традиційні: якість, надійність, своєчасність, безперервність інформації; новітні: можливість прогнозування витрат і доходів; можливість моделювання вартості господарського суб'єкта на основі бухгалтерської інформації; мінімізація ризиків впливу власників на результати фінансової звітності, виявлення та оцінка нефінансових факторів, які істотно впливають на вартість бізнесу»³⁸⁷. Вважаємо, що дані вимоги теж треба врахувати під час розробки нового модифікованого до сучасних умов господарювання та потреб користувачів підходу до тлумачення завдань бухгалтерського обліку.

На підставі проаналізованих підходів можемо зробити висновок, що завдання бухгалтерського обліку будуть модифікуватися в залежності від впливу зовнішнього середовища (зокрема, визначальним є вплив правового поля, рівня економічного розвитку в країні, запитів органів державної влади), а також від внутрішнього середовища, яким в даному

³⁸⁶ Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 280-286. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/62.pdf> (Дата останнього звернення 27.05.2018) С. 284.

³⁸⁷ Рета М.В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку. URL: http://business-inform.net/pdf/2014/10_0/287_293.pdf (Дата останнього звернення: 25.04.2018) С. 291-292.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

випадку є система управління підприємством, що визначає напрям розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Таким чином, враховуючи необхідність удосконалення теоретичних підстав організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, важливим буде ідентифікація впливу завдань (які проявляються у вигляді функцій системи управління) управлінської ланки на формування завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства (табл. 2.7).

Таблиця 2.7. Завдання бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в забезпеченні управління зовнішньоекономічною діяльністю

Функції системи управління зовнішньоекономічної діяльності	Напрями трансформації завдань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності
<i>1</i>	<i>2</i>
<u>Планування</u>	
<ul style="list-style-type: none"> – бюджетування та прогнозування операцій експорту та імпорту; – аналіз ефективності використання матеріальних та нематеріальних ресурсів підприємства; – розробка планових значень основних показників в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності; – маркетингова зовнішньоекономічна діяльність; – врахування ризиків та можливостей зовнішнього середовища під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> – забезпечення формування достовірних та порівнюваних фінансових та нефінансових звітів, на підставі яких здійснюється планування на наступні звітні періоди; – врахування впливу ризиків та можливостей зовнішнього середовища на формування облікової інформації та на результати фінансової звітності
<u>Організація</u>	
<p>завдання управлінської системи полягає в тому, щоб вибрати таку організаційну структуру, яка відповідатиме меті діяльності підприємства, а також ефективно взаємодіяти із зовнішнім середовищем</p>	<ul style="list-style-type: none"> – своєчасний та безперервний збір, накопичення, реєстрація, обробка та відображення істотної за суттю інформації про зовнішньоекономічні операції в системі бухгалтерського обліку, які сформовані на підставі взаємодії внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Продовження табл. 2.7.

<i>1</i>	<i>2</i>
<u>Мотивація</u> розробка і використання стимулів задля ефективної взаємодії суб'єктів всередині підприємства	– застосування обґрунтованих методів та способів відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій
<u>Контроль</u> процес спостереження за тим, як підприємство рухається до поставленої мети, та коригування відхилень від прийнятого курсу в разі необхідності	– підготовка і інтерпретація облікової інформації для задоволення інтересів і запитів груп внутрішніх і зовнішніх користувачів

Джерело: розроблено автором

Важливість отриманих результатів проведеного наукового дослідження підтверджують і думки науковців, які надають критичну оцінку стану розвитку теорії бухгалтерського обліку, зазначаючи, що основне завдання сучасного бухгалтерського обліку повинно полягати «в прокладанні шляхів для розвитку практичної діяльності та удосконаленні методів роботи облікового апарату щодо отримання такого обсягу інформації, якої вимагають менеджери усіх рівнів системи управління, але облік не виконує цієї функції, оскільки не дає актуальних в даний час і прогнозованих повідомлень про бізнес – процеси і тенденції розвитку бізнесу»³⁸⁸.

Також М.С. Пушкар пояснює, що «для бізнесу необхідна інформація не стільки статичного, скільки динамічного змісту, що характеризує ділову активність, а тому потрібно формувати звітність не тільки за залишками сум на рахунках чи субрахунках, а й вводити новий порядок формування фінансової звітності на основі оборотів по рахунках»³⁸⁹.

Враховуючи описаний підхід, доцільно буде згрупувати ідентифіковані завдання за їх роллю в системі організації та ведення бухгалтерського обліку, зокрема:

Перша група – забезпечує реалізацію організаційних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності:

³⁸⁸ Пушкар М.С., Семанюк В. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку, Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. 2017. С. 7-20.

³⁸⁹ Пушкар М.С. Створення наукових теорій обліку й контролю, Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 342 с., С. 50-55.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

– врахування впливу ризиків та можливостей зовнішнього середовища на формування облікової інформації та на результати фінансової звітності;

Друга група – визначає особливості застосування методичних підходів до облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності:

– своєчасний та безперервний збір, накопичення, реєстрація, обробка та відображення істотної за суттю інформації про зовнішньоекономічні операції в системі бухгалтерського обліку, які сформовані на підставі взаємодії внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства;

– застосування обґрунтованих методів та способів відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій;

Третя група – формує вимоги до достовірного та оперативного відображення зовнішньоекономічних операцій в звітності підприємства:

– забезпечення формування достовірних та порівнюваних фінансових та нефінансових звітів, на підставі яких здійснюється планування на наступні звітні періоди;

– підготовка і інтерпретація облікової інформації для задоволення інтересів і запитів груп внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Таким чином, представлена класифікація завдань бухгалтерського обліку дозволить розширити функціональність облікової системи в забезпеченні виконання функцій управління зовнішньоекономічною діяльністю. Це забезпечить врахування особливостей внутрішнього середовища підприємства, що полягає на функціонуванні комунікаційного простору, а також важливість врахування впливу зовнішніх чинників на діяльність суб'єктів зовнішньоекономічних відносин.

Наступним етапом дослідження є створення підстави удосконалення та розвитку елементів методу бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності на підставі проведення огляду наукових літературних джерел.

Аналізуючи наукові результати в сфері вирішення завдання щодо удосконалення підходів до виокремлення елементів методу бухгалтерського обліку, бачимо, що в літературі існує неоднозначність поглядів науковців. Адже, як зазначають в своєму монографічному дослідженні М.В. Корягін та П.О. Куцик, «виходячи з існуючих підходів до побудови методології бухгалтерського обліку, автори, як правило, поділяють їх на процедурний та адитивний»³⁹⁰. Науковці М.С. Пушкар та В. Семанюк, критикуючи сучасний стан досліджень в сфері удосконалення методологічних основ бухгалтерського обліку, роблять висновок, що «більшість науковців розуміють облік лише в його процедурному

³⁹⁰ Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. Львів : ЛКА, 2015. 239 с. С. 30.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

аспекті, коли стереотипний набір алгоритмів збору даних та їх обробки за відомими сотні років методами середньовіччя (фіксація фактів господарської діяльності в документах, оцінка фактів, групування їх за певними критеріями, записи у стандартні реєстри на основі складеної кореспонденції рахунків та відображення згорнутої (узагальненої) інформації у фінансовій звітності із стандартним набором економічних показників)»³⁹¹.

Отже, проаналізуємо обидва підходи, відображені в науковій літературі. «Процедурний підхід до побудови методології бухгалтерського обліку передбачає виділення груп основних облікових процедур: спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація»³⁹².

Спостереження полягає на зборі, обстеженні та ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку в ході здійснення господарських операцій. Вимірювання відображає визначенні кількісних показників господарських операцій та інтерпретується у вигляді оцінки об'єктів облікового відображення. Класифікація відбувається за допомогою використання системи розподілу об'єктів на групи за окремими спільними ознаками, в результаті чого відбувається модифікація господарських операцій в інформаційну облікову систему. Зокрема, в бухгалтерському обліку класифікація здійснюється за допомогою подвійного запису на облікових рахунках. Остання група облікових процедур пояснює систематизацію і інтерпретацію господарських операцій, які пройшли процес класифікації, у показники фінансової та нефінансової звітності.

Даний підхід щодо виокремлення складових методології бухгалтерського обліку підтримують такі вчені, як: О.П. Рудановський (реєстрація, систематизація, координація, оцінка)³⁹³, М.С. Пушкар (спостереження, реєстрація, групування, зведення, аналіз і передача даних)³⁹⁴, О.С. Орлова (безперервне та суцільне спостереження, реєстрація, відображення, контроль, узагальнення та передача даних)³⁹⁵, М.І. Кутер (спостереження, збір,

³⁹¹ Пушкар М.С., Семанюк В. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. 2017. С. 7-20.

³⁹² Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. Львів : ЛКА, 2015. 239 с. С. 30.

³⁹³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.

³⁹⁴ Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (Теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 422 с.

³⁹⁵ Орлова О. С. Поняття та система бухгалтерського обліку: господарсько-правовий аспект. Університетські наукові записки. 2012. № 3. С. 227-235.

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

ідентифікація, оцінка, класифікація, опрацювання, передача інформації)³⁹⁶, К.Н. Нарібаєв (спостереження, вимірювання, класифікація, аналіз, синтез, індукція, дедукція)³⁹⁷, Я.В. Соколов, В.Ф. Палій (реєстрація, групування та інтерпретація даних)³⁹⁸, В.Г. Швець (спостереження, вимірювання, реєстрація та узагальнення)³⁹⁹, Є.В. Мних (спостереження, вимірювання, реєстрація, групування, узагальнення фактів господарської діяльності)⁴⁰⁰.

Однак, на думку М.А. Проданчук, «в умовах обчислювальної техніки процедурний метод обліку має ряд переваг, вказуючи послідовність виконання процедур при автоматизованій обробці інформації. Процедурний метод ніяким чином не означає відміни адитивного, а може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур і на те, за допомогою яких інструментів можна їх виконати»⁴⁰¹, с. 60. Тобто автор наголошує на необхідності поєднання двох підходів. Погоджуємось з таким підходом, адже це забезпечить ефективність формування інформаційного забезпечення в бухгалтерському обліку.

Щодо адитивного підходу, то такі науковці, як: С.Ф. Голов, А.М. Лозинський, Н.В. Дембінський, П.Н. Василенко, А.Л. Бикова, Л. Кондратюк та інші. Система адитивного підходу побудована на восьми елементах методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, звітність, баланс.

В межах здійснюваного дослідження обґрунтовано ефективність зазначених елементів методу бухгалтерського обліку для зовнішньоекономічної діяльності. Це дозволило розробити модель трансформації системи завдань та елементів методу бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності (рис. 2.8). Представлений підхід до ідентифікації складових методології бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності відповідає потребам системи управління, організаційній структурі підприємства, а також забезпечує гнучкість та використання переваг облікової системи у вигляді зіставності інформації.

³⁹⁶ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2007. 544 с.

³⁹⁷ Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ : монография. М. : Финансы и статистика, 1983. 135 с.

³⁹⁸ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

³⁹⁹ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Знання, 2004. 447 с.

⁴⁰⁰ Мних, Є. До питання трансформації системи підготовки фахівців з обліку та аудиту. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. №10. С. 33-34.

⁴⁰¹ Проданчук М.А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту. Економіка АПК. 2013. № 12. С. 55-62.



Рис. 2.8. Модель трансформації системи завдань та елементів методу бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: розроблено автором

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

Таким чином, система бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності має наступні характеристики: достовірність, оперативність, повнота та зрозумілість інформації, а також сумісність з іншими системами підприємства.

Процес документування зовнішньоекономічних операцій має свої особливості, що полягають на відмінностях здійснення внутрішніх (всередині країни) та зовнішніх (на зовнішніх ринках товарів і послуг, капіталу тощо) операцій. Щодо інвентаризації, то даний елемент бухгалтерського обліку в зовнішньоекономічній діяльності є важливим перед формуванням показників фінансової та нефінансової звітності. Також, на нашу думку, інвентаризація в сучасних умовах повинна набувати дещо нового характеру, враховуючи той факт, що важливого значення набуває нефінансова інформація. Тому, вважаємо, що доцільно до даного елемента методу додати контроль як процес, що забезпечує перевірку здійснюваних операцій на підприємстві.

Оцінка та калькулювання об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності відбувається в іноземній та національній валютах, крім того в операціях імпорту має місце оцінка митної вартості товарів та послуг.

Бухгалтерський облік операцій зовнішньоекономічної діяльності вимагає відображення на синтетичних та аналітичних рахунках облікових об'єктів відповідно до визначених аналітичних розрізів, що пов'язані зокрема з використанням іноземної валюти.

Звітність за зовнішньоекономічними операціями може мати фінансовий та нефінансовий характер, яка забезпечує розкриття інформації для прийняття управлінських рішень, а також для

В ході дослідження сформовано наступні особливості:

- митне оформлення предмету операцій експорту та імпорту;
- особливі вимоги до страхування предмету операцій зовнішньоекономічних операцій;
- транспортне перевезення та оформлення документів;
- врахування валютних курсів під час розрахунку доходів та витрат зовнішньоекономічної діяльності;
- застосування валютного контролю до розрахунків за зовнішньоекономічними операціями;
- управління валютними ризиками зовнішньоекономічної діяльності.

Отже, в ході проведеного дослідження удосконалено теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку в частині запропонованої моделі трансформації системи бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, яка складається із завдань, елементів методу та об'єктів бухгалтерського обліку, що формують різні процеси видів здійснюваних зовнішньоекономічних операцій. Запропонований підхід забезпечує підвищення достовірності облікового

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

інформаційного забезпечення, адже враховує вплив внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, а також є основою удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій підприємства.

Висновки до розділу 2

В ході проведеного дослідження обґрунтовано необхідність застосування підходу до організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку як складової інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю. Поставлені завдання виконані та отримано наступні наукові результати:

1. У зв'язку з існуванням невідповідності особливостей організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання сучасним умовам розвитку зовнішньої політики, що впливає на неврахування ризиків та конкурентних переваг підприємств в сфері зовнішньоекономічної діяльності здійснено оцінку сучасного стану організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Обґрунтовано необхідність зміни сучасних цілей розвитку зовнішньоекономічних відносин на мікро- та макрорівнях, на підставі чого представлено шляхи модифікації облікової системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Також проаналізовано нормативно-правові документи, що регулюють облік зовнішньоекономічної діяльності підприємства, та їх відповідність сучасним вимогам розвитку зовнішніх економічних відносин в Україні. На підставі проведеного аналізу побудовано систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств та обґрунтовано напрями формування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку під впливом нормативно-правового забезпечення. Крім того досліджено наукові результати в сфері організації та методики бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, які стали підставою виокремлення недоліків системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

2. Сучасні вимоги до системи зовнішніх економічних відносин в Україні, що виникають з тенденцій розвитку міжнародних економічних відносин та потребують перегляду організаційно-методичного забезпечення обліку зовнішньоекономічних операцій, на підставі чого виокремлено ендогенні та екзогенні фактори впливу на формування підсистеми обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства системи управління, що, в свою чергу, викликає необхідність змін в системі організації та методики

Розділ 2. Бухгалтерський облік як складова інформаційного простору управління зовнішньоекономічною діяльністю: трансформація теоретико-методологічних положень

бухгалтерського обліку. На підставі цього обґрунтовано напрями удосконалення організаційно-методичних положень облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

3. Обґрунтування механізму зміни та дотримання принципів бухгалтерського обліку в інформаційному просторі управління зовнішньоекономічною діяльністю здійснено на підставі характеристики процесу впливу прийняття управлінських рішень в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності на формування інформаційного забезпечення в бухгалтерському обліку.

Визначено необхідність виокремлення в системі управління підприємством відділу управління зовнішньоекономічною діяльністю та особливості створення комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, що здійснено з метою обґрунтування сучасного підходу до виокремлення принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. На підставі цього побудовано модель взаємозв'язку системи управління та підсистеми бухгалтерського обліку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та обґрунтовано вплив облікового інформаційного забезпечення на створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю.

4. Зміна принципів бухгалтерського обліку відбувається під впливом зміни завдань системи управління підприємства як суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, зокрема, залежить від сфери прийняття управлінських рішень в процесі ведення зовнішньоекономічної діяльності. Таким чином, удосконалено підхід до формування принципів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що враховує диференційованість управлінських рішень, які приймаються в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю, та особливості функціонування комунікаційного простору між структурними підрозділами підприємства, а також дозволяє використовувати оточення суб'єкта господарювання задля підвищення ефективності реалізації зовнішньоекономічних операцій.

5. На підставі обґрунтування необхідності змін в системі управління підприємством задля підвищення місця України в міжнародних економічних рейтингах побудовано комплексну модель трансформації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку в забезпеченні управління зовнішньоекономічною діяльністю. Наведена модель забезпечує підвищення достовірності облікового інформаційного забезпечення, адже враховує вплив внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, в ході дослідження запропоновано внесення змін до системи завдань бухгалтерського обліку, які враховують вимоги та потреби, що висувуються системою управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. Це забезпечує створення гнучкої облікової системи та формує теоретичні підстави для удосконалення облікового відображення зовнішньоторговельних, зовнішньоекономічних інвестиційних та фінансових операцій суб'єктів господарювання України.

РОЗДІЛ 3.ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно- імпорتنних операцій підприємств

Глобалізаційні процеси в економіці впливають на розширення діяльності суб'єктів господарювання та створюють умови для виходу на зовнішні ринки товарів і послуг. Невід'ємною частиною зовнішньоекономічних операцій є використання іноземної валюти для розрахунків з іноземними контрагентами. Таким чином, виникають нові об'єкти в системі бухгалтерського обліку, які вимагають застосування особливих правил в частині використання організаційно-методичних аспектів облікового відображення господарських операцій. На підставі національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, митного та податкового законодавства, незалежно від проблем, які виникають всередині облікової системи окремого суб'єкта господарювання, відбувається регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємства в частині документування, оподаткування, митного оформлення, ведення розрахунків та інших питань, які вимагають уніфікованого підходу задля створення можливості реалізації ефективних операцій зовнішньоекономічної діяльності. Це, в свою чергу, забезпечить формування порівнюваного та зіставного інформаційного середовища між суб'єктами господарювання як всередині країни, так і за її межами, а також дозволить підвищити рівень конкурентоспроможності товарів та послуг українських національних виробників. Адже розширення кола експортерів та зростання якості експортованої продукції та послуг, що надаються зовнішнім контрагентам, в світлі прийняття Експортної стратегії України: Дорожня карта стратегічного розвитку торгівлі 2017 – 2021 ⁴⁰² має важливе значення для українського бізнес-середовища.

У Експортній стратегії України управління підприємницькою діяльністю відноситься особлива увага, декларується, що скоординоване

⁴⁰² Адаптований текст Експортної стратегії України: Дорожньої карти стратегічного розвитку торгівлі на період 2017 – 2021 років. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e6ab10fa-0ad9-4fe4-b8be-32f570693b64&title=EksportnaStrategiiaUkraini-DorozhniaKartaStrategichnogoRozvitkuTorgivli2017-2021> (Дата останнього звернення 15.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

управління є одним з елементів, який «дозволять створити привабливі умови ведення бізнесу для інвесторів», а це, в свою чергу, забезпечить створення загального інвестиційного клімату, який прискорить економічний розвиток країни ⁴⁰³. Також як основний захід у середньостроковій перспективі (1-3 роки; пріоритет 2-го рівня) виокремлено – «розробка програм з нарощування потенціалу управління бізнесом» ⁴⁰⁴.

Аналізуючи інформацію, представлену в Експортній стратегії України, можемо зробити висновок, що однією з основних проблем, яка існує на сьогодні в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності є низька конкурентоспроможність суб'єктів зовнішньоекономічних відносин на зовнішніх ринках товарів і послуг.

Адже задля «сприяння виходу українських експортерів на новий рівень, розвиток їх конкурентоспроможності на внутрішньому та міжнародних ринках, популяризація України та її продукцію та послуг за кордоном» Міністерством економічного розвитку і торгівлі України було ініційоване створення Офісу з просування експорту ⁴⁰⁵.

Також в аналізованому документі задекларовано основні причини низької конкурентоспроможності. Визначено, що «конкурентоспроможність країни залежить від багатьох чинників, зокрема: рівня експортної пропозиції товарів та послуг, якості підприємницького середовища, умов виходу на ринок і розвиваючого впливу торгівлі, який є важливим для стабільності економіки» ⁴⁰⁶. Крім того проаналізовано Глобальний індекс конкурентоспроможності, за яким за 2016-2017 роки Україна «посідає 85-те місце серед 138 країн у порівнянні з 79-м місцем минулого року» ⁴⁰⁷.

В Додатку І представлено причини низької конкурентоспроможності, які визначені в Експортній стратегії України. Розглянувши представлені перешкоди для розвитку та ведення бізнесу, для доступу до зовнішніх ринків, а також внутрішні питання рівня розвитку в країні, ідентифікуємо проблемні питання, що потребують вирішення в

⁴⁰³ Адаптований текст Експортної стратегії України: Дорожньої карти стратегічного розвитку торгівлі на період 2017 – 2021 років. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e6ab10fa-0ad9-4fe4-b8be-32f570693b64&title=EksportnaStrategiiaUkraini-DorozhniaKartaStrategichnogoRozvitkuTorgivli2017-2021> (Дата останнього звернення 15.05.2018) С. 30.

⁴⁰⁴ Там само, С. 87.

⁴⁰⁵ Там само, С. 51.

⁴⁰⁶ Там само, С. 55.

⁴⁰⁷ Там само, С. 25.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

системі бухгалтерського обліку з метою підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на закордонних ринках товарів і послуг.

На нашу думку, на сьогодні в науковій літературі відбувається наукова дискусія, що базується в основному на спрямуванні до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це означає, що більшість досліджень здійснюється з метою уніфікації національних та міжнародних стандартів, що, на думку науковців, має покращити рівень правового забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Так, наприклад, в частині документування в сучасному науковому середовищі обговорюються питання: удосконалення організаційно-методичних підходів щодо обліку договірних відносин у сфері експортно-імпортних операцій з обґрунтуванням та інтерпретацією схеми зовнішньоекономічного договору (Коблянська Г.Ю.⁴⁰⁸); розробки та систематизації нових форм реєстрів податкового обліку (Кабыткіна А.С.⁴⁰⁹); розроблені нові форми первинних документів (Парасоцкая Н.Н.⁴¹⁰); удосконалення порядку оформлення первинних документів і документів митного контролю (Ульянова Н.В.⁴¹¹) тощо.

Щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності науковцями удосконалено: процедуру визначення балансової вартості іноземної валюти (Беляков О.О.⁴¹²); відображення в обліку сумових і

⁴⁰⁸ Коблянська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. К.: Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка, 2009. 21 с.

⁴⁰⁹ Кабыткіна А.С. Организация налогового учета экспортных операций в холдингах: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. ун-т кооп, 2009. 24 с.

⁴¹⁰ Парасоцкая Н.Н. Учет внешнеэкономической деятельности в газовой промышленности: дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва, 1997. 181 с.

⁴¹¹ Ульянова Н.В. Учет импортных операций на предприятии: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. экон. академия им. Г.В. Плеханова, 1998. 22 с.

⁴¹² Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

курсів різниць (Жиглей І.В.⁴¹³); підходи до формування і реєстрації облікової інформації про курсові різниці (Степаненко О.І.⁴¹⁴); порядок оцінки імпортованих товарів і експортних поставок здійснювати за етапами товароруху, що дозволить забезпечити контроль за ходом виконання поставок, визначати собівартість кожного з етапів товароруху й у цілому ЕП з метою економії ресурсів і прийняття відповідних рішень щодо їх оптимізації; запропоновано дотримуватися принципу єдності оцінки – оцінка імпортованих товарів повинна проводитись за єдиним курсом – за курсом НБУ на дату ввізної ВМД поза залежністю від умов розрахунків (Лукашова І.О.⁴¹⁵).

Відображення експортно-імпортних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розглядають такі вчені, як Жидєєва Л.І.⁴¹⁶ (уточнено методика синтетичного та аналітичного обліку), Беляков О.О.⁴¹⁷ (удосконалення синтетичного та аналітичного обліку), Лукашова І.О.⁴¹⁸ (обґрунтовано нові підходи щодо інформаційної оцінки експортно-імпортних поставок у системі рахунків обліку), Раура О.В.⁴¹⁹ (формування первинної облікової інформації про витрати і розрахунки в аналітичних

⁴¹³ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

⁴¹⁴ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁴¹⁵ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁴¹⁶ Жидєєва Л.І. Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності (на прикладі підприємств Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 1999. – 17 с.

⁴¹⁷ Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁴¹⁸ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁴¹⁹ Раура О.В. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій (на матеріалах підприємств АР Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

регістрах), Степаненко О.І.⁴²⁰ (запровадження субрахунків другого порядку), Лукашова І.О.⁴²¹ (для удосконалення методики оцінки імпортованих товарів запропоновано використовувати субрахунок, на якому варто накопичувати витрати, що включаються в їхню вартість за конкретним постачанням, ця інформація повинна накопичуватися на запропонованому субрахунку за етапами здійснення постачання).

Крім того в наукових дослідженнях в сфері удосконалення методики ведення бухгалтерського обліку отримано наукові результати, які розкривають удосконалення відображення в бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій: за окремими видами фрахту і перевитрат та порядок відображення повернення експортованих та імпортованих товарів у бухгалтерському і податковому обліку (Беляков О.О.⁴²²); за елементами формування витрат (Ірха Л.І.⁴²³); за порядком оцінки немонетарних статей (Жиглей І.В.⁴²⁴); при різних валютах об'єктів контракту і платежу (Степаненко О.І.⁴²⁵); за операціями, за якими не передбачається перетину митного кордону України (Федькевич Н.В.⁴²⁶); за договором поруки і договором комісії по придбанню та

⁴²⁰ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁴²¹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁴²² Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁴²³ Ірха Л.І. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т, 2005. 17 с.

⁴²⁴ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

⁴²⁵ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁴²⁶ Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". К.: ДВНЗ "Київський національний економічний університет", 2008. 219 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

реалізації імпорتنих товарів (Ульянова Н.В.⁴²⁷); по умовам перевезення і страхування товарів; розроблена методика окремого обліку за умови єдиного виробництва експортної продукції і продукції, що виготовляється для потреб внутрішнього ринку (Пахомов С.А.⁴²⁸); за сегментами експортних операцій (Курганова Е.Н.⁴²⁹).

Враховуючи отримані наукові результати, вважаємо, що доцільно розширити функціональне призначення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій та враховувати запити системи управління зовнішньоекономічною діяльністю в частині прийняття управлінських рішень та етапи здійснення експортно-імпорتنих операцій. Тому основним завданням, що поставлено в даному параграфі дисертаційного дослідження є розкриття методичних положень бухгалтерського обліку операцій експорту та імпорту підприємств в світлі здійснення управління зовнішньоекономічною діяльністю та з врахуванням сфери прийняття управлінських рішень.

Задля вирішення поставленої мети доцільно використати підхід поділу експортно-імпорتنих операцій на етапи підготовки, реалізації та закінчення зовнішньоекономічних операцій, що дозволить удосконалити процес відображення в бухгалтерському обліку операцій експорту та імпорту з врахування основних актуальних запитів від системи управління зовнішньоекономічною діяльністю облікової підсистеми на підприємстві. Враховуючи той факт, що бухгалтерський облік є основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Крім того, варто враховувати, що облікове відображення складається з основних елементів методу бухгалтерського обліку, які доцільно інтерпретацію яких доцільно відобразити на кожному з етапів здійснення експортно-імпорتنих операцій. Також одним з основних аспектів має стати розподіл операцій зовнішньоекономічної діяльності за видами: експорт товарів, експорт послуг, імпорт товарів та імпорт послуг, а також експорт та імпорт товарів без перетину митного кордону. На сьогодні останні види

⁴²⁷ Ульянова Н.В. Учет импортных операций на предприятии: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. экон. академия им. Г.В. Плеханова, 1998. 22 с.

⁴²⁸ Пахомов С.А. Учет и анализ экспортных операций промышленного предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Саратов: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т, 2003 14 с.

⁴²⁹ Курганова Е.Н. Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. экон. фак., 2004. 25 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

експортно-імпортних операцій є актуальними в світлі зменшення витрат на транспортування товарів.

Особливої уваги потребує питання здійснення експортно-імпортних операцій з країнами-членами об'єднань (положення Угоди про асоціацію в частині запровадження вільної торгівлі між Україною та державами-членами Європейського Союзу; Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою; СНД; СОТ, Європейська асоціація зони вільної торгівлі), адже здебільшого саме положення даних документів визначають особливості бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності (табл. 3.1).

Як бачимо, угоди про зону вільної торгівлі України з іншими країнами впливають на зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання, визначаючи особливості митного оформлення товарів, зокрема формування та оцінки вартості експортованих та імпортованих товарів, а також мають безпосереднє відношення до витрат діяльності підприємства і таким чином визначають кінцевий фінансовий результат.

Окрім вимог, що встановлені в вище проаналізованих угодах України з іншими країнами та міжнародними організаціями, доцільно враховувати під час удосконалення облікового забезпечення експортно-імпортних операцій також Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати Інкотермс⁴³⁰, які встановлюють зобов'язання продавця щодо поставки, переходу ризиків і витрат, пов'язаних із товаром.

Отже, враховуючи проаналізовані результати наукових досліджень в літературі та ідентифіковані сфери удосконалення облікового відображення експортно-імпортних операцій, узагальнимо напрями реалізації поставленого завдання в даному параграфі дисертаційного дослідження:

– формування методичного підходу до облікового відображення експортних операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання як в межах реалізації зовнішньоторговельних угод України з іншими країнами та організаціями, так і за їх межами, ґрунтуючись на основних етапах здійснення операцій експорту та використовуючи правила Інкотермс;

– відображення в бухгалтерському обліку операцій імпорту з врахування зміни вартості імпортованих товарів та послуг під впливом валютного ризику з метою формування конкурентоспроможного предмету договору купівлі-продажу / надання послуг.

⁴³⁰ Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2000 року) від 01.01.2000 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_007 (Дата останнього звернення 14.15.2018)

Таблиця 3.1. Характеристики багатосторонніх торговельних угод в світлі впливу їх положень на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій

Назва угоди	Друга сторона угоди	Особливості експорту та імпорту між країнами	Вплив на облікове відображення експортно-імпортних операцій
1	2	3	4
Угода про зону вільної торгівлі між Україною та Європейсько го Союзу (ЄС) ⁴³¹	Країни-члени ЄС	Метою створення зони вільної торгівлі є модернізація торговельних відносин та економічного розвитку України. Інструментами для цього є відкриття ринків шляхом поступового скасування митних тарифів, надання безмитного доступу в рамках квот, а також масштабна гармонізація українських законів, норм та стандартів з тими, що діють у ЄС у різних прямо або опосередковано пов'язаних із торгівлею секторах	1) скасування митних тарифів, надання безмитного доступу до зовнішнього ринку товарів і послуг ЄС впливає на зміни у відображенні в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, зокрема витрат, пов'язаних з митними платежами; 2) гармонізація українських законів, норм та стандартів з тими, що діють у ЄС передбачає зміни в правовій системі бухгалтерського обліку та впливає на необхідність формування гнучкої облікової системи на підприємствах, що мають зовнішньоекономічні відносини з країнами-членами ЄС

⁴³¹ ЄС-Україна: поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі. URL: http://eeas.europa.eu/archives/delegations/ukraine/documents/virtual_library/dcfta_guid_ebook_web.pdf (Дата останнього звернення 20.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою ⁴³² , ⁴³³	Канада	Угода відкриє для українських експортерів 98% канадського ринку товарів. Ввізні мита на сільськогосподарські товари будуть негайно скасовані (за виключенням 108 тарифних ліній, доступ по яких відкриється у рамках квот), а також на всі промислові товари (крім легкових автомобілів із 7-річним перехідним періодом скасування ввізних мит). З моменту набрання чинності Угодою, Україна негайно скасує тарифи для близько 80% товарів імпорту з Канади, в той же час для деяких сільськогосподарських та промислових товарів застосовуватимуться перехідні періоди у 3, 5, 7 років для зниження тарифів. Проте для найбільш чутливих сільськогосподарських товарів було встановлено квоти на імпорт, тоді як цукор було виключено з дії Угоди	1) переваги від можливостей безмитної торгівлі впливають на витрати зовнішньоекономічної діяльності, які відображаються в бухгалтерському обліку та формують фінансовий результат діяльності підприємства; 2) розмежування в бухгалтерському обліку товарів, що експортуються та імпортуються в межах встановлених в Угодах квот; 3) управління витратами зовнішньоекономічної діяльності в частині формування митної вартості товарів визначає особливості облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності

⁴³² Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою від 11.07.2016. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/124_052-16 (Дата останнього звернення 20.05.2018)

⁴³³ Угода про вільну торгівлю між Україною та Канадою: нові горизонти для українського бізнесу, http://mfa.gov.ua/mediafiles/sites/canada/files/Canada_Brochure2015_v5.pdf (Дата останнього звернення 20.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.1.

1	2	3	4
Зона вільної торгівлі з країнами-членами Співдружності Незалежних Держав ⁴³⁴	країни-члени СНД	Угода визначає наступні питання: застосування мита і платежів, еквівалентних миту; скасування кількісних обмежень у взаємній торгівлі; визначення країни походження товарів; національний режим; державні закупівлі; свобода транзиту; застосування спеціальних захисних заходів у взаємній торгівлі та інші	1) сторони Угоди не застосовують мита та інших платежів, еквівалентних миту, стосовно експорту та/або імпорту товарів (за винятком випадків, передбачених в у відповідних частинах Угоди), що впливає на документування, оцінку та відображення на облікових рахунках експортно-імпортних операцій
Генеральна угода про торгівлю послугами ⁴³⁵ Генеральна угода з тарифів і торгівлі ⁴³⁶	країни-члени Світової організації торгівлі (СОТ)	Приєднання України до СОТ поліпшує шляхом зниження торговельних витрат та відстрочок, підвищення ефективності процедур охорони кордонів та допомагає оптимізувати та знизити витрати на проведення операцій за участі держави. Угода ГАТТ визначає основи режиму торгівлі товарами, права і зобов'язання членів СОТ у цій сфері. Угода ГАТС визначає засади режиму торгівлі послугами, права і зобов'язання країн-членів СОТ у цій сфері.	1) в розділі «Оцінка товару для митних цілей» визначено особливості формування митної вартості, яка впливає на формування первісної вартості імпортованих та експортованих товарів, що відображається в бухгалтерського обліку та фінансової звітності

⁴³⁴ Договір про зону вільної торгівлі, від 18.10.2011. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_n25 (Дата останнього звернення 20.05.2018)

⁴³⁵ Генеральна угода про торгівлю послугами від 15.04.1994. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/981_017 (Дата останнього звернення 20.05.2018)

⁴³⁶ Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947. URL http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_264 (Дата останнього звернення 20.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.1.

1	2	3	4
Угоду про вільну торгівлю між Україною і Європейською асоціацією вільної торгівлі (ЄАВТ) ⁴³⁷	країни-члени ЄАВТ: Республіка Ісландія, Князівство Ліхтенштейн, Королівство Норвегія, Швейцарська Конфедерація	Угода розкриває наступні питання: «Торгівля товарами», «Торгівля послугами», «Інвестиції», «Захист інтелектуальної власності», «Державні закупівлі», «Конкуренція», «Інституційні положення», «Вирішення спорів» та «Прикінцеві положення». Крім того, містить Додатки, у яких закріплені ставки імпорتنих мит на різні групи товарів для України й кожної з країн-членів ЄАВТ, роз'яснення, що деталізують положення основної частини Угоди, а саме: правила визначення походження товарів, регулювання права власності на географічні зазначення, тендерні процедури й державні закупівлі, принципи торгівлі послугами, технічні специфікації тощо	1) положення Угоди визначають особливості формування первісної та митної вартості товарів і послуг, що безпосередньо відображається в бухгалтерському обліку та фінансової звітності.

Отже, ідентифікація напрямів виконання основного завдання дослідження вимагає здійснення аналізу та оцінки існуючого досвіду в науковій літературі в сфері розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського

⁴³⁷ Угода про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ від 24.06.2010. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998_456 (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

обліку експортних та імпорتنих операцій. Окрім вказаних напрямів варто враховувати основні принципи бухгалтерського обліку та елементи методу бухгалтерського обліку, які безпосередньо впливають на відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності та визначають якість і достовірність сформованої у фінансовій звітності інформації для цілей управління зовнішньоекономічною діяльністю.

«Облік операцій у іноземній валюті регулюються 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 МСФЗ – МСБО (IAS) 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Незважаючи на деяку редакційну відмінність, основні вимоги цих двох стандартів ідентичні»⁴³⁸. Тому в даному дослідженні здійснюється оцінка національного положення бухгалтерського обліку.

На рис. 3.1 розкрито зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку та етапами здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Зокрема, документування експортно-імпорتنих операцій інтерпретується на всіх етапах реалізації зовнішньоекономічних операцій та повинно забезпечувати достовірність даних, які відображаються в бухгалтерському обліку на підставі перетворення інформації, що міститься в первинних документах. Оцінка та калькулювання мають місце на етапах підготовки та реалізації експорту та імпорту та полягає в наступному: своєчасне формування вартості імпортованих товарів / послуг та достовірне калькулювання собівартості експортованих товарів / послуг. Крім того, якість оцінки впливає на достовірність відображення доходів та витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Рахунки на підставі використання подвійного запису відображають операції, які здійснюються на етапі підготовки та етапі реалізації експортно-імпорتنих операцій. Звітність складається на підставі зібраної та систематизованої в бухгалтерському обліку інформації і повинна задовольняти запити управлінського персоналу в частині формування якісної та достовірної фінансової і нефінансової інформації.

Відповідно до проведеного дослідження, результати якого систематизовано в Додатку Д, потребує удосконалення система документування зовнішньоекономічної діяльності на початковому етапі реалізації операції, що спричинено невизнанням в обліку окремих витрат

⁴³⁸ Облік операцій в іноземній валюті. URL: <http://firstconsulting.com.ua/articles/161-oblik-operatsii-v-inozemnii-valiuti-pryklady-ta-analiz-typovykh-pomylok> (Дата останнього звернення 22.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

діяльності, пов'язаних з підготовкою до укладання зовнішньоекономічних контрактів. Крім того, з метою удосконалення комунікаційних зв'язків між бухгалтерською службою та відділом управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства доцільно переглянути загальні правила створення відповідної системи їх документування.

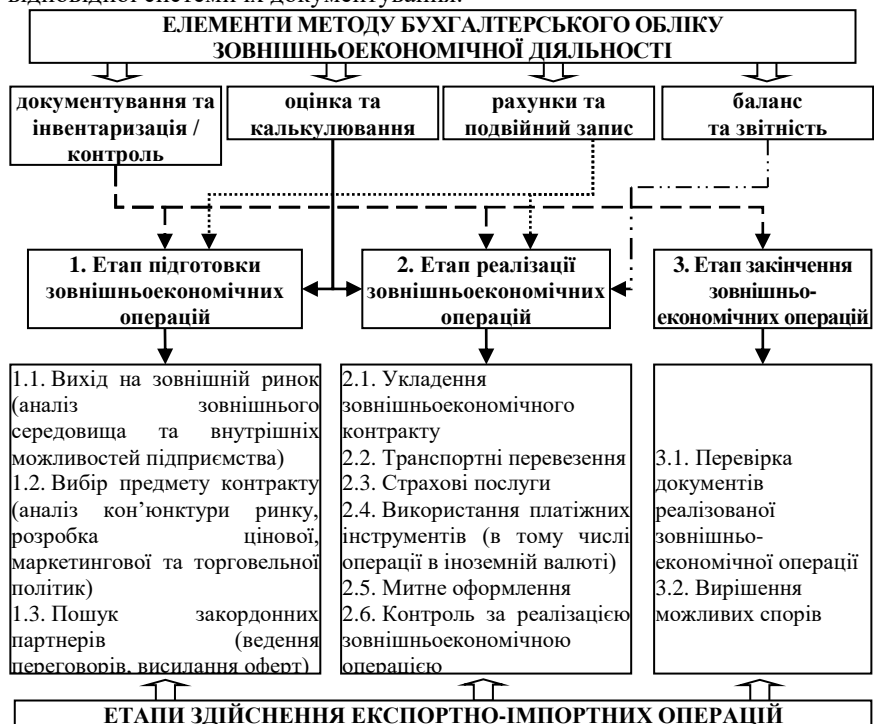


Рис. 3.1. Зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: розроблено автором

Враховуючи той факт, що «важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій із товарами є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень»⁴³⁹, М.Б. Владичин, Н.С. Струк⁴⁴⁰ пропонують схему організації документообороту. Запропонована схема враховує особливості побудови організаційної структури на підприємстві, що здійснює зовнішньоторговельні операції. Тому, вважаємо, що доцільно розглянути також питання документообороту відповідно до етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. зазначають, що «підставою для обліку імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні, дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи»⁴⁴¹. Як бачимо класифікація документів є різноманітною та характеризує функціональне призначення документу в системі ведення експортно-імпортних операцій. Також варто враховувати той факт, що первинні документи, в першу чергу, є каналом комунікаційного зв'язку між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, тому повинні забезпечувати дотримання вимог як облікової системи, так і управління діяльністю підприємства.

Отже, можемо виокремити та окреслити основні напрямки удосконалення документування операцій експорту та імпорту у зв'язку з необхідністю розширення ролі бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, які дозволять підвищити якість каналів комунікації всередині комунікаційного простору зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Спочатку варто навести основні вимоги законодавства до процесу документування господарських операцій загалом та експортно-імпортних операцій. Зокрема, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі»⁴⁴².

⁴³⁹ Іваненко В.О., Мейш А.В. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах. Вісник ЖДТУ. 2013. № 1 (63). С. 75-82.

⁴⁴⁰ Владичин М.Б., Струк Н.С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення // Бізнесінформ. 2015. № 7. С. 35-41.

⁴⁴¹ Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. Облік експортно-імпортних операцій. Облік і фінанси. 2017. № 1 (75). С. 48-56.

⁴⁴² Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Крім того, регулюються випадки, на підставі яких документ не може бути підтвердженням запису в бухгалтерському обліку: «неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо»⁴⁴³.

В Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» задекларовано особливості ведення зовнішньоекономічної діяльності та регулюється питання укладання та виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які є підставою формування економічних відносин між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. «Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом. У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у тому числі в електронному вигляді, за надані послуги»⁴⁴⁴.

Отже, можемо зробити висновок, що зовнішньоекономічний контракт може бути замінений у випадку здійснення операцій експорту послуг (крім транспортних) може мати вигляд оферти, рахунка (інвойсу) або підтверджувати необхідну інформацію у вигляді електронних повідомлень між суб'єктами господарювання.

В дослідженнях Н.Г. Карпенко представляє перелік необхідних документів для оформлення експортних операцій з перетином митного кордону країни. «Для митного оформлення вантажу на експорт представникам підприємства необхідно надати такі документи:

- 1) митна декларація (заповнює митний брокер);
- 2) картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);

⁴⁴³ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

⁴⁴⁴ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.05.18).

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

- 3) договір доручення з митним брокером;
- 4) зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;
- 5) товаротранспортні документи та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації тощо (складає митний брокер);
- 6) комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice);
- 7) сертифікат якості на товар (в разі наявності);
- 8) сертифікат походження товару для країн СНД (як правило, форми СТ-1), для Європейського Союзу (сертифікат походження форми EUR.1);
- 9) документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного, екологічного контролю тощо);
- 10) свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами, книжка МДП (у разі її застосування);
- 11) інші документи на вимогу митних органів»⁴⁴⁵.

Плаксієнко І.В. наводить власний підхід до групування первинних документів та зазначає, що «перелік наведених документів невичерпний, тому що суб'єкти господарювання можуть складати документи за специфічними видами операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які матимуть відповідні форми документів із дотриманням обов'язкових реквізитів, що в даному випадку не розглядається»⁴⁴⁶.

Чирка Д.М. в своїх наукових дослідженнях звертає увагу на те, що «для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій – вантажно-митна декларація. Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах говориться про складання акта наданих послуг і типова форма цього документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру»⁴⁴⁷. Таким чином, автор порушує проблему документування

⁴⁴⁵ Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів, Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Мукачівський державний університет. 2017. Випуск № 9. С. 1134-1138.

⁴⁴⁶ Плаксієнко І.В. Документальне оформлення обліку імпортних операцій. «Молодий вчений». № 10 (50), жовтень, 2017. С.1000-1004.

⁴⁴⁷ Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(19). С. 393-400.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

операцій експорту та імпорту послуг. Однак, варто зауважити, що дане питання було вирішене разом з внесенням змін до системи законодавства в сфері документування операцій експорту послуг, що розглянуто вище.

Також науковець Д.М. Чирка систематизує види первинних документів та представляє «перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій» у вигляді наступних груп:

– транспортна та страхова (коносамент, залізнична вантажна накладна, автодорожна і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, страховий поліс, страховий сертифікат);

– комерційна (розрахункова) (акт наданих послуг, рахунок-фактура (інвойс), рахунок-специфікація, попередній рахунок, проформа-рахунок, консульська рахунок-фактура, податкова накладна, документи, за якими здійснюються експортно-імпорتنі розрахунки (вексель, платіжне доручення, акредитив тощо));

– товаросупровідна (сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії);

– технічна (технічні паспорти машин та обладнання, формуляри і описи виробів, креслення, інструкції по встановленню, монтажу, налагодженню, управлінню і ремонту);

– складська (акт приймання товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з вантажами в порту прибуття, додаткова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу);

– митна (вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів)⁴⁴⁸.

Запропонований поділ відображає сутність експортно-імпорتنих операцій, однак, вважаємо, що доцільно серед виокремлених науковцем груп виділити основну та супровідну документацію, яка буде відповідати положенням нормативно-правового законодавства щодо вимог в сфері документування господарських операцій підприємства. Тому на підставі існуючого поділу пропонуємо групи документації комерційної та митної віднести до основних документів, а інші групи (товаросупровідна, транспортна та страхова, технічна, складська) об'єднати в супровідні документи. Крім того, до комерційної документації доцільно додати зовнішньоекономічний контракт у формі, яка передбачається для складання на окремому підприємстві.

⁴⁴⁸ Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(19). С. 393-400.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Ідентифікація переліку та систематизація видів первинних документів для відображення зовнішньоекономічних операцій в бухгалтерському обліку дає можливість розширити предмет дослідження з метою удосконалення інформаційного джерела системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. Тому на рис. 3.2 прослідковано зміни в системі бухгалтерського обліку, які спричинені впровадженням до комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю документації експортно-імпортних операцій.

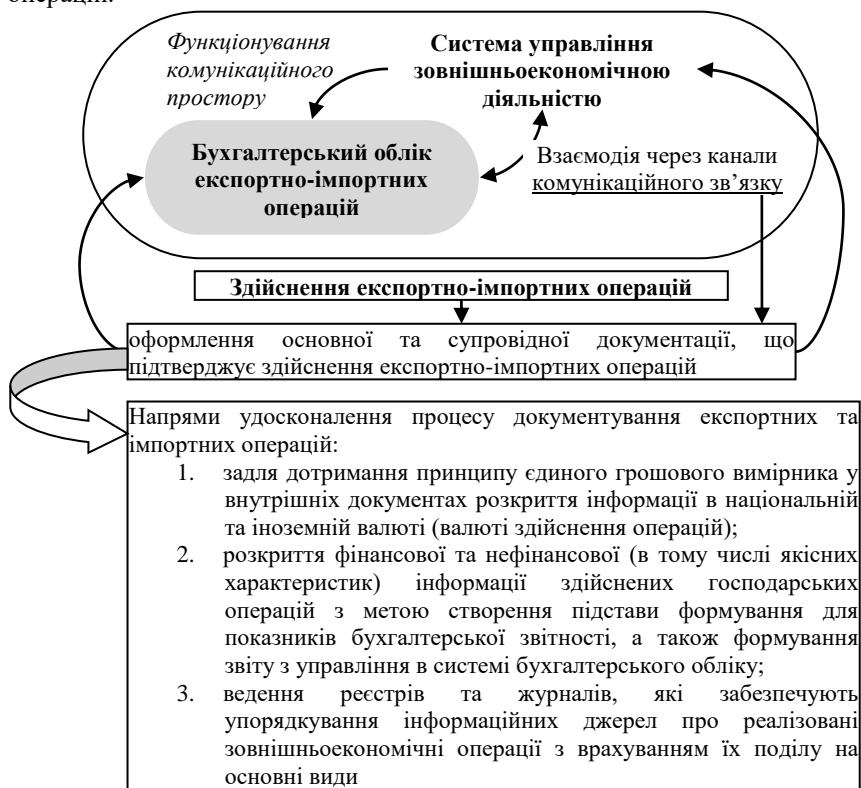


Рис. 3.2. Функціонування комунікаційного простору між управлінням та бухгалтерським обліком через документування зовнішньоекономічних операцій

Джерело: розроблено автором

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

З метою створення єдиного інформаційного простору системи управління підприємством, що забезпечує реалізацію функцій бухгалтерського обліку, на рис. 3.2 також представлено напрями розширення меж функціонування облікової системи, що здійснюється через удосконалення ведення документації на підприємстві, що займається зовнішньоекономічною діяльністю.

Наступним етапом дослідження є обґрунтування проблемних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, що здійснюється на етапі реалізації експортно-імпортних операцій та полягає у визначенні облікової та митної вартості імпортованого товару / послуги, а також формуванні собівартості експортованого товару / послуги. Тому розглянемо, які проблеми описують в своїх дослідженнях українські науковці. Так, І.О. Лукашова⁴⁴⁹ в своєму дисертаційному дослідженні характеризує проблемні питання в сфері бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій в наступному: «відсутність обґрунтованої оцінки імпортованих товарів і експортних поставок, вплив зміни курсів валют, технологія облікового процесу з досліджуваних поставок».

Автор в першу чергу звертає увагу на «відсутність обґрунтованої оцінки поставок» та обґрунтовує «підхід, що оцінку імпортованих товарів і експортних поставок необхідно здійснювати за етапами товароруху. Такий підхід дозволить забезпечити контроль за ходом виконання поставок, визначати собівартість кожного з етапів товароруху й у цілому ЕІП з метою економії ресурсів і прийняття відповідних рішень щодо їх оптимізації»⁴⁵⁰.

Погоджуємось з автором, що оцінка товарів за експортно-імпортними операціями повинна здійснюватися за етапами руху товарів. Частково дана методика відображається в основі етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що виокремлені в даному параграфі дисертаційної роботи. Таким чином, реалізовується функції контрольна та інформаційна бухгалтерського обліку та підвищується рівень комунікаційної взаємодії в складових системи управління підприємством (бухгалтерського обліку, контролю, прогнозування тощо)

Крім того, у дисертації науковця «аргументовано, що методика перерахунку валютної складової ... не раціональна і може привести до порушення ряду положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», оскільки не забезпечується наявність первинних документів, що підтверджують цю вартість. При такій методиці

⁴⁴⁹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁴⁵⁰ Там само.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

сума ПДВ з імпортих постачань товарів з попередньою оплатою не завжди буде дорівнювати установленій ставці до їх первинної вартості, що обумовлено зміною курсу НБУ на дату сплати авансу і на дату оформлення вантажної митної декларації (ВМД). ... Для усунення цих недоліків запропоновано дотримуватися принципу єдності оцінки. Оцінка імпортованих товарів повинна проводитись за єдиним курсом – за курсом НБУ на дату ввізної ВМД поза залежністю від умов розрахунків»⁴⁵¹.

На нашу думку, варто привести аргументи, які критикуватимуть дане твердження науковця, адже оцінка «за єдиним курсом» (як описує автор в своєму дослідженні) може призвести до викривлення інформації в бухгалтерському обліку. Зокрема, відобразатиметься нерелевантна вартість товару, що впливатиме на якість, достовірність і результативність управлінських рішень. Зміна валютного курсу є чинником, який визначає вартість національної валюти на фінансовому ринку, тому перерахунок монетарних статей є важливим елементом в системі ведення бухгалтерського обліку. За допомогою даного інструментарію переоцінки статей балансу формується достовірна вартість активів підприємства та формується зрозуміла інформація про стан і розвиток зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання. А дата ввізної ВМД не завжди співпадає з моментом переходу права власності на товар, на який впливає умова Інкотермс, зазначена в зовнішньоекономічному контракті за конкретною операцією.

Звертаючись до митної декларації, варто розглянути принципи формування митної вартості експортованих та імпортованих товарів. Відповідно до статті 57 Митного кодексу України «визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами: 1) основний - за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); г) резервний. Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод - за ціною договору (вартість операції)»⁴⁵².

⁴⁵¹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортих постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁴⁵² Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Крім того Митний кодекс встановлює перелік витрат, які включаються до митної вартості імпортованих товарів, порівнюючи який з первісною вартістю товарів відповідно до положень П(с)БО 9 «Запаси», можемо представити аналіз в табл. 3.2.

Таблиця 3.2. Порівняння складу витрат митної вартості та первісної вартості імпортованих товарів відповідно до положень митного та бухгалтерського законодавства

Митна вартість імпортованих товарів відповідно до положень Митного кодексу України ⁴⁵³	Первісна вартість імпортованих товарів відповідно до положень П(с)БО 9 «Запаси» ⁴⁵⁴
<i>1</i>	<i>2</i>
витрати, понесені покупцем: а) комісійні та брокерська винагорода, за винятком комісійних за закупівлю, що є платою покупця своєму агентові за надання послуг, пов'язаних із представництвом його інтересів за кордоном для закупівлі оцінюваних товарів; б) вартість ящиків тари (контейнерів), в яку упаковано товар, або іншої упаковки, що для митних цілей вважаються єдиним цілим з відповідними товарами; в) вартість упаковки або вартість пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних із пакуванням	суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
–	суми ввізного мита;
–	суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;

⁴⁵³ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁴⁵⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.2.

<i>1</i>	<i>2</i>
належним чином розподілена вартість нижчезазначених товарів та послуг, якщо вони поставляються прямо чи опосередковано покупцем безоплатно або за зниженими цінами для використання у зв'язку з виробництвом та продажем на експорт в Україну оцінюваних товарів, якщо така вартість не включена до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті	—
роялті та інші ліцензійні платежі, що стосуються оцінюваних товарів та які покупець повинен сплачувати прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі платежі не включаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті	—
відповідна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу товарів, що оцінюються, їх використання або розпорядження ними на митній території України, яка прямо чи опосередковано йде на користь продавця	—
витрати на транспортування оцінюваних товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України	транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)
витрати на страхування цих товарів	

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.2.

<i>1</i>	<i>2</i>
витрати на навантаження, вивантаження та обробку оцінюваних товарів, пов'язані з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України	інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства/установи на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів

Як бачимо, вартість імпортованих товарів для цілей бухгалтерського обліку включає суму ввізного мита, яка визначається на підставі розрахунку митної вартості. Таким чином, спостерігається невідповідність облікової та митної оцінки імпортованих товарів. Вважаємо, що в бухгалтерському обліку доцільно відображати нарахування митних платежів на окремому субрахунку до рахунку 28 «Товари» класу 2 «Запаси», що сприятиме формуванню достовірної вартості імпортованих товарів та впливатиме на управлінські рішення в сфері управління процесом придбання в зовнішньоекономічній діяльності.

Щодо експортних операцій, то в статті 66 Митного кодексу зазначено, що «митною вартістю товарів, що вивозяться за межі митної території України, є ціна товару, зазначена у рахунку-фактурі чи рахунку-проформі. Митна вартість товарів, що вивозяться за межі митної території України, визначається при поміщенні цих товарів уперше в митний режим з наступним фактичним переміщенням їх через митний кордон України. При зміні митного режиму під час знаходження товарів за межами митної території України митною вартістю товарів є митна вартість, визначена на день прийняття органом доходів і зборів митної декларації при їх першому поміщенні в митний режим»⁴⁵⁵.

Стандарти бухгалтерського обліку визначають, що «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальнопромислових витрат та наднормативних

⁴⁵⁵ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

виробничих витрат»⁴⁵⁶. І в даному випадку собівартість не включає митних платежів, останні відносяться до суми адміністративних витрат або витрат на збут в залежності від обраних положень облікової політики підприємства.

Бабенко Л., Дяченко Є. та Гусак К. аналізують, що «у більш розвинених країнах – членах СОТ митна вартість товарів визначається за ціною угоди приблизно у 95% випадків. В Україні кількість таких випадків коливається приблизно між 70% і 80%. Відповідно, у 20-30% випадків задекларована митна вартість не приймається митними органами, і визначається ними на більш високому рівні, що має наслідком сплату більшої суми податків імпортерами. Причиною незгоди митних органів із задекларованою митною вартістю товарів у більшості випадків є наявність більш високих цін у ціновій базі Державної митної служби України»⁴⁵⁷.

Крім того, варто звернути увагу на оцінку активу в іноземній валюті. «Незалежно від характеру господарської операції, будь-яка валютна стаття на момент її виникнення завжди оцінюється за поточним валютним курсом «спот». Для операцій, однією із сторін якої є резидент України, роль курсу «спот» відіграє офіційний курс НБУ на дату здійснення валютної операції»⁴⁵⁸.

Положення нормативних документів розрізняють монетарні та немонетарні статті балансу, відповідно до класифікації яких відбувається подальша оцінка об'єктів бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Наприклад, в літературі знаходимо приклади, які характеризують порядок оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в іноземній валюті:

– «доходи від реалізації товарів та послуг за попередньою оплатою визнаються за обмінним курсом на дату отримання авансу;

– доходи від реалізації товарів та послуг з відтермінуванням оплати визнаються за курсом на дату поставки товарів або надання послуг;

– первинна вартість товарів, запасів або ж необоротних активів, що придбані за попередньою оплатою, визнається за обмінним курсом на дату сплати авансу постачальнику;

– первинна вартість товарів, що придбані на умовах відтермінування

⁴⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁵⁷ Бабенко Л., Дяченко Є., Гусак К. Проблемні аспекти облікової оцінки митної вартості імпортованих товарів. Економічний аналіз. Випуск 10. Частина 1. 2012. С. 415-418.

⁴⁵⁸ Облік операцій в іноземній валюті. URL: <http://firstconsulting.com.ua/articles/161-oblik-operatsii-v-inozemnii-valiuti-priklady-ta-analiz-tyповуykh-pomylok> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

платежу, визнається за курсом на дату отримання товарів;

– витрати на придбання послуг за передплатою визнаються, відповідно, за обмінним курсом на дату оплати;

– витрати на придбання послуг з післяплатою, визнаються за курсом, що діяв на дату фактичного надання послуг (підписання акту приймання послуг, або ж за курсом на останній день розрахункового періоду, якщо такі послуги надаються безперервно)»⁴⁵⁹.

Відповідно до положень П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»⁴⁶⁰ «операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Датою визнання для експортно-імпортних операцій не завжди є дата першої події (поставка / отримання товарів, оплата / надходження грошових коштів).

Наприклад, І.О. Лукашова в своїх дослідженнях звертає увагу на недоцільність застосування дати оформлення ВМД. Автор зазначає, що «це приводить до перекручування інформації про доходи за цими операціями. Не дотримується відповідність доходів і витрат за експортними постачаннями - доходи і витрати відбиваються в обліку на відповідних рахунках у різні звітні періоди, а це не відповідає принципу про визнання доходів і витрат. Визнання й взяття на облік імпортованих товарів здійснюються несвоєчасно, тобто не з моменту виникнення права на них, а з дати оформлення ввізної ВМД, а це приводить до несвоєчасного визнання зобов'язань за цими операціями у момент оприбуткування товарів. Усе це сприяє відсутності повної інформації про вартість імпортного постачання, порушенню послідовності операцій і, відповідно, зниженню ефективності управління ними»^[461].

Відповідно до П(с)БО 15 «Дохід» «дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

– покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

– підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою

⁴⁵⁹ Фурса В.П. Актуальні питання обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності. Інфраструктура ринку. Випуск 5. 2017. С. 213-218.

⁴⁶⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁶¹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

продукцією (товарами, іншими активами);

– сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені»⁴⁶².

Натомість витрати, облікове відображення яких регулюється П(с)БО 16 «Витрати» «визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»⁴⁶³.

Узагальнюючи проведений аналіз існуючих наукових підходів щодо оцінки облікових об'єктів експортно-імпорتنих операцій та положень нормативно-правового законодавства, як результат наукового дослідження, представимо власний підхід до здійснення оцінки в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій у вигляді етапів визначення вартості імпортованих та експортованих товарів (рис. 3.3), які, з однієї сторони, є універсальними, адже можуть застосовуватися підприємствами різних галузей діяльності та базуються на положеннях чинного законодавства.

З іншої сторони, запропонований підхід має варіативну частину, який залежить від таких факторів, як:

– передбачені в зовнішньоекономічному контракті умови Інкотермс – момент передачі права власності та ризиків, пов'язаних з предметом контракту. «Запропоновані в правилах Інкотермс пояснення термінів відповідають найбільш поширеним торговим звичаям і правилам, що склалися в міжнародній практиці. Головна мета Інкотермс – чітке визначення умов контракту по відношенню обов'язків продавця щодо доставки товару покупцю й уніфікація обов'язків сторін договору. Поставка товару з однієї країни в іншу пов'язана з витратами, ризиком і здійсненням ряду технічних та адміністративних функцій. Ці питання торгові партнери погоджують в зовнішньоекономічному контракті шляхом застосування «базисних умов» Інкотермсу, що зводять до мінімуму непорозуміння та спори по відношенню до таких трьох аспектів угоди: хто, від якого і до якого пункту доставки здійснює поставку товару та несе витрати, відповідає за можливі ризики; в який момент поставки ризик втрати товару переходить від продавця до покупця; хто здійснює митне оформлення (митну чистку) товару»⁴⁶⁴;

⁴⁶² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁶³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁶⁴ Івасів Б.С. Міжнародні розрахунки та валютні операції: навч. посіб. / Б.С. Івасів, Л.М. Прийдун, В.Я. Рудан. Тернопіль: Вектор, 2013. 572 с.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

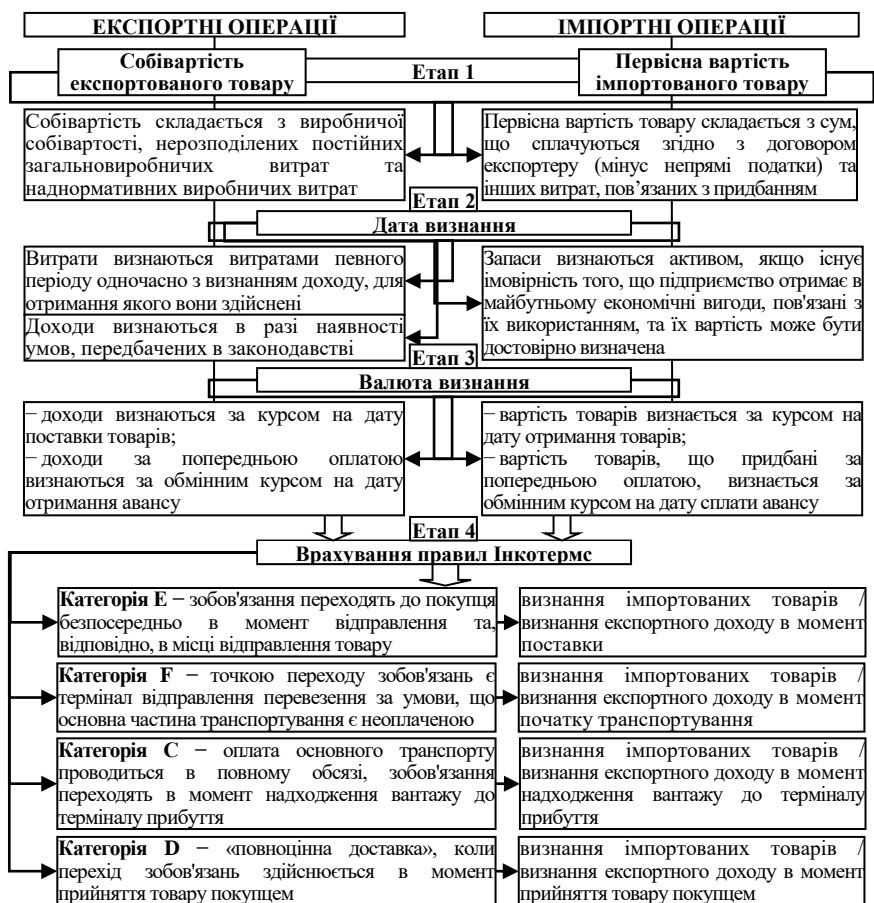


Рис. 3.3. Оцінка в операціях експорту та імпорту товарів в бухгалтерському обліку відповідно до запропонованих етапів

Джерело: розроблено автором на підставі положень законодавства ⁴⁶⁵,

⁴⁶⁶, ⁴⁶⁷, ⁴⁶⁸.

⁴⁶⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁶⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

З іншої сторони, запропонований підхід має варіативну частину, який залежить від таких факторів, як:

– передбачені в зовнішньоекономічному контракті умови Інкотермс – момент передачі права власності та ризиків, пов'язаних з предметом контракту. «Запропоновані в правилах Інкотермс пояснення термінів відповідають найбільш поширеним торговим звичаям і правилам, що склалися в міжнародній практиці. Головна мета Інкотермс – чітке визначення умов контракту по відношенню обов'язків продавця щодо доставки товару покупцю й уніфікація обов'язків сторін договору. Поставка товару з однієї країни в іншу пов'язана з витратами, ризиком і здійсненням ряду технічних та адміністративних функцій. Ці питання торгівлі партнери погоджують в зовнішньоекономічному контракті шляхом застосування «базисних умов» Інкотермсу, що зводять до мінімуму непорозуміння та спори по відношенню до таких трьох аспектів угоди: хто, від якого і до якого пункту доставки здійснює поставку товару та несе витрати, відповідає за можливі ризики; в який момент поставки ризик втрати товару переходить від продавця до покупця; хто здійснює митне оформлення (митну чистку товару)»⁴⁶⁹;

– зміна валютного курсу, що передбачає встановлення відповідної суми зміни доходів та витрат, а також вартості як імпортованих, так і експортованих товарів. Курс національної валюти по відношенню до іноземної відіграє роль детермінанту результативності здійснених експортно-імпортних операцій та дозволяє за умови застосування відповідних елементів управління валютними ризиками змінювати фінансовий результат зовнішньоекономічної діяльності;

– обов'язковий продаж валютної виручки отриманої експортерами в ході зовнішньоекономічної діяльності, що встановлений на рівні законодавства відповідно до Постанови НБУ «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України», призводить до необхідності розробки особливих методик управління валютними ризиками під здійснення експортних операцій. Відповідно до згаданого нормативно-правового документу станом на 01.01.2018 р. «надходження в іноземній валюті із-за кордону на

⁴⁶⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁴⁶⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁴⁶⁹ Івасів Б.С. Міжнародні розрахунки та валютні операції: навч. посіб. / Б.С. Івасів, Л.М. Прийдун, В.Я. Рудан. Тернопіль: Вектор, 2013. 572 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

користь юридичних осіб підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 50 відсотків. Решта надходжень в іноземній валюті залишається в розпорядженні резидентів та нерезидентів і використовується ними відповідно до правил валютного регулювання»⁴⁷⁰.

Лукашова І.О. звертає увагу на необхідності удосконалення методики оцінки імпортованих товарів, на підставі чого пропонує «використовувати субрахунок, на якому варто накопичувати витрати, що включаються в їхню вартість за конкретним постачанням, ця інформація повинна накопичуватися на запропонованому субрахунку за етапами здійснення постачання. Розроблено загальну схему оцінки імпортованих товарів, що буде сприяти визначенню їх реальної собівартості, прийняттю відповідних управлінських рішень щодо оптимізації імпорتنних постачань»⁴⁷¹.

Погоджуємось з науковцем, що витрати повинні накопичуватись на окремому субрахунку. Доцільно також виокремити рахунок для облікового відображення мита за імпортними операціями та не враховувати суми сплачених митних платежів у первісній вартості, що забезпечить більш достовірне інформаційне забезпечення та призведе до формування вартості імпортованих товарів, яка буде порівнюваною з митною вартістю товарів, що імпортуються.

Крім того, варто зауважити, що товари в бухгалтерському обліку є немонетарною статтею і не потребують переоцінки при зміні валютних курсів. На нашу думку, такий підхід є виправданим в цілях застосування принципу історичної (фактичної) собівартості. Однак, враховуючи зміни в законодавстві відмітимо, що даний принцип не має на сьогодні актуальності, адже управління потребує своєчасної та оперативної інформації щодо стану активів на підприємстві з метою прийняття рішень в сфері управління процесом купівлі та здійснення планування в частині торговельної політики підприємства, що є одним з базових етапів досягнення конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг. Тому на рис. 3.4 окреслено підхід до здійснення переоцінки імпортованого товару, який полягає в здійсненні перегляду вартості імпортованого товару від

⁴⁷⁰ Постанова НБУ «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» від 13.12.2016 р. № 410. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16> (Дата останнього звернення 27.05.2018)

⁴⁷¹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

моменту переходу всіх ризиків та зобов'язань від продавця до моменту фактичного отримання товару.

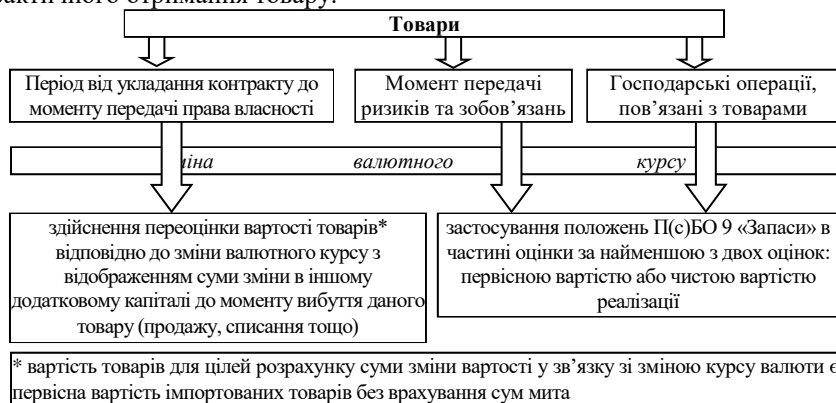


Рис. 3.4. Переоцінка товарів в імпорتنних операціях: авторський підхід
Джерело: розроблено автором.

Таким чином, відповідно до наведеного підходу, вважаємо доцільним введення поняття «повна первісна вартість для імпортованих товарів», що охоплює вартість товарів для цілей розрахунку суми зміни вартості у зв'язку зі зміною курсу валюти та суми сплаченого мита.

Щодо здійснення переоцінки, то регулювання даного питання здійснюється відповідно до положень П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. узагальнюють вимоги, зазначені в законодавстві та зазначають, що «за умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 «Результат операційної діяльності»»⁴⁷².

Курсові різниці, що відображаються в бухгалтерському обліку, формуються на рахунках доходів та витрат, які необхідно класифікувати відповідно до аналітичних розрізів.

В табл. 3.3 представлено авторський підхід до формування напрямів синтетичного та аналітичного облікового відображення експортно-імпорتنних операцій.

⁴⁷² Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. Облік експортно-імпорتنних операцій. Облік і фінанси. 2017. № 1 (75). С. 48-56.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Таблиця 3.3. Напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій

Рахунки	Субрахунки	Напрями аналітичних рахунків
28 «Товари»	281 «Товари в торгівлі»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань; – за видами імпортованих товарів
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	– за видами іноземної валюти; – за географічним розташуванням контрагента;
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	– за видами експортованого товару;
	702 «Дохід від реалізації товарів»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	
71 «Інший операційний дохід»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	– за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
74 «Інші доходи»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	– за видами експортованого товару;
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	– за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
97 «Інші витрати»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	

Джерело: розроблено автором

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Крім того, варто зауважити, що відповідно до законодавства «всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право:

- самостійно визначати форму розрахунків по зовнішньоекономічних операціях з-поміж тих, що не суперечать законам України та відповідають міжнародним правилам;

- безпосередньо брати і надавати комерційні кредити за рахунок власних коштів у діючій на території України валюті та в іноземній валюті як у межах, так і за межами України, самостійно приймати рішення у зазначених питаннях;

- вільно обирати банківсько-кредитні установи, які будуть вести їх валютні рахунки та розрахунки з іноземними суб'єктами господарської діяльності, користуватись їх послугами, з додержанням при цьому вимог чинних законів України»⁴⁷³.

«Розрахунки у сфері зовнішньоекономічної діяльності під час здійснення експортних операцій банк починає з наступного календарного дня після дня оформлення митної декларації або підписання акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних, страхових послуг. Строки розрахунків, передбачені в контрактах, не можуть перевищувати 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності»⁴⁷⁴.

«Об'єкт обкладення податком на прибуток відповідає бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування з коригуванням на різниці, що визначається пп. 134.1.1 Податкового кодексу. Під час здійснення контрольованих операцій підприємство повинно збільшити фінрезультат на суму перевищення цін над договірною вартістю реалізованих товарів відповідно до вимог ст. 39 та пп. 140.5.1 Податкового кодексу. У митному режимі експортні операції з вивезенням товарів обкладаються податком на додану вартість за ставкою 0%. Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ вважається дата оформлення митної декларації, що підтверджує факт перетину митного кордону. У разі,

⁴⁷³ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page2> (Дата останнього звернення 12.03.18).

⁴⁷⁴ Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів, Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Мукачівський державний університет. 2017. Випуск № 9. С. 1134-1138.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

коли експорт здійснюється без вивезення, тобто купівля та передача товару нерезиденту проводиться на митній території України, операції обкладаються ПДВ за загальними правилами за ставкою 20%. Об'єкт обкладення ПДВ відсутній, коли купівля та передача товару проводяться поза межами митної території України»⁴⁷⁵.

Залишається нерозкритим ще один підетап етапу реалізації зовнішньоекономічних операцій – страхування в експортно-імпортній діяльності підприємства.

Відповідно до положень нормативних документів «страхування зовнішньоекономічних операцій в Україні здійснюється комерційними страховими компаніями (державними, акціонерними, іноземними, змішаними, кооперативними та іншими), а також іншими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, до статутного предмету діяльності яких входять страхові операції (страхування). Вибір страхової компанії (страхувача) здійснюється суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності самостійно. Страхування зовнішньоекономічних операцій з боку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснюється в Україні на договірних засадах і є добровільним, якщо інше не передбачено законами України. Страхування зовнішньоекономічних операцій здійснюється в Україні щодо ризиків, які існують у світовій практиці. Страхування експортних кредитів, зовнішньоекономічних договорів (контрактів) та інвестицій здійснюється Експортно-кредитним агентством відповідно до Закону України «Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту»⁴⁷⁶.

Отже, в ході проведеного дослідження удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Зокрема, в частині документування запропоновано напрями удосконалення первинних документів та розроблено модель документообороту експортних та імпортних операцій відповідно до етапів їх здійснення на підприємстві.

Щодо оцінки в бухгалтерському обліку, то проаналізовано підходи науковців та положення нормативно-правових документів, що регулюють питання визнання та облікового відображення експортно-імпортних

⁴⁷⁵ Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів, Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Мукачівський державний університет. 2017. Випуск № 9. С. 1134-1138.

⁴⁷⁶ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page2> (Дата останнього звернення 12.03.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

операцій та розроблено етапи оцінки з врахуванням зміни валютних курсів і застосуванням конкретних правил Інкотермс, питання про які є визначальним під час укладання зовнішньоекономічних контрактів.

Крім того, запропоновано зміни до законодавства в частині переоцінки вартості імпортованих товарів до моменту визнання їх повної первісної вартості в бухгалтерському обліку. На підставі чого обґрунтовано необхідність введення в термінологічний інструментарій поняття «повна первісна вартість», що визначається як вартість товарів за операціями імпорту, яка включає первісну вартість та мита, сплачені при перетині митного кордону.

В ході дослідження удосконалено підхід до виокремлення напрямів аналітичного обліку експортно-імпортних операцій, в основі якого акцентовано увагу на особливостях зовнішньоекономічної діяльності (зміни валютних курсів, правила Інкотермс, вид діяльності підприємства тощо).

Представлене методичне забезпечення експортно-імпортних операцій ґрунтується на етапах здійснення операцій зовнішньоекономічної діяльності з купівлі-продажу товарів, що сприяє зміцненню комунікаційних зв'язків між системою управління підприємством та бухгалтерським обліком і забезпечує розкриття достовірної і повної інформації для прийняття управлінських рішень.

3.2. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку валютних операцій в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю

Інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку розкриває не лише аспекти операційної діяльності підприємства, тобто основної предметної сфери, яка забезпечує найбільшу частку в формуванні прибутку суб'єкта господарювання, але також дозволяє здійснювати управління валютно-фінансовою діяльністю. Валютно-фінансові операції вимагають розкриття не лише облікових аспектів в системі управління підприємством, а передбачають врахування ряду питань, що виникають в сфері управління валютними та фінансовими операціями в зовнішньоекономічній діяльності.

Як показав аналіз статистичних даних щодо динаміки зміни валютного курсу української гривні по відношенню до долара США, що представлено на рис. 3.5, на сьогодні в Україні спостерігається нестабільна ситуація на валютному ринку, яка негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

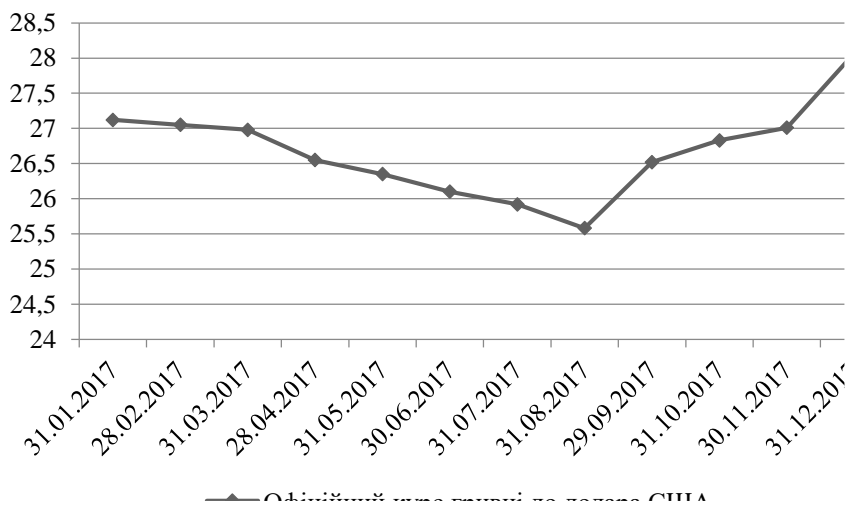


Рис. 3.5. Офіційний курс української гривні до долара США за період 01.01.2017-31.12.2017 рр.

Джерело: побудовано на підставі ^[477]

Таким чином, українські підприємства під час прийняття рішення щодо виходу на зовнішні ринки товарів і послуг оцінюють валютний ризик експортно-імпорتنих операцій, який безпосередньо впливає на фінансовий результат зовнішньоекономічної діяльності.

Місце операцій, пов'язаних з використанням іноземної валюти в зовнішньоекономічній діяльності підприємства наведено на рис. 3.6.

Аналізуючи рис. 3.6., можна зробити висновок, що господарська діяльність підприємства є складним процесом, що включає в себе сукупність процедур: придбання, виробництво та реалізації, з використанням фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

Однак, в практиці діяльності міжнародних суб'єктів господарювання існує на сьогодні таке поняття як управління валютними ризиками та запропонований перелік внутрішніх та зовнішніх методів, що дозволяють попередити негативний вплив ризику на діяльність підприємства або зменшити його наслідки, що надає можливість планувати та прогнозувати результати експортно-імпоротної

⁴⁷⁷ Офіційний курс валют, Національний банк України, URL: <https://bank.gov.ua/control/uk/curmetal/currency/search/form/period> (Дата останнього звернення 02.02.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

діяльності. Тому, вважаємо, що валютно-фінансову діяльність суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності необхідно розглядати в аспекті управління валютними ризиками, що дозволить розкрити особливості облікового відображення експортно-імпорتنих операцій та удосконалити комунікаційний процес системи управління підприємством.

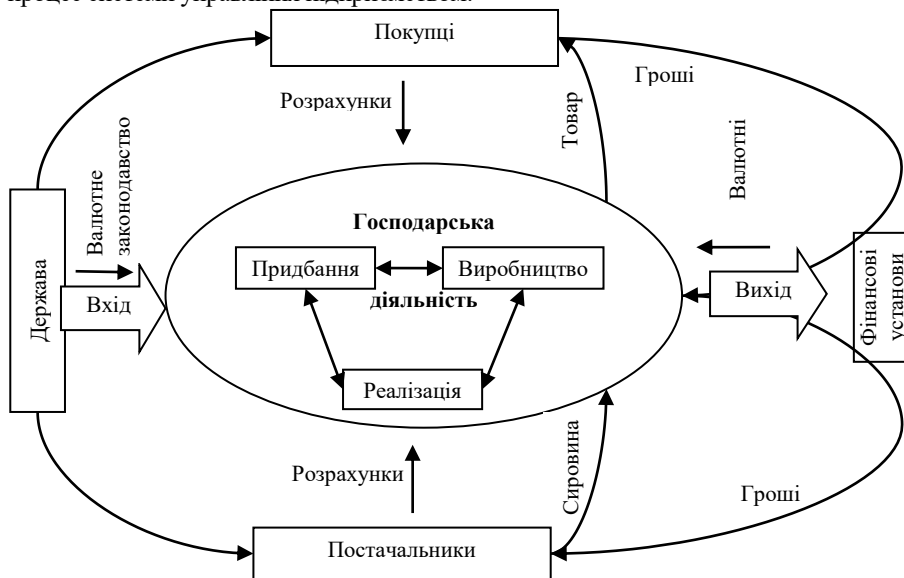


Рис. 3.6. Місце валютних операцій в господарській діяльності підприємства

Джерело: розроблено автором

Проаналізовані літературні джерела в частині здійснення наукових досліджень в сфері облікового відображення валютно-фінансових операцій в зовнішньоекономічній діяльності показали, що серед науковців актуальними питаннями залишається бухгалтерський облік курсових різниць та визнання доходів і витрат, а також придбання та продаж іноземної валюти.

Зокрема, І.В. Жиглей⁴⁷⁸ в своєму дисертаційному дослідженні розглядала зовнішньоекономічну діяльність підприємств, що складається з валютних операцій та підлягає відображенню в системі бухгалтерського

⁴⁷⁸ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

обліку. Науковець удосконалила відображення в обліку сумових і курсових різниць шляхом пропозиції змін в системі бухгалтерського обліку, що стосуються оцінки немонетарних статей, виражених в іноземній валюті, у разі проведення часткових авансових виплат на підставі використання методів середньозваженого курсу або послідовності сплати авансів.

В докторській дисертації Ю.А. Кузьмінського ⁴⁷⁹ здійснювалося дослідження міжнародних фінансово-господарських операцій. Науковець вперше виокремив оперативний облік і контроль за міжнародними фінансово-господарськими операціями як первинну стадію управління, застосував методи оперативного обліку та контролю за конкретними зобов'язаннями контрагентів, що досліджувались за структурою та послідовністю відповідно до міжнародних комерційних правил Інкотермс, специфіки окремих стадій виконання цих операцій, чинного законодавства України.

В дослідженнях Белякова О.О. ⁴⁸⁰ удосконалено процедуру визначення балансової вартості іноземної валюти. «Запропонований метод визначення балансової вартості іноземної валюти при здійсненні імпорту товарів і послуг, який дозволяє узгодити норми податкового законодавства між собою. Розроблено допоміжну відомість для контролю за визначенням балансової вартості іноземної валюти і відомість її обліку за середньозваженою собівартістю, використання яких забезпечує своєчасність розрахунків за контрактом, правильність визначення балансової вартості на будь-яку дату, можливість ведення окремого обліку балансової вартості іноземної валюти для цілей оподаткування» ⁴⁸¹.

Степаненко О.І. ⁴⁸² об'єктом свого дослідження визначила здійснення експортно-імпортних операцій суб'єктами підприємницької діяльності України. В рамках дисертаційної роботи запропоновано «методичні підходи до формування і реєстрації облікової інформації про курсові різниці та рух валютних коштів за експортно-імпортними операціями за уніфікованими бухгалтерськими документами, застосування яких значно зменшить обсяг

⁴⁷⁹ Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово господарських операцій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. ек. наук: спец. 08.06.04. К., 2002.

⁴⁸⁰ Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁴⁸¹ Там само.

⁴⁸² Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

документообігу, надасть можливість підвищити ефективність здійснення обліку та контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю відображення валютних операцій»⁴⁸³.

Питанням бухгалтерського обліку присвячена кандидатська робота С.О. Левицької, яка здійснила «узагальнення організації та методології обліку хеджування майбутнього валютного ризику, консолідації звітності, подій після дати складання балансу на прикладі фінансової звітності підприємств за кордоном (до уваги брались підприємства, що працюють за різними національними обліковими системами, які не суперечать міжнародним принципам)», а також проаналізувала «альтернативні варіанти перерахунку курсової різниці, що оптимізують економічну сутність фінансових показників в інфляційний період»⁴⁸⁴.

Метою дослідження, що здійснюється в даному параграфі, є розкриття особливостей управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності в бухгалтерському обліку. Такий обраний напрям дослідження стане відносно новим в бухгалтерському обліку. Адже в науковій літературі на сьогодні недостатньо здійснюється досліджень в сфері облікового відображення операцій із застосування методів управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності. Причиною цього може бути також і відсутність розроблених механізмів управління валютними ризиками на рівні законодавства, а також низький рівень зацікавленості фінансового сектору, на що в тому числі впливає нестабільність в економіці, країни в розвитку конкретних інструментів для запобігання негативного впливу зміни курсів національної валюти по відношенню до іноземних.

Дослідженню питань управління ризиками та відображення в бухгалтерському обліку займалися такі українські науковці, як: К.В. Бойко⁴⁸⁵,⁴⁸⁶, Н.К. Василенко⁴⁸⁷, В.С. Здреник⁴⁸⁸, В.В. Ксендзук⁴⁸⁹,

⁴⁸³ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁴⁸⁴ Левицька С.О. Облік і аудит операцій в іноземній валюті : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопільська академія народного господарства. Т., 2000. 16 с.

⁴⁸⁵ Бойко К.В. Облік і аналіз хеджування (на прикладі підприємств переробної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2010. 19 с.

⁴⁸⁶ Бойко К.В. Адаптація вимог бухгалтерського обліку хеджування до міжнародних стандартів фінансової звітності. Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики:

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Г.О. Супрович⁴⁹⁰, А.О. Шуліко^{491, 492, 493}. В своїх дослідженнях автори вивчали можливість застосування в Україні методів управління ризиками господарської діяльності та пропонували впровадження змін до системи бухгалтерського обліку у зв'язку із застосуванням окремих методів.

Щодо методів управління валютними ризиками, то в сукупності проаналізованих наукових джерел, важливо виокремити праці: А.Е.Глазирін, В.А.Куліков, І.Е.Юдін, П.Ю.Серіков [⁴⁹⁴, с. 39], В.М. Гранатуров⁴⁹⁵, Л.Б. Долінський⁴⁹⁶, О.А. Землячова, Л.С. Савочка⁴⁹⁷,

збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (14 травня 2010 року). Київ: КНЕУ, 2010. С. 17.

⁴⁸⁷ Василенко Н.К. Принципи побудови обліку хеджування. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Випуск 5. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_2/41.pdf (Дата останнього звернення 13.04.2018)

⁴⁸⁸ Здреник В.С. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.09. Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2010. 170 с.

⁴⁸⁹ Ксєндзук В.В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.06.04. Житомир, 2015. 21 с.

⁴⁹⁰ Супрович Г.О. Облік та аудит фінансових деривативів: автореф. дис. на здобуття наук. ступ.канд. екон. наук: 08.00.09. Київ: ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”, 2014. 20 с.

⁴⁹¹ Шуліко А.О. Облік та аналіз операцій хеджування товарними деривативами: автореферат на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук, спец.: 08.00.09. Івано-Франківськ: МОН, молоді та спорту ДВНЗ “Прикарпатський нац. ун-т ім. В. Стефаника”, 2013. 20 с.

⁴⁹² Шуліко А.О. Методика бухгалтерського обліку операцій хеджування товарними деривативами. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Житомир: ЖДТУ, 2015. Випуск 1 (31). С. 394-409.

⁴⁹³ Шуліко А. О. Облік ф'ючерсних операцій за сучасних умов розвитку економіки України. Вісник Ужгородського національного університету. Серія “Економіка”. 2007. Спецвипуск 22, ч. II. С. 362-369.

⁴⁹⁴ Управление валютными рисками / Глазырин А.Е., Куликов В.А., Юдин И.Е., Сериков П.Ю. // Экономика. С. 34-39.

⁴⁹⁵ Гранатуров В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения: Учебное пособие. М.: Издательство «Дело и Сервис», 1999. 112 с.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Е.В. Юда, Ю.В.Юда, Л.Л. Мешкова, Е.Н. Болотіна ⁴⁹⁸, Р.М. Качалов ⁴⁹⁹, С.С. Кривошеев ⁵⁰⁰, В.В. Ксендзук ⁵⁰¹, Дж. Маршалл, К. Віпул Бансал ⁵⁰², І.С. Русаненко ⁵⁰³, А.В. Свідерська ⁵⁰⁴, Фабоцци Френк, Мані Стівен ⁵⁰⁵, Г.В. Чернова ⁵⁰⁶, А.С. Шапкін ⁵⁰⁷.

Отже, розглянемо та проаналізуємо висвітлені в науковій літературі

⁴⁹⁶ Долінський Л.Б. Фінансові обчислення та аналіз цінних паперів: навч. посіб. / Л.Б. Долінський. К.: Майстер-клас, 2005. 192 с. С. 104.

⁴⁹⁷ Землячова О.А. Класифікація фінансових ризиків та методи їх зниження / О.А. Землячова, Л.С. Савочка // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2012. № 3. С. 50-57.

⁴⁹⁸ Управление предпринимательскими рисками: монография / Иода Е. В., Иода Ю. В., Мешкова Л. Л., Болотина Е. Н. [2-е изд., испр. и перераб.]. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2002. 212 с.

⁴⁹⁹ Качалов Р.М. Управление хозяйственным риском. М.: Наука, 2002. 192 с.

⁵⁰⁰ Кривошеев С.С. Управление промышленными предприятиями с учетом факторов хозяйственного риска: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук; специальность 08.00.05. Орел 2003. 188 с.

⁵⁰¹ Ксендзук В.В. Методи управління валютними ризиками в зовнішній торгівлі // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2016. № 1 (75). С. 142-151.

⁵⁰² Маршалл Дж. Финансовая инженерия: полное руководство по финансовым нововведениям / Дж. Маршалл, К. Бансал Випул: пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1998. 784 с. С. 185.

⁵⁰³ Русаненко І.С. Управління валютними ризиками підприємств-експортерів: дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01. Українська академія банківської справи, Суми, 2003. URL: <http://www.disslib.org/upravlinnja-valjutnomy-gyzykamyrpdpruyemstv-eksporteriv.html> (Дата останнього звернення 13.05.2018)

⁵⁰⁴ Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук; спеціальність 08.00.04. Хмельницький, 2016. 290 с.

⁵⁰⁵ Фабоцци Фрэнк Справочник по ценным бумагам с фиксированной процентной ставкой / Фабоцци Фрэнк, Мани Стивен; Пер. с англ. [7-е изд., том 1. Основы.]. М.: ООО "И.Д. Вильямс", 2008. 928 с. С. 338.

⁵⁰⁶ Чернова Г.В. Управление рисками: Учебное пособие / Г.В. Чернова, А.А. Кудрявцев. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. 160 с.

⁵⁰⁷ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций: монография. М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2003. 544 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

підходи щодо виокремлення методів управління валютними ризиками та іншими видами ризиків в зовнішньоекономічній діяльності, що пов'язані з здійсненням валютно-фінансової діяльності підприємства (Додаток К).

Свідерська А.В. в своєму дисертаційному дослідженні побудувала «матрицю вибору способів реалізації конкретного методу чи напряму впливу на валютний ризик для машинобудівних підприємств Хмельниччини». Автор використала підходи науковців та виділила на її думку найбільш значущі методи управління валютними ризиками. Зокрема, з усього величезного переліку інструментів управління валютними ризиками, запропонованими авторами для вітчизняних підприємств, на нашу думку, вартими уваги є такі: валютні застереження, поділ ризиків між сторонами зовнішньоекономічного контракту, прискорення або уповільнення платежів в іноземній валюті, передача ризику, створення резервного фонду для фінансування саме негативних наслідків реалізації валютних ризиків, створення валютних резервів, диверсифікація партнерів за валютою, структурування зустрічних валютних потоків, встановлення лімітів на валютні операції з певними контрагентами, країнами, створення реінвойсингових центрів, операції з валютними деривативами, вибір умови та форми платежу, форфейтинг⁵⁰⁸.

Крім того, в роботі А.В. Свідерська зазначає, що «серед найбільш популярних методів та інструментів варто виокремити такі: хеджування, страхування та самострахування, контрактні застереження, розрахункові інструменти та прийняття ризику»⁵⁰⁹. Також автор одночасно критикує підходи інших науковців, вказуючи на те, що такий метод як хеджування «заслугує на увагу, проте варто враховувати реалії вітчизняного законодавства та сучасний стан розвитку вторинного фінансового ринку в Україні, які не дозволяють зосереджувати зусилля підприємств винятково на хеджування»⁵¹⁰.

В такій ситуації не можемо повністю погодитися з автором, тому що враховуючи досвід закордонних вчених та практику діяльності іноземних суб'єктів господарювання, бачимо, що хеджування може використовуватися з використанням похідних та непохідних фінансових інструментів (для останніх не є обов'язковою умовою розвитку вторинного фінансового ринку – це А.В. Свідерська вважає перешкодою для застосування даного методу управління

⁵⁰⁸ Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук; спеціальність 08.00.04. Хмельницький, 2016. 290 с.

⁵⁰⁹ Там само, С. 55.

⁵¹⁰ Там само, С. 55.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

ризиками), а також існує метод внутрішнього хеджування, що відбувається за допомогою управління активами та зобов'язаннями підприємства.

До методів управління валютними ризиками науковці також зараховують: диверсифікацію – «процес розподілу інвестиційних засобів між різними об'єктами вкладу капіталу, які безпосередньо не пов'язані між собою, з метою зниження ступеня ризику і втрати доходу»⁵¹¹; «страхування – це згода, відповідно до якої страхувальник (наприклад, будь-яка страхова компанія) за визначену обумовлену винагороду (страхову премію) приймає на себе зобов'язання відшкодувати збитки або їх частину (страхову суму) страхувальнику (наприклад, власнику будь-якого об'єкта), які виникли внаслідок передбачених в страховому договорі небезпек і (або) випадковостей, яким піддається страхувальник або застраховане ім майно»⁵¹².

Неоднозначним залишається питання застосування хеджування. Адже одна науковці трактують даний метод як «систему заходів, які дозволяють виключити або обмежити ризик фінансових операцій в результаті несприятливих змін курсу валют, цін на товари, відсоткових ставок і т.п. в майбутньому. Такими заходами є: валютні застереження, форвардні операції, опціони та ін.»⁵¹³, натомість інші підходять зводяться лише до управління ризиками із застосуванням фінансових інструментів (А.В. Свідерська⁵¹⁴, Л.Б. Долінський⁵¹⁵, Л.В. Репа⁵¹⁶).

Долінський Л.Б.⁵¹⁷ та Л.В. Репа⁵¹⁸ також класифікує методи управління ризиками за групами: зовнішні та внутрішні. Глазирін А.Є., Куліков В.А., Юдін

⁵¹¹ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций: монография. М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”, 2003. 544 с. С. 286.

⁵¹² Там само, С. 293.

⁵¹³ Там само, С. 304.

⁵¹⁴ Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук; спеціальність 08.00.04. Хмельницький, 2016. 290 с.

⁵¹⁵ Долінський Л.Б. Фінансові обчислення та аналіз цінних паперів: навч. посіб. К.: Майстер-клас, 2005. 192 с. С. 104.

⁵¹⁶ Репа Л.В. Управління валютним ризиком: політекономічний аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.01. Донецьк, 2008.

⁵¹⁷ Долінський Л.Б. Фінансові обчислення та аналіз цінних паперів: навч. посіб. К.: Майстер-клас, 2005. 192 с. С. 104.

⁵¹⁸ Репа Л.В. Управління валютним ризиком: політекономічний аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.01. Донецьк, 2008.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

І.Є., Серіков П.Ю. розглядають основні класи можливих методів управління ризиком та групують їх в наступний спосіб: «уникнення ризику - відмова від діяльності, пов'язаної з ризиком; зниження ризику - підвищення якості управління ризиком; перенесення ризику - передача ризику за плату (страхування, хеджування)»⁵¹⁹. Крім того, Л.В. Репа⁵²⁰ виокремлює кредитування і інвестування в іноземній валюті як зовнішні методи управління ризиками. Чернова Г.В.⁵²¹ звертає увагу на такі методи, як: метод відмови від ризику, метод зниження частоти збитку або запобігання збиткам, метод прийняття ризику на себе, метод зменшення розміру збитків, метод розподілу ризику, метод аутсорсингу ризику, метод запобігання збиткам.

Русаненко І.С. аналізує закордонну літературу та ототожнює методи управління ризиками з хеджуванням, включаючи до нього різні види методів: від управління активами, пасивами, кредиторською та дебіторською заборгованістю до операцій з валютними деривативами та самострахування⁵²².

Як бачимо, в науковій літературі відсутні однозначні пояснення сутності конкретних методів управління валютними ризиками. Окремі вчені зауважують на недостатньому рівні законодавчих норма, що регулюють застосування конкретних методів (наприклад, хеджування на біржовому ринку). Вважаємо, що відсутність необхідного інформаційного забезпечення є також достатньою умовою незастосування елементів методів управління валютними ризиками та уникнення здійснення експортно-імпорتنних операцій. Невикористання суб'єктами господарювання різноманітних методів також пояснює відсутність в бухгалтерському обліку практики відображення управління валютними ризиками.

Тому в табл. 3.4 представлено систематизацію наукових підходів щодо ідентифікації методів управління валютними ризиками в працях закордонних науковців.

⁵¹⁹ Управление валютными рисками / Глазырин А.Е., Куликов В.А., Юдин И.Е., Сериков П.Ю. // Экономика. С. 34-39.

⁵²⁰ Репа Л.В. Управление валютным риском: политекономический аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.01. Донецьк, 2008.

⁵²¹ Чернова Г.В. Управление рисками: Учебное пособие / Г.В. Чернова, А.А. Кудрявцев. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. 160 с.

⁵²² Русаненко І.С. Управление валютными рисками підприємств-експортерів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спеціальністю 08.04.01. Українська академія банківської справи, Суми, 2003. URL: <http://www.disslib.org/upravlinnja-valjutnymy-ryzykamy-pidpryyemstv-eksporteriv.html> (Дата останнього звернення 21.04.2018) С. 8-9.

Таблиця 3.4. Методи управління валютними ризиками в закордонній науковій літературі

Автори	Класифікація методів управління ризиками
1	2
Сорока-Потшебна Г. ⁵²³	Внутрішні методи: добре підготовлений комерційний контракт; використання сучасних систем та програмного забезпечення; призначення спеціалізованого підрозділу з управління ризиками; диверсифікація ризиків. Зовнішні методи: страхування бізнесу; хеджування операцій; банківські гарантії; гарантія страхування; інструменти розрахунків
Качмарек Т.Т. ⁵²⁴	<ul style="list-style-type: none"> – врахування ризику в ціні; – покриття ризику за власні кошти; – диверсифікація ризиків; – передача ризику; – компенсація ризику
Ришінська М. ⁵²⁵	<p>1) внутрішні методи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – уникнення ризику; – диверсифікація ризиків; – передача ризику контрагенту операції; – рахунок-фактура в національній валюті: (а) рахунки-фактури, видані в національній валюті експортера, передають ризик імпортерам, (б) рахунки, видані в національній валюті імпортера, передають ризик експортерам; – спільна розробка валютних застережень в контракті – netting – природне обмеження частоти торгівлі валютами та поєднання багатьох менших операцій у тій самій валюті за одну і ту ж дату в одну велику операцію, що зменшує транзакційні витрати та дозволяє забезпечити кращі умови обміну валют; – коригування дати платежу (дебіторська заборгованість, зобов'язання); <p>2) зовнішні: ф'ючерсні та форвардні контракти, опціони та свопи</p>

⁵²³ Soroka-Potrzebna H., Zabezpieczenie ryzyka działalności eksportowej MSP. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 5/2016 (83), cz. 2, s. 21-29, s. 23-26

⁵²⁴ Kaczmarek T.T., Zarządzanie ryzykiem handlowym i finansowym dla praktyków, *Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr.*, Gdańsk 1999, s. 62-78

⁵²⁵ Rysińska M., Zarządzanie ryzykiem w działalności gospodarczej ze szczególnym uwzględnieniem zmian stopy procentowej i waluty, *Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae*, Rok 18, Nr 4/2014, s. 329-343.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.4.

1	2
Нагай Р. ⁵²⁶	<p>Внутрішні методи: компенсація виплат, резервування, використання прискорених платежів за операціями, вираженими в іноземній валюті, які несуть зобов'язання у тій самій валюті, в якій отримуються доходи та розраховується дебіторська заборгованість, придбання іноземної валюти на момент підписання комерційних контрактів або понесення зобов'язання.</p> <p>Зовнішні методи: фінансовий інжиніринг (похідні інструменти - форвардні контракти, валютні опціони, свопи), факторинг та форфейтинг.</p>
Мічюла І. ⁵²⁷	<p>Методи контролю за валютним ризиком:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Контроль фізичного ризику: <ul style="list-style-type: none"> – уникнення ризиків (уникнення ризикових видів діяльності); – зменшення ризику 2. Контроль фінансових ризиків: <ul style="list-style-type: none"> – збереження ризику; – передача ризику (для співвиконавця, для підрядника, для страхових компаній, для фінансових установ, наприклад, банків, серед інших, через похідні інструменти)
Орловська-Пужьо Й. ⁵²⁸	<ol style="list-style-type: none"> 1. Традиційні методи: визначення джерел ризику, вимірювання ризику, аналіз його впливу, розробка варіантів рішень, підбір відповідного варіанту, моніторинг процесу його реалізації, розробка системи показників та контроль їх рівня. 2. Використання похідних інструментів: довгострокова позиція у варіанті або обмін на позабіржовому ринку, укладення ф'ючерсного контракту на фондовій біржі, укладення форвардного контракту на позабіржовому ринку, позиціонування на позабіржовому ринку, побудова комплексних стратегій з використанням кілька похідних інструментів одночасно

⁵²⁶ Nagaj R., Rzyko kursowe w działalności przedsiębiorstw w Polsce, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, NR 32, s. 91-110.

⁵²⁷ Miciuła I., Znaczenie zarządzania ryzykiem walutowym na przykładzie przedsiębiorstw Województwa Zachodniopomorskiego, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 729 Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, 2012, Nr 54, s. 89-98

⁵²⁸ Orłowska-Puzio J., Zarządzanie ryzykiem walutowym w operacjach zagranicznych przedsiębiorstw: rozprawa doktorska, wyd. AGH, Kraków 2014

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Більшість зарубіжних науковців звертають увагу на поділ методів управління валютними ризиками за двома групами: зовнішні і внутрішні, які також називають традиційні. Погоджуємось з авторами, адже така класифікація буде безпосередньо впливати на облікове відображення даних операцій, визначаючи особливості документування та бухгалтерського обліку на синтетичних та аналітичних рахунках. Разом з тим, вважаємо, що вартим уваги є наступний підхід – внутрішній метод управління ризиками, що полягає на здійсненні управління шляхом компенсації різних видів валютного ризику (netting або хеджування). Адже враховуючи сучасний стан фінансового ринку (в тому числі строкового) в Україні, недостатньо розвинена торгівля фінансовими інструментами на біржовому ринку. Тому вище вказаний метод є доцільним на початковому етапі впровадження методів управління валютними ризиками на зовнішньоекономічних підприємствах.

Однак, використання похідних фінансових інструментів, таких як валютні ф'ючерси, є можливим і на українських біржах (рис. 3.7). Зокрема, за даними Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку⁵²⁹ щодо розвитку фондового ринку України протягом січня-грудня 2017 року в Україні лише 3 організатори торгівлі (Українська біржа – 20 % від загального обсягу контрактів, ФБ Перспектива – 1 %, та Українська Універсальна Біржа – 50 %) здійснюють торгівлю похідними фінансовими інструментами, запуск яких відбувся на початку 2015 р. Так, на Українській біржі⁵³⁰ проводяться найбільші обсяги торгівлі деривативами. Біржа спеціалізується на наступних видах валютних ф'ючерсів:

- ф'ючерсний контракт на курс євро - долар США,
- ф'ючерсний контракт на курс фунт стерлінгів – долар США,
- ф'ючерсний контракт на курс долар США – українська гривня,
- ф'ючерсний контракт на курс долар США – японська єна.

Розвиток похідних фінансових інструментів позитивно впливає на діяльність суб'єктів господарювання, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Адже біржовий ринок створює умови та надає можливості впровадження зовнішніх методів управління валютними ризиками, які є на порядок ефективніші, порівняно з внутрішніми.

⁵²⁹ Інформаційна довідка щодо розвитку фондового ринку України протягом січня-грудня 2017 року, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. URL: <http://www.ssmc.gov.ua/fund/analytics> (Дата останнього звернення 12.04.2018)

⁵³⁰ Біржовий список строкових контрактів, Українська біржа. URL: <http://www.ux.ua/ua/contracts.aspx> (Дата останнього звернення 12.04.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

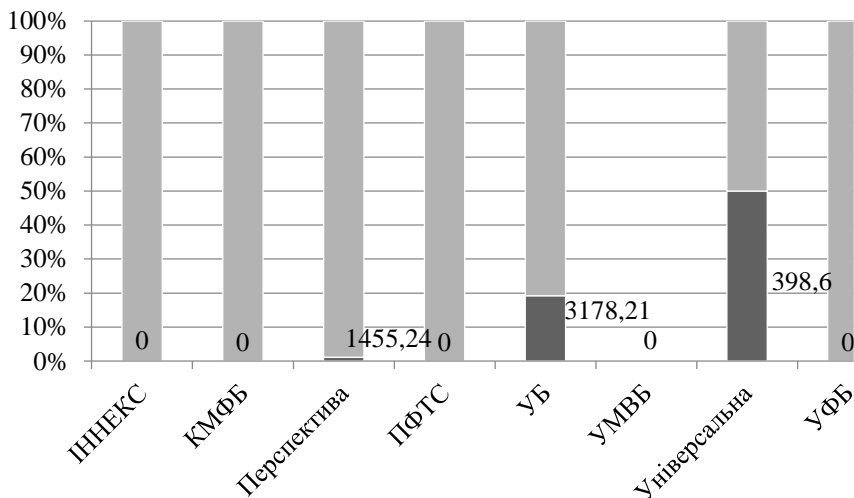


Рис. 3.7. Обсяги деривативів в загальному обсязі біржових контрактів у розрізі організаторів торгівлі протягом січня-грудня 2017 року, млн. грн.

Джерело: побудовано на основі⁵³¹

Досліджуючи практику застосування методів управління ризиками в інших країнах, наведемо результати дослідження польського науковця І.Д. Тимочко. Аналізуючи практику діяльності суб'єктів господарювання автор зазначає, що в Польщі «понад 24% імпортерів та 25% експортерів заявляють, що вони захищають валютний ризик за допомогою сучасних методів управління ризиком. Найбільш популярним складовим інструментом, який використовують польські нефінансові компанії, є валютні опції та форвард». Натомість в Бельгії «підприємства приділяють найбільше значення зменшенню нестабільності надходжень, а не грошовим потокам, тому компанії з оборотом, вираженими в іноземній валюті, використовують методи обмеження валютного ризику». Турецькі суб'єкти господарювання найбільш часто використовують похідні інструменти для

⁵³¹ Інформаційна довідка щодо розвитку фондового ринку України протягом січня-грудня 2017 року, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. URL: <http://www.ssmc.gov.ua/fund/analytics> (Дата останнього звернення 12.04.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

зменшення валютного ризику – це «форвардні операції (понад 60% усіх операцій) та валютні свопи (близько 18% усіх операцій)». В Китаї «підприємства спочатку використовують природні способи обмеження валютного ризику шляхом регулювання надходжень та витрачань (з використанням кредитів у іноземній валюті), а лише пізніше вони застосовують додаткові інструменти управління ризиками»⁵³².

Отже, дослідження стану та розвитку можливостей використання різноманітних методів управління валютними ризиками дозволило проаналізувати їх сутність та охарактеризувати вплив на облікове відображення валютних операцій із застосуванням елементів методів управління в зовнішньоекономічній діяльності підприємств. Так, в табл. 3.5 систематизовано та обґрунтовано необхідність відображення на облікових рахунках змін в діяльності підприємств, пов'язаних із використанням як зовнішніх, так і внутрішніх методів управління валютними ризиками.

Обґрунтовані напрями модифікації системи бухгалтерського обліку у зв'язку із застосуванням конкретних методів управління валютними ризиками потребують здійснення подальшого дослідження. Зокрема, як бачимо з наведених даних вибір методу впливає на зміни в системі бухгалтерського обліку, що призводить до зміни сутності інформаційних потоків на підприємстві та впливає на управлінські рішення в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Також варто зауважити, що застосування внутрішніх методів управління ризиками не має суттєвого впливу на систему бухгалтерського обліку (окрім, процесу документування та системи аналітичних рахунків), тобто не модифікує об'єкти облікового відображення. Натомість зовнішні методи мають обґрунтовано модифікуючий вплив на формування нових об'єктів бухгалтерського обліку та створення інформаційних потоків, що пов'язані з використанням похідних та непохідних інструментів.

З метою дослідження існуючої практики облікового відображення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання розглянемо наукові пропозиції дослідників та згрупуємо їх за елементами методу бухгалтерського обліку, що дозволить ідентифікувати сферу невирішених проблемних питань.

⁵³² Tymoczko I.D., Zarządzania ryzykiem walutowym wśród polskich przedsiębiorstw niefinansowych, [online], w: K. Puchalska, I.D. Tymoczko, Szerokie ujęcie ekspozycji polskich przedsiębiorstw niefinansowych na ryzyko walutowe. Źródła i skala ekspozycji oraz metody zarządzania ryzykiem walutowym, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2013, https://www.nbp.pl/publikacje/materialy_i_studia/ms293.pdf, (dostęp 05.04.2018).

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Таблиця 3.5. Зміни в системі бухгалтерського обліку під впливом застосування методів управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності

Методи управління валютними ризиками	Особливості застосування українськими підприємствами	Вплив на облікове відображення експортно-імпортних операцій	Напрями змін в системі бухгалтерського обліку
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Внутрішні методи управління валютними ризиками			
прийняття ризику	якщо підприємство приймає рішення не управляти ризиком, то наражається на негативний вплив. Причиною такого рішення може бути невеликий обсяг операцій, періодичність тощо	негативне значення зміни валютного курсу іноземної валюти зменшує фінансовий результат від операції та не дає можливості досягати запланованих результатів	—
передача ризику через валютні застереження в контракті	залежить від рівня розвитку відносин з закордонними контрагентами	укладання контракту з можливістю варіацій валютного курсу дає можливість планувати зміни в доходах та витратах у вигляді курсових різниць	—

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.5.

1	2	3	4
диверсифікація ризику у вигляді використання різних іноземних валют	підприємства використовують при розрахунках найчастіше євро та долар США, тому високого рівня диверсифікації не досягається	відображення розрахунків в іноземній валюті за експортно-імпортними операціями на синтетичних та аналітичних рахунках з врахуванням різних видів валют	розробка напрямів ведення аналітичного обліку операцій з розрахунків за експортно-імпортними операціями
природне хеджування (netting)	більшість підприємств здійснюють імпортні операції, що впливає з негативного сальдо зовнішньоторговельного балансу, а це не дає можливості застосовувати природне хеджування	облікове інформаційне забезпечення є підставою для застосування природного хеджування	удосконалення процесу документування в частині формування інформації про вартість, розрахунки за експортно-імпортними операціями
Зовнішні методи управління валютними ризиками			
передача ризику за допомогою непохідних інструментів (кредити в іноземній валюті, депозити в іноземній валюті)	низький рівень розвитку банківського сектору, що є основним партнером у відносинах з підприємствами визначеного виду, впливає на те, що підприємства незацікавлені в застосуванні даних методів управління ризиками	відображення в бухгалтерському обліку операцій з отримання кредитів та вкладення депозитів в іноземній валюті	розробка напрямів ведення аналітичного обліку операцій з управління валютними ризиками (за депозитними та кредитними рахунками, за розрахунками за дебіторською та кредиторською заборгованістю)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.5.

1	2	3	4
передача ризику за допомогою похідних інструментів – хеджування (ф'ючерси, форварди, опції, свопи)	найбільш ймовірним є використання валютних ф'ючерсів, які представлені на українському біржовому ринку	відображення в бухгалтерському обліку операцій з валютними ф'ючерсами, які безпосередньо впливають на фінансовий результат підприємства та змінюють результати експортно-імпортних операцій щодо яких здійснюється управління валютними ризиками	удосконалення методичного забезпечення облікового відображення операцій з валютними ф'ючерсами як хеджування валютних ризиків

Джерело: розроблено автором

В сфері документування К.В. Бойко⁵³³ розроблено первинні документи “Обґрунтування хеджування” та “Розрахунок ефективності хеджування” і зведений документ “Журнал реєстрації операцій хеджування”, в яких передбачено реєстрацію характеристик хеджування та оцінену ефективність хеджування, як невід’ємний складовий елемент організації первинного та аналітичного обліку хеджування. Василенко Н.К.⁵³⁴ запропонувала робочу документацію операцій хеджування грошових потоків у вигляді наступних документів: Ідентифікація фінансових інструментів по типу ризику; Визначення виду хеджування; Опис інструменту хеджування; Опис об’єкта хеджування; Перспективне тестування ефективності; Ретроспективне тестування ефективності. В

⁵³³ Бойко К.В. Облік і аналіз хеджування (на прикладі підприємств переробної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2010. 19 с.

⁵³⁴ Василенко Н.К. Облік і аналіз фінансових інструментів хеджування грошових потоків підприємств: автореферат на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук, спец.: 08.00.09. К.: Київський нац. торгівельно-екон. ун-т, 2012. 21 с

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

дисертаційній роботі А.О. Шуліко ⁵³⁵ також розроблено форми первинних документів: «Акт початку операції хеджування», «Довідка поточної вартості об'єкта та інструменту хеджування» та «Акт завершення операції хеджування». В.В. Ксендзук ⁵³⁶ декларує наступні розроблені форми первинних документів: Довідка про підготовку до здійснення процесу хеджування, Акт переоцінки інструмента та об'єкта хеджування, Довідка про визнання результатів хеджування, які підтверджують здійснення процесу хеджування відповідно до послідовності здійснюваних операцій.

Однак, науковці не розглядають необхідність удосконалення процесу документування у випадку застосування природного хеджування, що, на нашу думку, є важливим етапом удосконалення бухгалтерського обліку процесу управління валютними ризиками в сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

В результаті проведеного дослідження наведено форму документу, яку запропоновано використовувати для удосконалення процесу документування операцій з управління валютними ризиками (зразок 3.1).

Зразок 3.1. Форма документу для застосування природного хеджування як методу управління валютними ризиками

Таблиця розрахунку вартості валютної позиції в природному хеджуванні

<i>Дебіторська заборгованість за експортними операціями</i>	<i>Дата звітності на час виконання контракту</i>	<i>Кредиторська заборгованість за імпорнтними операціями</i>	<i>Дата звітності на час виконання контракту</i>	<i>Сума компенсації заборгованості</i>	<i>Коротка / довга валютна позиція</i>
<i>Валюта зовнішньоекономічного контракту – долар США</i>					
120 000,00	31.03.2018	120 000,00	31.03.2018	–	–
100 000,00	30.06.2018	90 000,00	30.06.2018	+10 000,00	довга валютна позиція
90 000,00	30.09.2018	120 000,00	30.09.2018	–30 000,00	коротка валютна позиція

Джерело: розроблено автором

⁵³⁵ Шуліко А.О. Облік та аналіз операцій хеджування товарними деривативами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09; ДВНЗ “Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаніка”. Івано-Франківськ, 2013. 20 с

⁵³⁶ Ксендзук В. В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Представлений документ дозволяє виокремити вартість зовнішньоекономічних контрактів, відносно якої повинні застосовуватися зовнішні методи управління валютними ризиками. Адже, вважаємо, що підприємства мають використовувати комплекс методів управління валютними ризиками, який дозволить оптимізувати витрати на управління ризиками та створить необхідні умови і можливості щодо планування зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Отже, перейдемо до наступного елементу методу бухгалтерського обліку – оцінка, що є підставою відображення на облікових рахунках валютно-фінансових операцій. В пп. 36-41 П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”⁵³⁷ визначено основні правила переоцінки об’єктів та інструментів хеджування.

Однак, у зв’язку з необхідністю змін в сфері оцінки операцій з управління валютними ризиками в науковій літературі представлено результати досліджень в частині удосконалення підходів до оцінки ф’ючерсних та опціонних контрактів (В.А. Точилова⁵³⁸); уточнені склад і порядок застосування різних методів визначення вартості фінансових інструментів на кожній стадії облікового процесу і, зокрема, визначено моменти часу проведення переоцінки фінансових інструментів і порядок формування подальшої оцінки фінансових інструментів виходячи з їх класифікації при первісному визнанні (Є.А. Татарко⁵³⁹); доведено, що справедлива вартість хеджування повинна коректуватися на суму зміни справедливої вартості інструмента хеджування, а сума такого коригування повинна відображатися в іншому сукупному прибутку підприємства (О.В. Плотникова⁵⁴⁰). Варто звернути увагу на дослідження, проведені

⁵³⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти” від 30.11.2001 р. № 559. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (Дата останнього звернення 23.05.2018)

⁵³⁸ Точилова В.А. Бухгалтерский учет и хеджирование рисков по фьючерсным контрактам и опционным сделкам: автореф. дис. на соискание уч. степени к.э.н.: спец.: 08.00.12. Москва, 2001.

⁵³⁹ Татарко Е.А. Организация бухгалтерского учета финансовых инструментов на предприятии: автореф. дис. на соискание уч. степени к.э.н.: спец.: 08.00.12. Саратов, 2010. URL: <http://www.dissercat.com/content/organizatsiya-bukhgalterskogo-ucheta-finansovykh-instrumentov-na-predpriyatii> (Дата останнього звернення 20.04.2018)

⁵⁴⁰ Плотникова О.В. Учет производных инструментов и операций хеджирования. Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. 2(26). С. 119-123.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

В.В. Ксендзук⁵⁴¹, яка обґрунтувала необхідність удосконалення та розмежування оцінки інструментів та об'єктів хеджування. Зокрема, «інструменти хеджування доцільно визнавати в бухгалтерському обліку відповідно до їх видів та термінів використання за вартістю контракту, включаючи витрати на операцію та суми переоцінки. Переоцінка інструментів хеджування здійснюється за вибором одного з двох способів відображення результатів зміни вартості фінансових інструментів: в складі нереалізованих фінансових доходів і витрат або в складі нереалізованих доходів і витрат майбутніх періодів. Задля уникнення різниць в підходах до оцінки об'єктів та інструментів хеджування в бухгалтерському обліку доцільно передбачити окремий рахунок «Переоцінка об'єктів хеджування», що відкривається в розрізі основного облікового рахунку об'єктів хеджування»⁵⁴².

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій⁵⁴³ та в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій⁵⁴⁴ визначено, що операції з інструментами і об'єктами хеджування відображаються в бухгалтерському обліку з використанням субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» до рахунку 41 «Капітал у дооцінках», на якому узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків.

В науковій літературі знаходимо ряд пропозицій, які удосконалюють процес облікового відображення на синтетичних та аналітичних рахунках операцій з управління валютними ризиками з використанням зовнішніх методів (зокрема, похідних фінансових інструментів). В ході дослідження проаналізовано пропозиції та згруповано за основними напрямками:

1. Доповнення існуючого плану рахунків переліком рахунків, на яких відображатиметься справедлива вартість похідних фінансових інструментів,

⁵⁴¹ Ксендзук В.В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.

⁵⁴² Там само.

⁵⁴³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 30.11.1999 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99_291 (Дата останнього звернення 23.05.2018)

⁵⁴⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (Дата останнього звернення 23.05.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

її зміни та витрати, пов'язані з відкриттям довгої чи короткої валютної позиції. До цієї групи віднесено наступних дослідників:

– Бойко К.В.⁵⁴⁵ виділено окремі синтетичні балансові рахунки з метою накопичення інформації щодо зміни справедливої вартості похідних фінансових інструментів, які використовуються з метою хеджування, а також витрат суб'єкта господарювання, пов'язаних з їх придбанням, продажем, обігом, та позабалансові рахунки);

– Анікєєв М.Ю.⁵⁴⁶ (для обліку позабалансових хедж-операцій запропоновано використовувати рахунки 012 «Ф'ючерсні контракти», 013 «Форвардні контракти», 014 «Опціонні контракти», 015 «Інші деривативи» з обчисленням загального рівня резервного захисту на базі використання похідних балансових звітів);

– Татарко Е.А.⁵⁴⁷ (запропонована схема облікового відображення фінансових інструментів на балансі підприємства з використанням рахунків «Цінні папери» і «Інші, фінансові активи»; надано рекомендації щодо ведення обліку похідних фінансових інструментів при здійсненні специфічних операцій хеджування фінансових ризиків, визначено порядок відображення зміни вартості інструментів хеджування з використанням рахунку «Резерв хеджування»);

– Ксендзук В.В.⁵⁴⁸ (для обліку інструментів хеджування визначено наступні рахунки: 03 “Контрактні зобов'язання”, 185 “Довгострокові похідні фінансові активи”, 32 “Короткострокові похідні фінансові активи”, 56 “Довгострокові похідні фінансові зобов'язання”, 686 “Короткострокові похідні фінансові зобов'язання”, 364 “Розрахунки за гарантійним

⁵⁴⁵ Бойко К.В. Облік і аналіз хеджування (на прикладі підприємств переробної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2010. 19 с.

⁵⁴⁶ Анікєєв М.Ю. Учет и анализ операций хеджирования в коммерческих организациях: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2007. URL: <http://www.dissercat.com/content/uchet-i-analiz-operatsii-khedzhirovaniya-v-kommercheskikh-organizatsiyakh> (Дата останнього звернення 20.04.2018)

⁵⁴⁷ Татарко Е.А. Организация бухгалтерского учета финансовых инструментов на предприятии: автореф. дис. на соискание уч. степени к.э.н.: спец.: 08.00.12. Саратов, 2010. URL: <http://www.dissercat.com/content/organizatsiya-bukhgalterskogo-ucheta-finansovykh-instrumentov-na-predpriyatii> (Дата останнього звернення 20.04.2018)

⁵⁴⁸ Ксендзук В. В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

забезпеченням”, 413 “Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів”).

2. Доповнення існуючого плану рахунків переліком рахунків, на яких відображатимуться доходи та витрати, пов’язані з операціями з управління валютними ризиками, що виникають у зв’язку із здійсненням переоцінки похідних фінансових інструментів:

– Василенко Н.К.⁵⁴⁹ запропонувала синтетичні субрахунки для обліку нереалізованих прибутків та збитків за операціями хеджування грошових потоків (444 «Нереалізовані прибутки», 445 «Нереалізовані збитки»), для обліку доходів від операцій хеджування грошових потоків (706 «Дохід за операціями хеджування основної діяльності», 7191 «Дохід за операціями хеджування іншої операційної діяльності», 734 «Дохід за операціями хеджування фінансової діяльності», 747 «Дохід за операціями хеджування інвестиційної діяльності»), для обліку витрат від операцій хеджування грошових потоків (905 «Витрати за операціями хеджування основної діяльності», 9491 «Витрати за операціями хеджування іншої операційної діяльності», 953 «Витрати за операціями хеджування фінансової діяльності», 978 «Витрати за операціями хеджування інвестиційної діяльності»);

– Ксендзук В.В.⁵⁵⁰ (для обліку зміни вартості інструментів хеджування запропоновано наступні рахунки: 734.1 “Нереалізовані фінансові доходи за операціями з інструментами хеджування”, 953.1 “Нереалізовані фінансові витрати за операціями з інструментами хеджування”, 691 “Нереалізовані доходи майбутніх періодів за операціями хеджування”, 391 “Нереалізовані витрати майбутніх періодів за операціями хеджування”; для обліку зміни вартості об’єктів хеджування запропоновано наступні рахунки: 734.2 “Нереалізовані фінансові доходи за операціями з об’єктами хеджування”, 953.2 “Нереалізовані фінансові витрати за операціями з об’єктами хеджування”).

3. Доповнення існуючого плану рахунків переліком рахунків, на яких відображатимуться розрахунки за операціями з управління валютними ризиками:

– Левицька С.О.⁵⁵¹ (запропонований альтернативний варіант обліку розрахунків за форвардним валютним контрактом з використанням рахунків 377 “Контракт до отримання”, 377 “Контракт до оплати”, 390 “Вирати

⁵⁴⁹ Василенко Н.К. Облік і аналіз фінансових інструментів хеджування грошових потоків підприємств: автореферат на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук, спец.: 08.00.0. К.: Київський нац. торговельно-екон. ун-т, 2012. 21 с

⁵⁵⁰ Ксендзук В. В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2015. 21 с.

⁵⁵¹ Левицька С.О. Облік і аудит операцій в іноземній валюті [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопільська академія народного господарства. Т., 2000. 16 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

майбутніх періодів”, 690 “Доходи майбутніх періодів”, 97 “Витрати від курсових різниць” та 74 “Доходи від курсових різниць”);

– Василенко Н.К.⁵⁵² запропонувала субрахунки для обліку фінансових інструментів хеджування грошових потоків (353 «Вимоги за операціями хеджування», 686 «Зобов’язання за операціями хеджування»).

З вище проведеного аналізу наукових результатів досліджень, можемо зробити висновок, що похідні фінансові інструменти, які обліковуються відповідно до чинного законодавства на позабалансових рахунках, науковці пропонують відображати на балансових рахунках в межах фінансових інвестицій або інших фінансових активів підприємства, а також визначають напрями ведення аналітики на позабалансових рахунках.

Зміни справедливої вартості похідних фінансових інструментів науковці пропонують обліковувати на рахунках доходів та витрат, а також відповідно до правил, визначених в П(с)БО 12 «Фінансові інструменти», використовуючи рахунки класу «Власний капітал». Також різні підходи обґрунтовують відображення зміни вартості інструментів хеджування на рахунках доходів і витрат різних видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна).

Підтримуємо підходи науковців щодо того, що операції з управління валютними ризиками відносяться до фінансової діяльності підприємства. Адже використання похідних фінансових інструментів впливає на зміни у власному капіталі підприємства. Натомість потреба в обліковому відображенні операцій хеджування валютних ризиків пов’язана з необхідністю отримання оперативної інформації про фінансову діяльність підприємства, пов’язану з купівлею/продажем іноземної валюти з метою уникнення валютних ризиків.

На нашу думку, облікове відображення операції хеджування може здійснюватися в декілька етапів. На рис. 3.8 наведено алгоритм облікового відображення операцій хеджування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, зокрема на прикладі імпорتنих операцій. В ході дослідження розглянемо кожен з етапів наведених на рис. 3.8.

Відповідно до чинного законодавства процес купівлі-продажу передбачає дві події: відвантаження продукції та здійснення розрахунків. Відповідно до законодавства дані події можуть відбуватися в різному порядку, а саме передоплата, а потім відвантаження або навпаки відвантаження продукції, а потім здійснення розрахунків. Порядок визначення першої події повинен зазначатися в зовнішньоекономічному контракті. В залежності від першої події здійснюються відповідні записи на синтетичних та аналітичних рахунках бухгалтерського обліку.

⁵⁵² Василенко Н.К. Облік і аналіз фінансових інструментів хеджування грошових потоків підприємств: автореферат на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук, спец.: 08.00.09. К.: Київський нац. торгівельно-екон. ун-т, 2012. 21 с

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

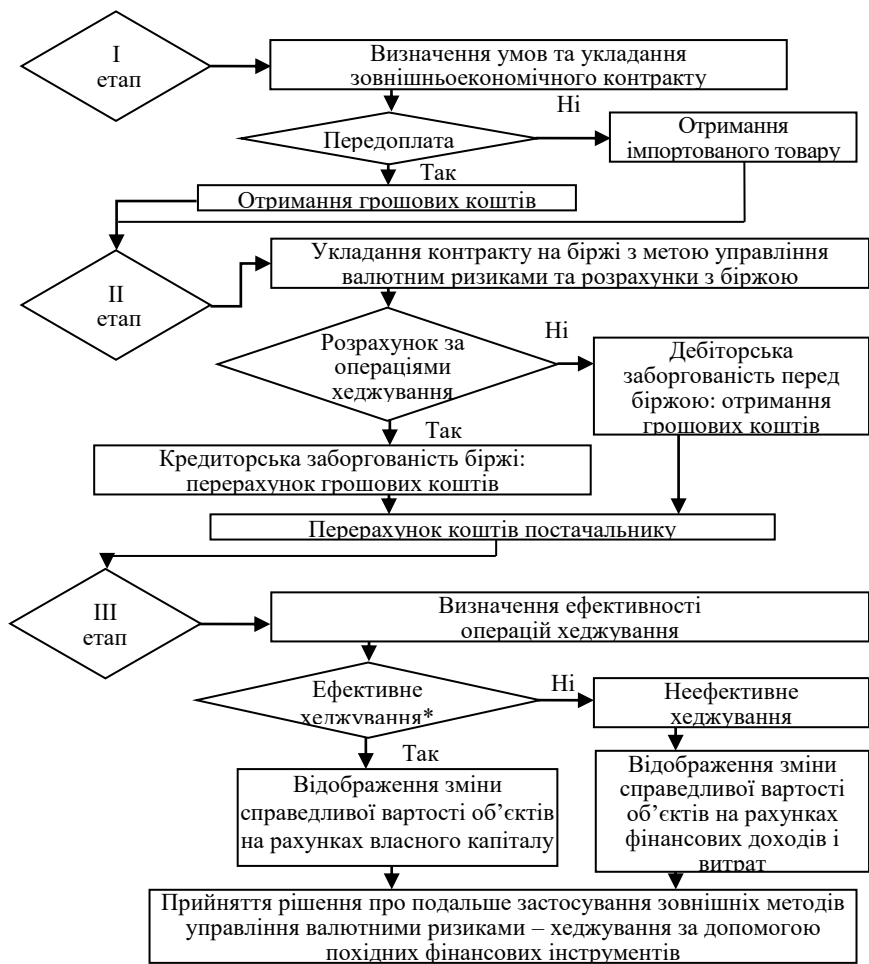


Рис.3.8. Алгоритм здійснення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності

Джерело: розроблено автором

Примітка: * – ефективне хеджування в межах 0,8-1,25, які визначаються відповідно до положень П(с)БО 13 «Фінансові інструменти»⁵⁵³, за якими розраховується коефіцієнт ефективності хеджування

⁵⁵³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 р. № 559. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (Дата останнього звернення 20.04.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Незалежно від того, яка подія відбувається перша – авансові платежі чи отримання товару вже на першому етапі, тобто стадії договірному процесу, існує ймовірність отримання негативного результату від зміни валютного курсу на іноземну валюту, яка є валютою контракту. Особливо даний ризик проявляється за умов нестабільності національної економіки. Сучасні методи управління валютними ризиками дають можливість зменшити негативний вплив шляхом укладання контрактів купівлі-продажу валютних фінансових інструментів на біржовому ринку. Даний контракт передбачає купівлю-продаж валюти у майбутньому за відповідним вже встановленим курсом, найчастіше за курсом, який діє в момент укладання даного контракту. Таким чином, підприємство, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність знижує ймовірні збитки, що пов'язані з валютним коливанням за розрахунковими операціями, які відбудуться в майбутньому за конкретним зовнішньоекономічним контрактом.

Вже на етапі укладання зовнішньоекономічного контракту підприємство визначає необхідність купівлі-продажу валютних інструментів управління ризиками (відкриття довгої або короткої валютної позиції). В залежності від напрямку зміни курсу валют в бухгалтерському обліку визнається кредиторська чи дебіторська заборгованість та коригується сума зобов'язань перед постачальниками (у разі здійснення імпорتنих операцій) або сума заборгованості покупців (у разі експортних операцій).

Наступним етапом є визначення ефективності операцій хеджування, що безпосередньо впливає на вибір рахунків в бухгалтерському обліку та визначає подальші дії управлінського персоналу.

Побудований алгоритм здійснення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності є підставою удосконалення облікового відображення даних операцій. Адже наведений алгоритм передбачає взаємну комунікацію облікового та управлінського персоналу, що сприяє підвищенню якості комунікаційного простору в системі управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

На рис. 3.9 представлено модель методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з управління валютними ризиками, використовуючи похідні фінансові інструменти, на кожному з виокремлених етапів.

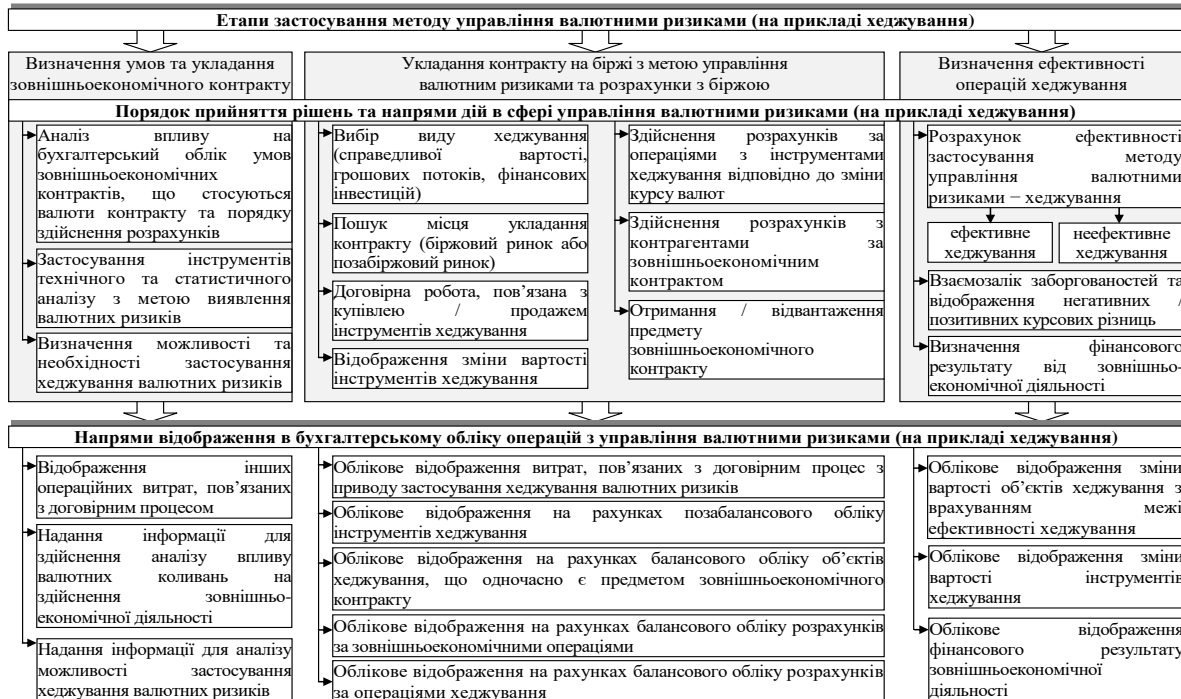


Рис. 3.9. Модель застосування хеджування валютних ризиків за допомогою похідних фінансових інструментів в бухгалтерському обліку: управлінський аспект

Джерело: розроблено автором

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

На етапі договірної роботи підприємство визначає можливий ризик змін валютних курсів та їх негативні наслідки, використовуючи інструменти технічного аналізу та аналізу статистичних даних. За умови нестабільності економічної системи валютний ризик має тенденцію до зростання, з цією метою підприємство може використовувати методи управління валютним ризиком, як наприклад хеджування. На цьому етапі бухгалтерський облік виконує інформаційну функцію, адже є інформаційним базисом для проведення відповідних аналітичних процедур. Крім того, за даними обліку проводиться аналіз платоспроможності підприємства та можливості застосування способів хеджування, які передбачені в нормативних документах (зокрема, П(с)БО 13 «Фінансові інструменти»^[554]) визначає правила облікового відображення операцій хеджування справедливої вартості об'єктів хеджування, хеджування грошових потоків та хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України).

Важливе значення для підприємства має облікова інформація про те, чи може суб'єкт господарювання здійснювати операції хеджування. Підприємство оцінює свої фінансові можливості та доцільність застосування зовнішніх методів управління валютними ризиками. Разом з тим, суб'єкт господарювання має вибір в частині окреслення виду хеджування та інструменту хеджування (форвардний контракт, ф'ючерсний контракт, опціон, своп). Адже кожен з наведених фінансових інструментів має особливості застосування, які в подальшому впливають на витрати, які будуть понесене підприємство при обранні одного із видів контракту. Тому в Додатку Л проаналізовано сутність понять «форвард», «ф'ючерс», «опціон», «своп».

Як бачимо, на даному етапі бухгалтерський облік виконує інформаційну функцію та надає управлінню дані про можливі витрати впливу валютного ризику на здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій хеджування повинно здійснюватись на позабалансових рахунках як це передбачено діючим законодавством. Адже валютні фінансові інструменти при їх придбанні мають нульову вартість, таким чином не впливаючи на зміни в активах та пасивах підприємства.

Наступним етапом є відображення зміни справедливої вартості інструментів та об'єктів хеджування, враховуючи показник ефективності хеджування. Такі зміни – позитивні чи негативні – відображаються в бухгалтерському обліку як позитивні чи негативні курсові різниці в складі,

⁵⁵⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти” від 30.11.2001 р. № 559. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (Дата останнього звернення 20.04.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

відповідно, доходів та витрат фінансової діяльності підприємства. При цьому відбувається взаємозалік заборгованостей за операціями хеджування та операціями зовнішньоекономічної діяльності.

Завершальним етапом у здійсненні даних процедур буде визначення фінансового результату, а також прийняття рішення про подальше застосування зовнішніх методів управління валютними ризиками.

Отже, як бачимо, операції хеджування та їх облікове відображення мають особливості, які впливають на кінцевий результат зовнішньоекономічної діяльності та коригують фінансовий результат діяльності. Запропонована модель облікового відображення операцій хеджування, на нашу думку, сприятиме оперативності, об'єктивності та достовірності при виборі одного з існуючих фінансових інструментів, а також дозволить оцінити, яким чином здійснювати розрахунки за конкретними фінансовими інструментами та як оцінювати кінцевий результат здійснених операцій хеджування.

В ході проведених наукових досліджень розкрито особливості облікового відображення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності з використанням внутрішніх та зовнішніх методів. Також обґрунтовано необхідність удосконалення процесу документування операцій із застосування природного хеджування як методу управління валютними ризиками. Розглянуто та систематизовано наукові дослідження в сфері оцінки та відображення рахунках бухгалтерського обліку операцій хеджування валютних ризиків. Крім того, запропоновано алгоритм здійснення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності, на підставі якого побудовано модель методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з управління валютними ризиками на підставі використання похідних фінансових інструментів. Наведені пропозиції стосуються удосконалення як системи бухгалтерського обліку, так і системи управління валютними ризиками, адже забезпечують здійснення оперативного та достовірного процесу формування і руху інформаційних потоків в середині комунікаційного середовища управління підприємством зовнішньоекономічної діяльності.

3.3. Бухгалтерський облік одержаних іноземних інвестицій як складова інвестиційного клімату підприємства

Ринкові умови ведення господарської діяльності та доступ до зовнішніх ринків товарів і послуг відкривають канали руху капіталу і сприяють підвищенню зацікавленості як окремих країн, так і конкретних суб'єктів господарювання, здійснювати інвестиційні вкладення в різні сектори економічної, соціальної та екологічної діяльності. Тому інвестиційна привабливість підприємств формує інвестиційний клімат в усій країні та визначає можливості для іноземних інвесторів, які зацікавлені вкладати свої ресурси для отримання додаткового джерела доходу. В господарській діяльності підприємства, яка є предметом дослідження в даній дисертаційній роботі, об'єктом інвестування можуть бути різноманітні об'єкти бухгалтерського обліку (активи, господарські процеси).

Європейська Бізнес Асоціація (European Business Association) кожного року розраховує індекс інвестиційної привабливості, за яким оцінює країну та її спроможність залучати іноземні інвестиції. Так, зокрема, в 2017 р. «показник склав 3,03 балів за 5-бальною шкалою (шкала Лайкерта). У першому півріччі 2017 індекс покинув негативну площину вперше з 2011 року. В першому півріччі 2017 індекс дорівнював – 3,15 балів. А минулого року він становив: 2,88 та 2,85 бали – у червні та грудні відповідно»⁵⁵⁵. В звіті також проаналізовано позитивні чинники, які вплинули на формування індексу інвестиційної привабливості. До основних таких чинників можна віднести: «відкритість державних даних, поступову дерегуляцію, помітний розвиток електронних сервісів (зокрема, електронну систему відшкодування ПДВ), спрощення процедури отримання дозвільних документів на будівництво, мораторій на перевірки, послаблення валютного контролю, запровадження інституту приватних виконавців, прийняття закону про squeeze-out тощо. Крім того, Україна здобула безвізовий режим, який став своєрідним маркером розвитку нашої країни за європейським зразком»⁵⁵⁶.

Однак, про позитивні зміни роботи висновок не варто, тому що окремі показники свідчать про те, що бізнес-клімат в країні не сприяє зростанню інвестицій в господарську діяльність підприємств. Так, наприклад, «певний відсоток респондентів (24%) взагалі не помітили позитиву для свого бізнесу, а 46% опитаних директорів членських компаній

⁵⁵⁵ Прес-реліз ПІДБИВАЄМО ПІДСУМКИ РОКУ: Як інвестори оцінили бізнес-клімат України у 2-му півріччі 2017, European Business Association, 2017. URL: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2017/12/Release_IAI_2_half_2017_UKR.pdf (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁵⁵⁶ Там само.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Асоціації вважають, змін не відбулося і все залишилося на тому ж рівні»; «58% незадоволених бізнес-кліматом інвесторів. У першому півріччі таких було 54%»⁵⁵⁷

Враховуючи наведену інформацію, необхідно проаналізувати також статистичні дані щодо інвестиційних надходжень в Україну з метою обґрунтування динаміки зміни вектору інвестиційної привабливості країни та суб'єктів господарювання. Зокрема, на рис. 3.10 представлено динаміку іноземних інвестицій в Україну та з України в період 2010-2017 рр. у взаємозв'язку з індексом інвестиційної привабливості країни. До 2014 р. спостерігалися позитивні зміни у вигляді зростання інвестицій в економіку України. Однак, індекс інвестиційної привабливості зменшувався. Тобто фактично середовище українського бізнесу ставило перед державою ряд причин щодо покращення інвестиційної спроможності, але вони не задовольнялися і призвели до того, що в 2015 р. інвестиції в Україну зменшилися.

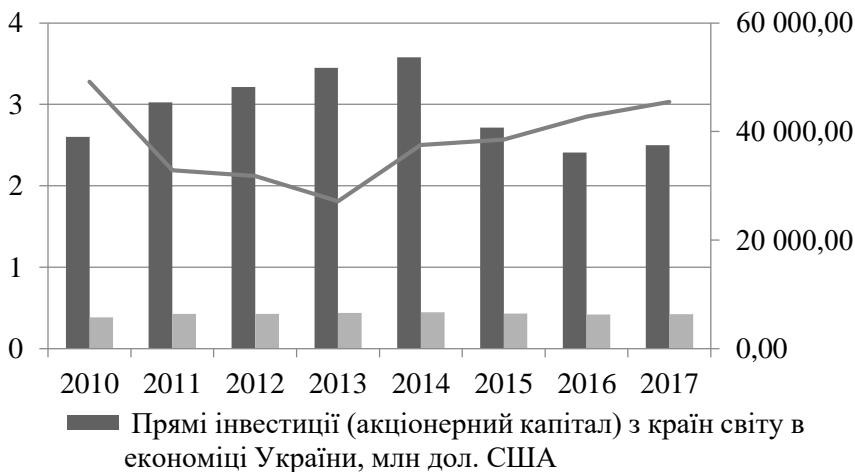


Рис. 3.10. Іноземні інвестиції в Україну та з України та індекс інвестиційної привабливості України в період 2010-2017 рр.
Джерело: побудовано за даними^{558, 559}.

⁵⁵⁷ Прес-реліз ПІДБИВАЄМО ПІДСУМКИ РОКУ: Як інвестори оцінили бізнес-клімат України у 2-му півріччі 2017, European Business Association, 2017. URL: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2017/12/Release_IAI_2_half_2017_UKR.pdf (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁵⁵⁸ Прямі інвестиції (акціонерний капітал) в економіці України/з України: за країнами світу; країнами ЄС; видами економічної діяльності; по регіонах,

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

На сьогодні спостерігається позитивна динаміка зростання індексу інвестиційної привабливості країни за останніх 3 роки, але негативна динаміка надходжень в економіку країни із закордонних джерел. Статистичні дані ⁵⁶⁰ свідчать про те, що інвестиційним лідером в 2017 р. став Кіпр (506 млн. дол. США або 27% всіх іноземних інвестицій). Наступні місця займають: Росія, Нідерланди, Великобританія і Німеччина. Найбільшу суму інвестицій в 2017 р. отримав фінансовий сектор (34,6%), нижчу позицію займає промисловість (28%), торгівля автотранспортом (9,5%) і нерухомості (6,3%).

Ідентифікація проблеми низької зацікавленості іноземних інвесторів в сфері здійснення інвестування в економіку України є причиною досліджень, що заплановано здійснювати в даному параграфі дисертаційної роботи. Адже система управління підприємства має представити достатньо обґрунтовану інформаційну базу для формування потенційним інвестором позитивних висновків щодо доцільності здійснення вкладень.

Натомість система бухгалтерського обліку є основним інформаційним джерелом на підприємстві, в якій відбуваються процеси зберігання, обробки, передачі та інтерпретації даних про господарську діяльність підприємств. Тому метою дослідження в даному параграфі дисертаційного дослідження є ідентифікація напрямів удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій як основи формування та покращення інвестиційного клімату як суб'єктів мікрорівня, так і країни в цілому.

Враховуючи багатоекторність та різноманітність видів інвестицій, представимо схему, за якою буде здійснюватися дослідження в даному параграфі дисертаційного дослідження:

- розкриття особливостей регулювання інвестиційних операцій в господарській діяльності підприємств;
- ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій з іноземними інвестиціями;
- порівняння методики облікового відображення операцій з

Державний комітет статистики України, 2017. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁵⁵⁹ Індекс інвестиційної привабливості України став найвищим за 6 років, Економічна правда. 2017. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/07/3/626672/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁵⁶⁰ Прямі інвестиції (акціонерний капітал) в економіці України/з України: за країнами світу; країнами ЄС; видами економічної діяльності; по регіонах, Державний комітет статистики України, 2017. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

іноземними інвестиціями за національними та міжнародними стандартами;

– визначення особливостей оподаткування операцій з іноземними інвестиціями та їх впливу на бухгалтерський облік;

– обґрунтування пропозицій щодо удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій відповідно до виокремлених їх видів як основи формування та покращення інвестиційного клімату.

Першим етапом в дослідженні є розкриття особливостей регулювання інвестиційних операцій в господарській діяльності підприємств, адже законодавство України встановлює правила, які впливають на облікове відображення операцій з інвестиціями, що, в свою чергу, визначають зміни в активах і пасивах підприємства.

Питанням аналізу нормативно-правових документів в сфері операцій з іноземними інвестиціями розглянуто в наукових роботах: Шепелюк В.А.⁵⁶¹, Федорчак О.В.⁵⁶², Світлична Ю.О.⁵⁶³, Вакалюк В.А.⁵⁶⁴, Бандурка А.М., Носова О.В.⁵⁶⁵, Вінник О.М.⁵⁶⁶ та інші.

В сфері міжнародного законодавства можна визначити основні

⁵⁶¹ Шепелюк В.А. Національні та міжнародні стандарти з обліку фінансових інвестицій: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 2 (07). 2017. URL: http://easterneurope-ebm.in.ua/journal/7_2017/59.pdf (Дата останнього звернення 14.05.2018)

⁵⁶² Федорчак О.В. Систематизація законодавчого забезпечення інвестиційної діяльності в Україні. Теорія та практика державного управління. 4(59). 2017. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2017-4/doc/2/07.pdf> (Дата останнього звернення 14.05.2018)

⁵⁶³ Світлична Ю.О. Адміністративно-правові засади державного регулювання іноземного інвестування в Україні: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юр. наук зі спеціальності 12.00.07. Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2017. URL: <http://www.univd.edu.ua/diplomas/doc/disSvitlichna20171223.pdf> (Дата останнього звернення 14.05.2018)

⁵⁶⁴ Вакалюк В.А. Правове регулювання інвестиційної діяльності в Україні. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Випуск 16. 2017. URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/26.pdf> (Дата останнього звернення 14.05.2018)

⁵⁶⁵ Бандурка А.М., Носова О.В. Правовое регулирование иностранных инвестиций в Украине : моногр. Харьков : Золотая миля, 2011. 400 с.

⁵⁶⁶ Вінник О.М. Інвестиційне право : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Прав. єдність, 2009. 616 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

документи, які регулюють порядок здійснення інвестиційної діяльності:

– Конвенція про порядок вирішення інвестиційних спорів між державами та іноземними особами від 18.05.1965 р.⁵⁶⁷ (забезпечує надання іноземним інвесторам можливості захищати свої права в Міжнародному центрі з врегулювання інвестиційних спорів у Вашингтоні (США));

– Сеульська конвенція 1985р. про заснування багатостороннього агентства з гарантій інвестицій⁵⁶⁸ (регулює міжнародну систему страхування іноземних інвестицій від політичних ризиків);

– багатостороння Угода про співробітництво у галузі інвестиційної діяльності (1993)⁵⁶⁹;

– Конвенція про захист прав інвестора⁵⁷⁰ (1997);

– ст. 1 Протоколу №1 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод⁵⁷¹ закріплює, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном, ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права;

– МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»⁵⁷² застосовується в обліку інвестицій в асоційовані підприємства;

⁵⁶⁷ Конвенція про порядок вирішення інвестиційних спорів між державами та іноземними особами від 18.05.1965 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_060 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁶⁸ Сеульська конвенція 1985р. про заснування багатостороннього агентства з гарантій інвестицій від 11.10.1985 р. ГКД: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_268 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁶⁹ Угода про співробітництво у галузі інвестиційної діяльності (1993) від 24.12.1993. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/997_144 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁷⁰ Конвенція про захист прав інвестора. СНД від 28.03.1997 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/997_047 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁷¹ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁷² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_046 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

– МСФЗ (IAS) 31 «Частки у спільних підприємствах»⁵⁷³ застосовується до обліку часток у спільних підприємствах і до звітності про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільного підприємства у фінансовій звітності контролюючих учасників та інвесторів незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства.

В сфері українського законодавства також можна виокремити перелік нормативно-правових документів, які визначають основні правила інвестиційної діяльності:

– Конституція України визначає положення щодо забезпечення державою соціальної орієнтації економіки України та гарантування захисту прав усіх суб'єктів;

– Митний кодекс України⁵⁷⁴ (стаття 251) регулює порядок митного оформлення іноземних інвестицій (митне оформлення товарів, що ввозяться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в першочерговому порядку);

– Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 р.⁵⁷⁵ регулює загальні засади здійснення інвестиційної діяльності в Україні;

– Закон України «Про захист іноземних інвестицій на Україні» від 10 вересня 1991 р.⁵⁷⁶ визначає гарантії з боку держави відносно захисту інвестицій на території України;

– Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 01 квітня 1991 р.⁵⁷⁷ визначає іноземне інвестування як різновид зовнішньоекономічної діяльності та встановлює особливості, принципи та форми здійснення останньої;

⁵⁷³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах» 01.01.2012 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_040 (Дата останнього звернення 15.05.2018)

⁵⁷⁴ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁵⁷⁵ Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁵⁷⁶ Закон «Про захист іноземних інвестицій на Україні» від 10.09.1991 р. 1540а-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1540%D0%B0-12> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁵⁷⁷ Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.05.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

– Закон України «Про підготовку та реалізацію інвестиційних проектів за принципом «єдиного вікна»» від 21 жовтня 2010 р.⁵⁷⁸ прийнятий з метою спрощення для суб'єкта інвестиційної діяльності порядку отримання послуг, пов'язаних із підготовкою та реалізацією інвестиційних проектів, шляхом запровадження принципу «єдиного вікна»

– Указ Президента України «Про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії» від 19 лютого 1994 р.⁵⁷⁹ встановлює порядку створення та діяльності інвестиційних компаній;

– Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 лютого 1994 р.⁵⁸⁰ визначає особливості режиму іноземного інвестування на території України;

– Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 січня 2006 р.⁵⁸¹ визначає порядок випуску та обігу цінних паперів в Україні;

– ПСБО 12 «Фінансові інвестиції»⁵⁸² визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Вакалюк В.А. стверджує, що «правове забезпечення інвестиційної діяльності, регламентація та створення сприятливого інституційно-правового механізму для суб'єктів інвестиційного процесу є одними з найдієвіших інструментів підтримки державної інвестиційної діяльності»⁵⁸³.

⁵⁷⁸ Закон України «Про підготовку та реалізацію інвестиційних проектів за принципом «єдиного вікна»» від 21 жовтня 2010 р. № 2623-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2623-17> (Дата останнього звернення 02.01.18).

⁵⁷⁹ Указ Президента України «Про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії» від 19.02.1994 р. № 55/94. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/55/94> (Дата останнього звернення 02.01.18).

⁵⁸⁰ Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 02.01.18).

⁵⁸¹ Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.01.2006 р. № 3480-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3480-15> (Дата останнього звернення 02.01.18).

⁵⁸² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 № 91. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (Дата останнього звернення 22.04.18).

⁵⁸³ Вакалюк В.А. Правове регулювання інвестиційної діяльності в Україні. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Випуск 16. 2017. URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/26.pdf> (Дата останнього звернення 26.05.2018). С. 122.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Тому розглянемо як положення нормативно-правових документів впливають на облікове відображення операцій з іноземними інвестиціями та формування інформації про них у звітності підприємства.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 р. «інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) та/або досягається соціальний та екологічний ефект»⁵⁸⁴. Натомість Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 лютого 1994 р. декларує визначення поняття «іноземні інвестиції» як «цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту»⁵⁸⁵.

В свою чергу, законодавство також визначає види іноземних інвестицій, які, на нашу думку, варто обґрунтувати у складі об'єктів бухгалтерського обліку (табл. 3.6).

Таблиця 3.6. Іноземні інвестиції як об'єкти бухгалтерського обліку

Види іноземних інвестицій відповідно до законодавства⁵⁸⁶ у вигляді:	Приклади об'єктів обліку
<i>1</i>	<i>2</i>
– іноземної валюти	активи (грошові кошти в іноземній валюті на рахунках в банку та в касі)
– валюти України	активи (грошові кошти в національній валюті на рахунках в банку та в касі)
– будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав	активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво)
– акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав, виражених у конвертованій валюті	активи (фінансові інвестиції, боргові зобов'язання у вигляді облігацій); пасиви (статутний капітал, боргові зобов'язання у вигляді облігацій)

⁵⁸⁴ Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-ХІІ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁵⁸⁵ Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 02.01.18).

⁵⁸⁶ Там само.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 3.6.

<i>1</i>	<i>2</i>
– грошових вимог та права на вимоги виконання договірних зобов'язань;	пасиви (зобов'язання за укладеними договорами)
– будь-яких прав інтелектуальної власності, включаючи легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо;	активи (нематеріальні активи, які класифікуються як необоротні активи, що використовуються більше одного операційного циклу)
– прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами та використання природних ресурсів, наданих відповідно до законодавства або договорів;	
– інших цінностей відповідно до законодавства України	в залежності від виду цінностей будуть відноситись до необоротних чи оборотних активів або пасивів підприємства

Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій з іноземними інвестиціями дозволяє розглядати особливості та напрями удосконалення процесу їх облікового відображення більш предметно та об'єктивно.

До 2017 р. іноземні інвестиції підлягали обов'язковій державній реєстрації відповідно до Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій, яке втратило чинність. На сьогодні підприємство проводить реєстрацію лише з метою збору статистичної інформації.

Отже, в залежності від обраного виду інвестицій іноземний інвестор може їх використовувати з метою, що передбачено законодавством⁵⁸⁷:

– «часткової участі у підприємствах, що створюються спільно з українськими юридичними і фізичними особами, або придбання частки діючих підприємств» – в такому випадку в бухгалтерському обліку іноземні інвестиції будуть відображатись як частка власного капіталу та збільшення активів у вигляді надходжень грошових коштів, фінансових інвестицій, основних засобів, нематеріальних активів і т.д.;

⁵⁸⁷ Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 № 93/96-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/93/96-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 02.01.18).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

– «створення підприємств, що повністю належать іноземним інвесторам, філій та інших відокремлених підрозділів іноземних юридичних осіб або придбання у власність діючих підприємств повністю» – дана форма вкладення інвестицій в господарську діяльність передбачає створення підприємства, тому іноземний капітал формуватиме власний капітал новоствореного підприємства, що впливатиме на особливості не лише в бухгалтерському обліку, але й в процесі оподаткування господарських операцій, пов'язаних зі створенням іноземного підприємства;

– «придбання не забороненого законами України нерухомого чи рухомого майна, включаючи будинки, квартири, приміщення, обладнання, транспортні засоби та інші об'єкти власності, шляхом прямого одержання майна та майнових комплексів або у вигляді акцій, облігацій та інших цінних паперів» – дані операції вимагають відображення на аналітичних рахунках об'єктів бухгалтерського обліку, які є іноземними інвестиціями у вигляді рухомого чи нерухомого майна, в такий спосіб, щоб інформація задовольняла вимоги системи управління підприємством;

– «придбання самостійно чи за участю українських юридичних або фізичних осіб прав на користування землею та використання природних ресурсів на території України», а також «придбання інших майнових прав» – в такий формі іноземні інвестиції будуть класифікуватися як нематеріальні активи.

Можемо зробити висновок, що одержані іноземні інвестиції, які розглядаються в вище проаналізованих нормативно-правових документах, та фінансові інвестиції відповідно до визначень, наведених в законодавстві з бухгалтерського обліку, не ототожнюються. Зокрема, іноземні інвестиції більш ширше поняття та включають фінансові інвестиції як одну з форм здійснення процесу інвестування. В Плані рахунків бухгалтерського обліку⁵⁸⁸ до фінансових інвестицій відносяться:

– довгострокові інвестиції (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо;

– поточні фінансові інвестиції та еквіваленти грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Крім того, визначення фінансових інвестицій знаходимо в Податковому кодексі України, за яким вони відносяться до одного з видів інвестицій і трактуються як «господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших

⁵⁸⁸ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (Дата останнього звернення 23.05.2018)

фінансових інструментів». Натомість «інвестиції – господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно». Таким чином, з'являється ще одне поняття, яке окреслюється як «капітальні інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації»⁵⁸⁹.

Доцільно з метою удосконалення облікового забезпечення операцій з іноземними інвестиціями змоделювати порядок вибору об'єктів бухгалтерського обліку в залежності від обраного виду та здійснюваних форм іноземних інвестицій (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Порядок вибору об'єктів бухгалтерського обліку в залежності від обраного виду та здійснюваних форм іноземних інвестицій

Джерело: розроблено автором

⁵⁸⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Представлені результати наукового дослідження відображають об'єкти бухгалтерського обліку та дозволяють обрати відповідну методика облікового відображення господарських операцій, що відповідатиме конкретним формам здійснення іноземних інвестицій. Крім того, пропозиції є основою для удосконалення напрямів аналітичних рахунків в системі облікового відображення операцій з іноземними інвестиціями.

Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку в операціях з іноземними інвестиціями є підставою для здійснення обґрунтованої оцінки нормативно-правового регулювання в сфері бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств. Зокрема, як зазначено вище, облікове забезпечення іноземних надходжень на підприємства у вигляді інвестицій регулюється П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції», а також регламентується міжнародними стандартами фінансової звітності для підприємств, які складають звітність відповідно до положень міжнародних законодавчих вимог.

Бухгалтерський облік інвестицій та інвестиційної діяльності розглядали в своїх наукових роботах такі вчені, як: Бондар М.І.⁵⁹⁰, Ізмайлов Я.О.⁵⁹¹, Коваленко А.Г.⁵⁹², Гавриловський О.С.⁵⁹³, Науменко Е.А.⁵⁹⁴, Стоянова-Коваль С.С.⁵⁹⁵, Т.П. Остапчук⁵⁹⁶ та інші. Порівняння національних та

⁵⁹⁰ Бондар М.І. *Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності*: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". К., 2008. 32 с.

⁵⁹¹ Ізмайлов Я.О. *Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств)*: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". К., 2009. 20 с.

⁵⁹² Коваленко А.Г. *Облік і аналіз фінансових інвестицій (на прикладі промислових підприємств України)*: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана", державний вищий навчальний заклад. К., 2010. 22 с.

⁵⁹³ Гавриловський О.С. *Облік і аудит капітальних інвестицій (на прикладі житлобудівних підприємств)*: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". К., 2008. 20 с.

⁵⁹⁴ Науменко Е.А. *Облік інвестицій на підприємствах торгівлі*: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2007. 21 с.

⁵⁹⁵ Стоянова-Коваль С.С. *Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиціями в галузі виноградарства*: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". К., 2011. 21 с.

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку здійснювалися в наукових працях наступних дослідників: Ю.О. Леонова, О.В. Махота ⁵⁹⁷, Н.І. Бузак ⁵⁹⁸, В.С. Здреник, Н.О. Рафальська ⁵⁹⁹, Левченко К.М. ⁶⁰⁰, А.Г. Коваленко ⁶⁰¹, А.Г. Коваленко, Н.М. Лисенко ⁶⁰², А.П. Макаренко, С.С. Лазаренко ⁶⁰³ та інші.

⁵⁹⁶ Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: дис. на здобуття наук. ступення канд. екон. наук зі спец. 08.06.04. Тернопільська академія народного господарства. 2004. URL: <http://www.disslib.org/oblik-i-kontrol-kapitalnykh-investytsiy-teoria-i-praktyka-zdiysnennja.html> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

⁵⁹⁷ Леонова Ю.О. Фінансові інвестиції як об'єкт бухгалтерського обліку підприємств: сутність та класифікація / Ю.О. Леонова, А.В. Махота // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 154-161.

⁵⁹⁸ Бузак Н.І. Оцінка фінансових інвестицій: національний та міжнародний досвід. Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". № 10, 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2415> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

⁵⁹⁹ Здреник В.С., Рафальська Н.О. Облік фінансових інвестицій за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: порівняльний аспект. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. № 4(62) (2012). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42737> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

⁶⁰⁰ Левченко К.М. Міжнародні стандарти відображення результатів інвестиційної діяльності компаній з управління активами. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 11. С. 92-97.

⁶⁰¹ Коваленко А.Г. Облік і аналіз фінансових інвестицій (на прикладі промислових підприємств України): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана", державний вищий навчальний заклад, К., 2010. 22 с.

⁶⁰² Коваленко А.Г. Проблеми розкриття інформації щодо фінансових інвестицій за міжнародними і національними стандартами / А.Г. Коваленко, Н.М. Лисенко // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету ім. Ю. Кондратюка. 2005. №3(6). С.140-143.

⁶⁰³ Макаренко А. П., Лазаренко С. С. Узгодження обліку фінансових інвестицій відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. № 2(14). 2011.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Шепелюк В.А. робить висновок, що існують відмінності щодо обліку фінансових інвестицій за міжнародними і національними стандартами, зокрема, автор зазначає, що «концептуальна суперечність П(С)БО полягає у їхньому спрямуванні на регламентацію бухгалтерського обліку, а не на регламентацію складання і подання фінансової звітності. Відповідно, П(С)БО окреслюють основні положення бухгалтерського обліку і здебільшого не суперечать МСФЗ, оскільки П(С)БО розроблено з урахуванням міжнародних вимог до порядку складання і подання фінансової звітності, викладених у МСФЗ»⁶⁰⁴.

Науковці відзначають відмінності між національними та міжнародними стандартами, що полягають у первісній оцінці фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку. Зокрема, за національними стандартами (П(с)БО 12⁶⁰⁵) оцінка фінансових інвестицій на дату балансу здійснюється із застосуванням одного з трьох методів: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю, за метод участі в капіталі. Натомість, як зазначає Н.І. Бузак⁶⁰⁶, міжнародні стандарти регулюють питання оцінки лише за двома методами: амортизованою вартістю або справедливою вартістю.

«Крім того, міжнародні стандарти пропонують також застосування окремих методів оцінки для фінансових інвестицій у підприємства, на які інвестор здійснює суттєвий вплив або вирішальний контроль, а саме фінансових інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства, а також у спільну діяльність. Такими методами є згаданий раніше метод участі в капіталі та метод пропорційної консолідації. Останній метод не

URL: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/31-2-14-2011.pdf> (Дата останнього звернення 26.04.2018)

⁶⁰⁴ Шепелюк В.А. Національні та міжнародні стандарти з обліку фінансових інвестицій: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Випуск 2 (07). 2017. URL: http://easterneurope-ebm.in.ua/journal/7_2017/59.pdf (Дата останнього звернення 26.04.2018)

⁶⁰⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 № 91. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> (Дата останнього звернення 22.04.18).

⁶⁰⁶ Бузак Н.І. Оцінка фінансових інвестицій: національний та міжнародний досвід. Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". № 10, 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2415> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

*Розділ 3. Організаційно-методологічні положення
бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності*

передбачений для застосування національними П(С)БО»⁶⁰⁷.

Також В.С. Здреник та Н.О. Рафальська зазначають, що існують відмінності в системі класифікації фінансових інвестицій відповідно до міжнародних та національних стандартів. На відміну від МСФЗ, «ПСБО 12 не дає чіткого уявлення про можливі види і класифікаційні ознаки інвестицій. Це стосується, насамперед, поділу фінансових інвестицій на поточні та довгострокові»⁶⁰⁸. В табл. 3.7 наведено основні відмінності в класифікації між П(с)БО 12 та МСФЗ.

Таблиця 3.7. Основні відмінності в класифікації фінансових інвестицій, наведених в національних та міжнародних стандартах

Класифікація фінансових інвестицій за національними стандартами	Класифікація фінансових інвестицій за міжнародними стандартами
<ul style="list-style-type: none">– поточні та довгострокові фінансові інвестиції;– фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства;– фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі;– фінансові інвестиції у спільну діяльність;– інші довгострокові фінансові інвестиції	<ul style="list-style-type: none">– за терміном інвестування фінансові інвестиції поділяються на поточні фінансові інвестиції та необоротні фінансові інвестиції;– за видом фінансових інструментів: інвестиції за основними фінансовими інструментами, інвестиції за похідними фінансовими інструментами;– за методом оцінки: фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, інвестиції, що утримуються до погашення, фінансові інвестиції, призначені для продажу.

Джерело: побудовано на підставі [⁶⁰⁹]

«Щодо обліку фінансових інвестицій, то ПСБО 12 “Фінансові інвестиції” має ряд спільних питань з МСФЗ 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”. Відмінності можна виділити в наступних питаннях: оцінка

⁶⁰⁷ Здреник В.С., Рафальська Н.О. Облік фінансових інвестицій за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: порівняльний аспект. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. № 4(62) (2012). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42737> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

⁶⁰⁸ Там само.

⁶⁰⁹ Там само.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

фінансових інвестицій на дату балансу (в МСФЗ 28 такого розділу не передбачено) і розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності (наводиться різна інформація). Спільним є те, що інвестиції, при надходженні визнаються за собівартістю»⁶¹⁰.

Можемо зробити висновок, що міжнародні та національні стандарти визначають подібні методи оцінки надходження фінансових інвестицій в залежності від їх видів, однак відрізняється підхід до класифікації інвестицій (міжнародні стандарти мають більш деталізовану та пов'язану з вибором методу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку).

Особливістю міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є те, що, на відміну від національних, вони регулюють питання визначення фінансового результату від продажу фінансових інвестицій. На цій відмінності наголошує К.М. Левченко⁶¹¹, а також додає, що за міжнародними та національними стандартами, які визначають правила бухгалтерського обліку операцій з фінансовими інвестиціями, неоднаково відображається інформація у фінансовій звітності, що впливає на інформативність та порівнянність звітності.

Щодо капітальних інвестицій, які є однією з груп іноземних інвестицій, що можуть надходити на підприємство в ході його діяльності, то дане питання відображається в національних стандартах бухгалтерського обліку, які регулюють облікове відображення операцій з основними засобами (П(с)БО 7 «Основні засоби»), нематеріальними активами (П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»), в сфері будівництва (П(с)БО 18 «Будівельні контракти»), інвестиційною нерухомістю (П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»). В міжнародній обліковій практиці також існує перелік стандартів, які відображають порядок бухгалтерського обліку операцій з капітальними інвестиціями (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість»⁶¹², Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні

⁶¹⁰ Здреник В.С., Рафальська Н.О. Облік фінансових інвестицій за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: порівняльний аспект. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. № 4(62) (2012). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42737> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

⁶¹¹ Левченко К.М. Міжнародні стандарти відображення результатів інвестиційної діяльності компаній з управління активами. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 11. С. 92-97.

⁶¹² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_026 (Дата останнього звернення 26.04.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

засоби»⁶¹³, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»⁶¹⁴). Однак, в міжнародних стандартах, що регулюють облікове відображення операцій з необоротними активами (зокрема, основними засобами та нематеріальними активами), не акцентується увага на тому, що ці об'єкти обліку можуть бути капітальними інвестиціями.

В науковій літературі розкриваються питання порівняння обліку капітальних інвестицій в національних та міжнародних стандартах та наводяться обґрунтовані висновки про відмінності та тотожності в тлумаченні окремих питань. Зокрема, підтримуємо думку Озеран А.В. та Коршикової Р.С., результати досліджень яких вказують на відмінності обліку основних засобів в П(с)БО і МСФЗ. Науковці зазначають, що «повністю гармонізованими є вимоги до критеріїв визнання основних засобів, обліку значущих частин (компонентів), моделі оцінки основних засобів після визнання, обліку результатів застосування моделі переоцінки основних засобів, порядку списання капіталу в дооцінках, методів амортизації основних засобів»⁶¹⁵. Натомість «усі відмінності між положеннями національного та міжнародного стандартів можна об'єднати у три групи: несуттєві, які не впливатимуть на корисність інформації у фінансовій звітності, і тому не потребують усунення або узгодження; суттєві, які можна виключити через внесення відповідних змін і доповнень до тексту П(С)БО; суттєві, які можна виключити лише шляхом трансформації інформації при складанні фінансової звітності»⁶¹⁶.

Щодо обліку нематеріальних активів, В.В. Іванова проаналізувала підходи відображені в міжнародних та національних стандартах і робить висновок, що «П(с)БО мають дещо обмежені вимоги щодо розкриття інформації. Це позбавляє користувачів фінансових звітів, складених за П(с)БО, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень. Прикладом обмеженості вимог до розкриття інформації в П(с)БО є розкриття інформації про нематеріальні активи. МСБО 38 “Нематеріальні активи” вимагає, щоб підприємства окремо розкривали інформацію про нематеріальні активи,

⁶¹³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (Дата останнього звернення 24.05.2018)

⁶¹⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (Дата останнього звернення 24.05.2018)

⁶¹⁵ Озеран А.В., Коршикова Р.С. Гармонізація вимог П(с)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів. Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР». №15 (I). 2016. С. 54-61.

⁶¹⁶ Там само.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

створені самим підприємством, та інші нематеріальні активи. Проте в П(с)БО 8 "Нематеріальні активи" дана вимога відсутня»⁶¹⁷.

Отже, розглянувши особливості регулювання питання облікового відображення операцій з одержаними іноземними інвестиціями у вигляді фінансових або капітальних інвестицій, розкриємо основні результати наукових досліджень, що здійснювали науковці в своїх наукових працях.

Облікове забезпечення операцій з фінансовими інвестиціями розкрито в наступних роботах українських науковців: Бондар М.І.⁶¹⁸ (проаналізовано засоби оцінювання інвестиційних ресурсів, об'єктів інвестування і бізнесу в цілому та запропоновано шляхи їх удосконалення); Стоянова-Коваль С.С.⁶¹⁹ (робота присвячена удосконаленню питань обліку інвестиційних витрат у виноградарсько-виноробних підприємствах); Науменко Е.А.⁶²⁰ (запропоновано перелік критеріїв визнання інвестиційних активів в обліку; внесено пропозиції щодо удосконалення питань документального оформлення й організації документообігу операцій інвестування; обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення існуючих методик оцінки інвестицій в умовах реалізації вимог національних положень обліку з орієнтацією на міжнародні стандарти; розроблено методику обліку операцій з інвестиційними активами, розрахунків за них, інвестиційних доходів, витрат і фінансових результатів); Коваленко А.Г.^[621] (розроблено рекомендації щодо порядку проведення інвентаризації фінансових інвестицій і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку; узагальнено проблеми оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій і надано рекомендації щодо їх вирішення).

⁶¹⁷ Іванова В.В. Облік нематеріальних активів згідно з національним та міжнародним стандартами бухгалтерського обліку. URL: irbis-pbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe (Дата станнього звернення 21.04.2018) С. 67.

⁶¹⁸ Бондар М.І. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". К., 2008. 32 с.

⁶¹⁹ Стоянова-Коваль С.С. Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиціями в галузі виноградарства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". К., 2011. 21 с.

⁶²⁰ Науменко Е.А. Облік інвестицій на підприємствах торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2007. 21 с.

⁶²¹ Коваленко А.Г. Облік і аналіз фінансових інвестицій (на прикладі промислових підприємств України): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана", державний вищий навчальний заклад. К., 2010. 22 с.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Капітальні інвестиції в своїх дисертаційних дослідженнях розглядали: Гавриловський О.С.⁶²² (наукові розробки здійснювалися в межах дослідження та удосконалення облікового забезпечення інвестиційної діяльності суб'єктів ринку будівництва житла в Україні); Ізмайлов Я.О.⁶²³ (розглянуто організаційно-методичні питання обліку та аналізу капітальних інвестицій на гірничо-збагачувальних підприємствах; розроблено методичні засади обліку джерел фінансування капітальних інвестицій; удосконалено структуру аналітичного обліку капітальних інвестицій); Остапчук Т.П.⁶²⁴ (обґрунтовано необхідність відображення в обліку витрат з капітальними інвестиціями при здійсненні господарських процесів на підприємстві за трьома стадіями: в процесі придбання – стадія капіталізації витрат, в процесі виробництва – стадія рекапіталізації витрат, в процесі реалізації – стадія декапіталізації витрат).

Розглянемо основні результати дослідження та результати вирішених наукових проблем, що підіймалися в вище зазначених наукових роботах.

В частині документування операцій з інвестиціями Е.А. Науменко пропонує «удосконалення обліку руху інвестиційних активів і розрахунків за них пов'язано з оптимізацією документального оформлення надходження, внутрішнього пересування, а також вибуття або погашення таких активів, з вирішенням питань поліпшення організації і методики синтетичного й аналітичного обліку». Науковець пропонує «ввести нову форму Акта прийому-передачі (реклафікації) інвестиційних активів, що є основою не тільки обліку їх руху, але й систематизації, накопичення та узагальнення інформації про розрахунки з учасниками інвестиційного процесу. Це дозволить уніфікувати і скоротити потік первинної документації і витрати часу на її оформлення та

⁶²² Гавриловський О.С. Облік і аудит капітальних інвестицій (на прикладі житлобудівних підприємств): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". К., 2008. 20 с.

⁶²³ Ізмайлов Я.О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". К., 2009. 20 с.

⁶²⁴ Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: дис. на здобуття наук. ступення канд. екон. наук зі спец. 08.06.04. Тернопільська академія народного господарства. 2004. URL: <http://www.disslib.org/oblik-i-kontrol-kapitalnykh-investytsiy-teoria-i-praktyka-zdiysnennja.html> (Дата останнього звернення 26.04.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

обробку»⁶²⁵.

Коваленко А.Г. «запропоновано документування результатів інвентаризації фінансових інвестицій через розробку структури та змісту форми Акту інвентаризації фінансових інвестицій, що сприятиме відображенню реальних змін в обліку інвестора і фінансового стану об'єкта інвестування за певний період»⁶²⁶.

В своїх наукових дослідженнях Здреник В.С. та Чирка Д.М. запропонували Відомість обліку фінансових інвестицій та зазначають, що даний підхід «ураховує загальні вимоги щодо змісту й оформлення первинних бухгалтерських документів, дозволить з належною точністю, достовірністю й повнотою формувати необхідну інформацію про фінансові інвестиції у системі бухгалтерського обліку»⁶²⁷.

Щодо іноземних інвестицій, то вважаємо, що процес документування повинен відображати наступні особливості здійснення операцій з об'єктами облікового відображення процесу інвестування відповідно до ідентифікованих варіативних груп первинних документів:

– документи, що підтверджують оприбуткування іноземних інвестицій повинні відображати інформацію, яка розкриває мету та форму реалізації інвестицій, крім того мають відображати вартість інвестиції з метою її достовірної оцінки під час первісного визнання в бухгалтерському обліку;

– документи, що підтверджують операції з руху іноземних інвестицій (продаж, ліквідація, списання тощо), розкривають інформацію, яка необхідна для прийняття рішень в сфері управління іноземними інвестиціями;

– зведені документи про іноземні інвестиції на підприємстві мають враховувати класифікаційний підхід, обраний суб'єктом господарювання для відображення операцій в системі аналітичних рахунків бухгалтерського обліку, та

⁶²⁵ Науменко Е.А. Облік інвестицій на підприємствах торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2007. 21 с. С. 14.

⁶²⁶ Коваленко А.Г. Облік і аналіз фінансових інвестицій (на прикладі промислових підприємств України): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана", державний вищий навчальний заклад. К., 2010. 22 с. С. 6.

⁶²⁷ Здреник В.С. Система документування операцій з фінансовими інвестиціями: проблеми та перспективи [Текст] / В.С. Здреник, Д.М. Чирка // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2013. Том 14. № 2. С. 198-205.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

розкривати інформацію про вид іноземної валюти, тип контракту, терміни інвестування та інші питання, пов'язані з інвестиційною діяльністю підприємства;

– звітні документи відображають результати діяльності в частині залучення інвестицій та їх впливу на діяльність підприємства з метою подальшої оцінки інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

Облікове відображення здійснюється за допомогою використання синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку. Науковці також представляють свої власні розробки в сфері удосконалення даного процесу з метою формування більш якісної та достовірної інформації в звітності підприємства. Зокрема, Е.А. Науменко «на основі розширеної класифікації інвестиційних активів запропоновано нові назви, характеристику й структуру рахунків 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” і 35 “Поточні фінансові інвестиції”. Рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” запропоновано назвати як рахунок 14 “Довгострокові інвестиційні активи”, із включенням до його складу не тільки фінансових інвестиційних активів, але й інвестиційної нерухомості, інвестиційних матеріальних і нематеріальних активів. Назву рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” запропоновано замінити на “Поточні інвестиційні активи” у зв'язку з тим, що до їх складу також варто включати матеріальні інвестиційні активи»⁶²⁸. Крім того автор пропонує «вести контрарні рахунки 146 “Переоцінка вартості довгострокових інвестиційних активів” і 353 “Переоцінка вартості поточних інвестиційних активів” з метою використання їх для регулювання оцінки об'єктів обліку»⁶²⁹.

Таким чином, пропозиції науковця, на нашу думку, призведуть до викривлення інформації, що створюється в системі бухгалтерського обліку. Адже для управління з метою прийняття рішень в сфері залучення інвестицій необхідна деталізована інформація, яка підтверджуватиме якість та обґрунтовуватиме управлінські рішення. Тому притримуємось підходу, що наведений в діючому Плані рахунків, коли відбувається розмежування капітальних та фінансових інвестицій, які є двома різними категоріями за своєю сутністю та метою операцій з ними.

В своїх дослідженнях А.П. Макаренко, С.С. Лазаренко⁶³⁰

⁶²⁸ Науменко Е.А. Облік інвестицій на підприємствах торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2007. 21 с. С.16.

⁶²⁹ Там само, С. 16.

⁶³⁰ Макаренко А.П., Лазаренко С.С. Узгодження обліку фінансових інвестицій відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. № 2(14). 2011.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

обґрунтовують, що необхідно впровадити міжнародну практику в діяльності українських підприємств. Зокрема, науковці розглядають міжнародну методичку, «якщо інвестор не має суттєвого впливу, то в кінці кожного звітного періоду визначається ринкова вартість кожного виду акцій у портфелі, і якщо вона є меншою за ціну обліку, то різниця відображається як нереалізовані збитки з одночасним утворенням резерву на зменшення вартості довгострокових інвестицій»⁶³¹. Таким чином, автори вважають, що «запровадження цього методу в Україні дозволить уникнути збитків, які ще не понесені, а також визначити джерелом покриття втрат від знецінення фінансових інвестицій не прибуток, а власний капітал. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, потрібно відображати на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Хоча на практиці таку собівартість досить складно оцінити. Можна допустити, що це – втрата економічної вигоди внаслідок того, що балансова вартість активу перевищує суму очікуваного відшкодування. Вона визначається згідно з міжнародним стандартом 36 «Зменшення корисності активів» за найбільшою з двох оцінок: чистою ціною реалізації (справедлива вартість – витрати, пов'язані з реалізацією) або вартістю при використанні (дисконтована вартість грошових потоків, очікуваних від подальшого використання активу плюс результати від реалізації в кінці строку корисного використання)»⁶³².

Махота О.В. звертає увагу, що «на вирішення завдань наближення діючої системи бухгалтерського відображення фінансових інструментів до сучасних реалій інвестиційних процесів у державі пріоритетного вирішення потребують питання вдосконалення облікової класифікації фінансових інвестицій шляхом першочергового їх розподілу за термінами утримання інвестором на довгострокові та поточні фінансові інвестиції, наступним критерієм класифікації доцільно обрати економічну природу інвестованих цінних паперів, за якою розподіляти вкладення інвестора у цінні папери на інвестиції в пайові, боргові, похідні, іпотечні та інші види цінних паперів з відповідним закріпленням такої класифікації на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку. Для цілей аналітичного обліку фінансові інвестиції доцільно розподіляти за рівнем впливу інвестора на інвестоване підприємство та територіальною належністю об'єкта інвестування»^[633].

URL: <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/31-2-14-2011.pdf> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶³¹ Там само.

⁶³² Там само.

⁶³³ Леонова Ю.О. Фінансові інвестиції як об'єкт бухгалтерського обліку підприємств: сутність та класифікація / Ю.О. Леонова, А.В. Махота //

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

Крім того, науковці також здійснюють дослідження в сфері первісної оцінки та подальшої переоцінки інвестицій. В своїх дослідженнях Науменко Е.А. обґрунтовує «недосконалість механізму переоцінки інвестиційних активів, у зв'язку із чим розроблено практичний інструментарій для вирішення цієї проблеми. За умови уцінки або дооцінки довгострокових інвестиційних активів фінансові наслідки таких оцінок запропоновано відносити до складу додаткового капіталу без обмежень їх розміру за допомогою заздалегідь створеного резерву переоцінки. Його створення – це, насамперед, “рівномірна страховка” підприємства в умовах жорсткої конкуренції та інфляції на ринку товарів і послуг. В більшості країн суму переоцінки відносять до складу спеціально створених резервів. Такий підхід є доцільним, тому що дозволяє, по-перше, зменшення вартості активів відносити на зменшення розміру резерву (що заборонено відносно додаткового капіталу), а по-друге, не дозволяє суми переоцінок безпосередньо відносити на зменшення або збільшення первинної вартості інвестиційних активів. З урахуванням цього пропонується резервувати їх на контрактивних рахунках, у результаті чого резерви на дату складання звітності переглядаються, а на балансі оцінка активів завжди відповідає їх справедливій вартості»⁶³⁴.

На думку І.В. Нестеренко, основними напрямками удосконалення облікового відображення капітальних інвестицій є: конкретизація бухгалтерських рахунків для проведення операцій з обліку капітальних інвестицій (виокремлення рахунків третього, четвертого та інших порядків для відображення відтворювальної, технологічної структури, елементів витрат та ведення пооб'єктного обліку), виокремлення позабалансового рахунку для нагромадження інформації про джерела їх фінансування, організація управлінського обліку реалізації інвестиційного проекту⁶³⁵.

Важливим аспектом, на якому не завжди наголошують науковці, досліджуючи облікове відображення іноземних інвестицій, є процес оподаткування. Стаття 287 Митного кодексу України регулює особливості

Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 154-161.

⁶³⁴ Науменко Е.А. Облік інвестицій на підприємствах торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Київський національний торговельно-економічний ун-т. К., 2007. 21 с.

⁶³⁵ Нестеренко І.В. Актуальні проблеми обліку та аудиту інвестиційної діяльності підприємства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2011. Вип. 2. С. 61 – 68.

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

оподаткування митом деяких товарів. «Товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах»⁶³⁶.

В Податковому кодексі України визначається процедура оподаткування інвестиційного прибутку: «облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку звітним періодом вважається календарний рік, за результатами якого платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію, в якій має відобразити загальний фінансовий результат (інвестиційний прибуток або інвестиційний збиток), отриманий протягом такого звітного року»⁶³⁷.

Як бачимо, різноспрямованість проаналізованих результатів здійснених наукових досліджень не сприяє тому, що відбуваються покращення в системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. На нашу думку, в даному випадку вирішення повинно полягати в тому, щоб розробити та обґрунтувати підґрунтя для облікового відображення іноземних інвестицій. Зокрема, важливим моментом є виокремлення етапів ведення обліку та ідентифікація методичних процедур на кожному з них. Таким чином, буде досягнуто позитивний ефект впливу здійснюваних досліджень і запропонованих в нашому дослідженні результатів, що дозволить представити обґрунтовані висновки щодо удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку іноземних інвестицій на підприємстві, інвестиційний клімат якого формується за рахунок достовірного інформаційного забезпечення про зовнішньоекономічну діяльність.

На рис. 3.12 представлено модель облікового відображення, що побудовано на підставі проведеного дослідження та яка відображає етапи залучення іноземних інвестицій.

⁶³⁶ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁶³⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

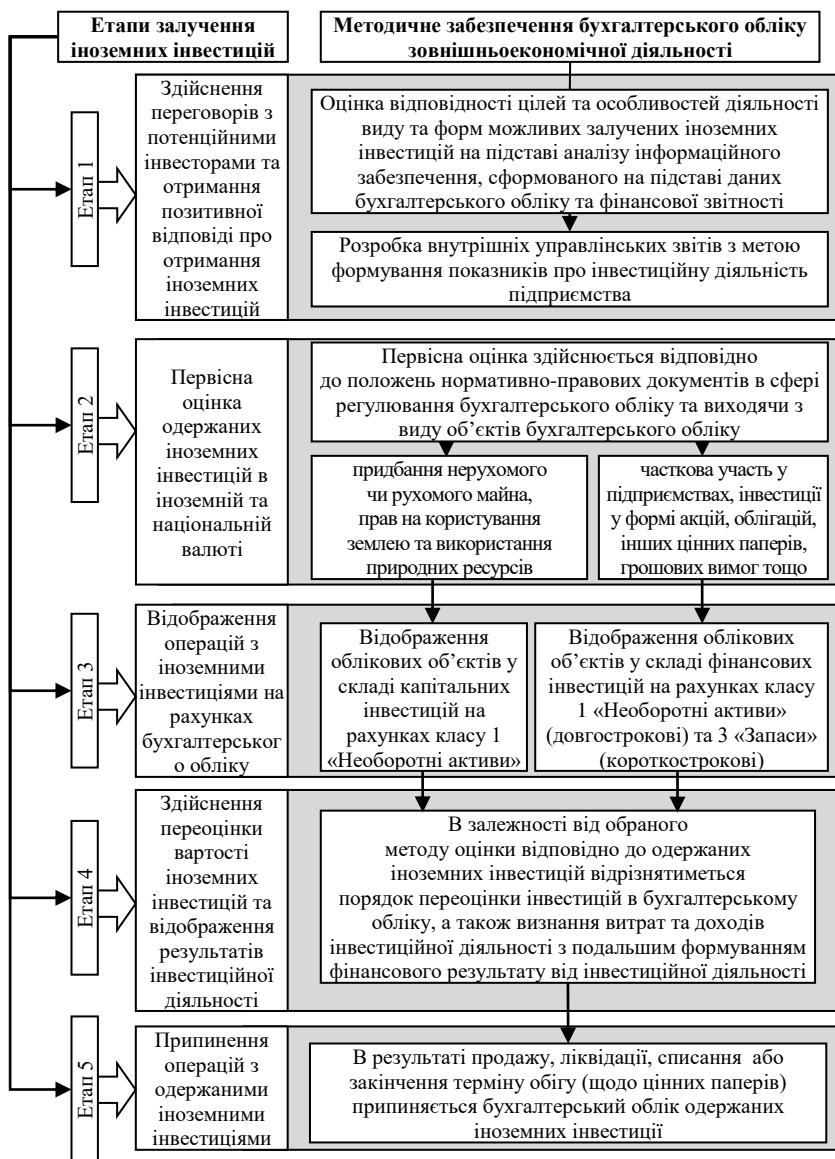


Рис. 3.12. Модель облікового відображення одержаних іноземних інвестицій

Джерело: розроблено автором

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

В ході дослідження ідентифіковано етапи удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій, що становлять підставу формування інвестиційного клімату підприємства. Адже удосконалення інформаційного забезпечення створює підставу для прийняття управлінських рішень в частині залучення іноземного капіталу. Так, представлена модель відображає всі етапи від надходження до вибуття іноземних інвестицій, які ідентифіковано в системі бухгалтерського обліку як об'єкти бухгалтерського обліку і виокремлено в світлі відображення на облікових рахунках з метою формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень у сфері створення інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

Отже, в ході дослідження операцій з одержаними іноземними інвестиціями здійснено аналіз індексу інвестиційної привабливості країни та встановлено залежність побудови інвестиційної складової політики країни та проблеми низької зацікавленості іноземних інвесторів в сфері здійснення інвестування в економіку України. Тому з метою ідентифікації напрямів удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій розглянуто нормативно-правове регулювання та підходи в науковій літературі щодо облікового відображення інвестицій.

В межах поставленого завдання розкрито особливості регулювання інвестиційних операцій в господарській діяльності підприємств, на підставі чого ідентифіковано об'єкти бухгалтерського обліку операцій з іноземними інвестиціями в залежності від їх видів, що наводяться в нормативних документах. Здійснено порівняння методики облікового відображення операцій з іноземними інвестиціями за національними та міжнародними стандартами, а також визначено особливості оподаткування операцій з іноземними інвестиціями та їх вплив на бухгалтерський облік. Таки чином, обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій відповідно до виокремлених етапів облікового відображення їх видів на облікових рахунках.

Висновки до розділу 3

Дослідження організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій дозволяє зробити наступні висновки:

1. Під час аналізу Експортної стратегії України виявлено, що існування проблеми низької конкурентоспроможності зовнішньоекономічної діяльності негативним чином впливає на розвиток зовнішньої торгівлі країни. Бухгалтерський облік є основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень, тому достовірність та якість інформації, яка сформована в обліковій системі, є підставою для вирішення проблеми підвищення конкурентоздатності підприємства на зовнішньому ринку товарів і послуг.

В дисертаційній роботі розглянуто характеристики багатосторонніх торговельних угод в світлі впливу їх положень на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій, а також проаналізовано підходи в науковій літературі, що відображають удосконалення системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності та відображено зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

2. На підставі цього в ході дослідження розкрито методичні положення бухгалтерського обліку операцій експорту та імпорту підприємств в світлі здійснення управління зовнішньоекономічною діяльністю та з врахуванням сфери прийняття управлінських рішень. В частині документування обґрунтовано важливість врахування особливостей функціонування комунікаційного простору між управлінням та бухгалтерським обліком та ідентифіковано напрями удосконалення процесу документування експортних та імпортних операцій.

Обґрунтовано проблемні аспекти оцінки в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, що проводиться на етапі реалізації експортно-імпортних операцій та здійснено порівняння складу витрат митної вартості та первісної вартості імпортованих товарів відповідно до положень митного та бухгалтерського законодавства. В результаті чого представлено авторський підхід до оцінки в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності у вигляді етапів визначення вартості імпортованих та експортованих товарів, який враховує передбачені в зовнішньоекономічному контракті умови Інкотермс, зміну валютного курсу та основні вимоги законодавства щодо обов'язкового продажу валютних надходжень. Крім цього, окреслено підхід до здійснення переоцінки імпортованого товару, який полягає в здійсненні перегляду вартості імпортованого товару від моменту переходу всіх ризиків та зобов'язань від продавця до моменту фактичного отримання товару. Також

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

запропоновано напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій.

Наведений підхід до формування методичного забезпечення експортно-імпортних операцій базується на етапах реалізації операцій зовнішньоекономічної діяльності з купівлі-продажу товарів та забезпечує формування достовірного інформаційного забезпечення в системі бухгалтерського обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень в сфері підвищення конкурентоспроможності підприємства на зовнішніх ринках товарів і послуг.

3. Валютно-фінансові операції в частині ведення зовнішньоекономічної діяльності вимагають особливої уваги з погляду на те, що фінансовий ринок України характеризується нестабільністю та високим рівнем коливання курсів іноземних валют. Тому в ході дослідження обґрунтовано необхідність розгляду фінансової діяльності підприємства зі сторони управління валютними ризиками. Наукові розробки в даній сфері матимуть позитивний ефект, адже сприятимуть удосконаленню організаційно-методичного підходу до облікового відображення операцій з валютними фінансовими інструментами як одним з методів управління валютними ризиками в частині забезпечення підвищення ефективності системи управління зовнішньоекономічною діяльністю в умовах валютного ризику.

4. В ході дослідження здійснено огляд методів управління ризиками в міжнародній та національній практиці, проведено порівняння впливу використання різноманітних методів на облікове відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності. На підставі цього досліджено зміни в системі бухгалтерського обліку під впливом застосування методів управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності.

5. В результаті проведеного дослідження з метою удосконалення бухгалтерського обліку наведено форму документу, яку запропоновано використовувати в процесі документування операцій з управління валютними ризиками, адже даний документ дозволяє виокремити вартість зовнішньоекономічних контрактів, відносно яких повинні застосовуватися зовнішні або внутрішні методи управління валютними ризиками.

Систематизовано існуючі підходи до облікового відображення операцій з управління валютними ризиками в науковій літературі та розроблено алгоритм здійснення операцій з управління валютними ризиками в зовнішньоекономічній діяльності. На підставі цього побудовано модель з використанням різних зовнішніх і внутрішніх методів управління валютними ризиками відповідно до етапів реалізації операцій хеджування (як одного з методів управління валютними ризиками). Наведені пропозиції

Розділ 3. Організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

забезпечують удосконалення бухгалтерського обліку та сприяють створенню комунікаційної взаємодії системи управління підприємством з обліковою підсистемою.

6. Дослідження інвестиційної привабливості країни показало вплив ведення господарської діяльності на залучення іноземних інвестицій в діяльність підприємств. Поставлена мета, що полягає в ідентифікації напрямів удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій сприяє формуванню та покращенню інвестиційного клімату як суб'єктів мікрорівня, так і країни в цілому. Тому в ході дослідження обґрунтовано особливості регулювання інвестиційних операцій в господарській діяльності підприємств з використанням нормативно-правових документів міжнародного та національного рівня. На підставі чого виокремлено об'єкти бухгалтерського обліку операцій з іноземними інвестиціями, враховуючи види та форми здійснення процесу інвестування.

7. Порівняння методики облікового відображення операцій з іноземними інвестиціями за національними та міжнародними стандартами дозволило сформулювати етапи залучення іноземних інвестицій та запропонувати удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку одержаних іноземних інвестицій у вигляді наведеної моделі, яка є підставою формування та покращення інвестиційного клімату підприємства, адже розкриває особливості ведення інвестиційної діяльності підприємства відповідно до правил бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 4. МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОЛІНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК СПЕЦИФІЧНОГО ОБ'ЄКТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

4.1. Толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку: економічний зміст та значення в сучасних умовах господарювання

Сучасні процеси світової економічної інтеграції та уніфікації обумовлюють посилення міжнародного поділу праці та формують нові завдання перед усіма без винятку економічними агентами. Натомість, зовнішньоекономічна діяльність, що включає широкий спектр операцій, є одним із каталізаторів використання економічного потенціалу підприємств, та, на сьогодні, є поширеною серед вітчизняних суб'єктів господарювання. Однією із форм здійснення зовнішньоекономічної діяльності є толінгові операції.

Зважаючи на сучасну потребу впровадження інноваційних підходів до здійснення господарської діяльності, вирішення економічних завдань щодо забезпечення зростання в умовах обмеженості ресурсів, що в свою чергу, обумовлює пошук нових підходів до переробки сировини та організації виробництва, актуальним питанням є вивчення наслідків міжнародного поділу праці, зокрема дослідження толінгових операцій як форми економічної взаємодії суб'єктів господарювання в частині здійснення ними зовнішньоекономічної діяльності. Актуальність даного питання підсилюється, в сучасних умовах, коли поширеною є практика переробки імпоротної сировини вітчизняними підприємствами на умовах толінгу. Однак, у науковій та практичній літературі зустрічається поняття «операції з давальницькою сировиною», яке часто ототожнюється із толінговими операціями, що обумовлює відсутність єдності трактувань та неможливість визначення даних операцій як об'єкту бухгалтерського обліку.

За даними Державної служби статистики⁶³⁸, у 2016 році вартість послуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном, складала: що стосується експорту - 1117,0 млн дол США та, відповідно, імпорту - 5,2 млн дол США, тобто наведені дані характеризують грошовий вимір толінгових операцій та свідчать про їх поширену практику їх здійснення вітчизняними суб'єктами господарювання, адже дані операції у загальному об'ємі експорту складають частку у 2,98 %.

⁶³⁸ Офіційний сайт Державної служби статистики: Зовнішньоекономічна діяльність. Державна служба статистики. 2016. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ10_u.htm (Дата останнього звернення 14.05.2019)

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Питання толінгових операцій досліджували М.Ю. Барна, Н.М. Гарбар, К.К. Богомазова, Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький, В.В. Гордієць, Л.М. Римарева, Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак, Г.О. Партин, О.А. Горбач, І.І. Коць, Т.С. Єдинак, Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак, Л.І. Кузічкіна, В.В. Козик, В.Є. Житний, Б.І. Синецький та ін. Не применшуючи значення наукових досліджень та віддаючи належне науковому доробку у даній сфері, слід відзначити, що питання толінгових операцій як складової зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання, зокрема в системі бухгалтерського обліку, визначені на недостатньому рівні, що обумовлено відсутністю чіткого розмежування даних операцій з операціями, пов'язаними із давальницькою сировиною, що в свою чергу, призводить до наукової плутанини та, як наслідок, виникнення непорозумінь на практиці.

Толінгові операції як одна із форм міжнародної кооперації набули неабиякого поширення у світі, під час розвитку науково-технічного прогресу, що обумовив розвиток міжнародної конкуренції. Перед суб'єктами господарювання постало завдання щодо перегляду виробничих витрат в цілому та витрат на оплату праці зокрема. Одним із шляхів вирішення даних завдань був вибір місця виробництва продукції у світовому масштабі, що дозволяло мінімізувати витрати на виробництво. Як стверджує І.А. Белова⁶³⁹ «США як класична країна з високими витратами на оплату праці вже дуже рано відчула необхідність розміщення замовлень на переробку в країнах з більш низькими витратами на заробітну плату, за ними послідували інші індустріальні країни. У Німеччині (ФРН) процес розміщення замовлень на переробку активізувався тільки з початку 70-х рр., після підвищення рівня зарплати. У той час частина одержуваної за толінговими контрактами продукції у світовій торгівлі (в імпорті та експорті) становила від 0,5 до 1%».

Достатньо поширеною практикою було здійснення операцій, що нагадують толінг, у Радянському Союзі у 80-х роках, коли створювалися невеликі фірми, що передавали на переробку середнім та великим суб'єктам господарювання частини сировини з метою переробки останніми в готову продукцію. Така форма організації була вигідною обом контрагентам, адже нові фірми не мали виробничих потужностей та фінансових ресурсів для їх створення, а великі підприємства працювали по системі державних замовлень із обов'язковим розподілом сировини та готової продукції між

⁶³⁹ Белова, И.А. Анализ применения толинговых схем в Германии. Менеджмент в России и за рубежом. 2009. № 4. С. 83-90.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

постачальниками та споживачами. Натомість, після проголошення незалежності України та розпаду СРСР проблема щодо завантаженості виробництва загострилася, що було обумовлено розривом вертикально-інтегрованих ланцюгів виробництва між колишніми республіками СРСР. Це все було підставами щодо пошуку суб'єктами господарювання нових форм ведення господарської діяльності, а у зв'язку з посиленням глобалізаційних процесів у світі, необхідністю побудови зовнішньоекономічних зв'язків та виходу на міжнародні ринки. На сьогодні, толінг є достатньо поширеною практикою серед вітчизняних суб'єктів господарювання, при чому здійснюється переробка як вітчизняної сировини нерезидентами поза межами України, так і в межах митної території переробка іноземної сировини резидентами України. Даний вид діяльності з позицій макроекономіки має ряд переваг для країни, адже дозволяє завантажити виробничі потужності підприємств, забезпечити поточні витрати суб'єктів господарювання, сприяти підвищенню загального добробуту шляхом забезпечення населення робочими місцями, що в свою чергу, забезпечуватимуть, у вигляді податкових і соціальних відрахувань, надходження до бюджету.

У сучасних літературних джерелах значна увага приділяється визначенню мотивів здійснення толінгових операцій. З огляду на те, що дані господарські операції здійснюються між двома суб'єктами, існує ряд причин, що обумовлюють даний вид взаємодії між ними, тому доцільно їх розглядати з позицій як підприємства-власника сировини, так і підприємства-переробника. Зокрема, підходи дослідників щодо визначення мотивів узагальнено та наведено в таблиці 4.1.

Таким чином більшість дослідників серед мотивів здійснення толінгових операцій з позиції підприємства-переробника зазначають: завантаження вільних виробничих потужностей, дефіцит власних сировинних ресурсів, відсутність оборотних коштів, соціальний тиск з боку персоналу, наявність заборгованостей, недоступність кредитних коштів та загроза припинення виробництва. Серед мотивів у літературних джерелах зустрічаються також забезпечення достатнього рівня платоспроможності, збереження кваліфікованого кадрового складу та зменшення потреби в кредитних ресурсах. Натомість, дослідники, що визначали мотиви здійснення толінгових операцій з позиції підприємства-власника сировини, зазначають наступні причини: зниження собівартості продукції, відсутність спеціалізованих технологій та відсутність вільних виробничих потужностей.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності

**Таблиця 4.1. Підходи щодо визначення мотивів здійснення
толінгових операцій**

№ з/п	Мотиви здійснення толінгових операцій	Автори, джерело					
		Ю.В. Гончаров, А.О. Лворецький ⁶⁴⁰	О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова ⁶⁴¹	К.К. Богомазова ⁶⁴²	З.М. Дутко О.Г. Мельник ⁶⁴³	Г.О. Партин, А.О. Горбач ⁶⁴⁴	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
Підприємства-переробника							
1	Завантаження вільних виробничих потужностей	+	+	+	+	+	5
2	Забезпечення достатнього рівня платоспроможності	+	-	-	-	-	1

⁶⁴⁰ Гончаров Ю.В. Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України / Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький // Вісник Хмельницького національного університету. 2009. Т. 1. № 4. С. 99–101.

⁶⁴¹ Мельник О.Г. Сутність та мотиви здійснення толінгових операцій на підприємствах / О. Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова // Вісник Нац. ун-ту "Львівська політехніка". Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2015. № 819. С. 148–155.

⁶⁴² Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 14.05.2018)

⁶⁴³ Мельник О.Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності / О.Г. Мельник, З.М. Дутко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2013. №778. С. 348–358.

⁶⁴⁴ Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, А.О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С. 243–248.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.1.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
3	Збереження кваліфікованого кадрового складу	+	-	-	-	-	1
4	Дефіцит власних сировинних ресурсів	+	+	+	+	+	5
5	Відсутність оборотних коштів	+	+	+	+	+	5
6	Соціальний тиск з боку персоналу	+	+	+	+	+	5
7	Загроза припинення виробництва	-	+	+	+	+	4
8	Зменшення потреби в кредитних ресурсах	-	+	-	-	-	1
9	Наявність заборгованості	+	-	+	+	+	4
10	Недоступність кредитних коштів	+	-	+	+	+	4
<i>Підприємства-власника сировини</i>							
1	Зниження собівартості продукції	+	-	+	+	+	4
2	Відсутність спеціалізованих технологій	+	-	+	+	+	4
3	Відсутність вільних виробничих потужностей	+	-	+	+	+	4

У дисертаційній роботі І.І. Коць⁶⁴⁵ визначено мотиви здійснення толінгових операцій з позицій підприємства-власника сировини та підприємства-переробника та структуровано за наступними групами: виробничі, сировинно-матеріальні, майнові, фінансові, соціально-кадрові, маркетингові, логістично-територіальні та зовнішньоекономічні, що наведено в таблиці 3.2.

Структуровані автором⁶⁴⁶ мотиви здійснення толінгових операцій, що подано вище, підтверджує тезу щодо використання даних господарських операцій як вирішення ряду проблем, пов'язаних із виробничою, фінансовою, сировинно-матеріальною та іншими господарськими сферами вітчизняних суб'єктів господарювання.

⁶⁴⁵ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

⁶⁴⁶ Там само.

Розділ 4. *Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Таблиця 4.2. Структурування мотивів здійснення толінгових операцій*

<i>Мотиви</i>	<i>Підприємство-власник сировини</i>	<i>Підприємство-переробник</i>
1	2	3
<i>Виробничі</i>	максимальне використання наявних виробничих потужностей; відсутність резервів виробничих потужностей в умовах зростання обсягу попиту; відсутність спеціалізованих виробничих технологій для освоєння виробництва нових видів продукції; відсутність дозволів на виробництво певних видів продукції	низький рівень використання виробничих потужностей; високий рівень виробничого потенціалу; наявність прогресивних спеціалізованих технологій виробництва; існування загрози згорання певних видів виробництва або повної зупинки виробничого процесу
<i>Сировинно-матеріальні</i>	наявність в країні розташування замовника потужної дешевої сировинної бази; профіцит матеріальних ресурсів на складах толінгера; наявність на підприємстві замовника налагодженого ресурсоекономічного виробництва певних видів товарів як сировини для подальшого виготовлення готової продукції; низькі матеріальні витрати	відсутність в країні розташування виконавця відповідної сировинної бази або її дефіцит; низький рівень запасів матеріальних ресурсів на підприємстві; високі матеріальні витрати
<i>Майнові</i>	максимальне завантаження наявного обладнання; високий рівень зносу обладнання відсутність спеціалізованого обладнання для освоєння виробництва нових видів продукції максимальне завантаження виробничих площ; відсутність спеціально облаштованих виробничих площ для виготовлення певних видів продукції; високі витрати на утримання та експлуатацію основних засобів	низький рівень завантаження обладнання; наявність спеціалізованого обладнання для виготовлення певних видів продукції; низький рівень зносу обладнання; низький рівень завантаження виробничих та складських площ; наявність спеціально облаштованих виробничих та складських площ

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Фінансові</i>	сприятливий фінансовий стан, що демонструє позитивні параметри у рентабельності платоспроможності, фінансовій автономії, діловій активності підприємства	низький рівень платоспроможності (зокрема, недостатній обсяг оборотних коштів для забезпечення ресурсних та інших потреб виробництва); низький рівень рентабельності або наявність збитковості; наявність значних обсягів заборгованостей; існування загрози банкрутства; низький рівень інвестиційної привабливості з точки зору доступу до інвестиційних ресурсів; низький рівень кредитоспроможності з позиції доступу до кредитних ресурсів
<i>Соціально-кадрові</i>	високі витрати на оплату праці (в тому числі, на основну і додаткову заробітну плату, соціальне страхування) на підприємстві толінгера та в країні його розташування загалом; низька частка висококваліфікованих основних та допоміжних робітників на підприємстві; дефіцит в державі замовника кваліфікованих трудових ресурсів	висока частка висококваліфікованих основних і допоміжних робітників на підприємстві; низький рівень зайнятості працівників; соціальна напруга в колективі працівників з огляду на загрозу звільнення; масові звільнення працівників
<i>Маркетингові</i>	значна частка ринку, наявність цільової аудиторії лояльних та відданих клієнтів; наявність відомої торгової марки та впізнаваного бренду, сильних ринкових позицій та іміджу; високий рівень розвитку системи маркетингових комунікацій	низька частка ринку; відсутність відомої торгової марки, впізнаваного бренду, сформованого ринкового іміджу; низький рівень розвитку системи маркетингових комунікацій

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.2

1	2	3
<i>Логістично-територіальні</i>	<p>вигідне місце розташування замовника відносно до виконавця; наявність розвиненої логістичної системи для збуту продукції (потужної транспортної бази, достатніх складських приміщень, якісного логістичного сервісу); наявність розвинених каналів розподілу продукції</p>	<p>низький рівень розвитку логістичної системи для збуту продукції (відсутність достатньої транспортної бази, складських приміщень, логістичного сервісу, тощо); низький рівень розвитку каналів розподілу продукції</p>
<i>Зовнішньоекономічні</i>	<p>лояльне нормативно-правове поле для регулювання толінгових операцій у державі толінгера; високий рівень розвитку міжнародних економічних відносин у країні замовника; високий рівень інтеграції господарства країни толінгера у міжнародний економічний простір</p>	<p>лояльне нормативно-правове поле для регулювання толінгових операцій у державі переробного підприємства; високий рівень розвитку міжнародних економічних відносин у країні виконавця; високий рівень інтеграції держави переробного підприємства у міжнародний економічний простір; низький рівень розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємства</p>

*Примітка складено за І.І. Коць ⁶⁴⁷

Однак, не зважаючи на поширену практику здійснення толінгових операцій, а також переваги як для підприємства-переробника, так і для підприємства-власника сировини, немає єдиного підходу до розуміння категорії «толінгові операції». Проте, понятійно-категоріальний апарат є важливою складовою розвитку науки, наявність неузгодженості щодо трактування базових категорій унеможливує процес систематизації та, як наслідок, примноження наукового знання. З огляду на це, доцільним є дослідження сутності поняття толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку, зокрема трактування дослідниками даної категорії наведено у таблиці 4.3.

⁶⁴⁷ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Таблиця 4.3. Визначення сутності поняття «толінгові операції»

Автор, джерело 1	Визначення 2
В.С. Житний [648]	При толінгових операціях сировина може бути ввезена на митну територію країни нерезидентом або придбана на території країни за валюту для подальшої переробки та продажу як на території країни, так і за її межами, або вивезені за її межі резидентом для використання у виробленні готової продукції з наступним поверненням: усієї продукції або її частини до країни власника (чи реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивезенням до іншої країни
Л.І. Кузічкіна [649]	У широкому розумінні толінгові операції – це порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини тощо у зовнішньоекономічній діяльності
О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова ⁶⁵⁰	Толінгові операції – це порядок організування виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини між контрагентами різних країн
В.В. Гордієць, Л.М. Римарева ⁶⁵¹	Толінгові операції - порядок організації виробництва з переробки давальницької сировини, умови й форми розрахунків за послуги з переробки, способи реалізації готової продукції, виготовленої з давальницької сировини.

⁶⁴⁸ Житний В.С. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. ... 08.06.04. Х.: Харківська державна академія технологій та організації харчування, 2001. 19 с.

⁶⁴⁹ Кузічкіна Л.І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 8. С. 57–59

⁶⁵⁰ Мельник О.Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності / О.Г. Мельник, З.М. Дутко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2013. №778. С. 348–358.

⁶⁵¹ Гордієць В.В., Римарева Л.М. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах. URL: <http://int-konf.org/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.3

<i>1</i>	<i>2</i>
Б. Голднер, Дж. Хіллел ⁶⁵²	При толінгових операціях підприємство-замовник надає сировину чи напівфабрикати переробному підприємству, яке, володіючи спеціалізованим устаткуванням чи інфраструктурою, здійснює комплекс виробничих операцій від імені замовника, використовуючи ці матеріали, за певну плату
В.І. Фролов ⁶⁵³	Толінг і толінгові операції означають спосіб організації переробки давальницької сировини і методів реалізації продукції з переробленої сировини, а також розрахунків за таку продукцію

Серед проаналізованих визначень категорії «толінгові операції», дослідники (Л.І. Кузічкіна ⁶⁵⁴, О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова ⁶⁵⁵, В.В. Гордієць, Л.М. Римарева ⁶⁵⁶, В.І. Фролов ⁶⁵⁷) вбачають порядок (спосіб) організації виробництва з переробки давальницької сировини. При чому

⁶⁵² Bruce Goldner and Jonathan Hillel. Toll Manufacturing Transactions Trade Secret and IP Protection URL: <https://www.skadden.com>.

⁶⁵³ Фролов В.И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий. Финансы, банки, инвестиции. Симферополь: НАПКБ. 2010. № 1 (6). С. 27–30.

⁶⁵⁴ Кузічкіна Л.І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 8. С. 57–59.

⁶⁵⁵ Мельник О. Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності / О. Г. Мельник, З. М. Дутко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2013. №778. С. 348–358.

⁶⁵⁶ Гордієць В.В., Римарева Л.М. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах. URL: <http://int-konf.org/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁶⁵⁷ Фролов В.И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий. Финансы, банки, инвестиции. Симферополь: НАПКБ. 2010. № 1 (6). С. 27–30.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

В.Є. Житний⁶⁵⁸, Л.І. Кузічкіна⁶⁵⁹ та О.Г. Мельник, І.І. Коць, О.М. Урікова⁶⁶⁰ наголошують, що здійснення даних операцій відбувається між контрагентами різних країн, тобто в зовнішньоекономічній діяльності.

Натомість, зарубіжні дослідники Б.Голднер, Дж.Хілел⁶⁶¹ описують процес здійснення даних операцій, що не стосується зовнішньоекономічної діяльності та зазначають, що «при толінгових операціях підприємство-замовник надає сировину чи напівфабрикати переробному підприємству, яке, володіючи спеціалізованим устаткуванням чи інфраструктурою, здійснює комплекс виробничих операцій від імені замовника, використовуючи ці матеріали, за певну плату». Дана форма міжнародної кооперації набула поширення, з огляду на особливості її здійснення, що обумовлюють її переваги в контексті оптимізації виробничих затрат, адже відмінність у витратах на оплату праці між країнами дозволяє суб'єктам господарювання зменшити собівартість виготовленої продукції за рахунок передачі сировини на обробку у країни, де рівень оплати праці є порівняно нижчим.

В свою чергу, В.І. Фролов⁶⁶² ототожнює толінгові операції та толінг зазначаючи, що це «спосіб організації переробки давальницької сировини і методів реалізації продукції з переробленої сировини, а також розрахунків за таку продукцію», не зазначаючи при цьому зовнішньоекономічний аспект такого співробітництва. Загалом у зарубіжних літературних джерелах толінгові операції поділяють на активні та пасивні по відношенню до суб'єктів їх здійснення. Так, активні толінгові операції характеризуються з позиції підприємства, що здійснює переробку ввезеної сировини

⁶⁵⁸ Житний В.Є. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. ... 08.06.04. Х.: Харківська державна академія технологій та організації харчування, 2001. 19 с.

⁶⁵⁹ Кузічкіна Л.І. Особливості здійснення операцій з давальницькою сировиною. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 8. С. 57–59.

⁶⁶⁰ Мельник О. Г. Особливості здійснення толінгових операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності / О. Г. Мельник, З. М. Дутко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». 2013. №778. С. 348–358.

⁶⁶¹ Bruce Goldner and Jonathan Hillel. Toll Manufacturing Transactions Trade Secret and IP Protection URL: <https://www.skadden.com>.

⁶⁶² Фролов В.И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий. Финансы, банки, инвестиции. Симферополь: НАПКБ. 2010. № 1 (6). С. 27–30.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

замовником, натомість, пасивні толінгові операції – це операції з переробки сировини з позиції замовника. Даний аспект характеризує і порядок відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Однак, зважаючи на ототожнення В.І. Фроловим ⁶⁶³ толінгових операцій і толінгу, вважаємо за доцільне з метою уточнення, та, у разі необхідності, розмежування даних понять задля уникнення теоретичних похибок у контексті підміни категорій, проаналізувати праці вчених щодо трактування категорії толінг.

Підсумовуючи визначення, наведені вище щодо характеристики толінгових операцій, можна зробити висновок, що дослідники вбачають у даній категорії порядок (спосіб) організації виробництва із давальницької сировини продукції або ж переробку давальницької сировини. Натомість, М. Ю. Барна та Н. М. Гарбар ⁶⁶⁴ під категорією «толінг» розуміють «порядок організації виробництва з перероблення давальницької сировини, способи реалізації готової продукції, виготовленої з цієї сировини, умови й форму розрахунків за послуги з перероблення» та по суті ототожнюють поняття толінг з толінговими операціями.

Однак, А.Г. Бурков ⁶⁶⁵ та Г.О. Партин, А.О. Горбач ⁶⁶⁶ дотримуються підходу, що толінг – це вид взаємовідносин між суб'єктами господарювання. Відповідно, А.Г. Бурков ⁶⁶⁷ характеризує даний вид взаємовідносин «при якому власник сировини (толінгер) передає її переробному підприємству, отримуючи у вигляді результату готову продукцію та покриваючи переробному підприємству суму понесених ним витрат на переробку та узгоджену норму прибутковості». Натомість, Г.О. Партин, А.О. Горбач ⁶⁶⁸ зазначають, що толінг – це «вид взаємодії

⁶⁶³ Фролов В.И. Толлинг как инструмент управления оборотным капиталом аграрных предприятий. Финансы, банки, инвестиции. Симферополь: НАПКБ. 2010. № 1 (6). С. 27–30.

⁶⁶⁴ Барна М. Ю. Толінгові операції в Україні: переваги та недоліки / М.Ю. Барна, Н.М. Гарбар // Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.4. С. 165–169.

⁶⁶⁵ Бурков А.Г. Толлинг: экономический анализ. Проблемы прогнозирования. 2001. № 2. С. 110–121.

⁶⁶⁶ Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, А.О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С. 243–248.

⁶⁶⁷ Бурков А.Г. Толлинг: экономический анализ. Проблемы прогнозирования. 2001. № 2. С. 110–121.

⁶⁶⁸ Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, А.О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С. 243–248.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

між суб'єктами господарювання, при якій власник сировини передає її підприємству переробнику і отримує у вигляді результату готову продукцію і покриває підприємству-переробнику суму понесених витрат на переробку та узгоджений відсоток прибутковості». Зазначені визначення дають підстави стверджувати, що толінг є поняттям ширшим та загальноекономічним стосовно толінгових операцій, однак, дослідники не зазначають суттєвої особливості такого співробітництва – зовнішньоекономічна діяльність.

Галузеві особливості толінгу, зокрема у нафтопереробній промисловості, досліджувати В.В. Бабіченко, Л.М. Хоменко, І.М. Шкалабан⁶⁶⁹, та визначають поняття толінг як «одну з форм кооперування підприємств та поглиблення їх спеціалізації, особливо в нафтопереробній галузі, яка пов'язана з виробництвом продукції з давальницької сировини, тобто нафти».

Дослідженню питання визначення галузевих особливостей толінгу, зокрема швейної галузі, присвячено праці Н.А. Єфременкової, Т.В. Байдак⁶⁷⁰, які зазначають, що «толінг – виробництво продукції з давальницької сировини, одна з форм міжнародного поділу праці». Слід зазначити, що саме текстильна промисловість та організація виробництва на засадах толінгу у даній сфері є поширеною практикою серед вітчизняних суб'єктів господарювання, однак найчастіше – це активні толінгові операції. З огляду на поширену практику даного виду господарських операцій, є необхідність щодо державного регулювання даних процесів. Т.С. Єдинак⁶⁷¹ вивчаючи толінг з позицій державного управління зазначає, що це «сукупність економічно-правових відносин, що виникають між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (замовником і виконавцем) та державою в процесі переробки ввезеної сировини та подальшого вивезення виготовленої з неї готової продукції із застосуванням пільгового режиму

⁶⁶⁹ Бабіченко В.В. Використання толінгу при переробці нафти та зниження витрат при організації транспортування нафтопродуктів / В.В. Бабіченко, Л.М. Хоменко, І.М. Шкалабан // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. 2009. Вип. 6/2009 (59). Ч. 1. С. 209–216.

⁶⁷⁰ Єфременкова Н.А. Шляхи підвищення якості швейних виробів в умовах толінгу / Н.А. Єфременкова, Т.В. Байдак // Вісник КНУТД. Серія “Економічні науки”. 2015. № 1 (83). С. 59–65.

⁶⁷¹ Єдинак Т.С. Державне регулювання та контроль операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності: автореф. дис. ... канд. наук з держ. управл.: спец. 25.00.02. Гуманітарний університет “Запорізький інститут державного та муніципального управління. Запоріжжя, 2007. 23 с.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

оподаткування, з правом власності на них іноземного замовника».

Наступна група дослідників (І.І. Коць⁶⁷², І.А. Белова⁶⁷³, Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький⁶⁷⁴, К.К. Богомазова⁶⁷⁵) визначають толінг як операції господарської діяльності. Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький⁶⁷⁶ зазначають, що «толінг – це послуги з переробки імпоротної сировини, що ввозиться на митну територію держави без оподаткування та передачі прав власності вітчизняному підприємству, яке її переробляє, із подальшим вивезенням готової продукції за межі держави». Аналогічного підходу дотримується К.К. Богомазова⁶⁷⁷, а саме: «толінг – це операція з безмитного ввозу давальницької сировини та безмитного вивозу продукції, отриманої внаслідок її переробки, збагачення чи використання». І.І. Коць⁶⁷⁸ також, характеризуючи толінг використовує поняття давальницька сировина, та зазначає, що «толінг – це виконання різноманітних робіт з перероблення давальницької сировини (оброблення, монтажу, демонтажу, використання, ремонту, модернізації, відновлення тощо) іноземного замовника (толінгера), ввезеної на територію країни

⁶⁷² Коць І.І. Концептуальні засади визначення сутності толінгових операцій. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2015. URL: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/33787/1/08-44-55.pdf> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶⁷³ Белова І.А. Толлинг как экономическое явление. URL: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-3/14.shtml> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶⁷⁴ Гончаров Ю.В. Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України / Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький // Вісник Хмельницького національного університету. 2009. Т. 1. № 4. С. 99–101.

⁶⁷⁵ Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶⁷⁶ Гончаров Ю.В. Вплив толінгу на конкурентоспроможність легкої промисловості України / Ю.В. Гончаров, А.О. Дворецький // Вісник Хмельницького національного університету. 2009. Т. 1. № 4. С. 99–101.

⁶⁷⁷ Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶⁷⁸ Коць І.І. Концептуальні засади визначення сутності толінгових операцій. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2015. URL: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/33787/1/08-44-55.pdf> (Дата останнього звернення 17.05.2018).

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

виконавця (переробного підприємства), з метою виготовлення для нього готової продукції, яка підлягає подальшому вивезенню у країну замовника, на договірних засадах та відповідно до норм чинного національного і міжнародного законодавства». Наголошуючи на відсутності сплати податків, митному режимі здійснення операцій толінгу, І.А. Белова [679] стверджує, що толінг «походить від англ. “toll” (податок) та використовується для операцій щодо переробки давальницької сировини іноземних підприємств, яка ввозиться без сплати податків на територію країни під митним режимом переробки».

В свою чергу, В. В. Козик⁶⁸⁰ та Б. І. Синецький⁶⁸¹ повністю ототожнюють толінг із операціями з давальницькою сировиною, при чому В.В. Козик⁶⁸² зазначає, що «операції на давальницькій сировині, або толінг – це різновид зустрічної торгівлі, який передбачає поставку однією стороною сировини, напівфабрикатів, комплектувальних виробів для їх наступної переробки та/або складання у країні торгового партнера і зворотну поставку готових виробів у країну первісного експорту, які здійснюються під митним контролем, що передбачає звільнення сторін толінгової угоди від заходів економічного впливу держави, сплати ввізних та вивізних мит». Дійсно, першооснова толінгу – це відсутність економічного регулювання даних операцій в контексті оподаткування.

Б.І. Синецький⁶⁸³ пояснює, що «операції з давальницькою сировиною або толінг полягають в тому, що власник сировини, не володіючи потужностями для її переробки, передає її переробному підприємству в обсязі, який забезпечує вихід необхідної кількості готової продукції, покриття витрат підприємства-переробника та одержання цим підприємством прибутку на капітал, вкладений ним у процесі переробки». Однак, вважаємо, що ототожнення операцій з давальницькою сировиною та

⁶⁷⁹ Белова И.А. Толлинг как экономическое явление. URL: <http://www.cfin.ru/press/management/2000-3/14.shtml> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁶⁸⁰ Основи зовнішньоекономічної діяльності: практикум / В.В. Козик та ін. К.: Знання, 2013. 454 с.

⁶⁸¹ Синецкий Б.И. Основы коммерческой деятельности: учебник. М.: Юристъ, 2000. 659 с.

⁶⁸² Основи зовнішньоекономічної діяльності: практикум / В.В. Козик та ін. К.: Знання, 2013. 454 с.

⁶⁸³ Синецкий Б.И. Основы коммерческой деятельности: учебник. М.: Юристъ, 2000. 659 с

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

операції толінгу є не доцільним з огляду на наявність відмінних особливостей їх здійснення. Як зазначають В.Б. Родченко, К.К. Челишева ⁶⁸⁴ «поняття “толінг” є вужчим, ніж поняття “схема виробництва на давальницькій сировині”, оскільки під час толінгу замовником є організації з іноземним статусом, і передавання сировини на переробку та вивезення готової продукції повинно здійснюватись через митний кордон країни». Позиції дослідників щодо визначення сутності поняття операції з давальницькою сировиною наведені у табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Визначення сутності поняття «операції з давальницькою сировиною»

Автор, джерело	Визначення сутності
<i>1</i>	<i>2</i>
В.О. Іваненко ⁶⁸⁵	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає у тому, що одне підприємство закуповує сировину і передає її іншому підприємству для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців, а також кількості операцій з переробки цієї сировини)
О.Р. Кіляр ⁶⁸⁶	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає в тому, що давальницька сировина на всіх етапах переробки та продукти її переробки є власністю замовника; виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату; в операціях з давальницькою сировиною можливе використання різних форм розрахунків між замовником та виконавцем; під час здійснення операцій давальницька сировина повністю споживається; використовується давальницька сировина лише у виробничому процесі

⁶⁸⁴ Родченко В.Б. Производство продукции на давальческом сырье как средство оптимизации управления ресурсами предприятия. Его достоинства и недостатки / В.Б. Родченко, К.К. Чельшева // Вестник Нац. техн. ун-та “ХПИ”. 2011. № 62. С. 134–141.

⁶⁸⁵ Іваненко В.О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах. Вісник ЖДТУ. 2010. № 4. С. 89-93.

⁶⁸⁶ Кіляр О.Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. ДВНЗ “Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”. К., 2008. 18 с.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.4.

<i>1</i>	<i>2</i>
Н.А. Осницька ⁶⁸⁷	Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її наступного перероблення (оброблення, комплектування, збагачення чи використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) за умови, якщо вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції
Т.С. Єдинак ⁶⁸⁸	Операції з давальницькою сировиною – це специфічний вид зустрічної торгівлі, що передбачає кооперування дій замовника переробки та виконавця, причиною чого є міжнародний поділ праці та розвиток міжнародної конкуренції
Н.Є. Білинська ⁶⁸⁹	Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини
К.К. Богомазова ⁶⁹⁰	Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини.

З огляду на визначення, наведені вище, можна стверджувати, що операції з давальницькою сировиною – це господарські операції, що передбачають співпрацю між підприємствами щодо передачі одним контрагентом

⁶⁸⁷ Осницька Н.А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій з давальницькою сировиною в економічній літературі. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2011. № 2 (56). С. 155-159.

⁶⁸⁸ Єдинак Т.С. Державне регулювання та контроль операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності: автореф. дис. ... канд. наук з держ. управл.: спец. 25.00.02. Гуманітарний університет "Запорізький інститут державного та муніципального управління. Запоріжжя, 2007. 23 с.

⁶⁸⁹ Білинська Н.Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника. Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. Львів: РВВ НЛТУ України. 2011. Вип. 21.7. С. 151–158.

⁶⁹⁰ Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

давальницької сировини іншому з метою переробки, включаючи обробку, збагачення чи використання та виготовлення готової продукції, яка підлягає поверненню останнім замовнику за отриману винагороду. Тобто такі операції здійснюються в межах однієї країни за договором підяду. Ототожнення даних операцій з толінговими операціями є неправомірним, не зважаючи на те, що такі операції мають спільні характеристики: наявність двох контрагентів (підприємство-замовник та підприємство-виконавець) та збереження права власності підприємства-замовника як на сировину, що передається, так і на продукцію, що буде виготовлена підприємством-виконавцем по закінченню договору. Однак, відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та толінгових операцій суттєво відрізнятиметься, адже толінгові операції стосуватимуться зовнішньоекономічної діяльності, що визначатиме відмінний режим оподаткування та здійснення таких операцій під митним контролем.

Слід зазначити, що «стрімкі глобалізаційні процеси, що відбуваються в сучасному світі змінюють роль національних держав в економічному, соціальному та екологічному розвитку людської цивілізації»⁶⁹¹, та ставлять нові завдання перед державними органами влади щодо нормативно-правового регулювання нових процесів, явищ тощо. Проте, у вітчизняному законодавстві, на сьогодні, поняття толінг та толінгові операції не визначені. До прийняття Митного кодексу⁶⁹², в Україні діяв Закон «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності»⁶⁹³. Відповідно до даного нормативно-правового акту⁶⁹⁴, операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності визначалася як «операція з операція з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду згідно з УКТ ЗЕД (незалежно від

⁶⁹¹ Сергієнко Л.В. Впровадження циркулярної економіки в Україні: державно-управлінський аспект : дис. канд. наук з державного управління : 25.00.02. Чернівці, 2017. 265 с.

⁶⁹² Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁶⁹³ Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності" від 15.09.1995 р. № 327/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/327/95-%D0%B2%D1%80> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁶⁹⁴ Там само.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату». Як зазначено вище, закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності» втратив чинність у 2012 році, та на сьогодні, такі операції регулюються Митним кодексом України та Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»⁶⁹⁵.

Що стосується податкового законодавства, то ст.14 Податкового кодексу України⁶⁹⁶ визначено категорію давальницька сировина та операції з давальницькою сировиною як «операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції». З огляду на це визначення, та зважаючи на те, що дані операції регламентуються договором підряду, відповідно до Цивільного кодексу України⁶⁹⁷, необхідно вказувати норми витрат матеріалу.

В свою чергу, у Митному кодексі⁶⁹⁸ жодну із суміжних категорій (толінг, толінгові операції, операції з давальницької сировиною) не визначено. Даний нормативний документ регулює порядок митного оформлення сировини, що ввозиться з метою переробки на територію України та вивозиться за межі митної території України з метою переробки. Митний кодекс⁶⁹⁹ трактує митний режим як «комплекс взаємопов'язаних правових норм, що, відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України, визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення».

⁶⁹⁵ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–ХІІ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.05.18).

⁶⁹⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁶⁹⁷ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Дата останнього звернення 12.05.18).

⁶⁹⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁶⁹⁹ Там само.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

В частині толінгових операцій застосовується два митні режими, в залежності від виду здійснення толінгових операцій, тобто активний чи пасивний толінг. Так, при здійсненні пасивних толінгових операцій, коли вітчизняна сировина вивозиться закордон з метою переробки, використовується митний режим «переробка за межами митної території», що відповідно до ст.162 Митного кодексу⁷⁰⁰ визначається як «митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту». В свою чергу, здійснення активних толінгових операцій передбачає, що іноземна сировина ввозиться з метою переробки вітчизняними суб'єктами господарювання та регламентується митним режимом «переробка на митній території», що відповідно до ст.147 Митного кодексу України⁷⁰¹ передбачає такий «митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки». З огляду на зазначене, доцільно виділити особливості толінгових операцій. Достатньо ґрунтовне визначення особливостей толінгових операцій наводить І.І. Коць⁷⁰², що зазначає, що «толінгові операції мають:

- зовнішньоекономічний характер, тобто, ключові учасники толінгових операцій – власник давальницької сировини і переробне підприємство повинні бути представниками різних держав;

- правовий характер, що ґрунтується на державному регулюванні перебігу толінгових операцій і передбачає дотримання усіх норм чинного законодавства у цій сфері;

- договірний характер, що передбачає укладання угоди між контрагентами, у якій узгоджуються умови перебігу толінгових операцій, обов'язки, права та сфера відповідальності взаємодіючих сторін;

- константний характер права власності замовника на давальницьку сировину на будь-якому етапі її переробки;

⁷⁰⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁰¹ Там само.

⁷⁰² Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

- платний характер, що передбачає покриття замовником усіх витрат, котрі виникають в процесі здійснення толінгових операцій, та надання винагороди переробному підприємству за виконану роботу;

- обов'язковість повернення виготовленої на основі давальницької сировини продукції у країну замовника, якщо не було обумовлено іншого». Дані особливості визначені з економічних позицій та в цілому, вважаємо характеризують категорію «толінг».

В свою чергу, з огляду на положення чинного законодавства, та враховуючи специфічність відображення даних операцій в системі бухгалтерського обліку, особливостями толінгових операцій є наступні. При здійсненні толінгових операцій:

- по-перше, вартість сировини, що підлягає переробці повинна становити не менше 20 % загальної вартості готової продукції;

- по-друге, дані операції здійснюються без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

- по-третє, право власності на сировину та відповідно продукцію на всіх етапах здійснення толінгових операцій належить підприємству, що замовляє переробку.

Зважаючи на зазначене та проаналізований обсяг літературних джерел, де існує по-перше, своєрідна поліаспектність поглядів на поняття «толінг», «толінгові операції», по-друге, присутнє ототожнення толінгових операцій із операціями з давальницькою сировиною, що більшою мірою обумовлено відсутністю нормативно закріплених трактувань понять «толінг» та «толінгові операції» у вітчизняній законодавчій базі, вважаємо за доцільне розділити дані категорії.

З позиції бухгалтерського обліку, доцільним є використання поняття «толінгові операції». Така позиція сформована з огляду на те, що категорія «толінг» є загальною, під якою доречно розуміти процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, відповідно до чинного законодавства. Натомість, толінгові операції є об'єктом бухгалтерського обліку, під якими доцільно розуміти сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства.

Підсумовуючи зазначене вище, та характеризуючи толінгові операції з позицій бухгалтерського обліку, було побудовано, на основі вивчення теоретичних особливостей даних операцій, теоретичну конструкцію здійснення толінгових операцій як об'єкт бухгалтерського обліку, що наведено на рис. 4.1.

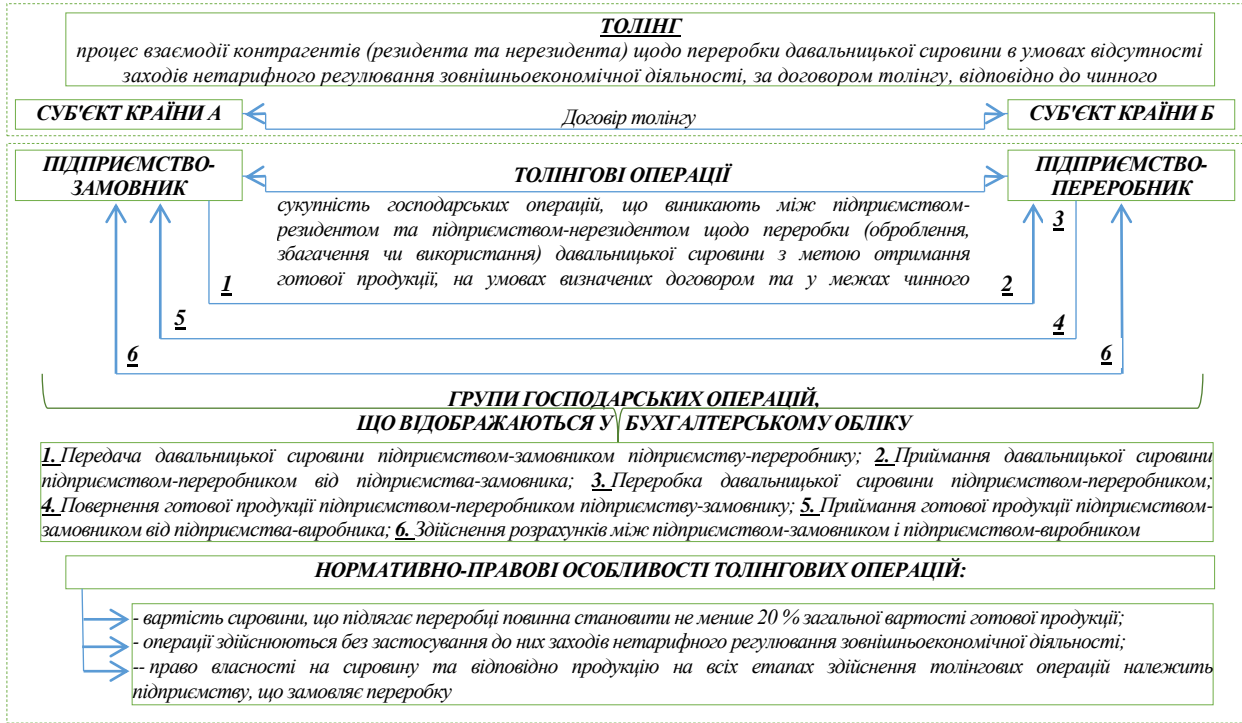


Рис. 4.1. Теоретична конструкція здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Досліджуючи толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку обґрунтовано їх значення, в умовах посилення глобалізації, як інструменту виходу на міжнародні ринки, розглянуто мотиви здійснення даних операцій з позицій підприємства-власника сировини та підприємства-переробника. На підставі аналізу підходів щодо трактування сутності основних та суміжних категорій у сфері толінгу, було встановлено ототожнення у наукових джерелах понять «толінг», «толінгові операції» та «операції з давальницькою сировиною». Для уточнення понятійно-категоріального апарату, розмежовано визначені вище поняття та запропоновано власні визначення категорій «толінг» та «толінгові операції» з позицій бухгалтерського обліку. Зокрема, категорія «толінг» є ширшим та загальним поняттям відносно категорії «толінгові операції» під якими доцільно розуміти сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства. В свою чергу, толінг – це процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за договором толінгу, відповідно до чинного законодавства. Визначені особливості толінгових операцій та результати дослідження теоретичної сутності здійснення даних операцій стали основою побудови теоретичної конструкції здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку. Дана конструкція включає сформований понятійно-категоріальний апарат, загальну модель здійснення толінгових операцій з позиції виділення груп господарських операцій, що відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку, а також нормативно-правові особливості здійснення даних операцій відповідно чинного законодавства.

4.2. Організаційне забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

У сучасних економічних умовах, з огляду існуючу конкуренцію, а також посилення глобалізаційних процесів та самостійність суб'єктів господарювання, підвищуються вимоги щодо ефективності управління підприємствами задля збереження та зміцнення їх позицій на ринку. Основою системи управління є повна, достовірна та своєчасна інформація, джерелом формування якої є бухгалтерський облік. Саме на даних бухгалтерського обліку приймаються важливі управлінські рішення. З огляду на це, система бухгалтерського обліку на підприємстві виконує одну із функцій управління. Тому, з метою забезпечення потреб користувачів та інтересів стейкхолдерів, необхідним є належно та ефективно організована система бухгалтерського обліку. Особливої актуальності організація бухгалтерського обліку набуває в контексті відображення толінгових операцій, зважаючи на їх податкові, митні та валютні особливості, а також ряд економічних переваг, які отримують суб'єкти господарювання в результаті здійснення даних операцій.

Питання організації бухгалтерського обліку піднімали в своїх працях В.В. Сопко, С.В. Свірко, Т.М. Сльозко, Л.М. Кіндрацька, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, Н.І. Дорош та інші. В частині організації та методики обліку операцій з давальницькою сировиною присвячені праці В.О. Іваненко, О.Р. Кіляр, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, В.С. Рудницького та інші. Не применшуючи значення наукового доробку, адже існуючі публікації характеризуються вагомими науковими результатами, невіршеним залишається питання організаційно-методичних аспектів відображення толінгових операцій в системі бухгалтерського обліку.

З метою одержання повної інформації, із системи бухгалтерського обліку, про толінгові операції, необхідним є науково обґрунтувати класифікацію даних операцій. З наукової позиції, «класифікація (від лат. *clasis* – розряд, клас і *facio* – роблю) – 1) система супідрядних понять у якій-небудь галузі знань; 2) розподіл тих чи інших об'єктів за класами (відділами, розрядами) в залежності від їхніх загальних ознак»⁷⁰³.

⁷⁰³ Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): Терміни, поняття, персоналії / Укладачі: В.С. Іфтемічук, В.А. Григор'єв, М.І. Маниліч, Г.Д. Шутак. За наук. ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемічука. К.: Магнолія плус, 2004. 688 с. С. 258.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Використання результатів класифікації дає змогу структурувати дані щодо толінгових операцій та, як наслідок, змодельовати різні варіанти здійснення даних операцій у системі бухгалтерського обліку. Зважаючи на те, що чітко визначеної методики побудови класифікації не має, важливим є визначення ознак поділу об'єктів на групи, тобто класифікаційних ознак.

Як стверджує Ю.П. Блохін та Є.А. Панфілов⁷⁰⁴ «ознака класифікації – характеристика об'єкта класифікації, що дає можливість встановити його подібність з іншими об'єктами класифікації або відмінність між ними».

З метою підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку та, як наслідок, ефективності управління в цілому, необхідним є формування комплексної класифікації толінгових операцій, з виділення класифікаційних ознак, які потребує саме система бухгалтерського обліку задля забезпечення процесів пізнання господарських операцій та узагальнення інформаційної бази про діяльність суб'єкта господарювання у даній сфері. Формування класифікації в цілому та виділення ключових класифікаційних ознак толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку неможливе без аналізу напрацювань вчених. Зокрема, необхідно дослідити всі види толінгових операцій, які розглядалися науковцями в різних літературних джерелах та нормативно-правових актах.

Г.О. Партин, О.А. Горбач⁷⁰⁵ зазначають, «учасниками толінгових операцій, окрім замовників і підприємств-переробників, можуть бути додаткові посередники, постачальники, консультанти, які в процесі підприємницької діяльності не тільки взаємодіють, але й конкурують між собою». З огляду на це, важливою кваліфікаційною ознакою, для цілей бухгалтерського обліку, - в залежності від учасників толінгових операцій.

Однією із найбільш поширених класифікаційних ознак толінгових операцій, що зустрічається у працях К.К. Богомазової⁷⁰⁶, В.В. Гордієць,

⁷⁰⁴ Блохін Ю.П. Классификация и кодирование технико-экономической информации / Ю.П.Блохін, Е.А. Панфілов. М.: Знание, 1975. 64 с

⁷⁰⁵ Партин Г.О., Горбач О.А. Толінг як форма залучення обігового капіталу // Науковий вісник НЛТУ України . 2011. №7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/toling-yak-forma-zaluchennya-obigovogo-kapitalu> (Дата останнього звернення 02.04.2018).

⁷⁰⁶ Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Л.М. Римаревої⁷⁰⁷ Г.О. Партина, О.А. Горбача⁷⁰⁸ є за формою прояву: внутрішній та зовнішній толінг, тобто внутрішній толінг – операції із придбання іноземним підприємством вітчизняної сировини, а зовнішній толінг - ввезення сировини з-за кордону. З позицій бухгалтерського обліку, доцільно у даному контексті здійснити поділ толінгових операцій за класифікаційною ознакою, що наведена І.І. Коць⁷⁰⁹, а саме: «за територіально-державними позиціями замовника та виконавця: за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент»; за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент»». Поділ за даною класифікаційною ознакою дозволяє здійснити моделювання бухгалтерського обліку толінгових операцій у замовника-резидента та у виконавця-резидента.

У працях К.К. Богомазової⁷¹⁰ В.В. Гордієць, Л.М. Римаревої⁷¹¹ Г.О. Партина, О.А. Горбача⁷¹², виокремлюються «толінгові операції з активною та пасивною переробкою сировини. Так, активна форма толінгу ґрунтується на переробці сировини іноземним контрагентом, тоді як пасивна форма полягає у переробленні сировини для іноземного замовника». Однак для цілей бухгалтерського обліку даний поділ не є доречним, адже повторює попередньо визначену ознаку - за територіально-державними позиціями замовника та виконавця, що безпосередньо не матиме відмінності у відображенні даних операцій у системі бухгалтерського обліку.

⁷⁰⁷ Гордієць В.В., Римарева Л.М. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах. URL: <http://int-konf.org/> (Дата останнього звернення 21.04.2018)

⁷⁰⁸ Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, А.О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С. 243–248.

⁷⁰⁹ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

⁷¹⁰ Богомазова К.К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення. Ефективна економіка. 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2182> (Дата останнього звернення 17.05.2018)

⁷¹¹ Гордієць В.В., Римарева Л.М. Теоретико-методологічні засади реалізації толінгових операцій в Україні в сучасних умовах. URL: <http://int-konf.org/> (Дата останнього звернення 21.04.2018).

⁷¹² Партин Г.О. Толінг як форма залучення обігового капіталу / Г.О. Партин, А.О. Горбач. // Науковий вісник НЛТУ України. 2011. №21. С. 243–248.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Автори ⁷¹³ також поділяють толінгові операції за формою розрахунку та залежно від асортиментних груп давальницької сировини. Зокрема, за формою розрахунку Г.О. Партин, О.А. Горбач ⁷¹⁴ виділяють толінгові операції, в яких «оплата здійснюється сировиною (відповідно до угоди між толінгером та підприємством-переробником, останній одержує визначений відсоток сировини як оплату за перероблення іншої частини сировини); грошима (застосовується за умови, коли постачальник має можливості збуту готової продукції, а переробник – ні); готовою продукцією (у цьому разі частину отриманої продукції отримує підприємство-переробник як оплату послуг) та коли оплата за толінгові операції відсутня (відповідно до угоди, норматив виходу готової продукції знижується на такий відсоток, щоб понаднормативна частина продукції залишалась у переробника і компенсувала його витрати на перероблення. Цей спосіб на підприємствах із легальним бухгалтерським обліком не застосовується)». До наведених способів розрахунку у толінгових операціях доцільно додати змішану форму оплати, що передбачає оплату за послуги переробки частиною готової продукції та/або давальницької сировини та/ або грошовими коштами. Поділ толінгових операцій відповідно до виділеної класифікаційної ознаки за формою розрахунку є важливим у контексті: по-перше, відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку; по-друге, планування діяльності суб'єктів господарювання; та по-третє, господарського контролю за діяльністю економічних агентів. Слід відзначити, що витрати переробки акумулюються у підприємства-виконавця на рахунку обліку витрат виробництва – на рахунку 23 «Виробництво» (за винятком вартості давальницької сировини замовника), а формування собівартості послуг з переробки давальницької сировини в системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Натомість, дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини в формується згідно П(С)БО 15 »Дохід». Зважаючи на те, що толінгові операції є взаємодією між резидентом та нерезидентом, заборгованість замовника-нерезидента у системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента, виражена в іноземній валюті, підлягає перерахунку в цілях бухгалтерського обліку лише за умови,

⁷¹³ Партин Г.О., Горбач О.А. Толінг як форма залучення обігового капіталу // Науковий вісник НЛТУ України . 2011. №7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/toling-yak-forma-zaluchennya-obigovogo-kapitalu> (Дата останнього звернення 21.04.2018).

⁷¹⁴ Там само.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

якщо вона є монетарною та здійснюється відповідно до пп. 7-8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Натомість, толінгові операції залежно від асортиментних груп давальницької сировини поділяють на:

- перероблення на давальницьких умовах підакцизних видів мінеральної сировини та виготовлення підакцизної продукції;

- виробництво на давальницьких умовах продукції легкої промисловості, зокрема виробів швейної промисловості;

- перероблення на давальницьких умовах мінеральної, хімічної, фармацевтичної сировини;

- перероблення на давальницьких умовах сільськогосподарської сировини й виробництво харчової продукції⁷¹⁵.

Дана класифікаційна ознака є доцільною у контексті відображення у бухгалтерському обліку видів толінгових операцій, адже залежно від того яка сировина є об'єктом переробки – відрізнятиметься не лише облікове відображення таких операцій, а і податкове, митне та валютне регулювання даних операцій, що в свою чергу, обумовлюватиме вплив на облікове забезпечення толінгових операцій. Однак, не зважаючи на доцільність визначення даної класифікаційної ознаки, види толінгових операцій, наведені авторами є недостатньо доречними, адже даний перелік повно не характеризує економічні сфери, де мають місце дані операції. Наприклад, у частині переробки підакцизної сировини або виробництва підакцизної продукції, Г.О. Партин, О.А. Горбач⁷¹⁶ обмежуються лише мінеральною сировиною, хоча відповідно до ст. 215.1. Податкового кодексу України⁷¹⁷ «до підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли». В залежності від виду підакцизного товару (сировини), що використовується у толінгових операціях та позиції замовник-резидент / виробник – резидент,

⁷¹⁵ Партин Г.О., Горбач О.А. Толінг як форма залучення обігового капіталу // Науковий вісник НЛТУ України . 2011. №7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/toling-yak-forma-zaluchennya-obigovogo-kapitalu> (Дата останнього звернення 21.04.2018).

⁷¹⁶ Там само.

⁷¹⁷ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

визначатиметься порядок оподаткування таких операцій та як наслідок – відображення в системі бухгалтерського обліку. З іншого боку, у частині поділу толінгових операцій за класифікаційної ознакою – залежно від виду давальницької сировини, для цілей бухгалтерського обліку, необхідним є виділення наступних видів: толінгові операції, що передбачають переробку підакцизної сировини та толінгові операції, що передбачають переробку іншої сировини.

Слід зазначити, що Податковим кодексом України⁷¹⁸, зокрема пп. 212.1.1 п. 1 ст. 212 визначено, що платниками акцизного податку є «особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини».

Відповідно пп. 14.1.28 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України⁷¹⁹ «виробництво підакцизних товарів (продукції) – це технологічний процес, в тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу сировини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), надання таким товарам інших властивостей, що призводить або не призводить до збільшення обсягів таких товарів».

У свою чергу згідно пп. 14.1.134 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України⁷²⁰ «операція з давальницькою сировиною – це операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції». На рис. 4.2. розглянуто порядок оподаткування толінгових операцій, що передбачають переробку підакцизної сировини відповідно до положень податкового законодавства.

⁷¹⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁷¹⁹ Там само.

⁷²⁰ Там само.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності

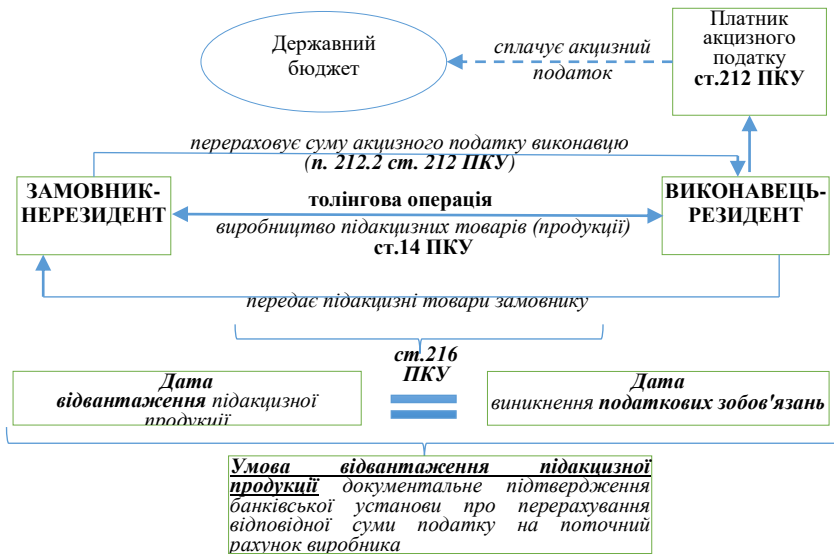


Рис. 4.2. Порядок оподаткування толінгових операцій, що передбачають переробку підакцизної сировини

Відповідно до податкового законодавства, не зважаючи на те, що виконавець-резидент є платником акцизного податку та по суті перераховує дану суму до державного бюджету, замовник-нерезидент повинен сплатити суму акцизного податку виконавцю-резиденту. Сплата акцизного податку замовником-нерезидентом на рахунок виконавця-резидента, а саме документальне підтвердження такого перерахунку банківською установою є умовою відвантаження підакцизної продукції. Натомість, п. 216.5 ст. 216 Податкового кодексу України⁷²¹ при передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі. Тобто, для цілей податкового обліку, платником акцизного податку є виконавець-резидент, який здійснює технологічний процес із виробництва підакцизних товарів, у

⁷²¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

тому числі з давальницької сировини – толінгову операцію. Однак, суму даного податку на поточний банківський рахунок виконавця-резидента повинен перерахувати замовник-нерезидент, що і буде умовою для подальшого відвантаження продукції.

В свою чергу, толінгові операції, з метою визначення їх особливостей та формування методики відображення даних операцій у бухгалтерському обліку, доцільно поділяти за сферою національної економіки на операції, що здійснюються у: паливно-енергетичній, хімічній, металургійній сферах, сфері машинобудування та металообробки, лісовій, легкій, харчовій, скляній, порцеляно-фаянсовій промисловостях та у сфері виробництва будівельних матеріалів. Кожен із зазначених видів для цілей бухгалтерського обліку можна деталізувати на підвиди, в залежності від виявлених особливостей даних операцій у кожній сфері національного господарства. Адже виявлені галузеві особливості матимуть безпосередній вплив на облікове відображення толінгових операцій.

Класифікація толінгових операцій наводиться також і у Податковому кодексі⁷²², де зазначено, що толінгові операції не обмежуються лише переробкою, але й можуть передбачати здійснення ремонту щодо наданих товарів. Відповідно до зазначеного, можна виділити класифікаційну ознаку - за видами послуг, де виокремлювати толінгові операції, що передбачають переробку та толінгові операції, що передбачають ремонт продукції. І.І. Коць⁷²³ в дисертаційному дослідженні, на основі податкового законодавства, виділяє «за видами робіт переробного підприємства: переробні операції (передбачають виконання переробним підприємством низки переробних робіт, зокрема з переробки, обробки, монтажу, демонтажу, використання давальницької сировини); ремонтні операції (зосереджені на здійсненні переробним підприємством низки ремонтних робіт, зокрема, з ремонту, модернізації, відновлення та регулювання, калібрування давальницької сировини); та комплексні операції (ґрунтуються на виконанні переробним підприємством як переробних, так і ремонтних робіт)». Такий поділ є доречним і для облікового відображення толінгових операцій, адже безпосередньо впливатиме на елементи методу бухгалтерського обліку в частині документування даних операцій, оцінки

⁷²² Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁷²³ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

та калькулювання послуг, та як наслідок на рахунки (включаючи відображення на проводках бухгалтерського обліку), відображення у звітності та інвентаризацію. Однак, важливим є те, що право власності на давальницьку сировину не належить виконавцю-резиденту, а отже, відповідно до податкового законодавства, вартість сировини не включається до складу собівартості, та до складу інших витрат виконавця-резидента – суб'єкта толінгових операцій. Зважаючи на це, дані операції з надходження сировини, відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку, у замовника-резидента, на субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» позабалансового рахунку 02 »Активи на відповідальному зберіганні».

Наступна класифікаційна ознака щодо поділу толінгових операцій на види стосується «рівня самостійності переробного підприємства при виконанні ним переробним робіт. В межах такої ознаки, якщо толінгові операції передбачають автономне здійснення переробних робіт лише силами переробного підприємства-виконавця, то вони називатимуться автономними операціями, а якщо ж толінгові операції ґрунтуються на здійсненні переробних робіт силами переробного підприємства та інших підприємств, залучених у переробний процес, то тоді мова йтиме про залежні толінгові операції»⁷²⁴. Дана класифікаційна ознака для цілей бухгалтерського обліку стосуватиметься облікового забезпечення толінгових операцій виконавця-резидента, адже впливатиме на рівень собівартості наданих послуг замовнику-нерезиденту, зважаючи на можливість залучення до процесу переробки інших суб'єктів господарювання.

Натомість, у випадку, коли замовник-нерезидент укладає договір із декількома виконавцями-резидентами, дана операція теж буде відноситися до толінгових, а податкове законодавство передбачає, що ставки податку на додану вартість є 0% на всіх етапах переробки сировини всіма виконавцями, за умови обов'язкового вивезення готової продукції, виготовленої із давальницької сировини замовника, за межі митної території України.

У даному контексті також слід врахувати податкове законодавство, що визначає необхідною умовою визнання господарських операцій толінговими, коли сировина замовника на конкретному етапі її переробки складає не менше, ніж 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

В залежності від результатів обробки давальницької сировини в межах здійснення толінгових операцій, їх можна класифікувати за технологічним процесом, адже в результаті обробки давальницької

⁷²⁴ Коць І. І. Двопозиційна типологія толінгових операцій на підприємствах. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 227-232.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

сировини, у технологічному аспекті, що в свою чергу матиме вплив на облікове відображення, підприємство-замовник може отримати продукцію, що є наслідком по-перше, незначної зміни форми давальницької сировини, яка піддалася переробці; по-друге, суттєвого перетворення, що відрізняє готову продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями (наприклад, нафта-бензин, цукровий буряк – цукор, насіння соняшника – рослинна олія тощо).

Зазначене обумовлює поділ толінгових операцій також за сировинною базою та за рівнем комплексності (складом) сировинної бази, які наводить І.І. Коць⁷²⁵. Зокрема, автор поділяє толінгові операції за сировинною базою на «операції, що ґрунтуються виключно на сировині замовника, та операції, що ґрунтуються частково на сировині замовника та частково на сировині виконавця». Дана класифікація толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку є доречною, адже виділені види груп господарських операцій відрізнятимуться не лише порядком облікового відображення даних операцій, а і оцінкою витрат та калькуляцією собівартості послуг, наданих виконавцем-резидентом.

В свою чергу, давальницька сировина включає сировину, матеріали, енергоносії, комплектуючі вироби, напівфабрикати та інше, що є необхідним для перетворення на замовлену продукцію. Виробничий процес даного перетворення визначатиме необхідний склад матеріалів. З огляду на це, «за рівнем комплексності (складом) сировинної бази, що використовується у цілях толінгових операцій, варто виокремлювати моносировинні операції (ґрунтуються лише на одному виді давальницької сировини, що є достатнім для виконання певного виду робіт в межах толінгових операцій), та полісировинні операції (для виконання толінгових робіт потребують комплексної сировинної бази, що може включати різні види сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, енергоносіїв)»⁷²⁶. В даному аспекті, особливістю є надання підприємством-замовником такої сировини та / або комплексної сировинної бази, її порядок оподаткування та митного оформлення відвантаження, а також податкове обмеження щодо вартості сировини замовника, яка повинна на конкретному етапі її переробки складати не менше, ніж 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

⁷²⁵ Коць І. І. Двопозиційна типологія толінгових операцій на підприємствах. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 227-232.

⁷²⁶ Там само.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Толінгові операції, у економічному контексті, є інструментом вирішення ряду проблем, пов'язаних із неналежним рівнем забезпеченості виробництва ресурсами сировинно-матеріального, фінансового, трудового тощо характерів. Зважаючи на це, у загальній структурі діяльності, що здійснюють суб'єкти господарювання, толінгові операції можуть займати як переважаючі місце, так і носити характер додатково здійснюваної ними діяльності. У даному контексті автор⁷²⁷ класифікує толінгові операції за місцем у діяльності підприємства на основні, другорядні та домінуючі, та зазначає, що «основні толінгові операції (у випадку ототожнення толінгових операцій та основної діяльності підприємства); домінуючі толінгові операції (займають переважаючу частку в основній діяльності підприємства); та другорядні толінгові операції (посідають другорядне місце в основній діяльності підприємства)». Дана класифікаційна ознака з позицій бухгалтерського обліку є важливою в контексті планування діяльності суб'єкта господарювання, в системі бюджетування та формування прогнозів.

Важливою класифікаційною ознакою толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку є часовий проміжок їх провадження, адже період здійснення толінгових операцій безпосередньо впливатиме на рівень доходів та витрат суб'єктів даних господарських операцій та, як наслідок, рівень їх фінансових результатів та віднесення їх до конкретного періоду. Відповідно до вітчизняного митного законодавства, максимальний термін переробки товарів, котрі поміщені у митному режимі переробки, становить 365 днів), однак, зважаючи на галузеві особливості виробництва в цілому та переробки давальницької сировини у межах здійснення толінгових операцій, останні доцільно класифікувати за терміном здійснення. У межах даної класифікаційної ознаки виділяють [728]: «короткотермінові толінгові операції (тривалістю до 1 місяця); середньотермінові толінгові операції (тривалістю 3-6 місяців); довготермінові толінгові операції (тривалістю 6-12 місяців)», дана класифікацію також доцільно розглядати в цілях побудови методики облікового забезпечення толінгових операцій та розглядати як основу для моделювання системи бухгалтерського обліку.

⁷²⁷ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

⁷²⁸ Коць І. І. Двопозиційна типологія толінгових операцій на підприємствах. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(1). С. 227-232.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Натомість, у праці⁷²⁹ також класифіковано толінгові операції «за періодичністю здійснення на постійні (здійснюються на постійній основі і, як правило, є основною діяльністю підприємства або займають вагомую частку в ній); регулярні (реалізуються через визначені проміжки часу (декаду, місяць, квартал, півріччя, рік, тощо)); та разові операції (здійснюються не на постійній основі, а, як правило, за разовими рішеннями керівництва у певних умовах функціонування для вирішення тих чи інших завдань і проблем підприємства)».

Для цілей бухгалтерського обліку, зважаючи на особливості митного регулювання експорту та імпорту продукції, що є результатом здійснення толінгових операцій, останні необхідно класифікувати за територією реалізації продуктів переробки (готової продукції). Адже вітчизняне митне законодавство⁷³⁰ передбачає застосування заходів нетарифного регулювання до товарів, що ввезені на митну територію України з метою переробки виконавцем-резидентом та за умови подальшого реекспорту таких продуктів переробки, але в той же час одержані продукти переробки можуть також бути реалізовані на митній території України, якщо здійснити їх митне оформлення відповідно до митного режиму імпорту. З огляду на це, за територією реалізації продуктів переробки (готової продукції), толінгові операції можна поділити на: ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) на митній території країни виконавця; ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) на митній території країни замовника та такі, що ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки (готової продукції) як на митній території країни виконавця, так і частково в країні замовника.

Визначені вище класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку можуть бути використані як основа моделювання їх облікового відображення, адже в залежності від ознаки поділу даних господарських операцій, в системі бухгалтерського обліку різнитиметься інформація щодо діяльності, яка здійснюється. Зазначене дозволяє здійснити спробу моделювання облікового відображення толінгових операцій в розрізі виділених вище класифікаційних ознак. Основою моделювання облікового

⁷²⁹ Коць І.І. Управління толінговими операціями на підприємствах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 269 с.

⁷³⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

відображення толінгових операцій є класифікація їх за ознаками на види, враховуючи вплив відмінностей останніх на етапи облікового процесу відображення господарських операцій (спостереження; вимірювання; групування та систематизація; узагальнення) та елементів методу бухгалтерського обліку (документування; інвентаризація; оцінка; калькуляція; рахунки; подвійний запис; баланс; звітність).

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «залежно від суб'єктів участі» наведено на рис.4.3.

Залежно від суб'єктів участі у толінгових операціях*:

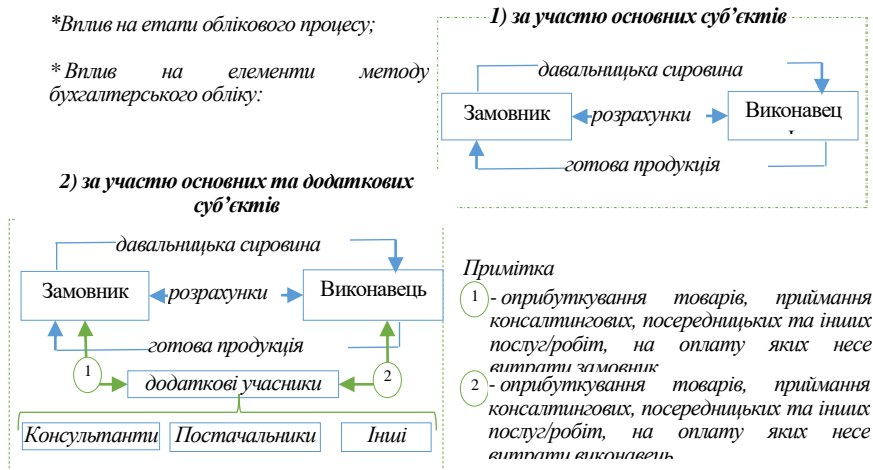


Рис. 4.3. Класифікація толінгових операцій (за ознакою –суб'єкти участі) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «залежно від суб'єктів участі у толінгових операціях» для цілей бухгалтерського обліку їх поділено на: толінгові операції за участю основних суб'єктів; та толінгові операції за участю основних та додаткових суб'єктів. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться появою додаткових контрагентів та розрахунків із ними.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за формою розрахунку» наведено на рис. 4.4.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

За формою розрахунку, толінгові операції*:



Рис. 4.4. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – форма розрахунку) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «за формою розрахунку», толінгові операції, для цілей бухгалтерського обліку, поділяються на: толінгові операції з грошовою формою розрахунку; толінгові операції з товарною формою розрахунку та толінгові операції зі змішаною формою розрахунку. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться появою додаткових операцій щодо оплати послуг переробки, різницею у частині оцінки та калькуляції вартості послуг.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за територіально-державними позиціями замовника і виконавця» наведено на рис. 4.5.

Розділ 4. *Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

За територіально-державними позиціями замовника і виконавця, толінгові операції за схемою:*

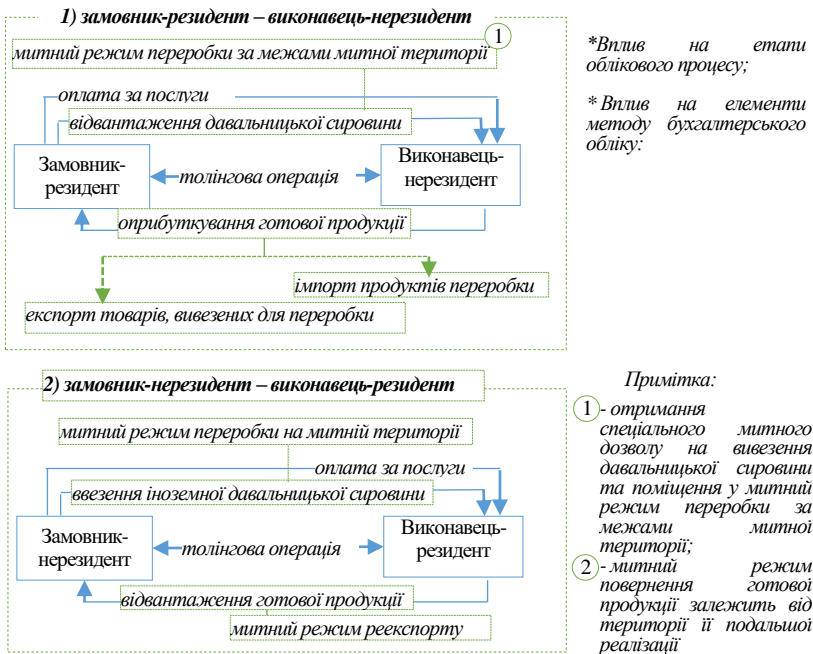


Рис. 4.5. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – територіально-державні позиції замовника і виконавця) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «за територіально-державними позиціями замовника і виконавця», толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку поділено на толінгові операції: за схемою замовник-резидент – виконавець-нерезидент; за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент. Облікові відмінності відображення даних видів толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку обумовлюватимуться по-перше, позиціями учасника господарської операції стосовно толінгового процесу (виконавець / замовник); по-друге, вимогами митного законодавства щодо ввезення сировини, вивезення готової продукції - результатів толінгу, та щодо вивезення сировини та ввезення готової продукції. Зазначене впливатиме на документування таких операцій,

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

калькуляцію витрат, оцінку вартості послуг, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та як наслідок, у звітності.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за рівнем самостійності виконавця» наведено на рис. 4.6.

*За рівнем самостійності виконавця *:*

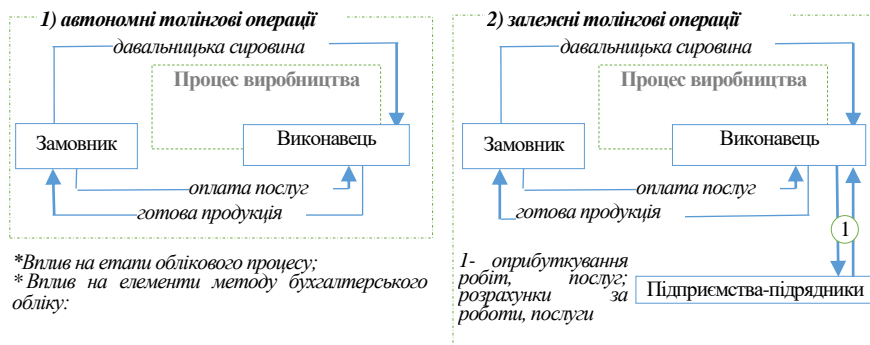


Рис. 4.6. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – рівень самостійності переробного підприємства) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «за рівнем самостійності виконавця», толінгові операції для цілей бухгалтерського обліку поділено на: автономні та залежні толінгові операції. Облікові відмінності відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку виконавця стосуватимуться розрахунків із підприємствами-підрядними щодо надання ними та оприбуткування робіт/послуг, а також калькуляції виконавцем витрат, понесених у процесі переробки сировини замовника. Дана класифікаційна ознака є схожою на ознаку наведену вище «залежно від суб'єктів участі у толінгових операціях». Однак, з позицій моделювання облікового відображення видій операцій за наведеними класифікаційними ознаками, їх не доцільно ототожнювати. Залежно від суб'єктів участі в толінгових операціях, моделювання облікового відображення господарських операцій стосуватиметься системи бухгалтерського обліку як виконавця-резидента, так і замовника-резидента. Натомість, за рівнем самостійності виконавця, моделювання облікового відображення видів толінгових операцій стосуватиметься виключно системи бухгалтерського обліку виконавця-

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

резидента. Розбіжності впливатимуть на етапи облікового процесу відображення даних операцій, і як наслідок на елементи методу бухгалтерського обліку.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за сировинною базою» наведено на рис. 4.7.

За сировинною базою, толінгові операції, що ґрунтуються:*

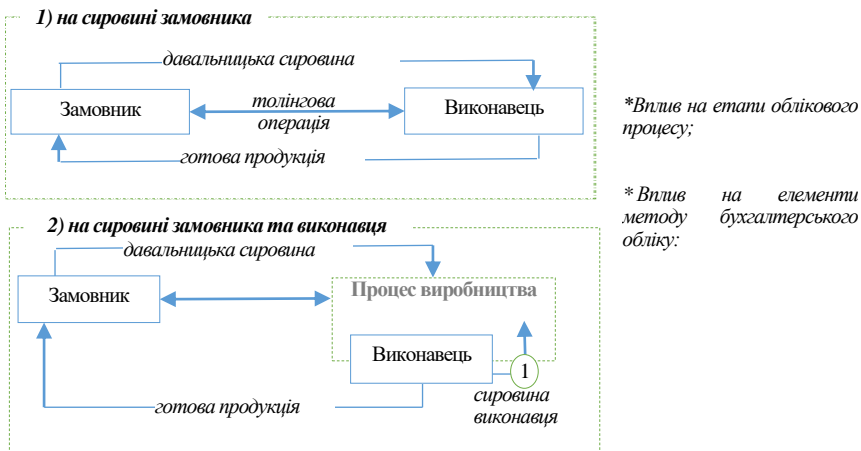


Рис. 4.7. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – сировинна база) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «за сировинною базою», для цілей бухгалтерського обліку толінгові операції поділено на: ті, що ґрунтуються на сировині замовника та ті, що ґрунтуються на сировині замовника та виконавця. Облікові відмінності відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку стосуватимуться, насамперед, процесу виробництва, використання поряд із давальницькою сировиною, сировини виконавця, калькулювання собівартості послуг переробки та відповідно формування фінансових результатів щодо здійснення господарської діяльності. Важливим аспектом є повернення готової продукції замовнику та збереження частки давальницької сировини не менше 20 % вартості готової продукції, що впливає на процес оцінка вартості послуг переробки, включаючи вартість списаної сировини.

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за складом сировинної бази» наведено на рис. 4.8.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

За складом сировинної бази*:

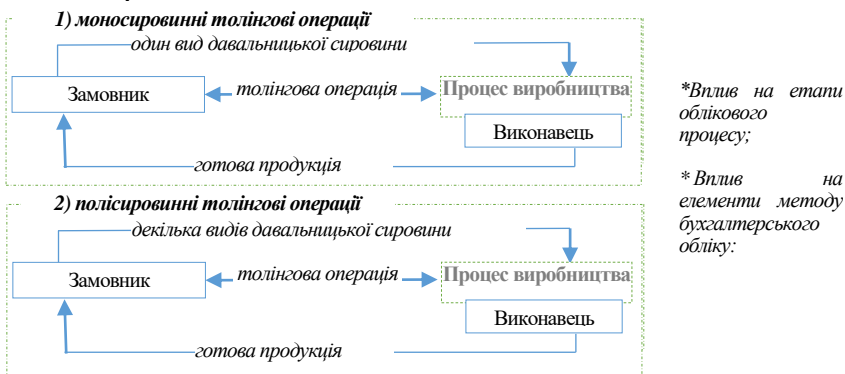


Рис. 4.8. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – склад сировинної бази) як основа моделювання їх облікового відображення

За класифікаційною ознакою «за сировинною базою», для цілей бухгалтерського обліку толінгові операції поділено на: моносировинні толінгові операції та полісировинні толінгові операції. У випадку здійснення моносировинної толінгової операції, замовник передає виконавцю один вид давальницької сировини для переробки та виготовлення готової продукції, натомість, полісировинні толінгові операції передбачають переробку декількох видів давальницької сировини задля виготовлення з неї готової продукції замовника. Облікові розбіжності відображення у бухгалтерському обліку моносировинних та полісировинних толінгових операцій стосуватимуться, насамперед, передачі/ приймання давальницької сировини, списання її у виробництво, передачі/ приймання залишків, що в свою чергу, потребує розробки та використання аналітичних рахунків.

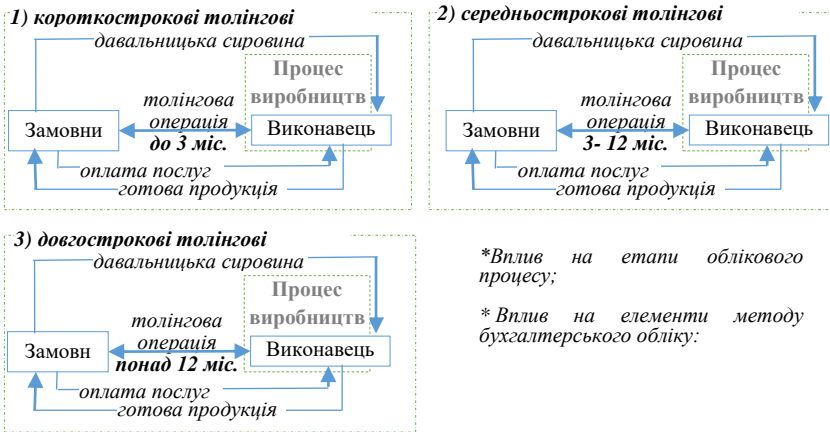
Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за часовим проміжком провадження» наведено на рис. 4.9.

За класифікаційною ознакою «за часовим проміжком провадження», для цілей бухгалтерського обліку, толінгові операції поділено на: короткострокові толінгові операції, середньострокові та довгострокові толінгові операції, здійснення яких складає до 3 місяців, від 3 до 12 місяців та понад 12 місяців відповідно. Облікові відмінності даних видів операцій стосуватимуться визначення фінансових результатів та відповідно відображення даних у звітності

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

суб'єктів господарювання. У даному аспекті, за умови, що суб'єкт господарювання провадить різнострокові толінгові операції, доцільно, застосовувати аналітичний поділ за рахунком виробництва (у контексті строковості конкретної операції, передбаченої договором).

*За часовим проміжком провадження *:*



**Вплив на етапи облікового процесу;*

** Вплив на елементи методу бухгалтерського обліку:*

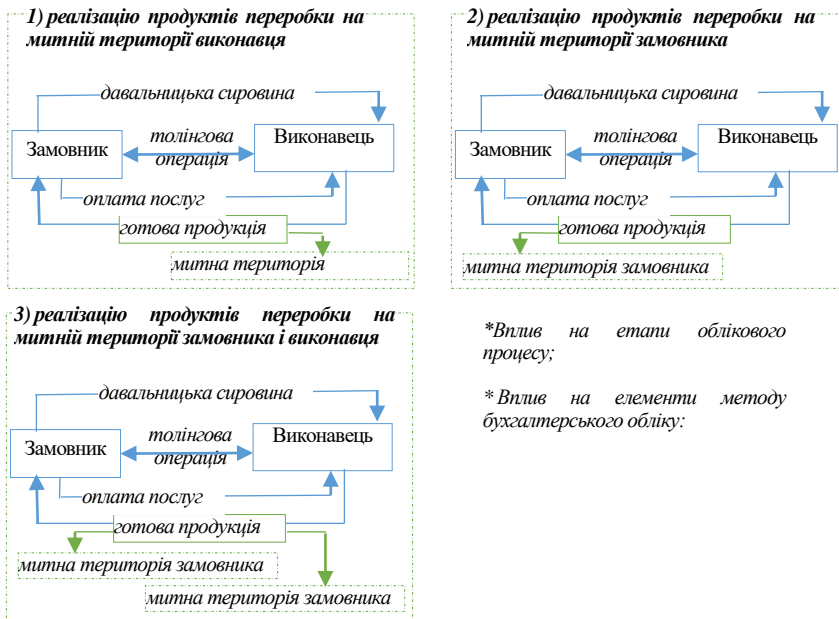
Рис. 4.9. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – часовий проміжок провадження) як основа моделювання їх облікового відображення

Моделювання облікового відображення толінгових операцій у контексті класифікаційної ознаки «за територією реалізації продуктів переробки» наведено на рис 4.10.

За класифікаційною ознакою «за територією реалізації продуктів переробки», для цілей бухгалтерського обліку, толінгові операції поділено на: ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території виконавця; ті, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території замовника та толінгові операції, що передбачають реалізацію продуктів переробки на митній території замовника і виконавця. Облікові відмінності відображення в бухгалтерському обліку даних видів толінгових операцій стосуватимуться порядку їх оподаткування та митного оформлення.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

За територією реалізації продуктів переробки, толінгові операції, що передбачають :



**Вплив на етапи облікового процесу;*

** Вплив на елементи методу бухгалтерського обліку:*

Рис. 4.10. Класифікація толінгових операцій (за ознакою – територія реалізації продуктів переробки) як основа моделювання їх облікового відображення

Класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій на види, а саме: залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, використано як основу моделювання їх облікового відображення. В результаті моделювання видів толінгових операцій в контексті зазначених класифікаційних ознак, вдалося визначити облікові розбіжності відображення даних операцій.

В свою чергу, моделювання облікового відображення для ряду класифікаційних ознак, виділення яких є також доцільним для цілей бухгалтерського обліку, а саме: за видами давальницької сировини; за

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, не здійснено. Це зумовлено тим, що в даному дослідженні, питання організаційного забезпечення бухгалтерського обліку відображення толінгових операцій, розглядається з позицій замовника та виконавця, що в свою чергу, унеможливує сформувати єдину теоретичну модель облікового відображення з позицій даних учасників за конкретною (серед зазначених вище) класифікаційною ознакою.

В частині поділу толінгових операцій на види за класифікаційними ознаками (за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства), доцільним є визначення впливу даної класифікації на їх облікове відображення.

Вплив на систему бухгалтерського обліку видів толінгових операцій згідно класифікаційних ознак, за якими не здійснено моделювання, наведено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5. Вплив на систему бухгалтерського обліку видів толінгових операцій згідно їх класифікації

Толінгові операції		Вплив на систему бухгалтерського обліку
Класифікаційна ознака поділу	Види операцій	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
За видами давальницької сировини	<ul style="list-style-type: none"> - передбачають переробку підакцизної сировини; - передбачають переробку іншої сировини; 	<ul style="list-style-type: none"> - визначає порядок формування робочого плану рахунків, адже є потреба в розширенні аналітичного обліку; - визначає формування первинної інформації в системі документування толінгових операцій
За сферою національної економіки	<ul style="list-style-type: none"> операції, що здійснюються у сфері: - паливно-енергетичній; - хімічній; - металургійній; - машинобудування; - металообробки; - лісовій; 	<ul style="list-style-type: none"> - визначає галузеві особливості організації бухгалтерського обліку; - за окремими галузями впливає на порядок калькулювання продукції, якщо це передбачено галузевим законодавством

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.5.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
	- легкий; - харчовий; - скляний; - порцеляно-фаянсовий; - виробництва будівельних матеріалів;	
За видами робіт	- переробні; - ремонтні; - комплексні;	- впливає на організацію виробничого процесу та визначає порядок облікового відображення виробничих витрат;
За періодичністю здійснення	- постійні; - регулярні; - разові.	- визначає структуру та зміст процедури калькулювання вартості послуг
За технологічним процесом	- передбачають незначну зміну форми і властивостей давальницької сировини, яка піддалася переробці; - передбачають суттєве перетворення, що відрізняє готову продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями;	- впливає на системи управлінського обліку в частині визначення переділів та етапів виробничого процесу
За місцем у діяльності підприємства	- основні; - домінуючі; - другорядні	- впливає на організацію аналітичного обліку за рахунком 23 «Виробництво»

За видами давальницької сировини, толінгові операції поділяють на: ті, що передбачають переробку підакцизної сировини та ті, що передбачають переробку іншої сировини. У даному контексті, поділ на види обумовлюватиме вплив на систему бухгалтерського обліку в частині:

- по-перше, визначення порядку формування робочого плану рахунків, з огляду на потребу в підвищенні аналітичності інформації;
- по-друге, визначення формування первинної інформації в системі документування толінгових операцій.

За класифікаційною ознакою - за сферою національної економіки, поділ толінгових операцій на види для цілей бухгалтерського обліку обумовлений

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

необхідністю визначення галузевих особливостей організації бухгалтерського обліку, а також вимогами щодо порядку калькулювання продукції за окремими галузями у випадках передбачених галузевим законодавством.

За видами робіт, толінгові операції поділяють на переробні, ремонтні та комплексні. У частині зазначених класифікаційних ознак поділу, види толінгових операцій впливатимуть на організацію виробничого процесу та визначатимуть порядок облікового відображення виробничих витрат, а також визначатимуть структуру та зміст процедури калькулювання вартості послуг.

За технологічним процесом, толінгові операції поділяються на ті, що передбачають незначну зміну форми і властивостей давальницької сировини, яка піддалася переробці; та ті, що передбачають суттєве перетворення, що відрізняє готову продукцію від давальницької сировини як за формою, так і за властивостями. Натомість, за періодичністю здійснення, толінгові операції поділяються на постійні, регулярні та разові. Даний класифікаційний поділ для цілей бухгалтерського обліку важливий, зважаючи на вплив на систему управлінського обліку в частині визначення переділів та етапів виробничого процесу.

За класифікаційною ознакою - за місцем у діяльності підприємства, толінгові операції поділяють на основні, домінуючі та другорядні, що, в свою чергу, впливають на організацію аналітичного обліку за рахунком 23 «Виробництво».

Таким чином, в ході вивчення питання організаційного забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності, обґрунтовано необхідність формування комплексної класифікації толінгових операцій для цілей облікового відображення. Зважаючи на потребу у формуванні комплексної класифікації та визначенні ключових класифікаційних ознак поділу толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, проаналізовано наукові напрацювання дослідників та нормативно-правові акти щодо зазначеної тематики. В результаті аналізу вдалося виділити ряд класифікаційних ознак щодо поділу толінгових операцій на види, та визначити їх вплив на систему облікового відображення даних господарських операцій та встановити особливості з урахуванням вимог вітчизняного законодавства. Ряд класифікаційних ознак поділу толінгових операцій на види для цілей бухгалтерського обліку, а саме: залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, використано як основу моделювання їх облікового відображення. За даними

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

класифікаційними ознаками здійснено моделювання видів толінгових операцій та встановлено облікові розбіжності відображення в системі бухгалтерського обліку даних видів операцій.

За рядом класифікаційних ознак, що виділені як такі, що впливають на систему бухгалтерського відображення толінгових операцій, а саме: за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, моделювання здійснено не було, з огляду на неможливість представлення в єдиній теоретичній конструкції відмінностей, що стосуватимуться систем облікового відображення видів толінгових операцій (за переліченими класифікаційними ознаками поділу) у замовника та виконавця. Враховуючи зазначене, а також зважаючи на актуальність даних класифікаційних ознак поділу толінгових операцій, визначено та конкретизовано їх вплив на системи облікового відображення видів даних господарських операцій у замовника та виконавця. Це обумовлює необхідність дослідження методичних положень облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента.

4.3. Методичні положення облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента

Зважаючи на переваги здійснення толінгових операцій для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, враховуючи митні, валютні та податкові особливості даних операцій, що безпосередньо відобразатимуться в системі бухгалтерського обліку, питання їх облікового відображення з позицій замовника-резидента та з позицій виконавця-резидента, набуває актуальності. Відповідно до визначеної у попередньому параграфі класифікації толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, важливого значення для облікового відображення, має класифікаційна ознака поділу – територіально-державні позиції замовника і виконавця. Розбіжність полягатиме в обліковому забезпеченні даних операцій залежно від того, замовником чи виконавцем є вітчизняний учасник толінгових операцій, тобто суб'єкт господарювання - резидент.

Тобто дана класифікаційна ознака є основною для поділу толінгових операцій та відображення їх в обліку. В свою чергу, інші класифікаційні ознаки поділу толінгових операцій на види для цілей бухгалтерського обліку, зважаючи на здійснене моделювання облікового відображення даних операцій, теж впливатимуть на варіативність обліку. З метою

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

формування методичних положень облікового відображення толінгових операцій, здійснимо спробу їх визначення на основі двох схем провадження толінгових операцій: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент», однак, із врахуванням інших визначених особливостей толінгових операцій, відповідно до сформованої класифікації та здійсненого моделювання облікового відображення.

Толінгові операції – це взаємодія між як мінімум двома суб'єктами господарської діяльності, і відповідно, такий процес розпочинається із укладання договору. В свою чергу, договір не є первинним документом для цілей облікового відображення, однак, саме у договорі визначатимуться концептуальні положення та особливості здійснення майбутніх толінгових операцій.

Як уже визначалося у попередніх параграфах, договір щодо здійснення толінгових операцій, з юридичних позицій є договором підряду, а тому регулюється цивільним законодавством, зокрема Цивільним кодексом України. Однак, зважаючи на те, що одним із суб'єктів толінгових операцій є нерезидент, договірний процес в цілому та положення договору, зокрема, повинні враховувати вимоги Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)⁷³¹, затвердженого наказом № 201 Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.01 року.

Відповідно до Положення⁷³² «зовнішньоекономічний договір (контракт) - матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, та спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності». Зазначеним положенням визначено та охарактеризовано основні структурні елементи зовнішньоекономічного договору. Рекомендовану структуру договору (контракту) відповідно до Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)⁷³³ подано в табл. 4.6.

⁷³¹ Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.01 р. №201. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Дата останнього звернення 20.04.2018).

⁷³² Там само.

⁷³³ Там само.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Таблиця 4.6. Структура зовнішньоекономічного договору (контракту)*

Елемент договору	Характеристика
1	2
Загальні положення	Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення
Преамбула	Повне найменування сторін, із зазначенням країни, скорочене визначення сторін як контрагентів («Виконавець», «Замовник» тощо) та найменування документів, якими вони керуються контрагенти при укладенні договору (контракту) (установчі документи)
Предмет договору (контракту)	Визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити (здійснити) іншому із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату роботи, що виконується.
Обсяги виконання робіт, надання послуг	Визначаються конкретні обсяги робіт (послуг) та термін їх виконання, номенклатура, одиниця виміру товару (тонна, кілограм, штук тощо)
Базисні умови поставки товарів	Визначаються умови та строки виконаних робіт (послуг)
Ціна та загальна вартість договору (контракту)	Визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг)
Умови платежів	Валюта платежу, спосіб, порядок та строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань
Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг)	Визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів
Упаковка та маркування	Відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на неї відповідне маркування (найменування продавця та покупця, номер договору (контракту), місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування та інше), а за необхідності також умови її повернення

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.6.

<i>1</i>	<i>2</i>
Форс-мажорні обставини	Відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади та інше)
Санкції та рекамації	Порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекамацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань
Урегулювання спорів у судовому порядку	Умови та порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви суду або чітких критеріїв визначення суду будь-якою зі сторін залежно від предмета та характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватися цим судом, та правил процедури судового урегулювання
Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін	Місцезнаходження (місце проживання), повні поштові та платіжні реквізити (№ рахунку, назва та місцезнаходження банку) контрагентів договору (контракту)
Додаткові умови	Страховання, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість та порядок унесення змін до договору (контракту) та ін.

**Примітка: складено на основі ⁷³⁴*

⁷³⁴ Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.01 р. №201. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Дата останнього звернення 20.04.2018).

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Слід зазначити, що в частині здійснення толінгових операцій, предметом договору є переробка давальницької сировини, тому важливо зазначати у договорі найменування (марку, сорт) переданої сировини замовником та результату переробки, тобто найменування, марка, сорт тощо готової продукції, що повертається виконавцем замовнику.

Законодавством⁷³⁵ визначено, що у випадку необхідності «детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) ... це зазначається у додатку (специфікації), який має бути невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться відповідна відмітка в тексті договору (контракту) ... У додатку до договору (контракту) про переробку товару зазначається відповідна технологічна схема такої переробки. Технологічна схема переробки товару повинна відобразити: усі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію; кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини; втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки».

Залежно від складності технологічних процесів, встановлення чітких вимог у договорі до готової продукції є важливим моментом уникнення можливих непорозумінь. З іншого боку, такі вимоги неодмінно матимуть прояв у системі бухгалтерського обліку, а саму у частині фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція. В свою чергу, законодавець також розширює вимоги щодо зазначення відомостей у контексті такого елементу договору як умови платежу.

Згідно Положення⁷³⁶ «залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) зазначаються: умови банківського переказу до (авансового платежу) та/або після відвантаження товару або умови документарного акредитива, або інкасо (з гарантією); умови за гарантією, якщо вона є або коли вона необхідна (вид гарантії: на вимогу, умовна), умови та термін дії гарантії, можливість зміни умов договору (контракту) без зміни гарантій».

З огляду на те, що положення укладеного договору щодо здійснення толінгових операцій впливають на порядок відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку, доцільно визначити ключові елементи договору, які мають прояв у процесі облікового відображення операцій

⁷³⁵ Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.01 р. №201. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (Дата останнього звернення 20.04.2018).

⁷³⁶ Там само.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

толінгу, зокрема, та впливають на елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність) в цілому.

Ключові особливості договору щодо здійснення толінгових операцій наведено на рис.4.11.

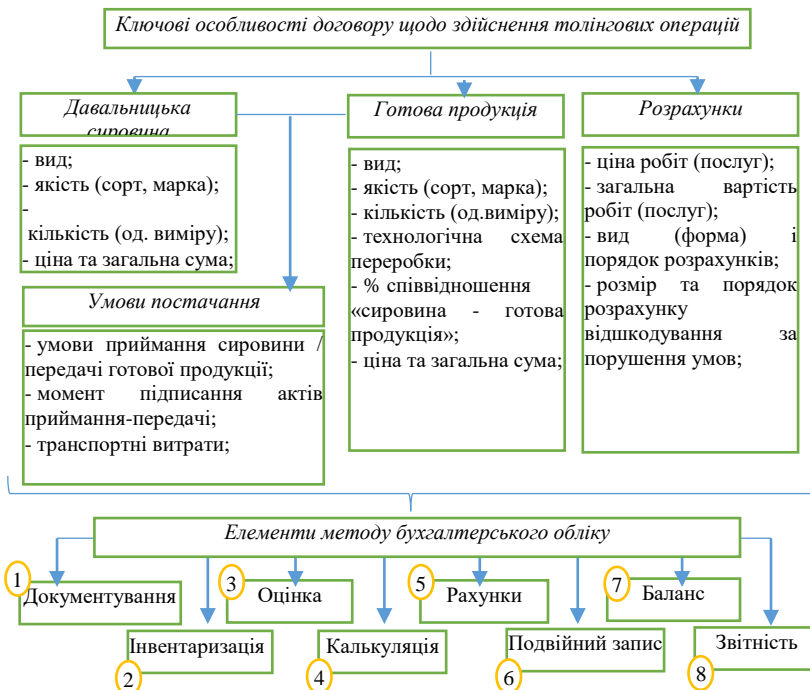


Рис. 4.11. Ключові особливості договору толінгу, що впливають на систему бухгалтерського обліку

Як зазначено на рис. 4.11, до ключових особливостей договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення даних операцій віднесено положення що стосуються: по-перше, давальницької сировини в частині зазначення її виду, якості (сорт, марки тощо), кількості (із зазначенням одиниці виміру), ціни та загальної суми; по-друге, готової продукції в частині зазначення виду, якості (сорт, марки), кількості (із зазначенням одиниці виміру), чітко визначеної технологічної схеми переробки, відсоткового співвідношення «сировина - готова продукція»,

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

ціни і загальної вартості даної продукції; по-третє, розрахунків, тобто положення, щодо ціни робіт (послуг), їх загальної вартості, виду (форми) і порядку розрахунків, розміру та порядку розрахунку відшкодування шкоди за порушення умов договору; по-четверте, умов постачання, в частині конкретизації умов передачі та приймання сировини, умов передачі та приймання готової продукції, моментів підписання актів приймання-передачі, складу транспортних витрат та їх покриття тощо.

Дані особливості впливатимуть на систему облікового відображення толінгових операцій, зокрема на фундаментальні елементи методу бухгалтерського обліку, а саме в контексті:

1. документування – залежно від особливостей давальницької сировини, готової продукції, умов їх постачання та розрахунків за здійснення толінгу, використовуватимуться різні форми первинних документів. Зокрема, здійснення толінгових операцій може підтверджуватися первинними документами, форми яких є затверджені на рівні законодавства, наприклад, акт приймання-передачі сировини, акт приймання-передачі готової продукції, звіт про використання сировини, накладна на внутрішнє переміщення тощо. Натомість, з метою підвищення аналітичності даних бухгалтерського обліку щодо здійснення толінгових операцій, суб'єкт господарювання може використовувати розроблені самостійно з урахуванням власних потреб, первинні документи, які, в свою чергу, повинні враховувати обов'язкові реквізити, зазначені ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁷³⁷. В даному контексті, реквізитне розширення первинних документів та розробка форм первинних документів, із врахуванням інтересів стейкхолдерів, щодо здійснення толінгових операцій стосуватиметься, в першу чергу, системи документообороту виконавця: в частині документування етапів процесу переробки отриманої сировини, адже технологія переробки на кожному етапі повинна відповідати законодавчим вимогам щодо оцінки та співвідношення вартості давальницької сировини із вартістю переробки на кожному технологічному етапі;

2. інвентаризації – з огляду на те, що толінгові операції передбачають передачу матеріальних цінностей, а саме давальницької сировини від замовника виконавцю, та готової продукції виконавцем замовнику, а також із врахуванням того, що право власності на давальницьку сировину та

⁷³⁷ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

готову продукцію належить замовнику, виникає завдання щодо облікового відображення даних матеріальних цінностей як у замовника, так і у виконавця у складі активів даних суб'єктів господарювання. В свою чергу, дані активи підлягають інвентаризації як у замовника, так і у виконавця, тому визначені особливості давальницької сировини, готової продукції, умови їх постачання та розрахунків безпосередньо впливатимуть на даний елемент методу бухгалтерського обліку;

3. оцінки – особливості давальницької сировини, готової продукції, умов їх постачання та розрахунки за толінгові операції впливатимуть на вибір методів оцінки даних операцій, які в свою чергу, будуть залежати від визначення об'єктів та етапів оцінки як для виконавця, так і для замовника. Методи оцінки давальницької сировини, готової продукції та вартості послуг із переробки декларуються в положеннях облікової політики та ризняться для виконавця та замовника;

4. калькуляції – зважаючи на те, що калькулювання є нерозривним процесом у ході здійснення толінгових операцій, визначені ключові особливості договору неодмінно впливатимуть на об'єкт калькулювання. У даному випадку, калькуляція стосуватиметься визначення вартості послуг із переробки і, в той же час, буде залежати від особливостей давальницької сировини та готової продукції (виду, якості (сорт, марки тощо), кількості, ціни тощо), чітко визначеної технологічної схеми переробки та форми розрахунків за неї тощо, тобто ключових особливостей договору.

5. рахунків – залежно від суб'єкта толінгової операції, одні і ті ж об'єкти обліку відобразатимуться у системі бухгалтерського обліку на різних рахунках у замовника та виконавця;

6. подвійного запису – зважаючи на зазначене вище, у системі бухгалтерського обліку замовника, з огляду на наявність у нього права власності на давальницьку сировину, даний об'єкт відобразатиметься за правилом подвійного запису на балансових рахунках. В свою чергу, для відображення даної сировини виконавець, не маючи на неї права власності, використовує позабалансові рахунки, де правило подвійного запису не діє, однак розрахунки та процес переробки відображається у звичайному форматі;

7. балансу – як наслідок, особливості, що впливають на зазначені вище елементи методу бухгалтерського обліку, обумовлюватимуть вплив і на даний елемент методу бухгалтерського обліку;

8. звітності – вся інформація у підсумку акумулюється у системі звітності замовника та виконавця, що аналогічно попередньому елементу методу бухгалтерського обліку - балансу, змінюватиметься під впливом визначених ключових особливостей договору толінгу.

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Договірний процес, при здійсненні толінгових операцій, відіграє важливу роль щодо методики подальшого облікового відображення даних операцій у системі бухгалтерського обліку замовника-резидента та / або виконавця-резидента.

Толінгові операції є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, здійснення яких потребує дотримання визначених законодавчих (податкових, валютних, митних) вимог, встановлених на всіх етапах їх провадження. Порядок облікового відображення даних операцій доцільно розглянути з позицій замовника та виконавця, що є резидентом, а також врахувати різні варіанти оплати послуг переробки, задля визначення облікових особливостей здійснення даної діяльності. Зокрема, в частині форм оплати за послуги переробки розрізняють толінгові операції: з грошовою формою розрахунку, з товарною та із змішаною формами розрахунків.

Здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент», передбачає, що вітчизняний суб'єкт господарювання передає сировину виконавцеві-нерезиденту, який в результаті її переробки, отримує готову продукцію, яку повертає замовнику.

Щодо облікового відображення толінгових операцій у системі бухгалтерського обліку замовника слід відзначити наступне.

По-перше, ураховуючи те, що право власності на сировину, під час її передачі, не переходить виконавцю, її потрібно обліковувати на балансі замовника. Для відображення факту передачі сировини виконавцю (залишаючи її облікове відображення на балансі замовника), здійснюється бухгалтерське проведення Д-т 206 К201.

По-друге, продукція, що є результатом переробки оприбутковується на баланс замовника за вартістю, що включає вартість переданої сировини, наданих виконавцем-нерезидентом послуг з переробки (актом виконаних робіт / наданих послуг) та суми митних платежів та відображається у складі запасів на субрахунках відповідних діяльності суб'єкта господарювання.

Щодо митних особливостей здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент», доцільно зауважити, що сировина замовника, яка передається виконавцю-нерезиденту, відповідно до митного законодавства, поміщається у митний режим переробки за межами митної території. Відповідно до даного режиму, якщо сировина або продукти переробки повертаються на митну територію України у митному режимі імпорту, до переданої сировини не застосовуються заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. З огляду на це, митні особливості здійснення толінгових операцій обумовлюватимуться розбіжностями між формами розрахунку за даними операціями.

Розділ 4. *Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності*

У випадку, здійснення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» із товарною формою розрахунку, наприклад, частиною сировини та /або частиною готової продукції, виникають відмінності щодо митного оформлення вивезення сировини замовника за межі митної території України. Частина сировини, що підлягає передачі виконавцю-нерезиденту в рахунок оплати його послуг із переробки або ж частина сировини, з якої виготовлятиметься продукція, яка залишатиметься виконавцю-нерезиденту як оплата його послуг – підлягають декларуванню у режимі експорту. Натомість, та частина сировини, з якої виготовлятиметься продукція та повертатиметься для використання/реалізації замовником на території України, поміщається в режим переробки за межами митної території. Таким чином, види толінгових операцій, в залежності від території реалізації продуктів переробки, впливатимуть на порядок митного декларування вивезення сировини за межі митної території України, що в свою чергу, впливатиме на розмір митних платежів та інших інструментів регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Особливості облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» стосуватимуться порядку врахування валютних змін та відображення курсових різниць, а саме:

- у частині здійснення *толінгових операцій з грошовою формою оплати*, якщо, оплату за послуги виконавця-нерезидента здійснюватиметься із використанням валютних грошових коштів. Як відомо, курсові різниці нараховуються лише за монетарними статтями. В свою чергу, сума заборгованості за послуги з переробки, що акумулюється у замовника-резидента на субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та відображається за валютним курсом на дату підписання акту виконаних робіт, а тому курсові різниці нараховуються на дату погашення заборгованості та на дату балансу. Це стосується післяплати, а у випадку здійснення попередньої оплати - вартість заборгованості відобразатиметься за валютним курсом на цю дату, на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами», який належить до немонетарних статей, за якими курсові різниці не нараховуються;

- у частині здійснення *толінгових операцій з товарною формою оплати*, доцільно розрізняти ті операції, де оплата здійснюватиметься частиною сировини, що передається на переробку та толінгові операції, за здійснення яких передбачається оплата частиною готової продукції – результату переробки. З метою застосування валютного курсу щодо визнання дебіторської заборгованості та доходу від переданих в рахунок оплати сировини чи продуктів переробки, слід керуватися вимогами

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [738], де зазначено, що такий дохід та дебіторська заборгованість визнаватимуться на дату здійснення операції, тобто на дату складання вантажно-митної декларації, що підтверджуватиме передачу сировини та/або продукції. Враховуючи, що доцільним є відображення доходу на рахунку 70 «Доходи від реалізації», а суму заборгованості на субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та зважаючи на те, що дані статті є немонетарними, курсові різниці не нараховуватимуться. Слід зазначити, що на дату складання та підписання акту наданих послуг / виконаних робіт, вартість послуг з переробки включатиметься до складу собівартості продукції за валютним курсом на дату передачі сировини та / або продукції - бухгалтерським проведенням Д-т 20/28 К-т 632. Після здійснення толінгової операції, необхідно провести взаємозалік заборгованостей за субрахунками 362 та 632;

- у частині *толінгових операцій зі змішаною формою оплати*, слід враховувати нормативно-правові вимоги та особливості, що окреслено вище, залежно від умов комбінування варіантів оплати.

Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» у розрізі різних варіантів форм оплати за послуги наведено у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7. Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-резидент – виконавець-нерезидент»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Варіант 1. Толінгові операції з грошовою формою оплати</i>			
1	Передано сировину виконавцю-нерезиденту (вивезено за межі митної території України)	206	201
2	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей та віднесено витрати до складу собівартості продукції переробки	377	311
		28	377
3	Підписано акт виконаних робіт з переробки*	28	632
4	Сплачено митним органам плату при розмитненні продукції**	377	311
5	Оприбутковано продукцію переробки	28	206
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377

⁷³⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4
7	Віднесено до первісної вартості продукції: ввізне мито (та плату за здійснення митних формальностей)	28	377
8	Перераховано виконавцю-нерезиденту плату за виконані роботи*	632	311
<i>Варіант 2. Толінгові операції з товарною формою оплати</i>			
1	Передано в оплату робіт з переробки експортовану сировину*	362	712
2	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
		93	377
3	Списано на собівартість реалізації вартість переданої сировини	943	201
4	Віднесено на фінансовий результат: - доходи - собівартість реалізації / витрати на збут	712	791
		791	943 /93
5	Передано сировину нерезиденту (вивезено за межі митної території України)	206	201
6.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
		28	377
7.	Підписано акт виконаних робіт з переробки*	28	632
8.	Зараховано залишки за рахунками*	632	362
9.	Сплачено митним органам плату при розмитненні продукції	377	311
10.	Оприбутковано продукцію переробки	28	206
11.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377
12.	Віднесено до первісної вартості продукції ввізне мито та плату за здійснення митних формальностей	28	377

Примітка: * відображення у валюті та відображення у гривнях згідно валютного курсу;

** сума мита при ввезенні продукції та ПДВ

Толінгові операції за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» передбачає, що іноземна сировина ввозиться на митну територію України з метою подальшої її переробки вітчизняним суб'єктом господарювання – виконавцем. Порядок облікового відображення толінгових операцій буде залежати насамперед від форми оплати за послуги переробки, а митні особливості оформлення даних господарських операцій

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

обумовлюватимуться територією реалізації продуктів переробки.

Відповідно до Митного Кодексу⁷³⁹, сировина, що ввозиться на митну територію України у процесі здійснення толінгових операцій, поміщується у митний режим переробки на митній території, що передбачає умовне повне звільнення від оподаткування, тобто митні платежі, акцизний податок, ПДВ не сплачується. Натомість, форма оплати за послуги переробки обумовлюватиме порядок застосування митних вимог щодо нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і як наслідок, чинитиме вплив на систему облікового відображення даних операцій.

Якщо митний режим переробки на митній території не додержується внаслідок вибору товарної форми оплати, тобто оплата здійснюватиметься частиною сировини/ готової продукції, то до така «плата» не може бути звільнена від оподаткування. Сировина, що ввозиться на митну територію України для переробки виконавцем-резидентом підлягає звільненню від оподаткування (мито, акциз, ПДВ), а її частина, що передається виконавцю як плата за переробку повинна бути поміщена у митний режим імпорту, що передбачає оподаткування такої сировини ввізним митом, акцизним податком, та нарахування плати за здійснення митних формальностей, що в свою чергу, повинні бути включені до первісної вартості таких запасів, відповідно до вимог П(с)БО 9 «Запаси»⁷⁴⁰. Аналогічно, вимоги митного режиму імпорту застосовуватимуться до частини готової продукції, що є наслідком переробки іноземної сировини, що залишається у виконавця як плата за надання послуг переробки. До ряду окремих видів сировини, що ввозиться з метою переробки та поміщається у митний режим переробки на митній території застосовуються заходи гарантування додержання даного режиму тобто фінансові гарантії, які відповідно до митного законодавства⁷⁴¹ «можуть надаватись у формі грошової застави або у вигляді документа».

⁷³⁹ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁴⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁴¹ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

Постановою Кабінету Міністрів України⁷⁴² затверджено перелік товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється, тобто дані види сировини не можуть звільнитися від оподаткування. Також встановлено⁷⁴³, що фінансові гарантії «застосовуються при поміщенні у митний режим переробки на митній території України товарів групи 17 згідно з УКТЗЕД (цукор і кондитерські вироби з цукру)».

Облікове відображення надання фінансової гарантії здійснюватиметься на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані», в свою чергу, одержана для переробки сировина, право власності на яку належить замовнику-нерезиденту, відобразатиметься на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за митною вартістю.

Особливості облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» стосуватимуться порядку врахування валютних змін та відображення курсових різниць, а саме:

- у контексті *толінгових операцій з грошовою формою оплати*, замовник-нерезидент здійснюватиме, як правило, оплату переробки грошовими коштами в іноземній валюті. Залежно від способу оплати (аванс чи після плати) за послуги переробки, у системі бухгалтерського обліку виконавця-резидента можуть відобразатися курсові різниці. У випадку попередньої оплати (Д-т 312 К-т 362) сума оплати послуг переробки відобразатиметься у бухгалтерському обліку за курсом на дату зарахування іноземних коштів на банківський рахунок. Відображення доходу, внаслідок підписання акту виконаних робіт/наданих послуг, відобразатиметься за валютним курсом, встановленим на день зарахування авансу. Зважаючи на те, що сума заборгованості за кредитом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» відноситься до немонетарних статей, курсові різниці не будуть нараховуватися. У випадку післяплати, тобто оплата здійснюватиметься після підписання акту виконаних робіт/наданих послуг, дохід відобразатиметься (Д-т 362 К-т 703) за валютним курсом,

⁷⁴² Постанова Кабінету Міністрів України «Про деякі питання перебування товарів у митному режимі переробки на митній території України, обмеження і заборони щодо поміщення окремих товарів у зазначений митний режим та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» від 27.03.2013 № 295. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/295-2013-%D0%BF> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁴³ Там само.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

встановленим дату первинного документу (акту). Залишок по дебету субрахунку 362 обумовлює нарахування курсових різниць на дату балансу та на дату погашення такої заборгованості;

- у частині здійснення толінгових операцій з *товарною формою оплати*, курсові різниці не нараховуватимуться, а вартість сировини / продукції отриманої в рахунок оплати відобразатиметься за валютним курсом на дату вантажно-митної декларації.

У контексті толінгових операцій зі змішаною формою оплати слід враховувати вище визначені законодавчі вимоги та особливості, в залежності від умов комбінування варіантів оплати.

Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент» у розрізі різних варіантів форм оплати за послуги наведено у таблиці 3.8.

Таблиця 4.8. Порядок облікового відображення толінгових операцій за схемою «замовник-нерезидент – виконавець-резидент»

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>Варіант 1. Толінгові операції з грошовою формою оплати</i>			
1.	Надано митному органу фінансову гарантію (перерахування грошової застави)	377 05	311 -
2.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
3.	Оприбутковано давальницьку сировину*	022	-
4.	Понесено витрати на переробку	23	13/20/63/65/ 66/91/37
5.	Виконано роботи з переробки (підписано акт виконаних робіт)*	362	703
6.	Списано вартість давальницької сировини*	-	022
7.	Списано собівартість виконаних робіт	903	23
8.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей при реекспорті	377 93	311 377
9.	Віднесено на фінансовий результат: - доходи від виконаних робіт; - собівартість реалізації / витрати на збут	703 791	791 903 / 93
10.	Повернуто митним органом виконавцеві грошову заставу після митного оформлення реекспорту продукції переробки	311 -	377 05

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Продовження табл. 4.8.

1	2	3	4
11.	Отримано плату за виконані роботи*	314	362
<i>Варіант 2. Толінгові операції з товарною формою оплати</i>			
1.	Надано митному органу фінансову гарантію (перерахування грошової застави)	377	311
		05	-
2.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей	377	311
3.	Оприбутковано давальницьку сировину*	022	-
4.	Понесено витрати на переробку	23	13/20/63/65/ 66/91/37
5.	Оприбутковано розмитнену продукцію, передано в оплату за виконані роботи	28	632
6.	Віднесено до первісної вартості продукції: ввізне мито (та плату за здійснення митних формальностей)	28	377
7.	Відображено ПДВ, сплачений митним органам	641	377
8.	Виконано роботи з переробки (підписано акт виконаних робіт)	362	703
9.	Списано вартість давальницької сировини*	-	022
10.	Списано собівартість виконаних робіт	903	23
11.	Сплачено митним органам плату за здійснення митних формальностей при реекспорті	377	311
		93	377
12.	Віднесено на фінансовий результат: - доходи від виконаних робіт; - собівартість реалізації / витрати на збут	703 791	791 903 / 93
13.	Повернуто митним органом виконавцеві грошову заставу після митного оформлення реекспорту продукції переробки	311	377

Таким чином, на основі побудованої класифікації толінгових операцій для цілей бухгалтерського обліку, та враховуючи моделювання видів толінгових операцій відповідно до визначених класифікаційних ознак, здійснено спробу формування методичних положень облікового відображення даних операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент». Зважаючи на відсутність специфічного договору толінгу, визначено, що договір щодо оформлення відносин толінгу є, з одного боку, договором

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

підряду, а з іншого – зовнішньоекономічним договором, який визначає концептуальні положення і особливості здійснення толінгових операцій, що в свою чергу, впливає на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Встановлено ключові особливості договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення досліджуваних господарських операцій, до яких віднесено конкретизація положень договору, що стосуються давальницької сировини, готової продукції, розрахунків та умов постачання. Вплив конкретизації ключових положень договору толінгу, що впливають на систему облікового відображення, охарактеризовано через фундаментальні елементи методу бухгалтерського обліку – документування, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність. В ході систематизації законодавчих вимог, а саме: облікових, податкових, валютних та митних, визначено порядок відображення в системі бухгалтерського обліку толінгових операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент».

Порядок облікового відображення толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента, наведено із врахуванням нормативно-правових вимог щодо їх здійснення, а також в розрізі класифікаційної ознаки за формою оплати – толінгові операції з грошовою, товарною та змішаною формами оплати. У контексті поділу толінгових операцій на види в залежності від форми оплати, для визначення порядку їх облікового відображення, з позицій замовника-резидента, виконавця-резидента, встановлено особливості даних операцій, що стосуються врахування валютних змін та відображення курсових різниць.

Висновки до розділу 4

Дослідження питання методології бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності, проведено на основі вивченні: по-перше, толінгові операції як об'єкт бухгалтерського обліку, встановлено їх економічний зміст та значення в сучасних умовах господарювання; по-друге, організаційного забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності; по-третє, методичних положення облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента, що дозволяє зробити наступні висновки.

*Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку
толінгових операцій як специфічного об'єкту
зовнішньоекономічної діяльності*

Характеристика толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку та обґрунтування їх значення, в умовах посилення глобалізації, дозволили встановити мотиви здійснення даних операцій з позицій підприємства-власника сировини та підприємства-переробника. На основі аналізу вітчизняних та зарубіжних праць, а також визначення підходів щодо трактування сутності основних та суміжних категорій у сфері толінгу, встановлено ототожнення «толінг», «толінгові операції» та «операції з давальницькою сировиною». З метою розмежування даних понять та уточнення понятійно-категоріального апарату, запропоновано авторські визначення категорій «толінг» та «толінгові операції» з позицій бухгалтерського обліку. Під категорією «толінг» запропоновано розуміти процес взаємодії контрагентів (резидента та нерезидента) щодо переробки давальницької сировини в умовах відсутності заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за договором толінгу, відповідно до чинного законодавства; а під категорією «толінгові операції» - сукупність господарських операцій, що виникають між підприємством-резидентом та підприємством-нерезидентом щодо переробки (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини з метою отримання готової продукції, на умовах визначених договором та у межах чинного законодавства.

На основі визначення особливостей толінгових операцій та в результаті визначення підходів щодо трактування сутності даних операцій, побудовано теоретичну конструкцію здійснення толінгових операцій як об'єкту бухгалтерського обліку, що включає понятійно-категоріальний апарат, загальну модель здійснення толінгових операцій з позиції виділення груп господарських операцій, та нормативно-правові особливості їх здійснення.

У частині дослідження питання організаційного забезпечення бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності, обґрунтовано необхідність формування комплексної класифікації толінгових операцій для цілей облікового відображення. Аналіз та систематизація напрацьованих, вітчизняними та зарубіжними дослідниками, підходів щодо визначення класифікаційних ознак поділу толінгових операцій, а також вимог чинного законодавства дозволило сформулювати комплексну класифікацію даних операцій та визначити ключові класифікаційні ознаки для цілей бухгалтерського обліку.

За класифікаційними ознаками поділу толінгових операцій, зокрема, залежно від суб'єктів участі; за формою розрахунку; за територіально-державними позиціями замовника і виконавця; за рівнем самостійності

Розділ 4. Методологія бухгалтерського обліку толінгових операцій як специфічного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності

виконавця; за сировинною базою; за складом сировинної бази; за часовим проміжком провадження та за територією реалізації продуктів переробки, здійснено моделювання їх облікового відображення та ідентифіковано облікові розбіжності відображення даних господарських операцій в системі бухгалтерського обліку.

За класифікаційними ознаками поділу толінгових операцій, моделювання за якими здійснено не було, зокрема, за видами давальницької сировини; за сферою національної економіки; за видами робіт; за періодичністю здійснення; за технологічним процесом та за місцем у діяльності підприємства, конкретизовано вплив видів даних операцій на їх облікове відображення з позицій замовника та виконавця.

У процесі вивчення методичних положень облікового відображення толінгових операцій у замовника-резидента та виконавця-резидента, зважаючи на їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку, та враховуючи здійснене моделювання їх облікового відображення, охарактеризовано порядок облікового відображення даних операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент».

З огляду на відсутність договору толінгу, та враховуючи те, що договір щодо оформлення відносин толінгу поєднує положення договорів підяду та зовнішньоекономічних договорів, ідентифіковано його концептуальні положення, що впливатимуть на систему облікового відображення даних операцій. До ключових особливостей договору толінгу, що впливають на систему бухгалтерського обліку віднесено положення, що стосуються давальницької сировини, готової продукції, розрахунків та умов постачання. Конкретизації зазначених положень договору толінгу є необхідною умовою, з огляду на їх вплив на систему облікового відображення господарських операцій, що було охарактеризовано з позицій фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку.

На основі аналізу та систематизації облікових, податкових, валютних та митних вимог, визначено порядок облікового відображення толінгових операцій за схемами: «замовник-резидент – виконавець-нерезидент» та «замовник-нерезидент – виконавець-резидент». При визначенні порядку облікового відображення толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента, враховано нормативно-правові вимоги щодо їх здійснення в розрізі форм оплати (грошова, товарна, змішана). Залежно від форми оплати визначено облікові особливості толінгових операцій з позицій замовника-резидента та виконавця-резидента щодо врахування валютних змін та відображення курсових різниць.

ДОДАТКИ

Додаток А

Географічна структура експорту та імпорту

Додаток А.1

Географічна структура експорту-імпорту товарів*

(млн.дол. США)

	Усього ¹	Країни СНД	Інші країни світу	Європа	Країни ЄС (28)	Азія	Африка	Америка	Австралія і Океанія
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Експорт									
1996	14400,8	7222,0	7178,8	3456,9	3321,2	2894,2	209,3	598,3	20,1
1997	14231,9	5536,3	8695,6	3675,3	3491,0	3878,6	472,4	652,5	16,8
1998	12637,4	4170,8	8438,6	3993,0	3873,0	3028,5	562,0	865,4	17,4
1999	11581,6	3210,1	8371,5	3790,2	3663,7	3225,9	617,1	692,4	45,1
2000	14572,5	4459,7	10112,8	4680,2	4576,3	3475,7	731,5	1217,5	7,0
2001	16264,7	4639,0	11625,7	5720,9	5536,1	4006,6	877,0	1011,9	7,4
2002	17957,1	4320,1	13637,0	6515,8	6384,0	5125,0	1055,2	936,9	4,1
2003	23066,8	5942,0	17124,8	9147,4	8705,9	5503,1	1250,3	1219,2	4,8
2004	32666,1	8409,4	24256,7	11764,3	11061,6	8178,3	1758,0	2544,2	11,7
2005	34228,4	10531,1	23697,3	10881,4	10293,3	8576,9	2393,9	1831,2	13,7
2006	38368,0	12351,1	26016,9	12625,5	12166,3	8446,2	2373,7	2550,9	17,9
2007	49296,1	18087,0	31209,1	14773,8	14021,3	10881,6	2792,0	2686,3	15,7
2008	66967,3	23166,3	43801,0	19732,8	18265,7	15887,0	3902,4	4144,0	64,0
2009	39695,7	13472,9	26222,8	10264,5	9514,3	12131,7	2627,8	1124,2	21,6
2010	51405,2	18740,6	32664,6	13829,6	13085,3	13715,4	3018,7	2000,0	28,4
2011	68394,2	26177,0	42217,2	18442,4	18021,5	17737,8	3344,2	2552,3	29,8
2012	68830,4	25318,6	43511,8	17424,0	17123,7	17681,1	5638,2	2607,7	50,9
2013	63320,7	22077,3	41243,4	17064,2	16758,6	16813,0	5094,7	2163,6	40,1
2014²	53901,7	14882,3	39019,4	17122,1	17002,9	15350,9	5098,2	1372,2	23,5
2015²	38127,1	7806,1	30321,0	13248,3	13015,2	12378,9	3803,3	785,6	13,6

Додатки

Продовження додатку А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Імпорт									
1996	17603,4	11172,1	6431,3	4655,6	4500,9	672,6	141,5	931,0	24,3
1997	17128,0	9871,7	7256,3	5451,6	5261,7	844,9	136,8	797,9	22,0
1998	14675,6	7889,2	6786,4	4998,5	4843,0	886,9	118,7	755,5	20,9
1999	11846,1	6737,2	5108,9	3547,4	3460,8	762,7	157,8	588,4	27,2
2000	13956,0	8029,6	5926,4	4311,5	4047,7	842,3	136,4	581,4	54,7
2001	15775,1	8821,0	6954,1	4981,7	4755,0	982,0	198,5	740,9	51,0
2002	16976,8	8952,4	8024,4	5751,1	5516,8	1187,4	177,3	856,7	51,5
2003	23020,1	11468,4	11551,7	8165,6	7883,2	2011,3	248,8	1072,2	53,4
2004	28996,8	15189,2	13807,6	9887,2	9564,8	2592,8	279,7	966,1	81,5
2005	36136,3	16988,3	19148,0	12666,4	12211,3	4685,5	426,2	1265,5	103,9
2006	45038,6	20112,3	24926,3	16804,2	16232,2	6143,7	413,0	1465,3	99,5
2007	60618,0	25469,3	35148,7	23048,9	22274,5	9042,2	673,1	2255,4	128,4
2008	85535,3	33377,8	52157,5	30477,0	28928,6	15497,7	1559,1	4190,6	431,7
2009	45433,1	19692,6	25740,5	16233,8	15438,5	6538,6	617,6	2197,9	149,4
2010	60742,2	26697,4	34044,8	20004,5	19151,4	10023,3	874,4	2879,4	261,4
2011	82608,2	37212,4	45395,8	27065,9	25805,8	13279,9	940,6	3913,9	194,0
2012	84717,6	34497,2	50220,4	27569,6	26237,2	17140,5	851,3	4446,7	195,7
2013	76986,8	27941,6	49045,2	28566,2	27046,5	15237,3	749,8	4339,9	93,7
2014²	54428,7	17276,8	37151,9	22383,0	21069,1	10848,3	679,9	3021,5	182,2
2015²	37516,4	10485,5	27030,9	16665,3	15330,2	7235,8	601,7	2336,6	169,6

* Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

¹ З урахуванням не розподілених обсягів товарів.

² Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м.Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Додаток А.2

Географічна структура експорту-імпорту послуг (1996-2015)*

(млн.дол. США)

	Всього ¹	Країни СНД	Інші країни світу	Європа	Країни ЄС	Азія	Африка	Америка	Австралія і Океанія	Невизначені країни
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Експорт										
1996	4746,6	3474,8	1271,8	660,6	633,5	242,6	29,5	131,0	3,5	204,6
1997	4738,4	3328,7	1409,7	832,5	790,9	303,1	32,0	198,8	2,2	41,1
1998	3819,8	2346,7	1473,1	856,3	811,9	291,4	48,1	216,5	2,2	58,6
1999	3613,9	2248,0	1365,9	781,9	766,9	284,2	38,5	169,0	2,5	89,8
2000	3655,1	2136,8	1350,0	778,2	772,6	267,1	28,4	186,3	1,5	88,5
2001	3731,9	2146,9	1397,5	806,5	803,1	270,1	35,2	177,2	1,8	106,7
2002	4303,8	2421,4	1633,9	984,5	974,2	268,9	36,2	215,3	6,0	123,0
2003	4524,9	2302,7	1945,3	1199,8	1180,7	318,2	51,9	259,5	3,0	112,9
2004	5612,7	2497,3	2810,6	1653,8	1561,2	424,3	51,4	409,3	3,1	268,7
2005	6443,2	2815,5	3319,2	1870,4	1767,9	593,1	72,2	476,8	6,9	299,8
2006	7791,8	3409,9	4095,6	2360,8	2273,7	734,2	94,3	574,8	10,5	321,0
2007	9435,1	3666,3	5372,6	3154,1	2983,0	939,0	125,9	793,1	16,4	344,1
2008	12260,1	4245,5	7495,8	4176,4	4118,8	1380,5	203,1	1247,2	26,4	462,2
2009	10129,7	3826,6	5771,7	2936,1	3024,5	1162,4	164,4	1117,5	31,3	360,0
2010	12324,2	5609,6	6149,8	3298,5	3194,8	1072,2	152,9	1235,7	40,8	349,7
2010**	11936,3	5442,4	5939,0	3245,7	3123,1	1013,3	136,4	1156,7	37,2	349,6
2011**	14180,3	6041,1	7306,6	4037,8	3532,9	1108,4	154,9	1400,0	133,8	471,8
2012**	14096,2	5811,1	7304,9	3945,1	3750,2	1255,6	165,5	1427,7	230,6	280,3
2013**	14233,2	5814,9	8418,3	4883,7	4195,7	1427,0	153,0	1581,9	78,6	294,0
2014**	11520,8	4034,3	7486,5	4431,0	3991,6	1350,7	131,3	1242,8	71,5	258,9
2015**	9736,6	3544,8	6191,8	3521,4	2927,9	1120,3	145,1	1134,7	91,0	179,3

Додатки

Продовження додатку А.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Імпорт										
1996	1204,5	343,8	860,7	267,7	260,6	91,4	6,3	278,7	0,2	216,4
1997	1418,3	397,0	1021,3	388,4	308,5	87,0	33,0	315,2	7,1	190,6
1998	1430,9	364,8	1066,1	465,2	380,6	67,8	6,4	321,6	1,4	203,7
1999	1113,2	234,2	879,0	341,3	323,0	76,0	5,1	285,7	1,7	169,2
2000	1151,0	213,2	937,7	400,9	376,4	68,0	6,1	290,6	1,0	171,1
2001	1147,6	230,6	916,9	391,4	378,3	67,2	5,9	304,0	0,6	147,8
2002	1194,9	292,7	898,9	414,5	394,8	65,2	8,1	243,3	0,5	167,3
2003	1465,3	333,3	1124,7	544,1	518,2	82,2	13,0	268,0	0,5	216,9
2004	2062,9	399,1	1659,5	877,7	897,8	233,3	20,6	283,4	1,1	243,4
2005	2941,8	509,3	2425,7	1220,2	1300,0	462,5	28,7	391,7	1,7	320,9
2006	3730,6	690,4	3029,0	1703,9	1797,9	534,8	50,7	396,1	1,7	341,8
2007	4995,5	799,8	4180,8	2402,1	2604,9	745,5	61,9	574,7	2,7	393,9
2008	6481,5	1058,0	5410,0	3488,9	3854,0	1156,7	87,0	570,4	4,9	102,1
2009	5186,4	787,2	4386,3	2640,2	3049,1	1038,8	43,2	450,4	7,2	206,5
2010	5467,2	939,8	4507,9	2420,9	3029,4	1223,0	45,0	571,0	8,0	240,0
2010**	5421,6	933,6	4468,5	2414,8	3000,3	1197,5	44,8	563,3	8,0	240,0
2011**	6214,2	1166,3	5025,6	2804,2	3372,1	1377,1	36,4	570,3	10,2	227,3
2012**	6650,1	1238,2	5401,0	3038,8	3641,2	1515,7	37,5	505,1	6,7	297,2
2013**	7523,0	1466,5	6056,5	3531,2	4212,0	1585,1	35,1	580,4	3,9	320,9
2014**	6373,1	1204,0	5169,1	3002,6	3148,8	920,8	44,3	694,8	3,6	503,1
2015**	5523,0	839,6	4683,4	2749,1	2750,1	850,9	39,4	609,7	1,6	432,7

* Географічна структура експорту-імпорту товарів (1996-2015) // Державна служба статистики. 2015. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

** Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя.

¹ Загальні обсяги експорту-імпорту послуг за 2000-2012 роки уточнено відповідно до Методики ретроспективного перерахунку вартості послуг з переробки у зовнішньоекономічній діяльності (наказ Держстату від 31.12.2014 №419) без розподілу за географічною структурою.

Додатки

Визначення категорії «зовнішньоекономічна діяльність»

Автор, джерело	Визначення поняття
1	2
Бабицький А.Ф. ⁷⁴⁴	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб'єктів господарської діяльності (іноземних підприємств), яка заснована на взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами
Баскакова А.П. ⁷⁴⁵	– діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України із суб'єктами ЗЕД інших країн, що виникає у процесі виробництва, реалізації, розподілу та споживання продукції на основі взаємної вигоди; – система економічних відносин, яка виникає внаслідок руху товарних і фінансових ресурсів
Гребельник О. ⁷⁴⁶	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудований на взаємо- відносинах між ними, що має місце на митній території України та за її межами
Дідківська Л., Головко Л. ⁷⁴⁷	Розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили; формують міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки
Швайка Л. ⁷⁴⁸	Сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права

⁷⁴⁴ Бабицький А.Ф. *Методологія аналізу економічних процесів і управління* : навч. посібник. К. : МАУП, 2003. 128 с.

⁷⁴⁵ Баскаков А.П. *Формирование организационно-экономического механизма управления внешне-экономической деятельностью промышленных предприятий* : дис. канд. экон. наук : 08.00.05. Саратов, 2006. 210 с.

⁷⁴⁶ Гребельник О.П., Романовський О.О. *Основи зовнішньоекономічної діяльності* : навч. посібник. К. : Деміур, 2003. 296 с. С. 644–645.

⁷⁴⁷ Дідківський М.І. *Зовнішньоекономічна діяльність підприємства* : навч. посібник. К. : Знання, 2006. 462 с.

⁷⁴⁸ Швайка Л.А. *Державне регулювання економіки* : навч. посібник. К. : Знання, 2006. 435 с. С. 315.

Продовження додатку Б

1	2
Покровська В. ⁷⁴⁹	Сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях
Письмаченко Л. ⁷⁵⁰	Поняття зовнішньоекономічна діяльність є складовою агрегованою економічною категорією, яка складається з окремих елементів і класифікується за типами, формами та видами
Леонов Я. ⁷⁵¹	Форма господарювання, яка виходить за межі національних кордонів і пов'язана із залученням до багатоетапного циклу економічних відносин різнонаціональних їхніх суб'єктів
Багрова І. ⁷⁵²	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб'єктів господарської діяльності (іноземних підприємств), яка базується на, взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ⁷⁵³	Діяльність вітчизняних та чужоземних суб'єктів господарювання, що базується на взаєминах між ними і здійснюється як на території України, так і поза її межами

⁷⁴⁹Покровская В.В. Международные коммерческие операции и их регламентация. За ред. В. В. Покровская. М. : ИНФРА, 1996. 336 с. С. 259.

⁷⁵⁰ Письмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоторгівельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія. Донецьк : ТОВ "Юго-Восток, Лтд", 2008. 366 с. С. 74.

⁷⁵¹ Леонов Я.В. Організаційно-економічний механізм інноваційного розвитку підприємств водопостачання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04; Харк. нац. акад. міського госп-ва. Х., 2008. 22 с.

⁷⁵² Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: підручник для вузів / І.В. Багрова, Н. І. Редіна, В. О. Власюк, О. О. Гетьман ; за ред. І. В. Багрової. К., Центр навч. літ., 2004. 580 с.

⁷⁵³ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с. С. 34.

Продовження додатку Б

1	2
Мочерний С.В. ⁷⁵⁴	Розуміння поняття ЗЕД дається з погляду сфери економічної діяльності підприємств, фірм, компаній і держави, пов'язаної із зовнішньою торгівлею, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проєктів тощо. У цьому визначенні вже містяться конкретні напрямки здійснення означеної діяльності
Дроздова Г.М. ⁷⁵⁵	Сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях
Фатенок-Ткачук А.О. ⁷⁵⁶	Система міжнародних економічних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання країн світу внаслідок виробництва, обміну і споживання товарів, послуг та ідей в умовах необмеженості потреб та ресурсів і на основі міжнародного поділу праці внаслідок виходу за межі національних господарств із метою максимізації прибутку. ЗЕД як процес є складним ланцюгом дій – від пошуку (зародження) підприємницької ідеї до її втілення в конкретний проєкт, який забезпечує виготовлення товарів, виконання роботи та надання послуг, конкурентоспроможних на міжнародних ринках
Машталір Я.П., Дроздова Г.М. ⁷⁵⁷	Сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок

⁷⁵⁴ Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [під ред. С.В Мочерного]. Львів: Світ, 2005. Т.1 616 с. С. 264.

⁷⁵⁵ Паска І.М. Організація і економічна ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.02. Миколаїв, 2000. 21 с.

⁷⁵⁶ Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Покровская. Львів, 2009. 32 с. С. 6.

⁷⁵⁷ Машталір Я.П. Механізм управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства : автореф. дис на здобуття наук ступеня канд. екон. наук : спец.08.00.04. Хмельницький, 2009. 23 с.

Додаток В
Аналіз сутності понять у різних літературних джерелах
Додаток В.1
Визначення понять “експорт” і “імпорт” у різних літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Поняття “експорт”	Поняття “імпорт”
1	2	3	4
1	Словник сучасної економіки Макміллана ⁷⁵⁸	Товари і послуги, вироблені в одній країні, а продані і спожиті в іншій [с. 147]	Товари або послуги, що спожиті в даній країні, а закуповуються в іншій країні [с. 195]
2	Коноплицький В.А., Філіна Г.І. ⁷⁵⁹	1. Товари, що продаються за кордон за світовими цінами або близькими до них; 2. Реалізація продукції іноземному покупцю її безпосереднім виробником або спеціалізованою торговою фірмою [с. 138]	Ввезення товарів (послуг) з-за кордону для реалізації на внутрішньому ринку або споживання в рамках кооперації виробництва [с. 167]
3	Гордієнко Д.Д. ⁷⁶⁰	Продаж або передача на інших законних підставах товарів іноземним суб'єктам господарської діяльності та іншої діяльності з вивезенням або без вивезення цих товарів за межі митного кордону України, включаючи реекспорт товарів [с. 64-65]	Купівля суб'єктами ЗЕД країни в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію країни, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами країни, розташованими за її межами [с. 79]

⁷⁵⁸ Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА / [пер. з англ.]. К.: “АртЕк”, 2000. 640 с.

⁷⁵⁹ Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник: тлумачно-термінологічний. К.: КНТ, 2007. 580 с.

⁷⁶⁰ Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. К.: КНТ, 2006. 308 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
4	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ⁷⁶¹	Продаж товарів чужоземним суб'єктам господарювання та вивезення товарів через митний кордон держави, включаючи реекспорт товарів, крім передавання майна суб'єктом ЗЕД чужоземному суб'єктові господарювання за кордон як натуральної частки участі у формуванні статутного капіталу для спільної господарської діяльності [с. 264]	Ввезення із-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для їх реалізації чи застосування на внутрішньому ринку [с. 342]
5	Мочерний С.В. ⁷⁶²	Вивіз товарів, вироблених, добутих або вирощених в даній країні. Експорт також включає послуги, які на певних умовах надаються іноземному партнеру [с. 100]	(лат. <i>importate – ввозити</i>) – ввіз із-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для реалізації і застосування на внутрішньому ринку [с. 140]
6	Завадський Й.С. ⁷⁶³	Вивезення товару або капіталу з кордон самостійно або із залученням послуг незалежних маркетингових посередників [с. 126]	Завезення із-за кордону на комерційній основі товарів, призначених для споживання, капіталів, а також операцій (послуг) матеріального характеру, що здійснюються іноземними виробничими організаціями [с. 163]

⁷⁶¹ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с.

⁷⁶² Економічна енциклопедія: у трьох томах. / [ред.кол.: відпов. ред. С.В. Мочерний та інші]. Т. 1 К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. 864 с.

⁷⁶³ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
7	Мочерний С.В. ⁷⁶⁴	Вивезення за кордон товарів, проданих іноземним покупцям і призначених для продажу на іноземних ринках або для переробки в інших країнах [с. 209].	(лат. <i>importate</i> – <i>ввозити</i>) – ввезення з-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для реалізації та застосування на внутрішньому ринку [с. 270].
8	Азрилиян А.Н. ⁷⁶⁵	Вивезення за кордон товарів, які реалізовані іноземному покупцю або призначені для продажу на іноземному ринку [с. 560]	Ввезення в країну іноземних товарів або капіталу у формі надання (предоставлення) кредитів і позик (займов), придбання іноземними компаніями підприємств (валютний імпорт), платне користування послугами іноземних осіб, фірм, організацій [с. 139]
9	Белик Ю.А. ⁷⁶⁶	Вивезення товарів за кордон для реалізації їх на зовнішньому ринку. Разом з імпортом є складовою частиною зовнішньої торгівлі [с. 394]	Ввезення іноземних товарів в країну з-за кордону [с. 89]
10	Борисов А.Б. ⁷⁶⁷	(лат. <i>exporto</i> – <i>вывожу</i>) – вивезення за кордон для реалізації на зовнішніх ринках товарів, послуг і капіталу. Експорт товарів – вивезення матеріальних благ визначених властивостей.	(англ. – <i>import</i> , від лат. <i>importate</i> – <i>ввозити</i>) – ввезення з-за кордону товарів, технологій, капіталу для реалізації і використання на зовнішньому ринку країни-імпортера;

⁷⁶⁴ Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [під ред. С.В Мочерного]. Львів: Світ, 2005. Т.1 616 с.

⁷⁶⁵ Большой экономический словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. [4-е изд. доп. и перераб.]. М.: Институт новой экономики, 1999. 1248 с.

⁷⁶⁶ Краткий экономический словарь / [под ред. Ю.А. Белика и др.]. М.: Политиздат, 1987. 399 с.

⁷⁶⁷ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
		Експорт послуг – оплачуване надання іноземних партнерам послуг виробничого або споживчого характеру. Експорт капіталу – інвестування засобів в цілях підприємства власного виробництва за кордоном [с. 865]	оплачуване отримання від іноземних партнерів послуг виробничого або споживчого характеру. Його обсяги і структура визначаються особливостями національної економіки [с. 253]
11	Ожерельев О.И. ⁷⁶⁸	(з лат. exportate – вивезення товарів і послуг для реалізації їх на зовнішньому ринку [с. 595-596]	(importate – ввозити) – ввезення товарів, послуг, цінних паперів і т. д. з-за кордону для реалізації на зовнішньому ринку країни [с. 160-161]
12	Прохоров А.М. ⁷⁶⁹	(лат. exporto – вивожу) – вивезення товарів або капіталів за кордон [с. 1545]	(від лат. Importo – ввожу) – ввезення товарів в країну з-за кордону [с. 486]
13	Бугинець Ф.Ф. ⁷⁷⁰	Вивезення за кордон товарів, проданих іноземному покупцю або призначених для продажу на іноземному ринку [с. 62]	Імпорт капіталу – ввезення з-за меж України капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, товарів, робіт, послуг, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутку від виробничої та інших форм господарської діяльності.

⁷⁶⁸ Политическая экономия: словарь / [под ред. О.И. Ожерельева и др.]. М.: Политиздат, 1990. 607 с.

⁷⁶⁹ Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. [4-е изд.]. М.: Сов. Энциклопедия, 1988. 1600 с.

⁷⁷⁰ Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 224 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
			Імпорт товарів – купівля в т. ч. з оплатою в не грошовій формі українськими суб'єктами ЗЕД в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [с. 76]
14	Золотогоров В.Г. ⁷⁷¹	Вивезення за кордон товару і капіталу для реалізації на зовнішніх ринках [с. 541]	Ввезення товарів, послуг, цінних паперів та інших матеріальних цінностей з-за кордону для реалізації (використання) на внутрішньому ринку країни, яка ввозить; витрати фізичних і юридичних осіб, уряду даної країни на придбання товарів і послуг, виготовлених в інших країнах [с. 126]
15	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ⁷⁷²	Продаж товарів чужоземним суб'єктам господарювання та вивезення товарів через митний кордон держави, включаючи реекспорт товарів, крім передавання майна суб'єктом ЗЕД чужоземному суб'єктові	Закупівля у чужоземних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності товарів та ввезення їх на територію країни імпортера, включаючи закупівлю товарів, призначених для споживання установами й

⁷⁷¹ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров – Мн.: Полымя, 1997. – 571 с.

⁷⁷² Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [3-тє видання, виправл., доп.]. К.: т-во “Знання”, КОО, 2000. 587 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
		господарювання за кордон як натуральної частки участі у формуванні статутного капіталу для спільної господарської діяльності <i>[с. 141]</i>	організаціями цієї країни, розташованими поза її межами <i>[с. 184]</i>
16	Кузнецов В., Михайленко О. ⁷⁷³	Митний режим відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного переміщення без зобов'язання про їх повернення на цю територію і без встановлення умов їх використання за межами митної території України <i>[с. 472]</i>	Митний режим відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного переміщення без обмежень терміну їх перебування на цій території і можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень <i>[с. 204]</i>
17	Осовська Г.В., Юркевич О.О., Завадський Й.С. ⁷⁷⁴	1) вивезення товарів або капіталу за кордон самостійно або із залученням послуг незалежних маркетингових посередників; 2) товари, які відправляються до іншої країни на продаж <i>[с. 81]</i>	1) ввезення у країну товарів іноземного виробництва; 2) завезення з-за кордону на комерційній основі товарів, призначених для споживання, капіталів, а також операції (послуги) матеріального характеру, що здійснюються іноземними виробничими організаціями <i>[с. 110]</i>

⁷⁷³ Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х.: Фактор, 2005. – 532 с.

⁷⁷⁴ Завадський Й.С. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємство: навч.-метод. посібник / Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
18	Сухарський В.С. ⁷⁷⁵	Вивіз з країни товарів, капіталу, цінних паперів тощо для реалізації їх на зовнішньому ринку. Експорт також включає послуги, які за певних умов надаються іноземному партнеру <i>[с. 78]</i>	Ввіз з-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для реалізації і застосування на внутрішньому ринку <i>[с. 97]</i>
19	Дем'яненко М.Я. ⁷⁷⁶	Вивезення товарів, вироблених в даній країні, для реалізації їх на зовнішньому ринку <i>[с. 163]</i>	Ввезення товарів, послуг цінних паперів тощо з-за кордону для реалізації на внутрішньому ринку країни <i>[с. 192]</i>
20	Карпінський Б.А., Герасименко О.В. ⁷⁷⁷	продаж і вивіз товарів, технологій та послуг за кордон для реалізації їх на зовнішньому ринку <i>[с. 44]</i>	закупівля або одержання на інших законних підставах вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів товарів, технологій та послуг із ввезенням або без їх ввезення на територію країни імпорту <i>[с. 50]</i>
21	Дяків Р. ⁷⁷⁸	кількість і вартість вивезених за кордон іноземних товарів, технологій, капіталів, послуг <i>[с. 189]</i>	ввезення у країну, куплених за кордоном іноземних товарів, технологій, капіталів, послуг <i>[с. 235]</i>

⁷⁷⁵ Сухарський В.С. Економічний словник-довідник: навчальна книга. Тернопіль: Богдан, 2002. 328 с.

⁷⁷⁶ Фінансовий словник-довідник / [М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Каблук, В.М. Скупий та інші]; за ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.

⁷⁷⁷ Карпінський Б.А. Фінансово-інвестиційний словник: навч. посібник / Б.А. Карпінський, О.В. Герасименко. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 304 с.

⁷⁷⁸ Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / [за ред. Р. Дяківа]. К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. 703 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
22	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ⁷⁷⁹	продаж товарів чужоземним суб'єктам господарювання та вивезення товарів через митний кордон держави, включаючи реекспорт товарів [с. 36]	ввезення із-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для їх реалізації чи застосування на внутрішньому ринку [с. 54]
23	Фаминский И.П. ⁷⁸⁰	Вивезення товарів, послуг, цінних паперів і т. д. за кордон для реалізації на зовнішньому ринку [с. 488]	Ввезення товарів, послуг, цінних паперів і інше із-за кордону для реалізації на внутрішньому ринку країни імпортера [с. 131]
24	Кудрицький А.В. ⁷⁸¹	Вивіз із країни товарів, капіталу, цінних паперів, послуг тощо для реалізації їх на зовнішньому ринку [с. 575]	Ввіз товарів у країну з-за кордону для реалізації їх на внутрішньому ринку [с. 699]
25	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш. ⁷⁸²	(від лат. <i>exporto</i> – вивожу) – вивіз за кордон товарів, капіталу, які продані іноземним покупцям, призначені для продажу на іноземних ринках або переробки в іншій країні [с. 399]	(від лат. <i>importo</i> – ввозжу) – ввезення в країну придбаних за кордоном іноземних товарів або інших цінностей для їх споживання, використання в країні [с. 110]

⁷⁷⁹ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с.

⁷⁸⁰ Внешнеэкономический толковый словарь / [под ред. И.П. Фаминского]. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

⁷⁸¹ Український Радянський Економічний Словник: в 3-х томах / [редкол.: А.В. Кудрицький (відпов. ред.) та інші]. 2-ге вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. Т. 1 А. Колібр. 752 с.

⁷⁸² Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
26	Сліпушко О.М. ⁷⁸³	Продаж товарів іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення товарів через митний кордон держави <i>[с. 89]</i>	Закупівля в іноземних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності товарів і ввезення їх на територію країни-імпортера, включаючи закупівлю товарів, призначених для споживання установами та організаціями цієї країни, розташованими за її межами <i>[с. 106]</i>
27	Моисеев А.В. ⁷⁸⁴	Вивезення товарів, капіталів та послуг з країни на зовнішній ринок <i>[с. 243]</i>	Ввіз іноземних товарів з-за кордону для продажу їх на внутрішньому ринку країни, в яку ввезли товари. Практикується також імпорт капіталу та послуг <i>[с. 58]</i>
28	Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б. ⁷⁸⁵	Товари і послуг, які реалізуються за іноземну валюту <i>[с. 563]</i>	Придбання продуктів і послуг за кордоном <i>[с. 137]</i>
29	Голощاپов Н.А. ⁷⁸⁶	–	Придбання товару (послуг) у іноземного продавця із ввезенням товару в країну покупця <i>[с. 117]</i>
30	Грязнов В.И. ⁷⁸⁷	Вивезення товарів за кордон <i>[с. 701]</i>	Ввезення товарів з-за кордону <i>[с. 166]</i>

⁷⁸³ Сліпушко О.М. Політичний і фінансово-економічний словник. К.: Видавництво “Криниця”, 1999. 389 с.

⁷⁸⁴ Моисеев А.В. Экономический словарь-справочник: учеб пособие для учащихся / [Моисеев А.В., Петросян К.Ц., Пилипенко Н.Н.]; под. ред. А.В. Моисеева. – [2-е изд., перераб.]. – М.: Просвещение, 1985. – 256 с.

⁷⁸⁵ Экономика и бизнес. А-Я: словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, Б. Мартин; пер. с англ. К.С. Ткаченко. М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. 624 с.

⁷⁸⁶ Голощاپов Н.А. Словарь-справочник аудитора / [под ред. В.И. Осипова]. М.: “Экзамен”, 1999. 384 с.

⁷⁸⁷ Статистический словарь. [ред. кол., завед. ред. В.И. Грязнов]. М., Статистика, 1965. 706 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
31	Колесніков Г.О. ⁷⁸⁸	Форма міжнародного бізнесу, що являє собою продаж товарів (послуг) в інші країни [с. 66]	Ввіз товару та послуг з-за кордону для реалізації їх на внутрішньому ринку країни-імпортера чи використання у межах кооперації [с. 94]
32	Рыбалкин В.Е. ⁷⁸⁹	Вивезення за кордон для реалізації на зовнішніх ринках товарів (продукції і послуг) і капіталу [с. 230]	Ввезення з-за кордону товарів, технологій і капіталу для реалізації на внутрішньому ринку країни-імпортера; оплачене отримання від іноземних контрагентів послуг виробничого або споживчого призначення [с. 84]
33	Бернар И., Колли Ж.-К. ⁷⁹⁰	Продаж товарів, виготовлених на національній території, господарськими суб'єктами, які знаходяться поза межами цієї території [с. 705]	Придбання товарів закордонного виробництва у господарських суб'єктів, які перебувають поза національною територією [с. 50]
34	Началов А.В. ⁷⁹¹	В Російській Федерації в цілях Митного кодексу РФ – митний режим, який відноситься до групи “основних”, при якому товари, які перебувають у вільному обороті на митній території Росії, вивозяться з неї без зобов'язань про зворотне ввезення [с. 401]	В митній справі – це ввезення в країну іноземних товарів або капіталу у формі надання кредитів і займів, придбання іноземними компаніями підприємств (валютний імпорт), оплатне користування послугами і роботами іноземних осіб, фірм, організацій [с. 84-85]

⁷⁸⁸ Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Колесніков Г.О.]. К.: “ВД “Професіонал”, 2007. 288 с.

⁷⁸⁹ Краткий внешнеэкономический словарь-справочник / [под ред. В.Е. Рыбалкина]. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Международ. отношения, 1991. 256 с.

⁷⁹⁰ Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: в 2-х томах / И. Бернар; пер. с фр. И. Бернар, Ж.-К. Колли. Т. 1. М.: Междунар. отношения, 1997. 784 с.

⁷⁹¹ Современный толковый налоговый словарь / [сост. А.В. Началов]. М.: ООО ИИА “Налог Инфо”, ООО “Статус-Кво 97”, 2006. 480 с.

Продовження додатку В.1

1	2	3	4
35	Копорулина В.Н., Копорулина Л.В. ⁷⁹²	Вивезення товарів, виготовлених, вирощених або видобутих в даній країні, а також раніше ввезених товарів <i>[с. 189]</i>	Ввезення в країну товарів іноземного виробника або із країни посередника для особистого споживання, для промислових, сільськогосподарських і інших підприємств для переробки з метою споживання всередині країни або для подальшого продажу <i>[с. 57]</i>
36	Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г. ⁷⁹³	Продаж і вивезення товарів, технології і послуг за кордон для реалізації їх на зовнішньому ринку <i>[с. 610]</i>	Закупівля і ввезення товарів, технологій і послуг з-за кордону для реалізації їх на внутрішньому ринку країни-імпортера <i>[с. 190]</i>
37	Olsacka B., Pałczyńska- Gościński R. ⁷⁹⁴	Оплачуване вивезення товарів і капіталу за кордон або оплатне надання послуг закордонним покупцям. Значення експорту в економіці країни полягає в тому, що він є фактором економічного розвитку, впливу на забезпечення рівноваги торговельного балансу і внутрішню рівновагу грошей <i>[с. 86]</i>	Купівля товарів і послуг за кордоном для використання їх на внутрішньому ринку з виробничою або споживчою метою. Роль у національній економіці полягає у тому, що надаються їй ті блага, які неможливо виробити у цій країні (наприклад, з погляду на кліматичні умови, сировину) або вони є економічно необґрунтовані <i>[с. 113]</i>

⁷⁹² Русско-украинский финансово-банковский словарь / [сост. В.Н. Копорулина, Л.В. Копорулина]. Х.: Фортуна-Пресс, Консум, 1997. 208 с.

⁷⁹³ Краткий политический словарь / [Абаренков В.П., Абова Т.Е., Аверкин А.Г.]; сост. и общ. ред. Л.А. Оникова, Н.В. Шишлина. [6-е изд., доп.]. М.: Политиздат, 1989. 623 с.

⁷⁹⁴ Olsacka B. Leksykon zarządzania finansamy / B. Olsacka, R. Pałczyńska-Gościński. – Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, 1998. – 370 s.

Визначення понять «експорт» та «імпорт» у вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актах

№ з/п	Джерело	Поняття «експорт»	Поняття «імпорт»
1	2	3	4
– вітчизняне законодавство			
1.	Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” ⁷⁹⁵	Експорт товарів – продаж товарів українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб’єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів	Імпорт товарів – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб’єктах господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами
		Експорт (імпорт) капіталу – вивезення за межі України (ввезення з-за меж України) капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності	

⁷⁹⁵ Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Дата останнього звернення 12.05.18).

Продовження додатку В.2.

1	2	3	4
2.	Митний кодекс України від ⁷⁹⁶	Експорт - митний режим, відповідно до якого товари ввозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України	Імпорт - митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень
3.	Закон України “Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту” ⁷⁹⁷	–	Імпорт - ввезення на митну територію країни імпорту товару (товарів), призначеного для споживання в цій країні імпорту
4.	Закон України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” ⁷⁹⁸	–	Імпорт - ввезення на митну територію країни імпорту товару (товарів), призначеного для споживання в цій країні імпорту

⁷⁹⁶ Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁹⁷ Закон України “Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту” від 22.12.1998 р. № 331-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=331-14> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

⁷⁹⁸ Закон України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” від 22.12.1998 р. № 332-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=332-14> (Дата останнього звернення 18.05.2018)

Продовження додатку В.2.

1	2	3	4
5	Податковий кодекс України ⁷⁹⁹	Експорт - вивезення (експортування) товарів (послуг) за межі митної території України або вивезення (пересилання) товарів (послуг) за межі митної території України; вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту	Імпорт - ввезення (імпортування) товарів (послуг) на митну територію України або ввезення (пересилання) товарів (послуг) на митну територію України; ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту
6.	Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями ⁸⁰⁰	Експорт - продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без ввезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів	Імпорт - купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами

⁷⁹⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата останнього звернення 12.04.2018).

⁸⁰⁰ Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затверджено постановою Правління Національного банку України від 24 березня 1999 р. № 136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0338-99>

Продовження додатку В.2.

1	2	3	4
– законодавство країн-сусідів			
7.	Закон Республіки Білорусь “О валютном регулировании и валютном контроле” принят Палатой представителей 25 июня 2003 г. ⁸⁰¹	Експорт - передача резидентом Республіки Білорусь товарів, інформації, яка охороняється, виключних прав на результати інтелектуальної діяльності, майна в оренду, виконання робіт, надання послуг на оплачуваній основі нерезиденту Республіки Білорусь [с. 144]	Імпорт - отримання резидентом Республіки Білорусь товарів, інформації, яка охороняється, виключних прав на результати інтелектуальної діяльності, майна в оренду, виконання робіт, надання послуг на оплачуваній основі від нерезидента Республіки Білорусь [с. 144]
8.	Закон Республіки Білорусь “О государственном регулировании внешнеторговой деятельности” ⁸⁰²	Експорт товару – вивезення товару з митної території Республіки Білорусь з метою реалізації за її межами [с. 163]	Імпорт товару – ввезення товару на митну територію Республіки Білорусь для використання на території Республіки Білорусь і реалізації цього товару на території Республіки Білорусь [с. 162]
9.	Закон Польщі “Про ПДВ” (ст. 2 п. 8) ⁸⁰³	Експорт - вивезення товарів з території країни за територію, що підтвержене митними органами	Імпорт - ввезення товарів з території третьої держави на територію країни

⁸⁰¹ Бавдей А.Л. Учет экспортно-импортных операций: учебно-практическое пособие / А.Л. Бавдей, Т.Л. Кравченко. Минск: Современная школа, 2008. 272 с.

⁸⁰² Бавдей А.Л. Учет экспортно-импортных операций: учебно-практическое пособие / А.Л. Бавдей, Т.Л. Кравченко. Минск: Современная школа, 2008. 272 с.

⁸⁰³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. O podatku od towarów i usług // Kancelaria Sejmu. 2009 183 с.

**Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку
зовнішньоекономічної діяльності**

Нормативно-правові документи	Загальна характеристика	Питання, що регулюються
1	2	3
Національне законодавство		
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ⁸⁰⁴	визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ⁸⁰⁵	визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	– основні статті фінансових звітів, в яких відображається інформація про операції зовнішньоекономічної діяльності (зокрема, про такі облікові об'єкти, як: доходи, витрати, активи та зобов'язання)
П(С)БО 15 «Дохід» ⁸⁰⁶	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	– класифікація доходів (зокрема, можна виділити доходи від операційних і неопераційних курсових різниць, дохід від експорту, фінансові доходи та доходи інвестиційної зовнішньоекономічної діяльності) (п. 7); – правила оцінки доходів зовнішньоекономічної діяльності (пп. 21-24)

⁸⁰⁴ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

⁸⁰⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», від 07.02.2013 р. № 73: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157 (Дата останнього звернення 12.01.18).

⁸⁰⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

Продовження додатку Г

1	2	3
<p>П(С)БО 16 «Витрати»⁸⁰⁷</p>	<p>визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності</p>	<p>– перелік витрат зовнішньоекономічної діяльності в розрізі визнаних та невизнаних в бухгалтерському обліку (пп. 5-9); – класифікація витрат зовнішньоекономічної діяльності з виділенням витрат від операційних та неопераційних курсових різниць, витрат за операціями експорту, фінансових та інвестиційних витрат (пп. 5-30)</p>
<p>П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»⁸⁰⁸</p>	<p>визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України</p>	<p>– оцінка об'єктів операцій в іноземній валюті під час первісного їх визнання (пп. 5-6); – оцінка монетарних та немонетарних статей балансу (п. 7); – розрахунок курсових різниць та визнання їх в бухгалтерському обліку (пп. 8-9); – порядок формування показників статей фінансової звітності в іноземній валюті (пп. 10-14)</p>

⁸⁰⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

⁸⁰⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Дата останнього звернення 19.05.2018)

Продовження додатку Г

1	2	3
Міжнародне законодавство		
Концептуальна основа фінансової звітності ⁸⁰⁹	визначає концепції, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам	– визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат діяльності підприємства
МСБО 18 «Дохід» ⁸¹⁰	метою Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій. Стандарт окреслює обставини, за яких критерії визнання доходів (існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити) будуть дотримані і дохід буде визнаний	– класифікація доходів (зокрема, можна виділити доходи: а) продаж товарів; б) надання послуг; та в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди) (п. 1-6); – оцінка та визнання доходів від експорту готової продукції, товарів та послуг (пп. 9-28)
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» ⁸¹¹	мета Стандарту – встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання	– поняття функціональної валюти (пп. 9-14); – характеристика монетарних статей (п. 16); – первісна оцінка статей в іноземній валюті та їх перерахунок у функціональну валюту на кінець наступних звітних періодів (пп. 20-37, 50); – визнання курсових різниць (пп. 27-34)

⁸⁰⁹ Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print (Дата останнього звернення 20.03.2018)

⁸¹⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (Дата останнього звернення 20.03.2018)

⁸¹¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022 (Дата останнього звернення 20.03.2018)

**Сучасний стан розвитку наукових досліджень
в сфері бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств**

Питання бухгалтерського обліку	Бухгалтерський облік операцій зовнішньоекономічної діяльності відповідно до діючого законодавства	Наукові результати щодо удосконалення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності	Невирішені проблемні питання бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності
1	2	3	4
Організація бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності			
Організаційна структура підприємства (в тому числі відділу управління)	В ст. 8 Розділу III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено загальні положення, які розкривають питання про відповідальність за організацію обліку, основні форми організації обліку	– запропоновано та обґрунтовано науково-методичний підхід до управління зовнішньоекономічною діяльністю, який передбачає врахування факторів ризику, базується на результатах якісного аналізу та бере до уваги класифікаційні ознаки підприємства (розмір, місцезнаходження і форма власності) і дозволяє підвищити рівень обґрунтованості рішень щодо здійснення ЗЕД з метою досягнення прийнятного для підприємства рівня ризикованості (Свідерська А.В. (2016) ⁸¹²)	Необхідність здійснення організації обліку за наступними напрямками: організаційний (організація праці бухгалтера, його правовий статус, організація бухгалтерської служби); технологічний (порядок документообороту, робочий план рахунків, форми первинних документів, реєстрів, звітності, терміни їх подання та користувачі); методичний (вибір прийомів та способів обліку), та формування облікової політики в частині обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності. Крім того, актуальності набуває створення відділу управління зовнішньоекономічної діяльності та налагодження комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємства

⁸¹² Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спеціальність 08.00.04. Хмельницький, 2016, URL: <http://www.khnu.km.ua/root/res/2-21-65-10.pdf> (Дата останнього звернення 20.03.2018)

1	2	3	4
Методологія бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності			
Документування	В ст. 9 Розділу III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено загальні положення, які розкривають питання про порядок складання, обов'язкові реквізити первинних облікових документів. Крім того, під час здійснення зовнішньоекономічних операцій важливе значення має зовнішньоекономічний контракт та оферта, які в окремих випадках визнаються документами, що підтверджують записи на рахунках бухгалтерського обліку	– організаційно-методичні підходи щодо обліку договірних відносин у сфері експортно-імпорتنих операцій з обґрунтуванням та інтерпретацією схеми зовнішньоекономічного договору (Кобляньська Г.Ю. (2009) ⁸¹³); – розроблені та систематизовані нові форми регістрів податкового обліку (Кабыткіна А.С. ⁸¹⁴); – розроблені нові форми первинних документів (Парасоцька Н.Н. ⁸¹⁵); – удосконалено схему раціонального документообігу (Пахомов С.А. (2003) ⁸¹⁶); – удосконалено порядок оформлення первинних документів і документів митного контролю (Ульянова Н.В. (1998) ⁸¹⁷)	Потребує удосконалення система документування зовнішньоекономічної діяльності на початковому етапі реалізації операції, що спричинено невизнанням в обліку окремих витрат діяльності, пов'язаних з підготовкою до укладання зовнішньоекономічних контрактів. Також удосконалення комунікаційних зв'язків між бухгалтерською службою та відділом управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства вимагає створення відповідної системи їх документування

⁸¹³ Кобляньська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпорتنих операцій підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. К.: Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка, 2009. 21 с.

⁸¹⁴ Кабыткіна А.С. Организация налогового учета экспортных операций в холдингах [Електронний ресурс]: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. ун-т кооп, 2009. 24 с.

⁸¹⁵ Парасоцька Н.Н. Учет внешнеэкономической деятельности в газовой промышленности: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Москва, 1997. 181 с.

⁸¹⁶ Пахомов С.А. Учет и анализ экспортных операций промышленного предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Саратов: Саратов. гос. соц.-эконом. ун-т, 2003 14 с.

⁸¹⁷ Ульянова Н.В. Учет импортных операций на предприятии: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. экон. академия им. Г.В. Плеханова, 1998. 22 с.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
Оцінка	<p>В п. 7 П(С)БО 15 “Доходи” класифіковано доходи (зокрема, можна виділити доходи від операційних і неопераційних курсових різниць, дохід від експорту, фінансові доходи та доходи інвестиційної зовнішньоекономічної діяльності), а в пп. 21-24 визначено правила оцінки доходів зовнішньоекономічної діяльності.</p> <p>В пп. 5-9 П(С)БО 16 «Витрати» наведено перелік витрат зовнішньоекономічної діяльності в розрізі визнаних та невизнаних в бухгалтерському обліку, в пп. 5-30 класифіковано витрати зовнішньоекономічної діяльності з виділенням витрат від операційних та неопераційних курсових різниць, витрат за операціями експорту, фінансових та інвестиційних витрат.</p> <p>П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» регламентує питання оцінки об’єктів операцій в іноземній валюті під час первісного їх визнання</p>	<p>– удосконалено процедуру визначення балансової вартості іноземної валюти (Беляков О.О. (2004)⁸¹⁸);</p> <p>– відображення в обліку сумових і курсових різниць (Жиглей І.В. (2003)⁸¹⁹);</p> <p>– підходи до формування і реєстрації облікової інформації про курсові різниці (Степаненко О.І. (2005)⁸²⁰;</p> <p>– запропоновано оцінку імпортованих товарів і експортних поставок здійснювати за етапами товароруку, що дозволить забезпечити контроль за ходом виконання поставок, визначати собівартість кожного з етапів товароруку й у цілому ЕП з метою економії ресурсів і прийняття відповідних рішень щодо їх оптимізації; запропоновано дотримуватися принципу єдності оцінки – оцінка імпортованих товарів повинна проводитись за єдиним курсом – за курсом НБУ на дату ввізної ВМД поза залежністю від умов розрахунків (Лукашова І.О. (2002)⁸²¹)</p>	<p>Необхідність перегляду структури та порядку визнання доходів і витрат зовнішньоекономічної діяльності, пов’язаних з оцінкою активів, зобов’язань та виникненням курсових валютних різниць, у зв’язку з впливом зміни тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності на мікро- та макрорівнях</p>

Додатки

⁸¹⁸ Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁸¹⁹ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

⁸²⁰ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб’єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁸²¹ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
	(пп. 5-6); оцінки монетарних та немонетарних статей балансу (п. 7); розрахунку курсових різниць та визнання їх в бухгалтерському обліку (пп. 8-9); порядку формування показників статей фінансової звітності в іноземній валюті (пп. 10-14)		
Рахунки	Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено для операцій зовнішньоекономічної діяльності використовуються рахунки з виокремленням відповідних аналітичних розрізів	– уточнено методика синтетичного та аналітичного обліку (Жидєєва Л.І. (1999) ⁸²²); – удосконалення синтетичного та аналітичного обліку (Беляков О.О. (2004) ⁸²³); – обґрунтовано нові підходи щодо інформаційної оцінки експортно-імпортних постачань у системі рахунків обліку (Лукашова І.О. (2002) ⁸²⁴); – формування первинної облікової інформації про витрати і розрахунки в аналітичних регістрах (Пура О.В. (2005) ⁸²⁵);	Необґрунтованість використання окремих рахунків для обліку зовнішньоекономічної діяльності вимагає перегляду окремих операцій (зовнішньоекономічні розрахунково-кредитні операції, операції, пов'язані зі спільною діяльністю, операції з іноземними інвестиціями)

Додатки

⁸²² Жидєєва Л.І. Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності (на прикладі підприємств Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 [Електронний ресурс] / Л.І. Жидєєва. – К.: Київ. нац. екон. ун-т., 1999. – 17 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/1999/99gliazd.zip>

⁸²³ Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁸²⁴ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁸²⁵ Пура О.В. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій (на матеріалах підприємств АР Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
		<p>– запровадження субрахунків другого порядку (Степаненко О.І. (2005)⁸²⁶);</p> <p>– для удосконалення методики оцінки імпортованих товарів запропоновано використовувати субрахунок, на якому варто накопичувати витрати, що включаються в їхню вартість за конкретним постачанням, ця інформація повинна накопичуватися на запропонованому субрахунку за етапами здійснення постачання (Лукашова І.О. (2002)⁸²⁷)</p>	
<p>Методики бухгалтерського обліку</p>	<p>Національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку регулюють окремі питання методичного забезпечення обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, відсутній стандарт, що враховує особливості операцій, наприклад, зовнішньоекономічних розрахунково-кредитних операцій, пов'язаних зі</p>	<p>– за окремими видами фрахту і перевитрат та порядок відображення повернення експортованих та імпортованих товарів у бухгалтерському і податковому обліку (Беляков О.О. (2004)⁸²⁸);</p> <p>– за елементами формування витрат (Ірха Л.І. (2005) [⁸²⁹]);</p> <p>– оцінки немонетарних статей (Жиглей І.В. (2003) [⁸³⁰]);</p>	<p>Враховуючи результати попередніх досліджень та відсутність національного стандарту, що регулює облік зовнішньоекономічної діяльності в сукупності за кожним видом операцій, вважаємо, що необхідно розробити модель операцій зовнішньоекономічної діяльності, яка б включала елементи</p>

⁸²⁶ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпорتنних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁸²⁷ Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпорتنних постачань товарів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2002. 20 с.

⁸²⁸ Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпорتنних операцій підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2004. 22 с.

⁸²⁹ Ірха Л.І. Облік та аналіз експортно-імпорتنних операцій підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т, 2005. 17 с.

⁸³⁰ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 2003. 19 с.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
	спільною діяльністю, операцій з іноземними інвестиціями тощо	<ul style="list-style-type: none"> – обліку імпортних операцій при різних валютах об'єктів контракту і платежу (Степаненко О.І. (2005) ⁸³¹); – обліку операцій з імпорту та експорту товарів, за якими не передбачається перетину митного кордону України (Федькевич Н.В. (2008) ⁸³²); – напрямки удосконалення методики і організації обліку експортно-імпортних операцій (Мельничук І.В. (2002) ⁸³³); – розроблена і удосконалена методика обліку за договором поруки і договором комісії по придбанню та реалізації імпортних товарів (Ульянова Н.В. (1998) ⁸³⁴); – розроблена методика обліку і розподіл витрат по умовам перевезення і страхування товарів; розроблена методика окремого обліку за умови єдиного виробництва експортної продукції і продукції, що виготовляється 	методу бухгалтерського обліку та відповідала обраним прийомам та способам бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики підприємства і мала би практичне значення для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

Додатки

⁸³¹ Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. екон. ун-т., 2005. 19 с.

⁸³² Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. К.: ДВНЗ “Київський національний економічний університет”, 2008. 219 с.

⁸³³ Мельничук І.В. Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2002. 21 с.

⁸³⁴ Ульянова Н.В. Учет импортных операций на предприятии: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. экон. академия им. Г.В. Плеханова, 1998. 22 с.

Продовження додатку Д

1	2	3	4
		<p>для потреб внутрішнього ринку (Пахомов С.А. (2003)⁸³⁵);</p> <p>– запропонована методика обліку за сегментами експортних операцій (Курганова Е.Н. (2004)⁸³⁶);</p> <p>– розроблена методика відокремленого обліку ПДВ при здійсненні експортних операцій (Кабыткіна А.С.⁸³⁷);</p> <p>– запропонована методика єдиної кодифікації зовнішньоекономічних контрактів як основа організації аналітичного обліку; розроблена методика обліку руху експортно-імпортних товарів без відкриття субрахунків (Омельченко І.А. (2001)⁸³⁸)</p>	

Додатки

⁸³⁵ Пахомов С.А. Учет и анализ экспортных операций промышленного предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Саратов: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т, 2003 14 с.

⁸³⁶ Курганова Е.Н. Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. экон. фак., 2004. 25 с.

⁸³⁷ Кабыткіна А.С. Организация налогового учета экспортных операций в холдингах: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Рос. ун-т кооп, 2009. 24 с.

⁸³⁸ Омельченко І.А. Развитие учетно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности на промышленных предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2001. URL: <http://www.dissercat.com/content/razvitie-uchetno-analiticheskogo-mekhanizma-vneshneekonomicheskoi-deyatelnosti-na-promyshlen#ixzz50nthFKRI> (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Продовження додатку Д

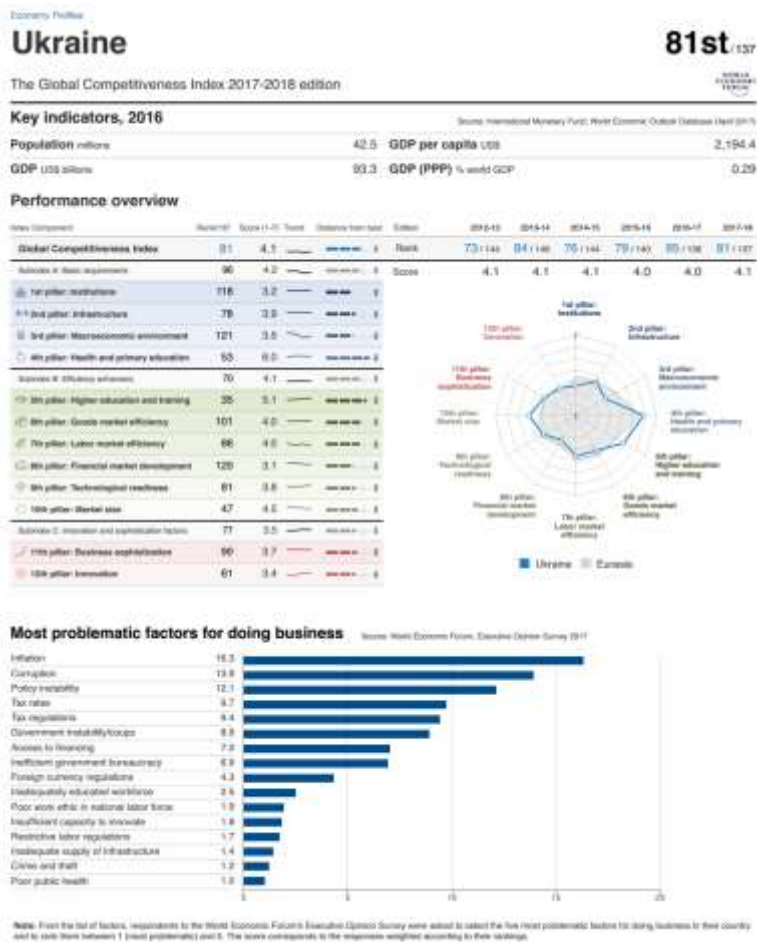
1	2	3	4
Звітність	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 та Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) визначають основні статті фінансових звітів, в яких відображається інформація про операції зовнішньоекономічної діяльності (зокрема, про такі облікові об'єкти, як: доходи, витрати, активи та зобов'язання)	– запропоновані основні показники звітності за сегментами зовнішньоекономічної діяльності; побудована модель формування бухгалтерської звітності за сегментами діяльності (Курганова Е.Н. (2004) ⁸³⁹); – запропонована методика складання бухгалтерської звітності у відповідності до МСФЗ (Омельченко І.А. (2001) ⁸⁴⁰)	Подальшого дослідження потребують питання, що не регулюються положенням чинного законодавства та не знайшли відображення в дослідженнях науковців: розробка внутрішньої звітності, удосконалення форм фінансової звітності з метою уникнення неузгодженостей, що спостерігаються в положеннях чинних нормативних документів, а також задля проведення економічного аналізу з метою формування інформаційного забезпечення системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства

Додатки

⁸³⁹ Курганова Е.Н. Учет и анализ экспортных операций по сегментам деятельности: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Москва: Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. экон. фак., 2004. 25 с.

⁸⁴⁰ Омельченко И.А. Развитие учетно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности на промышленных предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2001. URL: <http://www.disserscat.com/content/razvitie-uchetno-analiticheskogo-mekhanizma-vneshneekonomicheskoi-deyatelnosti-na-promyshlen#ixzz50nthFKRI> (Дата останнього звернення 20.05.2018)

Глобальний індекс кредитоспроможності України 2017-2018⁸⁴¹ та 2016-2017⁸⁴² Додаток Е



⁸⁴¹ Klaus Schwab The Global Competitiveness Report 2017–2018, World Economic Forum, Geneva, 2017, URL: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%9C18.pdf> (Дата останнього звернення 28.05.2018)

⁸⁴² Klaus Schwab The Global Competitiveness Report 2016–2017, World Economic Forum, Geneva, 2016, URL: http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf (Дата останнього звернення 28.05.2018)

The Global Competitiveness Index in detail

Index Component	Rank/137	Value	Trend	Index Component	Rank/137	Value	Trend
1st pillar: Institutions	118	3.2		6th pillar: Goods market efficiency	101	4.0	
1.01 Property rights	129	3.3		6.01 Intensity of local competition	79	5.0	
1.02 Intellectual property protection	119	3.3		6.02 Extent of market dominance	106	3.2	
1.03 Diversion of public funds	119	3.4		6.03 Effectiveness of anti-monopoly policy	104	3.8	
1.04 Public trust in politicians	91	2.5		6.04 Effect of taxation on incentives to invest	129	2.6	
1.05 Irregular payments and bribes	100	3.2		6.05 Total tax rate % GDP	119	31.9	
1.06 Judicial independence	129	3.3		6.06 No. of procedures to start a business	18	4	
1.07 Favoritism in decisions of government officials	111	3.4		6.07 Time to start a business (days)	32	5.0	
1.08 Efficiency of government spending	113	3.4		6.08 Agricultural policy costs	75	3.7	
1.09 Burden of government regulation	81	3.3		6.09 Prevalence of non-suff farmers	100	3.6	
1.10 Efficiency of legal framework in settling disputes	116	3.2		6.10 Trade tariffs % GDP	44	3.9	
1.11 Efficiency of legal framework in challenging regulations	127	3.6		6.11 Prevalence of foreign ownership	127	3.0	
1.12 Transparency of government policymaking	65	4.0		6.12 Business impact of rules on FDI	130	3.3	
1.13 Business costs of terrorism	122	4.1		6.13 Burden of customs procedures	126	3.0	
1.14 Business costs of crime and violence	92	4.1		6.14 Imports % GDP	47	52.6	
1.15 Organized crime	113	3.9		6.15 Degree of customer orientation	74	4.6	
1.16 Reliability of police services	101	3.7		6.16 Buyer sophistication	93	3.1	
1.17 Ethical behavior of firms	102	3.4		7th pillar: Labor market efficiency	88	4.0	
1.18 Strength of auditing and reporting standards	123	3.6		7.01 Cooperation in labor-employer relations	92	4.1	
1.19 Efficacy of corporate boards	90	4.6		7.02 Flexibility of wage determination	126	3.8	
1.20 Protection of minority shareholders' interests	129	3.1		7.03 Hiring and firing practices	52	4.0	
1.21 Strength of investor protection (1-10 scale)	66	3.7		7.04 Refundability of costs (months of salary)	49	10.0	
2nd pillar: Infrastructure	78	3.9		7.05 Effect of taxation on incentives to work	104	2.9	
2.01 Quality of overall infrastructure	88	3.6		7.06 Pay and productivity	55	4.2	
2.02 Quality of roads	130	2.4		7.07 Reference on professional management	123	3.4	
2.03 Quality of railway infrastructure	37	3.9		7.08 Country capacity to retain talent	129	3.2	
2.04 Quality of port infrastructure	30	3.2		7.09 Country capacity to attract talent	100	3.8	
2.05 Quality of air transport infrastructure	92	4.0		7.10 Female participation in the labor force (100=100%)	80	6.0	
2.06 Available air-sea port kilometers (1000000000)	39	313.9		8th pillar: Financial market development	120	3.1	
2.07 Quality of electricity supply	85	4.5		8.01 Availability of financial services	112	3.6	
2.08 Mobile-cellular telephone subscriptions (1000 per 1000 people)	37	132.6		8.02 Affordability of financial services	120	3.0	
2.09 Fixed-telephone lines (1000 per 1000 people)	54	16.6		8.03 Financing through local equity market	114	2.7	
3rd pillar: Macroeconomic environment	121	3.0		8.04 Ease of access to loans	103	3.4	
3.01 Government budget balance % GDP	53	-2.2		8.05 Venture capital availability	118	2.3	
3.02 Gross national savings % GDP	89	17.9		8.06 Soundness of banks	139	2.5	
3.03 Inflation (annual % change)	129	13.9		8.07 Regulation of securities exchanges	134	2.4	
3.04 Government debt % GDP	112	81.2		8.08 Legal rights index (1-10 scale)	32	9	
3.05 Country credit rating (1-10 scale)	123	21.3		9th pillar: Technological readiness	81	3.8	
4th pillar: Health and primary education	63	6.0		9.01 Availability of latest technologies	107	4.1	
4.01 Malaria incidence (cases/100,000 pop.)	104	0.1		9.02 First-level technology absorption	84	4.3	
4.02 Business impact of malaria	104	5.7		9.03 FDI and technology transfer	118	3.5	
4.03 Tuberculosis incidence (cases/100,000 pop.)	82	81.0		9.04 Internet users % pop.	81	52.3	
4.04 Business impact of tuberculosis	95	4.8		9.05 Fixed broadband Internet subscriptions (100 per 1000 people)	83	12.0	
4.05 HIV prevalence (% adult pop.)	104	0.9		9.06 Internet bandwidth (1000000 per 1000 people)	54	79.9	
4.06 Business impact of HIV/AIDS	74	3.2		9.07 Mobile-broadband subscriptions (100 per 1000 people)	115	20.8	
4.07 Infant mortality (per 1000 live births)	92	7.7		10th pillar: Market size	47	4.5	
4.08 Life expectancy (years)	50	71.2		10.01 Domestic market size index	48	4.2	
4.09 Quality of primary education	42	4.6		10.02 Foreign market size index	39	5.2	
4.10 Primary education enrollment rate (net %)	62	88.0		10.03 GDP (PPP) (100=1 billion)	48	263.0	
5th pillar: Higher education and training	35	5.1		10.04 Exports % GDP	30	19.9	
5.01 Secondary education enrollment rate (gross %)	51	84.2		11th pillar: Business sophistication	90	3.7	
5.02 Tertiary education enrollment rate (gross %)	16	52.3		11.01 Local supplier quality	83	4.6	
5.03 Quality of the education system	30	3.9		11.02 Local supplier quality	87	4.4	
5.04 Quality of math and science education	27	4.6		11.03 State of cluster development	108	3.1	
5.05 Quality of management schools	88	4.0		11.04 Measure of competitive advantage	111	2.8	
5.06 Internet access in schools	44	4.6		11.05 Value chain breadth	84	3.5	
5.07 Local availability of specialized training services	58	4.5		11.06 Control of international distribution	95	3.3	
5.08 Extent of staff training	86	3.7		11.07 Production process sophistication	72	3.7	
				11.08 Extent of marketing	74	4.4	
				11.09 Willingness to delegate authority	84	4.0	
				12th pillar: Innovation	51	3.4	
				12.01 Capacity for innovation	51	4.9	
				12.02 Quality of scientific research institutions	60	3.9	
				12.03 Company spending on R&D	76	3.2	
				12.04 University-industry collaboration in R&D	79	3.4	
				12.05 Start-up procurement of advanced technology products	90	3.0	
				12.06 Availability of scientists and engineers	25	4.7	
				12.07 PCT patents (applications/1000 employees)	62	3.6	

Note: Values are on a 1-to-7 scale unless indicated otherwise. Trend lines depict evolution in values since the 2012-2013 edition (or earliest edition available). For detailed definitions, sources, and trends, consult the interactive Economy Profiles and Rankings at <http://gcr.weforum.org>

3.1. Country/Economy Profile

Ukraine 85th / 138

Global Competitiveness Index
2016-2017 edition

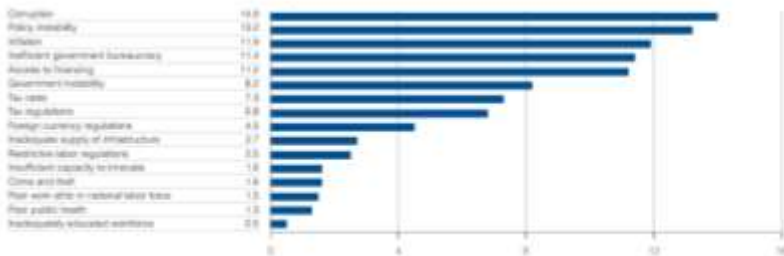
Key Indicators, 2015 Source: International Monetary Fund, World Economic Outlook Database (April 2016)

Population (millions)	47.6	GDP per capita (USD)	2125.4
GDP (USD, billion)	90.5	GDP (PPP) % world GDP	0.30

Performance overview



Most problematic factors for doing business Source: World Economic Forum, Executive Opinion Survey 2016



Note: From the list of factors, independently of the World Economic Forum's Executive Opinion Survey were asked to select the five most problematic factors for doing business in their country and to rank them between 1 (most problematic) and 5. The scores correspond to the responses assigned according to their rankings.

The Global Competitiveness Index in detail

	Nov. 2018	Nov. 2017
1st pillar: Institutions	129	130
1.01 Property rights	129	130
1.02 Intellectual property protection	105	102
1.03 Dimension of public funds	100	100
1.04 Public trust in politicians	80	80
1.05 Regular payments and bribes	119	119
1.06 Judicial independence	120	125
1.07 Favoritism in decisions of government officials	109	105
1.08 Wastefulness of government spending	120	119
1.09 Burden of government regulation	74	74
1.10 Efficiency of legal framework in settling disputes	121	120
1.11 Efficiency of legal framework in challenging regs	106	105
1.12 Transparency of government policymaking	99	100
1.13 Business costs of terrorism	126	123
1.14 Business costs of crime and violence	118	118
1.15 Organized crime	123	123
1.16 Reliability of police services	104	103
1.17 Ethical behavior of firms	106	104
1.18 Strength of auditing and reporting standards	120	115
1.19 Efficacy of corporate boards	121	121
1.20 Protection of minority shareholders' interests	100	100
1.21 Strength of investor protection (0-10 scale)	79	83
4-2nd pillar: Infrastructure	76	76
2.01 Quality of overall infrastructure	66	66
2.02 Quality of roads	124	124
2.03 Quality of railroad infrastructure	34	4.0
2.04 Quality of port infrastructure	96	94
2.05 Quality of air transport infrastructure	102	102
2.06 Available surface and kilometers motorways	80	170.0
2.07 Quality of electricity supply	86	4.9
2.08 Mobile cellular telephone subscriptions /100 pop.	26	144.0
2.09 Fixed-telephone lines /100 pop.	47	21.6
3rd pillar: Macroeconomic environment	109	109
3.01 Government budget balance % GDP	26	-1.2
3.02 Gross national savings % GDP	88	10.0
3.03 Inflation annual % change	139	46.7
3.04 Government debt % GDP	112	60.2
3.05 Country credit rating (0-100 scale)	127	
4th pillar: Health and primary education	54	6.0
4.01 Malaria incidence (cases/100,000 pop.)	n/a	0.1
4.02 Business impact of malaria		
4.03 Tuberculosis incidence (cases/100,000 pop.)	91	94.0
4.04 Business impact of tuberculosis	96	4.9
4.05 HIV prevalence % adult pop.	111	1.2
4.06 Business impact of HIV/AIDS	80	5.0
4.07 Infant mortality (deaths/1,000 live births)	51	7.7
4.08 Life expectancy years	62	71.2
4.09 Quality of primary education	51	4.4
4.10 Primary education enrollment rate (net %)	57	58.3
5th pillar: Higher education and training	30	9.3
5.01 Secondary education enrollment rate (gross %)	63	90.2
5.02 Tertiary education enrollment rate (gross %)	11	62.3
5.03 Quality of the education system	56	4.0
5.04 Quality of math and science education	27	4.5
5.05 Quality of management education	60	3.8
5.06 Internet access to students	26	2.1
5.07 Local availability of specialized training services	77	4.2
5.08 Extent of staff training	84	3.7

Ukraine

	Nov. 2018	Nov. 2017
1st pillar: Goods market efficiency	106	4.0
1.01 Intensity of local competition	106	4.0
1.02 Extent of market dominance	96	3.9
1.03 Effectiveness of anti-monopoly policy	106	2.0
1.04 Effect of taxation on incentives to invest	133	2.9
1.05 Start-up rate % firms	117	0.2
1.06 No. of procedures to start a business	22	4
1.07 Time to start a business (days)	47	7.0
1.08 Agricultural policy tools	88	3.7
1.09 Prevalence of non-tariff barriers	113	3.8
1.10 Trade tariffs % tariff	41	2.8
1.11 Prevalence of foreign ownership	108	3.5
1.12 Business impact of rules on FDI	130	3.2
1.13 Burden of customs procedures	130	3.0
1.14 Property % GDP	51	30.9
1.15 Degree of customer orientation	82	4.0
1.16 Buyer satisfaction	87	3.1
2nd pillar: Labor market efficiency	79	4.8
2.01 Cooperation in labor-employer relations	90	4.2
2.02 Flexibility of wage determination	61	4.9
2.03 Hiring and firing practices	49	4.0
2.04 Redundancy costs (weeks of salary)	50	10.0
2.05 Effect of taxation on incentives to work	124	3.0
2.06 Pay and productivity	42	4.4
2.07 Reliance on professional management	114	3.0
2.08 Country capacity to retain talent	127	2.0
2.09 Country capacity to attract talent	95	3.0
2.10 Female participation in the labor force (ratio to men)	39	0.0
3rd pillar: Financial market development	130	3.0
3.01 Financial services meeting business needs	112	3.0
3.02 Affordability of financial services	116	3.0
3.03 Financing through local equity market	127	3.0
3.04 Ease of access to loans	112	3.0
3.05 Venture capital availability	125	2.1
3.06 Soundness of banks	138	2.1
3.07 Regulation of securities exchanges	137	2.1
3.08 Legal rights index (0-100 scale)	20	0
4th pillar: Technological readiness	66	3.0
4.01 Availability of latest technologies	60	4.0
4.02 Firm-level technology absorption	74	4.4
4.03 FDI and technology transfer	115	3.7
4.04 Internet users % pop.	80	49.0
4.05 Fixed-broadband internet subscriptions /100 pop.	64	11.8
4.06 Internet bandwidth (Mbps)	68	46.7
4.07 Mobile-broadband subscriptions /100 pop.	130	8.1
5th pillar: Market size	47	4.4
5.01 Domestic market size index	48	4.1
5.02 Foreign market size index	38	5.0
5.03 GDP (PPP) PPP \$/inhab.	49	109.0
5.04 Exports % GDP	27	55.0
6th pillar: Business sophistication	38	3.8
6.01 Local supplier quality	67	4.9
6.02 Local supplier quality	79	4.2
6.03 State of cluster development	125	3.0
6.04 Nature of competitive advantage	100	3.9
6.05 Value chain breadth	67	3.5
6.06 Control of international distribution	91	3.3
6.07 Production process sophistication	71	3.8
6.08 Extent of marketing	90	4.3
6.09 Willingness to delegate authority	102	3.8
7th pillar: Innovation	52	3.4
7.01 Capacity for innovation	49	4.4
7.02 Quality of scientific research institutions	50	4.2
7.03 Company spending on R&D	56	3.3
7.04 University-industry collaboration in R&D	57	3.0
7.05 Gov't procurement of advanced tech. products	65	3.1
7.06 Availability of scientists and engineers	58	4.2
7.07 ICT patent applications (normalization pop.)	49	3.8

Note: Values are on a 1-to-7 scale unless indicated otherwise. Third time impact evaluation is values since the 2012/2013 edition (or earlier when available). For detailed definitions, sources, and periods, consult the Interactive-CountryEconomy Profiles and Rankings at <http://gcr.weforum.org/>

Завдання бухгалтерського обліку в науковій літературі

Автори (джерело)	Підходи до завдань бухгалтерського обліку	Завдання бухгалтерського обліку
1	2	3
Грицишен Д.О. 843	у контексті трансформації соціально-економічних відносин від несталого до сталого розвитку	- завдання економічного характеру направлені на задоволення фінансово-економічних результатів діяльності промислового підприємства. У більшій мірі вони визначаються формуванням інформації для задоволення інформаційних потреб акціонерів та інвесторів підприємства, що визначає рівень його інвестиційної привабливості (фінансовий стан промислового підприємства); прийняття стратегічних рішень керівництвом промислового підприємства, що визначає перспективи подальшого ефективного функціонування промислового підприємства за певних умов внутрішнього та зовнішнього середовищ; збереження майна (майна, яке знаходить в різних правових режимах) промислового підприємства; вимірювання ресурсів; формування та розподілу фінансових результатів діяльності промислового підприємства; здійснення контролю за відповідністю господарської діяльності встановленим параметрам (параметри визначаються нормативним регулюванням, системою внутрішніх регламентів; стратегією підприємства); виявлення резервів підвищення ефективності використання наявних ресурсів підприємства;

⁸⁴³ Грицишен Д.О. Трансформація завдань бухгалтерського обліку як основа розвитку його теоретико-методологічної конструкції. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 280-286. URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/62.pdf> (Дата останнього звернення 27.05.2018) С. 285.

Продовження додатку Ж

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> - завдання екологічного характеру обумовлені необхідністю зменшення антропогенного впливу господарської діяльності підприємства на навколишнє середовище та вирішуються шляхом формування інформації для прийняття рішень щодо екологічної безпеки підприємства, зменшення обсягів викидів, скидів та відходів у навколишнє середовище; природоохоронної діяльності промислового підприємства; - завдання соціального характеру пов'язані із формуванням в системі бухгалтерського обліку інформації, яка направлена на управління соціальною діяльністю підприємства, уникненню та/або зменшенню результатів соціального конфлікту інтересів, а також виконання підприємством соціального договору
Жук В.М. [844]	відповідно до інституціональної теорії бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> - розширення змістовності бухгалтерської звітності з метою мінімізації ефекту «асиметрії інформації» та її «платності»; - прийняття нової моделі розкриття корпоративної інформації за вимогами законодавства зі сталого розвитку; - облікове забезпечення оптимізації трансакційних витрат та їх мінімізація на одиницю продукції (робіт, послуг); - облікове забезпечення примноження соціального капіталу та підвищення соціальних стандартів обліку сільських територій; - облікове забезпечення примноження фізичного капіталу, відновлювальних природних ресурсів; - облікове забезпечення раціонального використання вичерпних ресурсів;

⁸⁴⁴ Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку). Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. 2009. Вип. 17, том 2. С. 139-146.

Продовження додатку Ж

1	2	3
		<p>- облікове забезпечення та контроль здійснення визначених екологічних витрат; - облікове забезпечення дотримання вимог якості продукції (робіт, послуг).</p>
<p>Євдокимов В.В. 845</p>	<p>у контексті забезпечення економічної безпеки в умовах застосування інформаційних технологій</p>	<p>Основним завданням моделювання системи бухгалтерського обліку є визначення послідовності дій, пов'язаних зі збором, обробкою даних та їх узагальненням у вигляді звітної інформації, сутність якої має відповідати вимогам релевантності та потребам і запитам користувачів. Другим завданням є підвищення точності бухгалтерських даних: у визначенні термінів, формуванні окремих положень, теоретичних концепцій та їх обґрунтуванні.</p>
<p>Петрук О.М. 846</p>	<p>у контексті реформування національної системи бухгалтерського обліку</p>	<p>Завдання обліку полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей, які перебувають в обороті на початок періоду; відображати очікувані доходи та витрати. Рахівництво як наукова дисципліна повинна включати теоретичні знання, що розробляються іншими науковими дисциплінами. З появою наукової теорії бухгалтерський облік отримав своє внутрішнє джерело розвитку: теорія і практика почали розвиватись паралельно</p>
<p>Шигун М.М. 847</p>	<p>в контексті формування інтернаціонального бухгалтерського обліку</p>	<p>- фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та наступне збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановлених строків;</p>

⁸⁴⁵ Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. : спец. 08.06.04. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2005. 21 с.

⁸⁴⁶ Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.06.04. Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, Київ, 2006. 359 с. С. 17.

⁸⁴⁷ Шигун М.М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку. Часопис економічних реформ. 2013. № 3. С. 134–139.

Продовження додатку Ж

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> - систематизація та відображення інформації в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку; - контроль за відображенням господарських операцій; - складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; - надання інформації для прийняття рішень щодо придбання, продажу або утримання інструментів власного капіталу та боргових інструментів
Канцуров О.О. 848	як складової соціально-економічної діяльності людства	<p>Завданням досліджень у сфері бухгалтерського обліку має бути не тільки вивчення об'єкта й предмета для забезпечення адекватного відображення активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат відповідно до їх економічного змісту, але й виявлення інституціонального розриву між нормативно визначеною і теоретично обґрунтованою моделями поведінки суб'єктів діяльності та фактичною, на основі якої ведеться облік і забезпечується розкриття економічної інформації у фінансовій звітності – тобто визначення, чому практичні дії суб'єктів економічних відносин не відповідають встановленим соціальним нормам, які причини і наслідки для суспільства і хто з груп спеціальних інтересів основний вигодонабувач. Не менш важливим завданням досліджень бухгалтерського обліку є не тільки формування пропозицій до зміни моделі поведінки, зокрема порядку відображення і розкриття інформації про соціально-економічні об'єкти, процеси і явища, через зміну правил регулювання бухгалтерського обліку, але й обґрунтування моделі і порядку їх імплементації у практичну діяльність.</p>

⁸⁴⁸ Канцуров О.О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. Незалежний аудитор. 2014. № 8. С. 27-32

Продовження додатку Ж

1	2	3
Ткаченко Н.М. 849	–	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення наявності первинної документації; - забезпечення повного відображення всіх витрат; - побудова обліку на кожному підприємстві; - ведення обліку кожного виду господарських коштів
Хомяк Р.Л. ⁸⁵⁰	–	<ul style="list-style-type: none"> - збирання, оброблення та відображення первинних даних про господарську діяльність; - систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства; - забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснюються на підприємстві, та про наявність і стан майна підприємства та його джерел; - формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства
Гончаренко О.О., Дземішкевич І.О. 851	для небанківських фінансово-кредитних установ	– надання інформації користувачам є головним завданням бухгалтерського обліку у небанківських фінансово-кредитних установах, оскільки від рівня задоволення інформаційних потреб користувачів залежить попит на фінансові послуги цих установ;

⁸⁴⁹ Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. К.: Алерта, 2007. 954 с.

⁸⁵⁰ Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хомяка. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2004. 912 с.

⁸⁵¹ Гончаренко О.О., Дземішкевич І.О. Завдання та функції бухгалтерського обліку: модифікація під впливом потреб управління небанківськими фінансово-кредитними установами, Науковий вісник Ужгородського університету. 2017. Серія Економіка. Випуск 2 (50). С.316-324

Продовження додатку Ж

1	2	3
		<p>– перерозподіл ресурсів набуває нової актуальності, оскільки фінансові послуги, що надаються фінансово-кредитними установами є формою такого перерозподілу;</p> <p>– збереження майна власників як завдання бухгалтерського обліку дещо втратило свою актуальність, оскільки небанківські фінансово-кредитні установи, як правило, є незначними за розмірами, що мінімізує можливість нецільового використання чи розкрадання майна;</p> <p>– найбільшою втратою актуальності характеризується квантифікація фінансових результатів, що пояснюється розвитком обчислювальної та комп'ютерної техніки, і поступовим перетворенням цього завдання у технічний процес.</p>

Основні причини низької конкурентоспроможності висвітлені в Експортній стратегії України [852, с. 55]

Групи причин низької конкурентоспроможності	Причини низької конкурентоспроможності
1	2
Внутрішні питання	
Розвиток потенціалу	<ul style="list-style-type: none"> – Наднизька продуктивність праці в Україні істотно впливає на конкурентоспроможність українського експорту – Низька внутрішня мобільність робочої сили в Україні перешкоджає ефективному розподілу ресурсів на ринку праці – Складність отримання кредитів обмежує розвиток підприємств, зокрема МСП і уповільнює динаміку розвитку приватного сектора української економіки
Недостатня диверсифікація	<ul style="list-style-type: none"> – Низький рівень внутрішніх та прямих іноземних інвестицій (ПІІ) перешкоджає розвитку господарської діяльності і появі нових секторів – Недосконала система підтримки інновацій в Україні гальмує розвиток нових секторів з високою доданою вартістю
Недостатній рівень навичок	– Значна невідповідність навичок перешкоджає підвищенню продуктивності праці та економічному зростанню
Перешкоди для ведення бізнесу	
Інфраструктура та регуляторна реформа	<ul style="list-style-type: none"> – Досягненню більш високих рівнів продуктивності заважає недостатня конкуренція у деяких секторах товарного ринку – Недостатня та застаріла транспортна інфраструктура перешкоджає економічному зростанню – Застаріла промислова структура, успадкована з радянських часів, стримує економічне зростання – Зарегульованість і ускладнені бюрократичні процедури перешкоджають динамічному розвитку приватного сектора – Відсутність ефективних засобів захисту прав інтелектуальної власності (ПІВ) створює непотрібні перешкоди для зростання
Спрощення процедур торгівлі	– Відсутність ефективних митних процедур залишається перешкодою для розвитку українського експорту

⁸⁵² Адаптований текст Експортної стратегії України: Дорожньої карти стратегічного розвитку торгівлі на період 2017-2021 років. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e6ab10fa-0ad9-4fe4-b8be-32f570693b64&title=EksportnaStrategiiaUkraini-DorozhniaKartaStrategichnogoRozvitkuTorgivli2017-2021> (Дата останнього звернення 29.05.2018)

Продовження додатку И

1	2
Якість інституційної підтримки	<ul style="list-style-type: none"> – Недостатній рівень інституційної підтримки та відсутність структурованого діалогу між державними органами і підприємствами України перешкоджає розвитку приватного сектора – Необхідність здійснення подальших заходів для гармонізації існуючої правової системи з законодавством ЄС
Витрати на ведення бізнесу	<ul style="list-style-type: none"> – Дотримання технічних регламентів і стандартів експорту зумовлює значні витрати на сертифікацію продукції українських експортерів сертифікацію та проведення процедур оцінки відповідності – Високий рівень оподаткування впливає на конкурентоспроможність підприємств
Перешкоди для доступу до ринків	
Доступ до ринку	<ul style="list-style-type: none"> – Недостатнє використання можливостей преференційної торгівлі для українського експорту – Українські експортери стикаються з труднощами у дотриманні вимог технічних регламентів і стандартів країн-партнерів і, зокрема, ЄС
Обмежений доступ до інформації про ринки	<ul style="list-style-type: none"> – Обмежені знання вимог та умов доступу на іноземні ринки перешкоджає розвитку експорту
Відсутність просування українських товарів і брендингу на національному рівні	<ul style="list-style-type: none"> – Недостатність заходів із просування та промоції обмежує впізнаваність українських товарів за кордоном – Український експорт потерпає від негативного іміджу країни
Перешкоди для розвитку	
Зниження рівня бідності	<ul style="list-style-type: none"> – Рівень бідності залишається високим через погіршення соціально-економічної ситуації – Україна має впоратися зі старінням і скороченням чисельності населення – Відтік кваліфікованих працівників за кордон становить загрозу для довгострокового економічного зростання – Має місце гендерна нерівність
Регіональний розвиток	<ul style="list-style-type: none"> – Національна економіка страждає від міжрегіональних відмінностей – Політика регіонального розвитку потребує коригування з урахуванням конкретних потреб регіонів
Сталий розвиток довкілля і зміна клімату	<ul style="list-style-type: none"> – Екологічний дисбаланс – Недостатня обізнаність населення про екологічні норми та цілі сталого розвитку

Методи управління валютними ризиками в науковій літературі

Автор (джерело)	Види методів управління валютними ризиками
1	2
Свідерська А.В. 853	<p>1. Валютні застереження – це умови зовнішньоекономічного контракту, згідно з якими сума платежу буде змінена пропорційно до змін курсу валюти платежу щодо валюти угоди</p> <p>2. Поділ ризиків між сторонами зовнішньоекономічного контракту полягає в тому, що підприємство-суб'єкт ЗЕД та закордонний контрагент погоджуються взяти на себе заздалегідь визначену частину втрат, пов'язаних з коливанням валютних курсів, незалежно від того, яких втрат вони зазнали насправді.</p> <p>3. Прискорення або уповільнення платежів в іноземній валюті («випередження і відставання» – «leads&lags») за наявності відповідних домовленостей у зовнішньоекономічному контракті полягає у зміні строків здійснення розрахунків при очікуванні різких змін курсів валюти ціни або валюти платежу.</p> <p>4. Передача ризику – організація всіх контрактів в національній валюті підприємства.</p> <p>5. Створення резервного фонду для фінансування саме негативних наслідків реалізації валютних ризиків для підприємства (самострахування).</p> <p>6. Створення валютних резервів, тобто так званих – «валютних подушок безпеки» має сенс у випадку, коли значна кількість угод підприємства має зовнішньоекономічний характер</p> <p>7. Диверсифікація партнерів за валютою – свідомий підхід в контрактній діяльності, що має на меті сформувати базу закордонних контрагентів, з включенням до неї партнерів, розрахунки з якими відбуваються у різних валютах.</p> <p>8. Науковець І. Русаненко пропонує застосовувати такий інструмент, як структурування зустрічних валютних потоків, що реалізується за принципом: для будь-якого грошового потоку повинен існувати зустрічний потік у тій же валюті, що закриває відкриту позицію⁸⁵⁴.</p> <p>9. Встановлення лімітів на валютні операції з певними контрагентами, країнами.</p>

⁸⁵³ Свідерська А.В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук; спец. 08.00.04. Хмельницький, 2016. 290 с.

⁸⁵⁴ Русаненко І.С. Управління валютними ризиками підприємств-експортерів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спеціальністю 08.04.01. Українська академія банківської справи, Суми, 2003. URL: <http://www.disslib.org/upravlinnja-valjutnyu-ryzykamy-pidpryemstv-eksporteriv.html> (Дата останнього звернення 27.05.2018)

Продовження додатку К

1	2
	<p>10. Створення реінвойсингових центрів, тобто окремих філій підприємства-міжнародної корпорації, до функцій якої належить централізоване управління усім переліком валютних ризиків, що потребують цього. Надзвичайно затратний з погляду ресурсів інструмент, застосовувати який доцільно на підприємствах із високодиверсифікованими валютними потоками. Мова йде передусім про міжнародні корпорації.</p> <p>11. Операції з валютними деривативами, а саме: валютні операції «форвард»; операції «валютний своп»; опціонні угоди, свопціони (на відміну від свопів є можливість вносити зміни до умов контракту протягом терміну його дії).</p> <p>12. Вибір умови та форми платежу. Як приклад, обліково-дисконтні операції, при яких банк підприємства бере на себе не тільки ризик валютних коливань, але й ризик неплатоспроможності закордонного контрагента. Ці операції здійснюються як у формі документарного акредитива з відстрочкою платежу, так і на базі простого або переказного векселя, авальованого банком. Акредитивна форма розрахунків є найбільш дорогою формою, тому відкривати акредитив на незначні суми недоцільно.</p> <p>13. Сутність форфейтингу полягає у передачі банку права вимоги заборгованості в іноземній валюті в обмін на негайну виплату банком відповідної суми у національній або іноземній валюті.</p>
Шапкин А.С. ⁸⁵⁵	<p>Диверсифікація – процес розподілу інвестиційних засобів між різними об'єктами вкладу капіталу, які безпосередньо не пов'язані між собою, з метою зниження ступеня ризику і втрати доходу⁸⁵⁶.</p> <p>Страховання – це згода, відповідно до якої страховальник (наприклад, будь-яка страхова компанія) за визначену обумовлену винагороду (страхову премію) приймає на себе зобов'язання відшкодувати збитки або їх частину (страхову суму) страхувальнику (наприклад, власнику будь-якого об'єкта), які виникли внаслідок передбачених в страховому договорі небезпек і (або) випадковостей, яким піддається страхувальник або застраховане їм майно⁸⁵⁷.</p> <p>Хеджування – система заходів, які дозволяють виключити або обмежити ризик фінансових операцій в результаті несприятливих змін курсу валют, цін на товари, відсоткових ставок і т.п. в майбутньому. Такими заходами є: валютні застереження, форвардні операції, опціони та ін.⁸⁵⁸.</p> <p>Лімітування є встановлення систем обмежень як зверху, так і знизу, що сприяють зменшенню ступеня ризику⁸⁵⁹.</p>

⁸⁵⁵ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций: монография. М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2003. 544 с.

⁸⁵⁶ Там само, С. 286.

⁸⁵⁷ Там само, С. 293.

⁸⁵⁸ Там само, С. 304.

⁸⁵⁹ Там само, С. 329.

Продовження додатку К

1	2
Долінський Л.Б. ⁸⁶⁰	Зовнішні способи оптимізації ступеня ризику: – розподіл ризику; – зовнішнє страхування; – використання деривативів (хеджування). Внутрішні способи оптимізації ступеня ризику: – лімітування; – диверсифікація; – створення резервів, запасів; – одержання додаткової інформації
Иода Е. В., Иода Ю. В., Мешкова Л. Л., Болотина Е. Н. [⁸⁶¹ , с. 52]	– диверсифікація; – придбання додаткової інформації про вибір і результати; – лімітування; – самострахування; – страхування; – страхування від валютних ризиків; – хеджування; – придбання контролю над діяльністю в пов'язаних областях; – облік і оцінка частки використання специфічних фондів; – компанії в її загальних фондах і ін.
Глазырин А.Е., Куликов В.А., Юдин И.Е., Сериков П.Ю. ⁸⁶²	Основні класи можливих методів управління ризиком: А) уникнення ризику - відмова від діяльності, пов'язаної з ризиком; Б) зниження ризику - підвищення якості управління ризиком; В) перенесення ризику - передача ризику за плату (страхування, хеджування)
Репа Л.В. ⁸⁶³	Методи: - односторонні дії одного з контрагентів валютної операції; - методи, пов'язані з контрактами, угодами між компаніями і страховими установами, що нейтралізують валютні ризики; - взаємна домовленість учасників (контрагентів) зовнішньоекономічних операцій, що включає різного роду компенсаційні застереження. Внутрішні методи: - лімітування;

⁸⁶⁰ Долінський Л.Б. Фінансові обчислення та аналіз цінних паперів: навч. посіб. К.: Майстер-клас, 2005. 192 с. С. 104.

⁸⁶¹ Управление предпринимательскими рисками: монография / Иода Е. В., Иода Ю. В., Мешкова Л. Л., Болотина Е. Н. [2-е изд., испр. и перераб.]. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2002. 212 с. С. 39.

⁸⁶² Управление валютными рисками / Глазырин А.Е., Куликов В.А., Юдин И.Е., Сериков П.Ю. // Экономика. С. 34-39.

⁸⁶³ Репа Л.В. Управление валютным риском: політекономічний аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.01. Донецьк, 2008.

Продовження додатку К

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> - вибір валюти ціни і платежу; - вибір форм, інструментів і умов розрахунків і платежів; - валютні застереження (взаємні поступлення) контрагентів; - маніпулювання термінами платежів, розрахунків; - регулювання валютної позиції; - самострахування. <p>Зовнішні методи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - страхування (хеджування) валютних ризиків: строкові (форвардні) операції і їх різновиди; - ведення рахунків в іноземній валюті; - паралельні кредити; - кредитування і інвестування в іноземній валюті; - дисконтування вимог в іноземній валюті.
Землячова О.А., Савочка Л.С. ⁸⁶⁴	ухилення від ризику; перейняття ризику на себе; передача ризику; розподіл ризиків; об'єднання ризику; диверсифікація; лімітування; страхування; самострахування; хеджування; використання внутрішніх фінансових нормативів; інші методи мінімізації фінансового ризику
Гранатуров В.М. ⁸⁶⁵	страхування (майнову форму, хеджування, страхування відповідальності, співстрахування, перестрахування, самострахування), резервування коштів, диверсифікацію, лімітування
Чернова Г.В. ⁸⁶⁶	метод відмови від ризику; метод зниження частоти збитку або запобігання збиткам; метод прийняття ризику на себе; метод зменшення розміру збитків; метод розподілу ризику; метод ауторсингу ризику; метод запобігання збиткам; страхування; самострахування; метод передачі ризику
Русаненко І.С. ⁸⁶⁷	<ul style="list-style-type: none"> – структурне збалансування активів, пасивів, кредиторської та дебіторської заборгованості; – стратегія випереджень та запізнювань (стратегія “leads&lags”); – угода про поділ ризиків;

⁸⁶⁴ Землячова О.А. Класифікація фінансових ризиків та методи їх зниження / О.А. Землячова, Л.С. Савочка // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2012. № 3. С. 50-57.

⁸⁶⁵ Гранатуров В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения: Учебное пособие. М.: Издательство «Дело и Сервис», 1999. 112 с.

⁸⁶⁶ Чернова Г.В. Управление рисками: Учебное пособие / Г.В. Чернова, А.А. Кудрявцев. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. 160 с.

⁸⁶⁷ Русаненко І.С. Управління валютними ризиками підприємств-експортерів: дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01. Українська академія банківської справи, Суми, 2003. URL: <http://www.disslib.org/upravlinnja-valjutnomy-ryzykamypidpryyemstv-eksporteriv.html> (Дата останнього звернення 13.05.2018)

Продовження додатку К

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – кредитування та інвестування в іноземній валюті; – структурування зустрічних валютних потоків; – паралельні позички; – валютні застереження; – валютні “подушки”; – створення реінвойсингових центрів; – операції з валютними деривативами, у т.ч.: валютні операції “форвард”; операції “своп”; опціонні угоди; валютні ф’ючерсні контракти; дисконтування вимог в іноземній валюті (форфейтинг); – самострахування та інші
Качалов Р.М. ⁸⁶⁸	<ul style="list-style-type: none"> – методи ухилення від ризику (Відмова від ненадійних партнерів, Відмова від інноваційних проєктів, Страхування господарської діяльності, Створення регіональних або галузевих структур взаємного страхування і систем перестраховування, Пошук «гарантів») – методи локалізації ризику (Виділення «економічно небезпечних» ділянок в структурно або фінансово самостійні підрозділи (внутрішній венчур), Освіта венчурних підприємств, Послідовне розукрупнення підприємств) – методи дисипації ризику (Інтеграційний розподіл відповідальності між партнерами по виробництву (освіта ФПГ, акціонерних товариств, обмін акціями і т. П.), Диверсифікація видів діяльності, Диверсифікація ринків збуту і зон господарювання (розширення кола партнерів-споживачів), Розширення закупівель сировини, матеріалів, розподіл ризику по етапах роботи (за часом), Диверсифікація інвестиційного портфеля підприємства)
	<ul style="list-style-type: none"> – методи компенсації ризику (Впровадження стратегічного планування, прогнозування зовнішньої економічної обстановки в країні, регіоні господарювання і т.д., Моніторинг соціально-економічної та нормативно-правового середовища, Створення системи резервів на підприємстві, Активний цілеспрямований («агресивний») маркетинг, Створення спілок, асоціацій, фондів взамовиручки і взаємної підтримки і т. п., Лобювання законопроєктів, що нейтралізують або компенсуючих передбачувані чинники ризику, Емісія конвертованих привілейованих акцій, Боротьба з промисловим шпигунством)

⁸⁶⁸ Качалов Р.М. Управление хозяйственным риском. М.: Наука, 2002. 192 с.

Визначення основних понять

Визначення поняття “форвард” в довідковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Борисов А.Б. ⁸⁶⁹	Форвард – система оперативних розрахунків, які здійснюються не більше, ніж через два робочих дні після укладання угоди (с. 810)
2	Гордієнко Д.Д. ⁸⁷⁰	Форвард – стандартний документ, який засвідчує зобов’язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладання такого контракту (с. 231)
3	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. ⁸⁷¹	Форвард – строкова угода, що укладається з метою врегулювання валютної операції зі строком виконання на будь-який день після строку угоди за негайний розрахунок (с. 417)
4	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ⁸⁷²	Форвард – різновид операцій щодо купівлі-продажу товарів із постачанням їх через певний, передбачений угодою час (звичайно від тижня до кількох років) і з оплатою за ціною (курсом) на момент укладення контракту (с.458)
5	Золотогоров В.Г. ⁸⁷³	Форвард – вид товарно-фондової строкової угоди за готівку, суть якої в тому, що за даною угодою постачання товару відбувається не одразу, а в майбутньому, але зі сплатою наперед та визначенням всіх умов в процесі укладання кожного контракту (с. 396)

⁸⁶⁹ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

⁸⁷⁰ Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. К.: КНТ, 2006. 308 с.

⁸⁷¹ Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навч.-метод. посібник. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

⁸⁷² Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [3-тє видання, виправл., доп.]. К.: т-во “Знання”, КОО, 2000. 587 с.

⁸⁷³ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Мн.: Полымя, 1997. 571 с.

Продовження додатку Л.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
6	Мочерний С.В. ⁸⁷⁴	Форвард – форма термінових, швидких розрахунків, що здійснюються не пізніше як через два дні після укладення угоди банками, торговельно-промисловими фірмами з метою уникнення можливих збитків від коливань, зміни цін, курсів валют (с. 839)
7	Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. ⁸⁷⁵	Форвард – розрахунок за валютною чи іншою угодою більш ніж через два робочі дні після її укладення (с. 334)
8	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Є.Б. ⁸⁷⁶	Форвард – форма термінових, швидких розрахунків, що здійснюються не пізніше як через два дні після укладення угоди (с. 364)

⁸⁷⁴ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2/Редкол.: С.В. Мочерний (відп. випр.) та вип. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.

⁸⁷⁵ Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.

⁸⁷⁶ Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

Визначення поняття “ф’ючерс” в навчальній літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Батяєва Т.А., Столяров І.І. ⁸⁷⁷	Ф’ючерс – стандартний біржовий договір купівлі-продажу біржового активу через певний строк в майбутньому за ціною, встановленою сторонами угоди в момент її укладання (с. 156)
3	Кузнецова Н.С., Назарчук І.Р. ⁸⁷⁸	Ф’ючерс – різновид термінових угод на купівлю або продаж стандартної кількості визначених цінних паперів у зазначений день та за визначеною ціною (с. 47)
4	Мелкумов Я.С. ⁸⁷⁹	Ф’ючерс – угода між двома сторонами про майбутню поставку предмету контракту для його продажу або купівлі за фіксованою ціною в певний час у майбутньому (с. 142)
5	Мельник В.А. ⁸⁸⁰	Ф’ючерс – угода, за якою одна сторона зобов’язується продати, а інша – купити цінні папери певного виду, у певній кількості, за певною ціною та в певний строк у майбутньому (с. 101)
6	Павлов В.І., Пилипенко І.І., Кривов’язюк І.В. ⁸⁸¹	Ф’ючерс – різновидність строкової угоди, яка передбачає виплату грошової суми за активи через певний час за ціною, яка визначається контрактом (с. 385)

⁸⁷⁷ Батяєва Т.А., Столяров І.І. Рынок ценных бумаг: Учеб. Пособие. М.: ИНФРА-М, 2006. 304 с.

⁸⁷⁸ Кузнецова Н.С., Назарчук І.Р. Ринок цінних паперів в Україні: правові основи формування та функціонування. К.: Юрінком Інтер, 1998. 528 с.

⁸⁷⁹ Мелкумов Я.С. Рынок ценных бумаг: Учеб пособие. М.: ИД “Камерон”. 2006. 248 с.

⁸⁸⁰ Мельник В.А. Ринок цінних паперів. Довідник керівника підприємства. Спеціальний випуск. К.: А.Л.Д., ВІРА-Р, 1998. 560 с.

⁸⁸¹ Павлов В.І., Пилипенко І.І., Кривов’язюк І.В. Цінні папери в Україні: Навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. К.: Кондор, 2004. 400 с.

Продовження додатку Л.2

1	2	3
7	Примостка Л.О. 882	Ф'ючерс – угода між продавцем або покупцем, з одного боку, і кліринговою палатою ф'ючерсної біржі, з іншого, про поставку (прийняття) стандартної кількості базових інструментів за узгодженою ціною на конкретну дату в майбутньому (с. 31)
8	Смолянська О.Ю. 883	Ф'ючерс – це угода між продавцем або покупцем, з одного боку, і кліринговою палатою ф'ючерсної біржі, з іншого, про поставку (прийняття) стандартної кількості базових інструментів за узгодженою ціною на конкретну дату в майбутньому (с. 255)
9	Шелудько В.М. 884	Ф'ючерс – це біржовий дериватив, який засвідчує зобов'язання на біржовому ринку купити чи продати базовий актив за стандартизованими вимогами щодо характеристик базового активу, термінів і умов виконання за ціною, зафіксованою на момент укладення угоди (с. 97)

⁸⁸² Примостка Л.О. Фінансові деривативи: аналітичні та облікові аспекти. К.: КНЕУ, 2001. 263 с.

⁸⁸³ Смолянська О.Ю. Фінансовий ринок: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 384 с.

⁸⁸⁴ Шелудько В.М. Фінансовий ринок: Навч. Посіб. К.: Знання-Прес, 2002. 535 с.

Визначення поняття “опціон” в довідковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Борисов А.Б. ⁸⁸⁵	Опціон – 1) право вибору способу, форми, об’єму, техніки виконання зобов’язання, надане одній із сторін умовами договору (контракту), або право відмови від виконання зобов’язання за обумовлених договором умов, як правило, за окрему плату; 2) попередня угода, що укладають біржову угоду купівлі-продажу, право вибору між альтернативними умовами угоди; 3) надане підприємством своїм вищим службовцям право купівлі акцій за твердою ціною; 4) попередня угода про укладання договору в майбутньому в строки, обумовлені сторонами (с. 482)
2	Гарбузов В.Ф. ⁸⁸⁶	Опціон – 1) право вибору способу, форми, об’єму, техніки виконання зобов’язання, наданого одній із сторін умовами договору (контракту), або право відмови від виконання зобов’язання за умов, передбачених договором; 2) угода, яка надає одній із сторін біржової угоди купівлі-продажу право вибору між альтернативними умовами договору; один із засобів біржової спекуляції (с. 362)
3	Гордієнко Д.Д. ⁸⁸⁷	Опціон – стандартний документ, який засвідчує право придбати (продати) цінні папери (товари, кошти) на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією ціни на час укладення такого опціону або на час такого придбання за рішенням сторін контракту (с. 167)

⁸⁸⁵ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

⁸⁸⁶ Финансово-кредитный словарь: В 3-х т. Т. II. / Гл. ред. В.Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1986. 511 с.

⁸⁸⁷ Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. К.: КНТ, 2006. 308 с.

Продовження додатку Л.3

1	2	3
4	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. ⁸⁸⁸	Опціон – 1. Право покупця закупити додаткову кількість товару за умовами, обумовленими попереднім контрактом. 2. Застереження у договорі морського перевезення (чартер) щодо права заміни одного вантажу іншим або одного порту призначення іншим. 3. Умова, що включається в біржові угоди на строк, за яким одній із сторін надається право вибору між альтернативними елементами угоди. 4. Право купівлі акцій за твердою (нижче ринкової) ціною, яке надається компанією своїм службовцям (с. 285)
5	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ⁸⁸⁹	Опціон – 1) зафіксоване біржовою угодою (контрактом) право (але не зобов'язання) купувати або продавати цінні папери, товари чи валюту на певних умовах у майбутньому з фіксацією ціни на час укладення угоди або на час придбання цінних паперів, товарів або валюти (за рішенням сторін угоди); 2) одна з умов строкових біржових угод, за якою одній із сторін надається право вибору між альтернативними умовами угоди чи право зміни її початкових умов; 3) право придбання акцій за твердою, нижчою від ринкової ціною, яке підприємство надає своїм працівникам (с. 307)
6	Мочерний С.В. ⁸⁹⁰	Опціон – різновид цінних паперів на товарному, фондовому чи валютному ринку, строкова угода, предметом якої є право, а не зобов'язання особи, яка його придбала, продати або придбати базові цінності – товари, інші цінні папери, валюту за наперед визначеною ціною і в заздалегідь обумовлений термін (с. 636)

⁸⁸⁸ Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навч.-метод. Посібник - Житомир: ЖІТІ, 1999. 444 с.

⁸⁸⁹ Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [3-тє видання, виправл., доп.]. К.: т-во “Знання”, КОО, 2000. 587 с.

⁸⁹⁰ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2/Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. 848 с.

Продовження додатку Л.3

1	2	3
7	Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. 891	Опціон – 1. Право покупця закупити додаткову кількість товару за умовами, обумовленими попереднім контрактом. 2. Право купівлі акцій за твердою (нижче ринкової) ціною, яке надається компанією своїм службовцям (с. 213)
8	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Є.Б. 892	Опціон – право вибору, отримане за певну плату. 1) надане одній із сторін умовами договору право вибору способу, форми, об'єму виконання прийнятого нею зобов'язання або навіть відмови від виконання зобов'язання за умови виникнення обставин, передбачених договором; 2) угода, що надає одній із сторін право вибору між альтернативними умовами договору (с. 227)
9	Фамінський І.П. 893	Опціон – особливий вид біржових угод з обмеженим порівняно з ф'ючерсними операціями ризиком (с. 281)

⁸⁹¹ Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. – 358 с.

⁸⁹² Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

⁸⁹³ Внешнеэкономический толковый словарь/Под ред. И.П. Фаминского. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

Визначення поняття “своп” в довідковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Бернар І., Коллі Ж.-К. ⁸⁹⁴	Своп – обмін валюти між грошовими установами на короткий строк (с. 509)
2	Борисов А.Б. ⁸⁹⁵	Своп – 1) вид фінансових угод, за яких покупець (продавець) валюти, цінних паперів в момент її купівлі (продажу) бере на себе зобов'язання через деякий час продати (купити) цю валюту, цінний папір; 2) одночасна обмінна операція з цінними паперами (продаж одного цінного паперу й одночасна купівля іншого подібного); 3) розбіжність в процентних ставках двох валют на один і той же строк (с. 663)
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ⁸⁹⁶	Своп – торговельно-фінансова обмінна операція, за якої укладення угоди щодо купівлі (продажу) цінних паперів, валюти, золота на умовах угоди спот супроводжується укладенням контругоди щодо наступного зворотного продажу (купівлі) того самого товару через певний час на тих же чи інших умовах (с. 412)
4	Золотогоров В.Г. ⁸⁹⁷	Своп – операція з обміну національної валюти на іноземну з зобов'язанням зворотного обміну через певний строк (с. 393)

⁸⁹⁴ Бернар І., Коллі Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х т.-Т.1: Пер. с фр. М.: Международные отношения, 1997. 784 с.

⁸⁹⁵ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

⁸⁹⁶ Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.: Т-во “Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. Банк. Ін-ту НБУ. 566 с.

⁸⁹⁷ Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике. Мн.: Польмя, 1997. 571 с.

Продовження додатку Л.4

1	2	3
5	Мочерний С.В. ⁸⁹⁸	Своп – операція з обміну зобов'язаннями або активами з метою полегшення їх структури, зниження ризику, витрат і отримання прибутку (с. 339)
6	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ⁸⁹⁹	Своп – торгівельно-фінансова обмінна операція, в якій укладання угоди купівлі (продажу) цінних паперів, валюти супроводжується укладанням контругоди, угоди про поворотний продаж (купівлю) того ж товару на тих же чи інших умовах (с. 307)
7	Фамінський І.П. ⁹⁰⁰	Своп – угода між двома або більше сторонами, що передбачає взаємний обмін періодичними платежами протягом певного строку (с. 357)

⁸⁹⁸ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1/Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. 864 с.

⁸⁹⁹ Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 1996. 496 с.

⁹⁰⁰ Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. М.: ИНФРА-М, 2000. 512 с.

Підходи до трактування форварду, ф'ючерсу, опціону та свопу

№ з/п	Підхід до трактування	Автори	Форвард	Ф'ючерс	Опціон	Своп
1	2	3	4	5	6	7
1	Система розрахунків	Борисов А.Б.	+			
2	Форма термінових розрахунків	Мочерний С.В., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш.	+			
3	Стандартний документ	Гордієнко Д.Д., Батяєва Т.А., Столяров І.І.	+	+	+	
4	Строкова угода	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Золотогоров В.Г., Мочерний С.В.	+	+	+	
5	Різновид операцій	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.	+			
6	Договір купівлі-продажу	Батяєва Т.А., Столяров І.І.	+			
7	Угода	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Є.Б., Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С., Мельник В.А., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С., Борисов А.Б.	+	+	+	+
8	Розрахунок	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Шелудько В.М.	+			
9	Контракт	Борисов А.Б.		+		
10	Різновид термінових угод	Шелудько В.М.		+	+	

Додатки

Продовження додатку Л.5

1	2	3	4	5	6	7
11	Біржовий дериватив	Шелудько В.М.		+		
12	Право вибору	Борисов А.Б., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш.,			+	
13	Попередня угода	Борисов А.Б.			+	
14	Право купівлі акцій	Борисов А.Б., Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.,			+	
15	Різновид цінних паперів	Мочерний С.В.			+	
16	Вид біржових угод	Фамінський І.П.			+	
17	Право покупця	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О.	-	-	+	
18	Умова біржової угоди	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.			+	
19	Договір	Батяєва Т.А., Столяров І.І.			+	
20	Обмінна операція	Борисов А.Б., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Мочерний С.В., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.				+
21	Розбіжність в процентних ставках	Борисов А.Б.				+
22	Обмін валюти	Бернар І., Коллі Ж.-К.				+

Наукове видання

ГОРДОПОЛОВ Володимир Юрійович

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ**

МОНОГРАФІЯ

В авторській редакції

Технічний редактор *Т.М. Тростенюк*
Коректор *І.В. Леонець*

Підписано до друку 27.12.2018 р. Папір офсетний. Формат 60x84 1/16
Гарнітура “Таймс”. Друк офсетний. Ум. др. арк. 22,78
Наклад 300 прим. Зам. № 578

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book_druk@i.ua

*Свідоцтво про внесення до
Державного реєстру суб'єктів видавничої справи України
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.*