

**ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ВЕНЦЕЛЬ Віктор Тарасович**

УДК 657.1:657.6:339.56(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ  
ОПЕРАЦІЙ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА, ОРГАНІЗАЦІЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2012

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

**Науковий керівник –** доктор економічних наук, доцент  
**Євдокимов Віктор Валерійович,**  
Житомирський державний технологічний університет,  
проректор з науково-педагогічної роботи  
та соціального розвитку,  
професор кафедри бухгалтерського обліку

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, доцент  
**Пилипенко Олексій Іванович,**  
Національна академія статистики, обліку та аудиту,  
декан факультету банківської справи

кандидат економічних наук, професор  
**Суліменко Лариса Антонівна,**  
Житомирський національний агроекологічний  
університет,  
професор кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться 14 березня 2012 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “10” лютого 2012 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради  
д.е.н., проф.

І.В. Замула

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** Зовнішньоекономічна діяльність підприємства як суб'єкта міжнародних економічних відносин є важливою і невід'ємною сферою його господарської діяльності. За ефективного використання всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу вона позитивно впливає на досягнення високого рівня фінансових результатів підприємства та, відповідно, економіки в цілому. В сучасних умовах про важливість дослідження зовнішньоекономічної діяльності свідчить зростання обсягів експортно-імпортних операцій. Зокрема, за I півріччя 2011 р. експорт товарів та послуг в Україні склав 39397,9 млн. дол., що свідчить про його зростання на 38,5 % порівняно з аналогічним періодом 2010 р., а імпорт – 41199,0 млн. дол., що на 48,1 % більше, ніж у порівнюваному періоді <sup>1</sup>. Збільшення обсягів експортно-імпортних операцій позитивно впливає на надходження до бюджету податкових платежів. Згідно даних Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, сума надходжень до бюджету від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції в 2010 р. порівняно з 2009 р. збільшилась на 30,92 %, що становить 2 142 609,56 тис. грн. <sup>2</sup>

Зростання обсягів експорту та імпорту товарів і послуг є позитивною тенденцією та вимагає ефективної системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств. Налагодження економічних відносин з іноземними суб'єктами господарювання, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв'язання завдань їх інформаційного забезпечення, які вирішуються у системі бухгалтерського обліку та контролю. Зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств характеризується високим рівнем не лише комерційного, а й фінансового та валютного ризиків. У зв'язку з цим з метою успішного ведення господарської діяльності на підприємстві необхідно створити ефективну та надійну систему бухгалтерського обліку та контролю, що забезпечить дотримання законності, достовірності, своєчасності, повноти та зрозумілості інформації про здійснення експортно-імпортних операцій.

Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку та контролю експортно-імпортних операцій розглянуті у працях таких вітчизняних вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, В.В. Євдокимов, І.В. Жиглей, Г.Ю. Коблянська, Ю.А. Кузьмінський, І.О. Лукашова, В.М. Пархоменко, О.І. Пилипенко, О.В. Рура, М.І. Скрипник, О.І. Степаненко, Л.А. Суліменко, Н.В. Федькевич. У розробку питань удосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю вагомий внесок зробили зарубіжні дослідники: В.П. Астахов, А.В. Віслова, Л.Н. Водопьянова, Н.Ю. Груніна, А.С. Кабиткіна, Ж.Г. Леонтєва, Н.Т. Шалашова, К. Вінярська (K. Winiarska), Ю. Римарчик (J. Rymarczyk). В їх працях висвітлені різні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій зовнішньоекономічної діяльності. Однак, в сучасних умовах економічних змін організація і методика бухгалтерського обліку та реалізація внутрішніх контрольних процедур експортно-імпортних операцій підприємств є достатньо складною науковою проблемою.

<sup>1</sup> Стан зовнішньоторговельного балансу України за I півріччя 2011 року [Електронний ресурс] // Експрес-випуск Державного комітету статистики України. – № 220. – 2011. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2011/08\\_11/220.zip](http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2011/08_11/220.zip)

<sup>2</sup> Звіти про виконання Державного бюджету України. Дані Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=47009>

Недостатній рівень теоретичної розробки та особливе практичне значення бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпортних операцій підприємств зумовили актуальність теми дисертаційної роботи, її мету та завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 330 б/ф “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 0110U005014). В межах наукової програми розроблено організаційно-методичний підхід до облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами та організаційно-методичні положення внутрішнього контролю вказаних операцій.

**Мета і завдання дослідження.** *Метою* дослідження є обґрунтування теоретичних, методичних і організаційних положень, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій.

Для досягнення даної мети в роботі поставлені такі *завдання*:

- проаналізувати особливості законодавчого регулювання зовнішньоекономічної діяльності як основи облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами;

- визначити особливості форм зовнішньоекономічної діяльності для формування теоретико-методичних основ облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами;

- уточнити класифікацію зовнішньоекономічних договорів і визначити її вплив на бухгалтерський облік експортно-імпортних операцій з товарами та послугами;

- розкрити особливості організації бухгалтерського обліку в частині формування облікової політики за експортно-імпортними операціями як основи їх своєчасного та достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності;

- удосконалити порядок визнання в бухгалтерському обліку доходів і витрат за експортно-імпортними операціями з товарами та послугами з метою обґрунтування методичного підходу до їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

- здійснити критичний аналіз діючих методик облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами для розробки комплексу заходів з удосконалення інформаційного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю;

- обґрунтувати напрями організації внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій з товарами та послугами з метою формування ефективної системи управління зовнішньоекономічною діяльністю;

- удосконалити порядок перевірки експортно-імпортних операцій з товарами та послугами з метою визначення напрямів застосування методичних прийомів контролю.

*Об'єктом дослідження* є операції з експорту та імпорту товарів і послуг, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та контролю.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій з товарами та послугами.

*Робоча гіпотеза дослідження* ґрунтується на припущенні, що дані, які формуються в системі бухгалтерського обліку та контролю, дозволяють підвищити достовірність та аналітичність інформації про зовнішньоекономічну діяльність для здійснення ефективного управління експортно-імпортними операціями, що підлягають обліковому відображенню.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання економічних явищ і процесів. Використання гносеологічного методу дозволило уточнити та поглибити зміст понятійного апарату. Застосування методу аналізу та синтезу, групування та узагальнення сприяло виявленню особливостей форм зовнішньоекономічної діяльності та їх місця в бухгалтерському обліку. Методи теоретичного узагальнення та порівняння використано для виявлення істотних умов зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу. Аналіз і синтез, індукція і дедукція як методи наукового пізнання застосовано для розвитку положень організації та методики бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами та послугами. Методи індукції і дедукції, порівняння та узагальнення використано для встановлення особливостей визнання доходів і витрат за експортно-імпортними операціями з товарами та послугами. Системний підхід став основою для розробки організаційно-методичних положень внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій з товарами та послугами.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові джерела (наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку та контролю, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів); офіційні документи (нормативні документи України та країн світу з питань організації та ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні матеріали (звіти та офіційні дані органів державної, регіональної відомчої статистики, фінансова й статистична звітність суб'єктів господарювання України); довідкові та інформаційні видання професійних організацій, електронні джерела.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні наукового завдання, яке полягає у розробці організаційних та методичних положень бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпортних операцій та формуванні рекомендацій, спрямованих на їх удосконалення.

У процесі проведеного дослідження одержано наступні наукові результати:

*вперше одержано:*

– комплексний підхід до бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, реалізований у розрізі елементів його методу з врахуванням умов зовнішньоекономічних договорів (формальні, основні, додаткові), часових рамок здійснення операцій та призначення товарів з метою дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, принципу обачності, що виступає базою формування достовірної і повної інформації для прийняття управлінських рішень та побудови ефективної системи контролю на підприємстві;

*удосконалено:*

– нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій через встановлення зв'язку законодавчого регулювання різних аспектів зовнішньоекономічної діяльності з об'єктами бухгалтерського обліку та

узгодження понять (зовнішньоекономічна діяльність, експорт та імпорт), що дозволяє уникнути суперечностей як на етапі укладання договору, так і на етапі облікового відображення його виконання;

– організацію бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами та послугами в частині розробки технічного, організаційного, методичного, управлінського та аналітичного напрямів забезпечення облікової політики, що підвищує раціональність ведення бухгалтерського обліку та дієвість системи внутрішнього контролю;

– процес формування в бухгалтерському обліку доходів і витрат, що виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, в розрізі видів господарської діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова діяльність, надзвичайні події) шляхом обґрунтування класифікації зовнішньоекономічних договорів залежно від видів об'єкту договору та його місця в системі об'єктів облікового відображення, що забезпечує здійснення оперативного управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства;

– порядок визнання в бухгалтерському обліку доходів і витрат за операціями з експорту та імпорту послуг в частині оцінки ступеня завершеності операцій за запропонованим інтегрованим методом і розробки алгоритмів дій визнання таких доходів та витрат для формування достовірної інформації у системі бухгалтерського обліку і своєчасного застосування на підприємстві контрольних процедур;

– методичні положення внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій на основі обґрунтування взаємозв'язку видів контролю (попередній, поточний, наступний) та етапів здійснення експортно-імпортних операцій, що дозволило визначити об'єкти, які підлягають контролю, та методичні прийоми перевірки;

*набуло подальшого розвитку:*

– обґрунтування завдань бухгалтерського обліку з урахуванням форм зовнішньоекономічної діяльності в системі бухгалтерського обліку залежно від рівня заінтересованості в результатах співробітництва з іноземними партнерами та рівня залучення ресурсів;

– організація внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій на основі визначення його місця в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю, що дозволило виявити особливі об'єкти в межах їх груп (майно (активи), капітал і зобов'язання; господарські процеси та їх результати; діяльність структурних підрозділів, посадових осіб), склад (власники, управлінський персонал та посадові особи, структурні підрозділи) та напрями діяльності суб'єктів, встановити завдання контролю та джерела інформації з метою формування ефективної системи контролю на підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що реалізація розроблених рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпортних операцій сприяє підвищенню достовірності відображення облікової інформації про них і є підґрунтям для здійснення внутрішнього контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Результати дослідження можуть бути використані також для розробки практичних заходів з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій зовнішньоекономічної

діяльності на підприємствах України. Окремі положення дисертації експериментально апробовані та впроваджені суб'єктами господарювання, в діяльності державних органів влади та вищих навчальних закладів, а саме:

– пропозиції щодо удосконалення організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій використовуються в діяльності Державної податкової адміністрації у Житомирській області (довідка № 241-10 від 07.09.2011 р.);

– рекомендації щодо методики бухгалтерського обліку руху товарів за експортно-імпортними операціями – на ПрАТ “Товкачівський гірничо-збагачувальний комбінат” (довідка № 14-5 від 25.02.2010 р.);

– рекомендації щодо порядку визнання доходів і витрат за операціями експорту та імпорту послуг – на філії “Іршанський гірничо-збагачувальний комбінат ПрАТ “Кримський титан” (довідка № 28-51 від 21.04.2011 р.);

– пропозиції з удосконалення навчальних дисциплін “Облік зовнішньоекономічної діяльності”, “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, “Контроль і ревізія” – у Житомирському державному технологічному університеті (довідка № 154/5 від 04.05.2011 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати, що містяться в роботі, отримані автором особисто. З праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача. У них за темою дисертації розроблено комплекс рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю експортно-імпортних операцій.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 6 міжнародних, всеукраїнських і науково-практичних конференціях, що відображено у публікаціях [9-14].

**Публікації.** За результатами дослідження у фахових виданнях опубліковано 8 наукових статей обсягом 4,66 друк. арк., особисто автору належить 4,07 друк. арк.; 6 тез доповідей обсягом 0,95 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

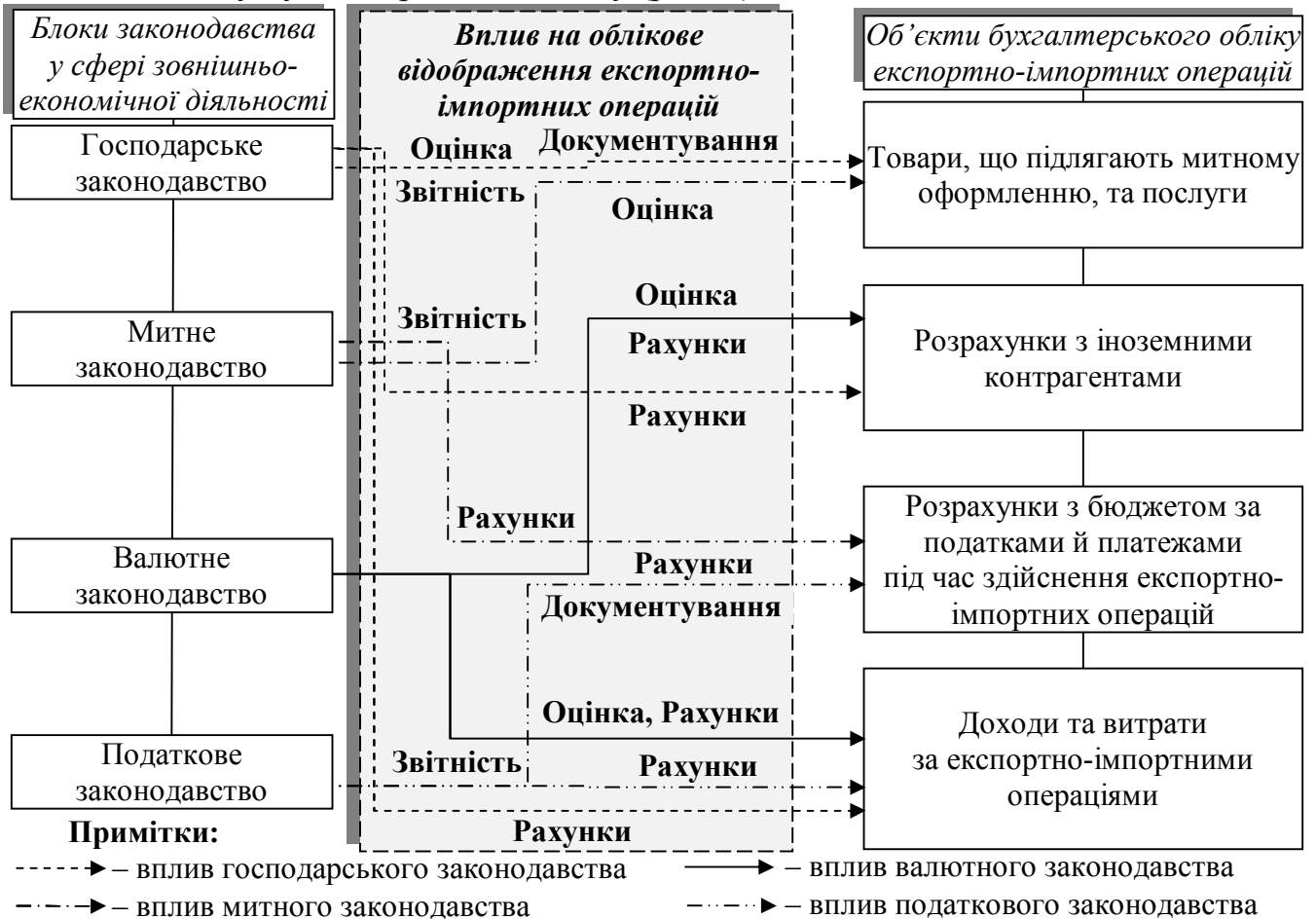
**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст дисертації викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 14 таблиць та 32 рисунки (з них 2 таблиці і 3 рисунки розміщені на окремих сторінках), 16 додатків, розміщених на 128 сторінках. Список використаних джерел нараховує 294 найменувань і розміщений на 35 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, робочу гіпотезу, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів, вказано характер апробації й публікації за результатами дослідження, особистий внесок здобувача.

У першому розділі “Теоретико-правові засади бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпорتنних операцій” розглянуто правове забезпечення відображення експортно-імпорتنних операцій в системі бухгалтерського обліку і контролю, удосконалено підхід до визначення форм і видів зовнішньоекономічної діяльності відповідно до завдань бухгалтерського обліку та досліджено місце зовнішньоекономічного договору (контракту) в системі бухгалтерського обліку і контролю.

Недосконалість вітчизняного законодавства в частині зовнішньоекономічної діяльності, його безсистемний та суперечливий характер створюють підґрунтя для зростання економічної злочинності у цій сфері, що негативно позначається на соціально-економічному розвитку держави. Одним з напрямів вирішення даного питання є встановлення зв'язку законодавства в сфері регулювання зовнішньоекономічної діяльності з об'єктами бухгалтерського обліку через елементи методу бухгалтерського обліку (рис. 1).



**Рис. 1.** Вплив законодавства на облікове відображення експортно-імпорتنних операцій

Виявлена неоднозначність тлумачення понять “зовнішньоекономічна діяльність”, “експорт” та “імпорт” нормативно-правовими документами, яка спричиняє правові колізії в господарських відносинах з приводу експортно-імпорتنних операцій, стала підставою для розробки власного підходу до сутності досліджуваних понять на основі вивчення наукової літератури, нормативних документів та сучасних форм здійснення зовнішньоекономічної діяльності. На підставі узагальнених та систематизованих підходів до трактування поняття “зовнішньоекономічна діяльність” запропоновано



визначати її як діяльність суб'єктів зовнішньоекономічних відносин та іноземних суб'єктів господарювання, яка пов'язана із здійсненням різноманітних видів господарської діяльності та має місце як на території України, так і за її межами.

На підставі аналізу підходів, запропонованих авторами дослідженої літератури, і керуючись нормативно-правовими документами з даної теми виділено недоліки у трактуванні понять “експорт” та “імпорт”. З метою їх уникнення запропоновано під експортом (імпортом) розуміти вивезення (ввезення) товарів та інших активів з перетином або без перетину митного кордону країни, а також надання (отримання) послуг з метою отримання прибутку або соціальних вигід суб'єктом господарювання.

Відсутність обґрунтованого підходу до визначення напрямів здійснення зовнішньоекономічної діяльності негативно впливає на організацію управління такою діяльністю на підприємстві та його інформаційне забезпечення. Одним з напрямів вирішення даного питання є 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 поділі форм зовнішньоекономічної діяльності. Основною метою виділення форм зовнішньоекономічної діяльності є сприяння прийняттю ефективних управлінських рішень щодо вибору оптимальних форм виходу підприємств на зовнішні ринки, що враховують стан наявних ресурсів підприємства, які вони бажають залучати для здійснення зовнішньоекономічної діяльності, та заінтересованість користувачів в результатах співробітництва з іноземними підприємствами.

Передумовою здійснення зовнішньоекономічної діяльності є зовнішньоекономічний договір. З метою усунення протиріч під зовнішньоекономічним договором запропоновано розуміти домовленість між двома і більше суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземними контрагентами, що укладається у формі комерційного документу та регламентує організаційні, економічні та управлінські відносини, за яким в однієї сторони (продавця) виникає зобов'язання передати у власність другій стороні (покупцеві) майно (послуги), а у покупця виникає зобов'язання прийняти майно (послуги) і сплатити за нього певну грошову суму.

Неузгодженість думок вчених призводить до необґрунтованого виключення облікової ознаки при класифікації зовнішньоекономічних договорів. З метою впорядкування та конкретизації видів зовнішньоекономічних договорів у процесі дослідження узагальнено існуючі підходи до виділення видів зовнішньоекономічних договорів за характером здійснюваних операцій, що дозволило класифікувати зовнішньоекономічні договори (в тому числі і договір купівлі-продажу (рис. 2)) відповідно до доходів та витрат за видами діяльності суб'єкта господарювання



**Рис. 2.** Облікове відображення доходів та витрат за договором купівлі-продажу відповідно до запропонованої класифікаційної ознаки зовнішньоекономічних договорів

Запропонований підхід забезпечує отримання інформації користувачами про укладені та виконані зовнішньоекономічні договори. Зокрема, фінансова діяльність передбачає виникнення доходів та витрат, пов'язаних з укладанням та виконанням договорів кредитування, фінансової оренди тощо, інвестиційна діяльність – договору про створення спільного підприємства та ін. Таким чином, здійснюється оперативне управління процесом укладання зовнішньоекономічних договорів на підприємстві.

У ході дослідження виділено три групи умов зовнішньоекономічних договорів: формальні, основні та додаткові. Відповідно до визначених груп систематизовано та згруповано основні умови зовнішньоекономічних договорів за трьома напрямками:

1) умови, які впливають на облікове відображення експортно-імпортних операцій (предмет договору, кількість і якість товару, базисні умови поставки, ціна та загальна вартість товару, умови платежів, умови здачі (прийому) товарів, упакування та маркірування, санкції та рекламації);

2) умови, які впливають на податкові розрахунки експортно-імпортних операцій (умови поставки, ціна та загальна вартість, умови платежів, санкції та рекламації);

3) умови, які пов'язані з вирішенням суперечок та форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Вплив основних умов зовнішньоекономічних договорів купівлі-продажу на облікове відображення експортно-імпортних операцій дає змогу оцінити стан та зміни у складі об'єктів бухгалтерського обліку з метою прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

У другому розділі **“Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій”** розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій на основі їх нормативно-правового регулювання, досліджено особливості визнання доходів і витрат, а також облікового відображення експортно-імпортних операцій з товарами та послугами.

В дослідженні запропоновано підхід, відповідно до якого напрямками організації бухгалтерського обліку в частині формування облікової політики є організаційне, методичне, технічне, управлінське та аналітичне забезпечення. З урахуванням цього обґрунтовано особливості організації бухгалтерського обліку в частині формування облікової політики за експортно-імпортними операціями з товарами та послугами (рис. 3).

## ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЧАСТИНІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ



*Рис. 3. Організація бухгалтерського обліку в частині формування облікової політики за експортно-імпортними операціями*

Удосконалення технічного забезпечення облікової політики за експортно-імпортними операціями полягає в наданні пропозицій щодо техніки ведення бухгалтерського обліку і включає такі елементи:

– перелік та структура окремих первинних документів: у зв'язку з відсутністю на законодавчому рівні єдиного переліку первинних документів для оформлення експортно-імпортних операцій систематизовано види первинних документів та представлено перелік документації (транспортна та страхова, комерційна (розрахункова), товаросупровідна (в т.ч. технічна), складська, митна), що забезпечує оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій та формує чітке уявлення про структуру документування експортно-імпортних операцій на підприємстві. Також з метою уніфікації та узгодження структури первинних документів запропоновано зазначати при складанні Акта наданих послуг метод оцінки ступеня завершеності експортних операцій та суму наданих послуг як у національній, так і в іноземній валюті; при оформленні Акта приймання-передачі імпортних товарів залучати експерта Торгово-промислової палати України, зазначати дату та номер виставленого Рекламацийного акту, а також здійснювати записи вартості товару в іноземній та національній валюті;

– Робочий план рахунків: обґрунтовано доцільність відкриття до синтетичних рахунків бухгалтерського обліку субрахунків, на яких обліковуються операції зовнішньоекономічної діяльності, що дозволяє деталізувати окремі види експортно-імпортних операцій та надає можливість: отримувати повну, достовірну

і змістовну інформацію про виконання зовнішньоекономічних договорів своєчасно та у повному обсязі; формувати достовірну інформацію про доходи і витрати зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

– облікові реєстри та фінансова звітність суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності: удосконалено форму № 1 “Баланс” шляхом внесення додаткових рядків 141 “товари експортовані”, 142 “товари імпортовані” для достовірного та деталізованого відображення експортованих та імпортованих товарів, а також рядків 163 “чиста реалізаційна вартість”, 164 “первісна вартість”, 165 “резерв сумнівних боргів” – для відображення дебіторської заборгованості та рядка 531 “Кредиторська заборгованість за імпортовані товари, роботи, послуги” – для розрахунків за імпортними операціями; Журнал 5 доповнено розділом “V. Аналітичні дані до рахунку 29 “Експортно-імпортні товари” з метою формування точної та повної інформації про рух експортно-імпортних товарів.

З метою ефективної організації бухгалтерського обліку удосконалено положення облікової політики за експортно-імпортними операціями, що забезпечує формування на підприємстві системи організації бухгалтерського обліку, яка відповідає положенням нормативно-правових документів, та раціональне ведення бухгалтерського обліку і дієвість системи внутрішнього контролю.

З метою уникнення неправомірного та недостовірного відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат за операціями з експорту та імпорту послуг запропоновано використовувати алгоритми дій для їх відображення та новий метод оцінки ступеня завершеності експортних операцій – інтегрований. Варто зауважити, що даний метод використовується для визначення доходу, пов'язаного з наданням послуг довгострокового характеру.

Сутність запропонованого методу полягає у розрахунку коефіцієнту, який враховує понесені витрати та обсяг наданих послуг (формула 1):

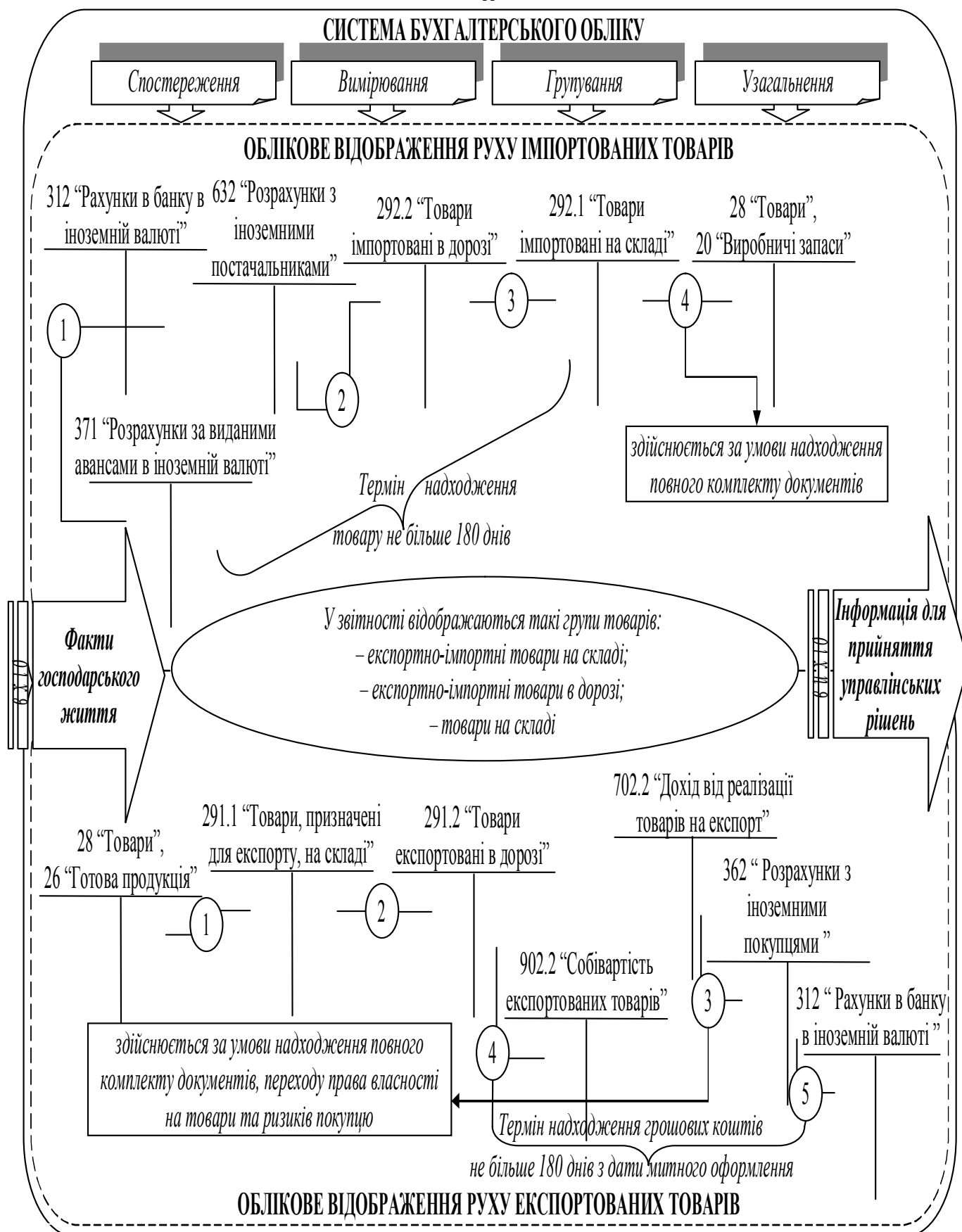
$$K = \frac{O_{\phi} \div O_{\text{заг}} + B_{\phi} \div B_{\text{заг}}}{2} \quad (1)$$

де  $O_{\phi}$  – фактичний обсяг наданих послуг;  $O_{\text{заг}}$  – загальний обсяг наданих послуг;  $B_{\phi}$  – витрати, які фактично понесені для надання послуг;  $B_{\text{заг}}$  – очікувана сума загальних витрат для надання послуг.

Для визначення доходу, який потрібно відобразити в звітному періоді, даний коефіцієнт необхідно помножити на загальну вартість наданих послуг. Запропонований метод ефективний лише для тих операцій з надання послуг нематеріального характеру, за якими можливо визначити обсяг наданих послуг та суму понесених витрат в звітному періоді. Даний метод забезпечує формування найбільш достовірної інформації про отриманий дохід за операціями з експорту послуг.

Удосконалення підходу до визнання доходів та витрат призначене для формування на підприємстві своєчасної системи контрольних процедур та достовірної інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Пропозиції щодо удосконалення методичного підходу до відображення в бухгалтерському обліку руху товарів враховані при розробці положень облікової політики та наведені на рис. 4.



**Примітка:**

①, ② ... ① – послідовність господарських операцій

**Рис. 4.** Запропонований методичний підхід до облікового відображення руху товарів за експортно-імпортними операціями

На підставі здійсненого дослідження облікового відображення експортно-імпортних операцій та визначення недоліків ведення бухгалтерського обліку досліджуваних операцій розроблено методичний підхід до бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, який передбачає використання:

– рахунку 29 “Експортно-імпортні товари” з відповідними субрахунками 291 “Експортовані товари” і 292 “Імпортовані товари” для відображення руху товарів за експортно-імпортними операціями, що забезпечує формування інформації про відвантажені товари, право власності на які ще не перейшло покупцю, отримані товари, що знаходяться в дорозі, а також товари, які призначені для виконання експортних договорів, та формування вартості імпортованих товарів;

– субрахунку 064 “Облікова вартість імпортованих товарів”, відкритого в розвиток позабалансового рахунку 06 “Гарантії та забезпечення отримані”, для формування достовірної первісної вартості товарів та врахування всіх витрат, пов’язаних з імпортними операціями, що дає змогу нагромаджувати аналітичну інформацію у розрізі найменувань імпортних товарів та їхньої первісної вартості з метою здійснення контролю за витратами, в тому числі і тими, які не підтверджені документально. Зокрема, за допомогою введення такого субрахунку підприємство має можливість після отримання документів, що підтверджують здійснені витрати на імпорт товарів, контролювати відображення їх в бухгалтерському обліку.

Виходячи з цього, при умовах реалізації товарів, які передбачають момент переходу права власності в зовнішньоекономічному договорі, датою виникнення доходів потрібно вважати дату переходу права власності на товар покупцю і до цього моменту відвантажені товари обліковувати як 291.2 “Товари експортовані в дорозі”.

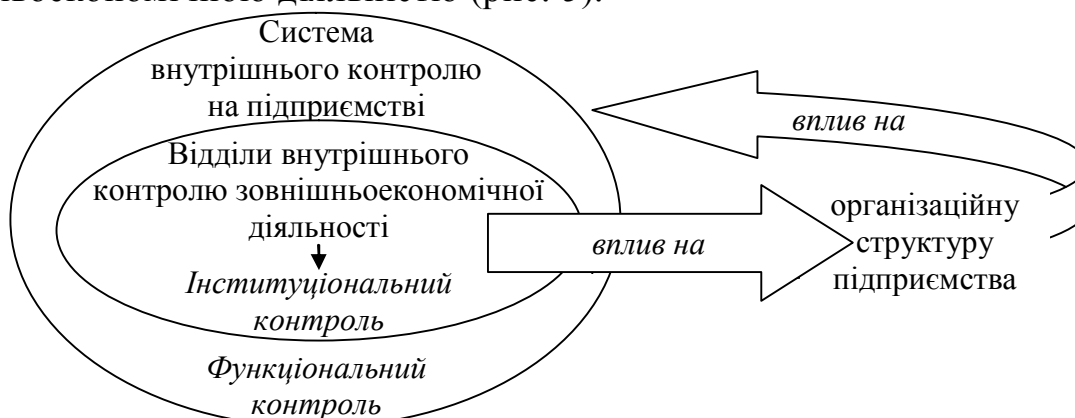
Аналітичний облік експортно-імпортних операцій пропонуємо вести на рахунках товарів, розрахунків, доходів і витрат: 1) за географічними сегментами (за місцями розташування ринків збуту та постачання); 2) в розрізі покупців, постачальників, інших кредиторів та дебіторів, а також за видами укладених зовнішньоекономічних договорів; 3) в розрізі операцій імпорту без ввезення і експорту без вивезення за кордон країни. Така організація аналітичного обліку забезпечує формування достовірної, повної та аналітичної інформації користувачам бухгалтерського обліку та дозволяє відповідальним менеджерам проводити детальний аналіз рентабельності експортних та імпортних постачань за ринками збуту з метою ефективного контролю і досягнення запланованих показників зовнішньоекономічної діяльності.

У третьому розділі **“Контроль процесу здійснення експортно-імпортних операцій”** розглянуто організаційні аспекти внутрішнього контролю та питання удосконалення методики контролю шляхом виділення етапів здійснення експортно-імпортних операцій та аналізу контрольних дій на кожній із стадій.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств є однією з найбільш контрольованих видів господарської діяльності. Тому в даній сфері система внутрішнього контролю має особливо важливе значення, адже дозволяє уникнути або зменшити ризики (валютні, фінансові, комерційні, податкові тощо), з якими на практиці зіштовхуються вітчизняні підприємства під час здійснення

зовнішньоекономічних операцій. У зв'язку з цим, для успішної організації експортно-імпортних операцій на підприємстві потрібно організувати дієву систему внутрішнього контролю, яка б стала ефективним інструментом управління зовнішньоекономічної діяльності.

Зважаючи на особливості внутрішнього контролю як підсистеми управління, в роботі обґрунтовано його місце в організації управління зовнішньоекономічною діяльністю (рис. 5).



**Рис. 5.** Взаємозв'язок системи внутрішнього контролю

*та організаційної структури управління зовнішньоекономічної діяльності*

Застосування системного підходу до внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій дозволило встановити суб'єктно-об'єктні зв'язки та його організацію в даних напрямках, зокрема:

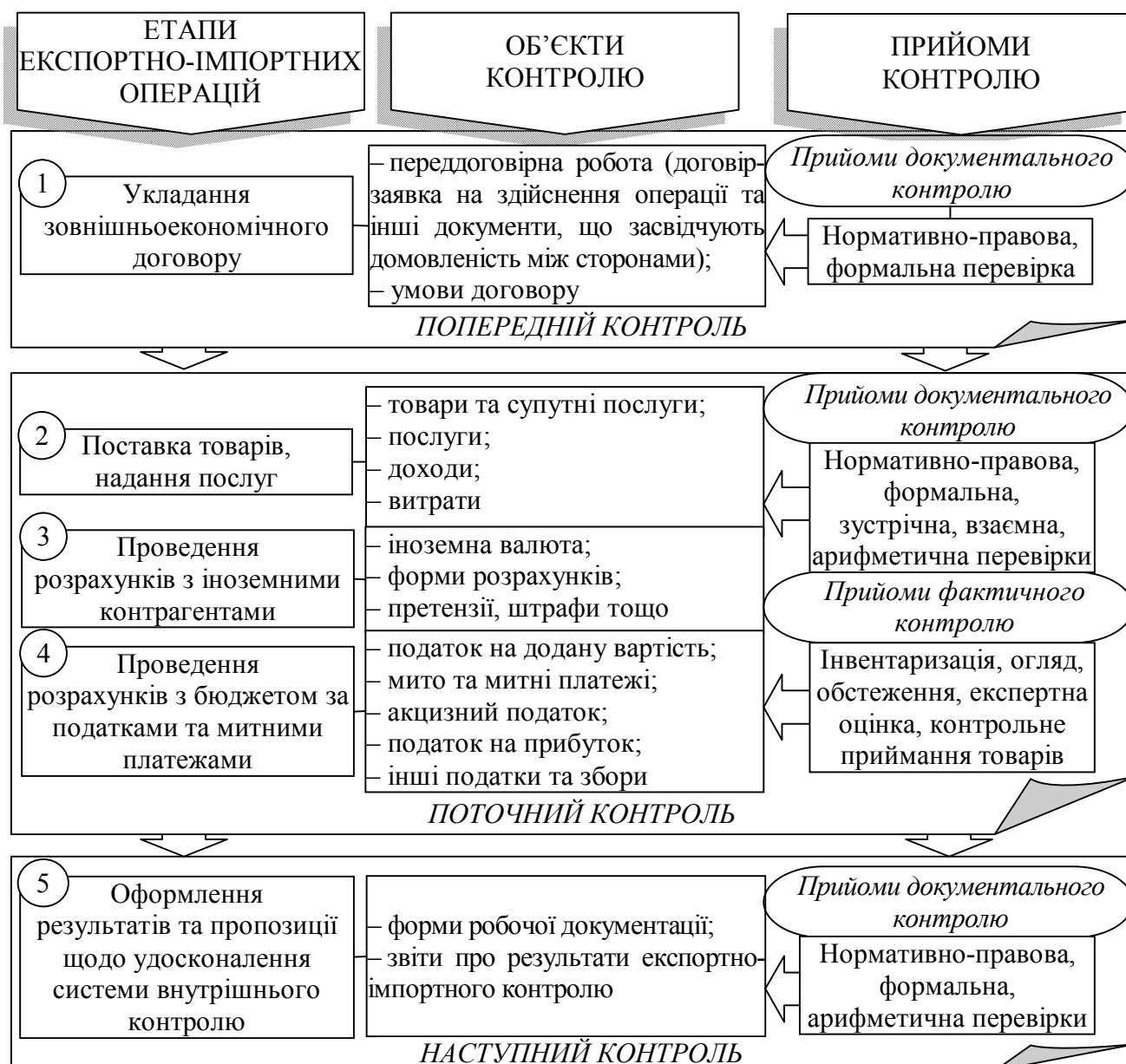
- об'єкти внутрішнього контролю, пов'язані з експортно-імпортними операціями, розподілено за трьома групами: майно (активи), капітал та зобов'язання; господарські процеси та їх результати; діяльність структурних підрозділів, посадових осіб, що дозволило визначити напрями організації контролю та його методичне забезпечення;

- обґрунтовано склад суб'єктів (власники, управлінський персонал та посадові особи і структурні підрозділи) внутрішнього контролю, обов'язки яких пов'язанні з перевіркою експортно-імпортних операцій, зокрема, обґрунтовано їх поділ залежно від фінансових інтересів та контролю діяльності підприємства в частині доручених повноважень;

- визначено завдання контролю, які полягають в перевірці господарських операцій, виявленні відхилень та їх усуненні з метою ефективного здійснення експортно-імпортних операцій;

- наведено перелік джерел інформаційної бази для здійснення контрольних процедур, які передбачають формування форм внутрішньої звітності, що відображають повну, зрозумілу, достовірну інформацію про діяльність підприємства.

Ефективна система внутрішнього контролю має забезпечувати отримання суб'єктом господарювання позитивного результату діяльності, а також запобігати порушенню законодавства, тобто здійснення негативного впливу на підприємство зовнішніми контролерами. На підставі цього в роботі удосконалено процес здійснення контролю відповідно до етапів реалізації експортно-імпортних операцій (рис. 6).



**Рис. 6.** Внутрішній контроль відповідно до етапів здійснення експортно-імпортних операцій

Відповідно до досліджуваних етапів в роботі обґрунтовані об'єкти та методичні процедури попереднього, поточного та наступного контролю експортно-імпортних операцій. Організація контролю на всіх етапах експортно-імпортних операцій дозволяє своєчасно виявити відхилення та попередити порушення законодавства шляхом прийняття управлінського рішення, обґрунтованого результатами контролю.

## ВИСНОВКИ

У дисертації розроблено теоретичні, методичні й організаційні положення облікового відображення та внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій, що забезпечує комплексне вирішення наукового завдання, яке полягає у формуванні в системі бухгалтерського обліку і контролю достовірної та релевантної інформації про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта господарювання. Результати дослідження дозволили отримати такі висновки і пропозиції:

1. Недостовірне відображення інформації в системі бухгалтерського обліку та неможливість здійснення об'єктивного внутрішнього контролю на підприємстві спричинене недосконалістю вітчизняного законодавства у сфері



зовнішньоекономічної діяльності і наявністю суперечностей, що створює підґрунтя для зростання економічної злочинності. З метою усунення цих недоліків удосконалено нормативно-правове забезпечення експортно-імпортних операцій на основі уточнення економічної сутності таких термінів, як “зовнішньоекономічна діяльність”, “експорт”, “імпорт”, та обґрунтування зв'язку положень нормативно-правових документів у сфері зовнішньоекономічної діяльності з об'єктами бухгалтерського обліку, що дозволяє уникнути суперечності законодавства з системою бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.

2. Задля забезпечення однозначності та узгодженості підходів визначено форми та види зовнішньоекономічної діяльності залежно від рівня заінтересованості в результатах співробітництва з іноземними партнерами та рівня залучення ресурсів відповідно до завдань бухгалтерського обліку. До основних форм зовнішньоекономічної діяльності 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). Вони сприяють прийняттю ефективних управлінських рішень щодо вибору оптимальних форм виходу підприємств на зовнішні ринки.

3. З метою впорядкування та конкретизації видів зовнішньоекономічних договорів, удосконалення процесу формування доходів та витрат запропоновано здійснювати їх поділ за характером операцій відповідно до доходів і витрат в розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання, а також систематизовано формальні, основні та додаткові умови та згруповано основні умови зовнішньоекономічних договорів за трьома напрямками: умови, що впливають на облікове відображення і податкові розрахунки експортно-імпортних операцій та умови, які пов'язані з вирішенням спорів і форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій. Такий підхід забезпечує однозначне відображення в бухгалтерському обліку операцій за різними видами договорів, оперативне отримання аналітичних даних користувачами про здійснення зовнішньоекономічних операцій, контроль за якістю та кількістю укладених і виконаних зовнішньоекономічних договорів, а також дає змогу оцінити стан та зміни у складі об'єктів бухгалтерського обліку з метою прийняття поточних та стратегічних управлінських рішень.

4. З метою ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві запропоновано підхід, відповідно до якого напрямками облікової політики є організаційне, технічне, методичне (в розрізі фінансового обліку та податкових розрахунків), управлінське та аналітичне забезпечення. Розроблено положення облікової політики за експортно-імпортними операціями забезпечує раціональне ведення бухгалтерського обліку та дієвість системи внутрішнього контролю.

Удосконалене технічне забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій полягає: в систематизації переліку груп первинної документації, що забезпечує оперативне, точне, зрозуміле відображення облікової інформації про експортно-імпортні операції; в розробці Робочого плану рахунків бухгалтерського

обліку, який дозволяє деталізувати окремі види експортно-імпортних операцій; у наданні пропозицій щодо внесення змін до форми Журналу 5 та форми № 1 “Баланс” з метою формування точної та повної інформації про рух експортно-імпортних товарів.

5. У зв’язку з недосконалістю питання визнання доходів і витрат за операціями експорту та імпорту послуг в бухгалтерському обліку в ході дослідження запропоновано використовувати новий інтегрований метод, сутність якого полягає у розрахунку коефіцієнта витрати-обсяг наданих послуг, та алгоритми дій для відображення таких доходів і витрат. Впровадження даної пропозиції дозволяє уникнути неправомірного та недостовірного відображення в бухгалтерському обліку доходів та витрат за експортно-імпортними операціями послуг, а також забезпечує здійснення ефективного внутрішнього контролю за даними об’єктами бухгалтерського обліку.

6. Для врегулювання процедури визнання доходів та витрат, а також формування на рахунках бухгалтерського обліку достовірної та повної суми витрат на придбання імпортних товарів запропоновано використовувати синтетичний рахунок 29 “Експортно-імпортні товари” з відповідними субрахунками 291 “Експортовані товари” і 292 “Імпортовані товари” та субрахунок 064 “Облікова вартість імпортних товарів” для відображення руху товарів за експортно-імпортними операціями. Також в умовах відсутності належного аналітичного забезпечення запропоновано напрями ведення аналітичного обліку експортно-імпортних операцій на підприємстві: за географічними сегментами; в розрізі покупців, постачальників, інших кредиторів та дебіторів; за видами укладених зовнішньоекономічних договорів та в розрізі операцій імпорту без ввезення і експорту без вивезення за кордон країни. Розроблені рекомендації забезпечують дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат та принципу обачності, а також формування достовірної і повної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень та ефективної системи контролю на підприємстві.

7. З метою формування ефективної системи контролю розкрито організаційні аспекти внутрішнього контролю на підприємстві та визначено об’єкти (майно (активи), капітал та зобов’язання; господарські процеси та їх результати; діяльність структурних підрозділів, посадових осіб), суб’єкти (власники, управлінський персонал та посадові особи, структурні підрозділи), завдання та джерела інформації. Задля формування повної, зрозумілої, достовірної інформації про діяльність підприємства запропоновано форми звітів про результати експортно-імпортного контролю та робочої документації для здійснення контролю за розрахунками з контрагентами.

8. Недостатність методичних розробок з проблем внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій перешкоджає застосуванню оперативних, повних контрольних процедур на підприємстві. Тому за допомогою виділення етапів здійснення експортно-імпортних операцій сформовано методіку внутрішнього контролю та проаналізовано контрольні дії на кожній із стадій, що забезпечує проведення своєчасної, достовірної та повної перевірки господарських операцій для виявлення потенційних обсягів виникнення неправомірностей та порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Статті у наукових фахових виданнях

1. Венцель В.Т. Аналіз літературних джерел щодо обліку зовнішньоекономічної діяльності / В.Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3 (53), Ч. 1. – С. 51-56 (0,71 друк. арк.).

2. Венцель В.Т. Питання трактування поняття “зовнішньоекономічний договір”: економіко-правовий аспект / В.Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 34-36 (0,39 друк. арк.).

3. Венцель В.Т. Зовнішньоекономічна діяльність: підходи до розуміння в довідковій та нормативно-правовій літературі / В.Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 43-45 (0,40 друк. арк.).

4. Венцель В.Т. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність / В.В. Євдокимов, В.Т. Венцель // Вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – 2011. – № 34. – С. 270-275 (загальний обсяг 0,63 друк. арк., особисто автору належить 0,31 друк. арк.: обґрунтовано окремі складові організації бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей операцій зовнішньоекономічної діяльності).

5. Венцель В.Т. Теоретико-обліковий аспект розрахунків з іноземними контрагентами / В.Т. Венцель // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56), Ч. 1. – С. 47-51 (0,68 друк. арк.).

6. Венцель В.Т. Внутрішній контроль операцій експорту та імпорту товарів / В.В. Євдокимов, В.Т. Венцель // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2011. – № 3(24). – С. 79-84 (загальний обсяг 0,54 друк. арк., особисто автору належить 0,27 друк. арк.: розкрито етапи здійснення експортно-імпортних операцій з метою удосконалення методичних положень внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності).

7. Венцель В.Т. Моніторинг дисертаційних робіт з проблем бухгалтерського відображення валютних операцій / В.Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 1 (19). – С. 90-94 (0,36 друк. арк.).

8. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності / В.Т. Венцель // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 2 (20). – С. 106-119 (0,95 друк. арк.).

### Тези доповідей

9. Венцель В.Т. Альтернативні гроші як один із видів валют / В.Т. Венцель // Проблеми бухгалтерського обліку в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (Житомир, 16 липня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 132 с. – С. 51-54 (0,21 друк. арк.).

10. Венцель В.Т. Питання сутності поняття “зовнішньоекономічний договір” / В.Т. Венцель // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-ї міжнар. наукової конференції: матеріали та тези виступів ІХ-ї міжнар. наукової конференції (Житомир, 14-16 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 371 с. – С. 302-304 (0,11 друк. арк.).

11. Венцель В.Т. Аналіз стану дослідження питань зовнішньоекономічної діяльності в науковій літературі України, Російської Федерації та Польщі / В.Т. Венцель // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Дев'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (Житомир, 24-25 лютого 2011 р.) / Мін-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 156 с. – С. 139-141 (0,22 друк. арк.).

12. Венцель В.Т. Облікове відображення руху товарів за експортно-імпортними операціями / В.Т. Венцель // Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Мукачєво, 13-14 жовтня 2011 р.). – Мукачєво, 2011. – 124 с. – С. 70-72 (0,13 друк. арк.).

13. Венцель В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій в зовнішньоекономічній діяльності / В.Т. Венцель // Теорія і практика сучасної економіки: матеріали XI Міжнародної Науково-практичної конференції (м. Черкаси, 05-07 жовтня 2011 р.). – Черкаси: Черкаський державний технологічний університет, 2011. – 332 с. – С. 238-241 (0,16 друк. арк.).

14. Венцель В.Т. Стан дослідження питань внутрішнього контролю процесу здійснення експортно-імпортних операцій / В.Т. Венцель // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (Житомир, 17 июня 2011 г.) / Мин-во образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир. госунар. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с. – С. 25-26 (0,12 друк. арк.).

#### АНОТАЦІЯ

**Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет МОНмолодьспорту України, Житомир, 2012.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій.

У роботі обґрунтовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, розглянуто підходи до визначення форм і видів зовнішньоекономічної діяльності, удосконалено підхід до виділення видів зовнішньоекономічних договорів, систематизовано та згруповано умови договору.

Удосконалено організацію бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами та послугами в частині розробки технічного, організаційного, методичного, управлінського та аналітичного напрямів забезпечення облікової політики. Обґрунтовано використання алгоритмів визнання доходів та витрат за операціями експорту і імпорту послуг. Удосконалено порядок визнання доходу від експортних операцій шляхом застосування інтегрованого методу оцінки ступеня завершеності операцій. Запропоновано використовувати методичний підхід до облікового відображення експорту та імпорту товарів, який підвищує достовірність та повноту облікової інформації.

Висвітлено питання організації та методики внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій з метою формування ефективної системи контролю на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, контроль, експорт, імпорт, зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоекономічний договір.

### АННОТАЦИЯ

**Венцель В.Т. Бухгалтерский учет и контроль экспортно-импортных операций: теория, методика, организация. – На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологичный университет МОНмолодежьспорта Украины, Житомир, 2012.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию отражения в бухгалтерском учете и внутреннего контроля экспортно-импортных операций.

*Объектом исследования* являются операции по экспорту и импорту товаров и услуг, подлежащие отражению в системе бухгалтерского учета.

*Предмет исследования* – совокупность теоретических и организационно-методических аспектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля экспортно-импортных операций с товарами и услугами.

В работе обосновано нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета экспортно-импортных операций в части уточнения сущности понятийного аппарата внешнеэкономической деятельности с целью формирования однозначного подхода к определению таких понятий, как “внешнеэкономическая деятельность”, “экспорт”, “импорт”, а также установления связи элементов метода бухгалтерского учета и положений нормативно-правовых документов. Выделены формы и виды внешнеэкономической деятельности в зависимости от уровня заинтересованности в результатах сотрудничества с иностранными партнерами и уровня привлечения ресурсов в соответствии с заданиями бухгалтерского учета с целью принятия эффективных управленческих решений. К основным формам внешнеэкономической деятельности относятся: внешняя торговля, формы внешнеэкономической деятельности со средним уровнем привлечения ресурсов и формы внешнеэкономической деятельности с вложением ресурсов.

Предложен подход к определению видов внешнеэкономических договоров по характеру операций согласно доходов и расходов деятельности предприятия, с помощью применения которого в системе бухгалтерского учета формируется точная и оперативная информация для принятия управленческих решений. Систематизированы формальные, основные, дополнительные условия и сгруппированы основные условия договора по трем группам: условия, которые влияют на бухгалтерский и налоговый учет экспортно-импортных операций и условия, связанные с разрешением споров и форс-мажорными обстоятельствами, возникающими при осуществлении внешнеэкономических операций. Это обеспечивает однозначное отражение в учете операций по различным видам договоров, оперативное получение аналитических данных пользователями об осуществлении внешнеэкономических операций, контроль за качеством и количеством заключенных и выполненных внешнеэкономических договоров, а также дает возможность оценить состояние и изменения в составе объектов бухгалтерского учета с целью принятия текущих и долгосрочных решений.

Предложен перечень направлений организации бухгалтерского учета (техническое, организационное, методическое, управленческое, аналитическое обеспечение) и рассмотрено их влияние на учетное отражение экспортно-импортных операций. Усовершенствованы положения учетной политики в части технического и методического обеспечения учета экспортно-импортных операций. Предложено перечень групп первичных документов для оформления экспортно-импортных операций с целью оперативного и достоверного осуществления и отражения таких операций в бухгалтерском учете. Разработан Рабочий план счетов, позволяющий детализировать отражение учетной информации о совершенных экспортно-импортных операциях. Также рекомендовано внести изменения в форму Журнала 5 и форму № 1 "Баланс" с целью формирования точной и полной информации о стоимости товаров.

В процессе исследования предложено использовать для оценки степени завершенности операций экспорта услуг интегрированный метод, который основан на расчете коэффициента расходов и объемов предоставленных услуг, и алгоритмы признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. Усовершенствование подхода к признанию доходов и расходов разработано с целью избежания неправомерного и недостоверного отражения в учете доходов и расходов по экспортно-импортным операциям услуг и осуществления эффективного внутреннего контроля за данными объектами учета.

Усовершенствовано методические аспекты учетного отражения экспорта и импорта товаров путем выделения синтетических и аналитических счетов, на которых формируется оперативная информация о движении товаров от продавца к покупателю. Разработанные рекомендации обеспечивают соблюдение принципа начисления и соответствия доходов и расходов, а также формирование достоверной и полной информационной базы для принятия управленческих решений и эффективной системы контроля на предприятии.

С целью усовершенствования контроля за экспортно-импортными операциями рассмотрено вопросы его организации и методики. В работе раскрыто организационные аспекты внутреннего контроля на предприятии и определены объекты (имущество (активы), капитал и обязательства, хозяйственные процессы и их результаты, деятельность структурных подразделений, должностных лиц), субъекты (владельцы, руководство и должностные лица, структурные подразделения), задачи и источники информации. Приведенная методика содействует осуществлению своевременной, достоверной и полной проверки хозяйственных операций для выявления потенциальных объемов возникновения неправомерности и нарушений и предупреждению их повторения в будущем.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, контроль, экспорт, импорт, внешнеэкономическая деятельность, внешнеэкономический договор.

#### ANNOTATION

**Ventsel V.T. Accounting for and Control over Export-Import Transactions: Theory, Methods, Organization. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine, Zhytomyr, 2012.

Thesis is dedicated to the grounding of the theoretical statements and development of practical recommendations on improving accounting for and internal control over export-import transactions.

Legal support of accounting for export-import transactions has been grounded, approaches to determining forms and types of foreign economic activity have been considered, the approach to singling out the types of foreign economic agreements has been improved as well as the conditions of an agreement have been systematized and grouped.

Organization of accounting for export-import transactions with goods and services in the part of developing technical, organizational, methodical, managerial and analytical directions of supporting accounting policy has been improved. Application of algorithms of revenues and expenses recognition on the transactions with export and import of services has been grounded. The order of recognizing revenues generated from export transactions through the application of the integrated method of assessing the degree of transaction completeness. It has been suggested to apply the methodical approach to accounting reflection of export and import of goods, which increases the reliability and completeness of accounting information.

Organization issues and methods of export and import transactions have been elucidated with the purpose of creating the effective system of control at an enterprise engaged in foreign economic activity.

*Key words:* accounting, control, export, import, foreign economic activity, foreign economic agreement.