МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і аудит зовнішньоекономічних операцій на ТОВ «ОДІН АРМС»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0713-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми Облік і аудит
Д.І. Квашина
Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н.М.
Рецензент д.е.н., пофесор Варламова І.С.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2024 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Квашеній Дарині Ігорівні

1. Тема роботи: Облік і аудит зовнішньоекономічних операцій на ТОВ «ОДІН АРМС»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2024 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити економічну сутність «зовнішньоекономічних операцій»; дослідити значення і завдання обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій; надати характеристику діяльності ТОВ «ОДІН АРМС»; вивчити організацію та методику обліку і аудиту зовнішньоекономічних операцій, запропонувати напрямки удосконалення обліку і аудиту зовнішньоекономічних операцій.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 14 рис., 18 табл. і 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Проскуріна Н.М. професор	05.08.2024 р.	05.08.2024 р.
2	Проскуріна Н.М. професор	09.09.2024 р.	09.09.2024 р.
3	Проскуріна Н.М. професор	03.10.2024 р.	03.10.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2024	виконано
2.	Написання вступу	липень 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2024	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2024	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2024	виконано

Студент _____ Д.І. Квашина
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.М. Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 138 с., 3 розділи, 14 рис., 18 табл., 6 додатка, 88 літературних джерел.

ОБЛІК, АУДИТ, ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ОПЕРАЦІЯ, ЕКСПОРТ, ІМПОРТ, ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ, МИТО, ДОГОВІР, КУРСОВА РІЗНИЦЯ

Об’єкт дослідження – процес обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій на підприємствах сфери торгівлі.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій на ТОВ «Одін Армс».

Методи дослідження – загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження: методи аналогії, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, герменевтики, методи теоретичного узагальнення, систематизації, абстрагування, групування, розрахунково-аналітичні методичні прийоми, методи економічного аналізу, монографічний метод та логічні методи економічного аналізу, графічний метод, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зав’язків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій на тогрговельному підприємстві. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку

– тлумачення категорії «імпортні операції», як складова зовньоекономічної операції;

– методика формування зовнішньоекономічних договорів в цілях бухгалтерського обліку;

– методика виконання аудиторського завдання з перевірки зовнішньоекономічних операціїй ;

– документальне забезпечення формування облікової політики в частині робочого плану рахунків щодо обліку зовнішньоекономічних операціїй.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищенню якості обліково-аналітичної інформації, що забезпечить ефективність прийняття управлінських рішень у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Результати кваліфікаційної роботи можуть бути використані в діяльності підприємстів торгівлі, які є учасниками зовнішньоекономічної діяльності.

SUMMARY

Qualifying work contains 138 pp., 14 fig., 18 tab., 6 applications, 88 references.

ACCOUNTING, AUDIT, FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY, FOREIGN ECONOMIC OPERATION, EXPORT, IMPORT, EXPORT-IMPORT OPERATIONS, CUSTOMS, CONTRACT, EXCHANGE DIFFERENCE

Object of study the process of accounting in the audit of foreign economic operations at trade enterprises.

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the accounting and audit of foreign economic operations at Odine Arms LLC.

Research methods-general scientific methods and empirical research methods: methods of analogy, analysis, synthesis, induction, deduction, hermeneutics, methods of theoretical generalization, systematization, abstraction, grouping, calculation and analytical methods, methods of economic analysis, monographic method and logical methods of economic analysis, graphical method, abstract logical method and method of cause and effect.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to the improvement of accounting and audit of foreign economic operations at a trade enterprise. In the course of the study, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

were further developed

– interpretation of the category «import operations» as a component of a foreign economic transaction;

– the methodology for the formation of foreign economic contracts for

accounting purposes;

– methodology for performing an audit engagement to verify foreign economic operations;

– documentary support for the formation of accounting policy in terms of the chart of accounts for accounting for foreign economic operations.

The obtained results of the study are aimed at improving the quality of accounting and analytical information, which will ensure the effectiveness of management decision-making in the field of foreign economic activity. The results of the qualification work can be used in the activities of trade enterprises that are participants in foreign economic activity.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВВП – валовий внутрішній продукт;

грн. – гривень;

Дт – дебет;

дол. США – долар США;

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність;

ЗУ – Закон України;

Інструкції № 291 – Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;

Кт – кредит;

МКУ – Митний Кодекс України;

млрд. – мільярд;

млн. – мільйон;

МСА – Міжнародні стандарти аудиту;

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

НБУ – Національний банк України;

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

ПКУ – Податковий Кодекс України;

План рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291;

ПДВ – податок на додану вартість;

р. – рік;

СНД – Співдружність Незалежних Держав;

СОТ – Світова організація торгівлі;

СВК – система внутрішнього контролю;

тис. – тисяча;

% – відсотки.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП ……. 11
РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ
1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічних операцій…….. 16
1.2 Нормативно-правове врегулювання зовнішньоекономічних операцій 31
1.3 Концептуальні засади аудиту зовнішньоекономічних операцій ……. 40
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ОДІН АРМС»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства …… 50
2.2 Обліковий процес зовнішньоекономічних операцій на підприємстві.. 62
2.3 Внутрішній та зовнішній аудит зовнішньоекономічних операцій підприємства …… 74
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ОДІН АРМС»
3.1 Договірне забезпечення здійснення зовнішньоекономічних операцій в цілях бухгалтерського обліку ……. 79
3.2 Документальне забезпечення формування облікової політики зовнішньоекономічних операціїй …… 88
3.3 Методика виконання аудиторського завдання з перевірки зовнішньоекономічних операціїй …… 96
ВИСНОВКИ …… 109
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ …….. 113

ДОДАТОК А. Фактори, що впливають на ефективність здійснення експорту, як складової зовнішньоекономічних операцій ……. 122
ДОДАТОК Б. Аудиторська оцінка договірного забезпечення експорту та імпорту як складових зовнішньоекономічних операцій …… 123
ДОДАТОК В. Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямими договорами в частині експортних операцій ……. 126
ДОДАТОК Д. Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямим договором в частин імпортних операцій …… 130
ДОДАТОК Е. Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій в частині бартерних операцій ……... 132
ДОДАТОК Ж. Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії (консигнації) …….. 134

ВСТУП

Зовнішньоекономічні зв'язки, міжнародні валютні та кредитні відносини є невід'ємною складовою сучасного світового господарства. Вони забезпечують ефективне функціонування глобальної економіки, регулюючи валютні відносини між країнами. Для цього держави використовують різноманітні інструменти, як-от пряме законодавче регулювання та непрямі методи впливу, такі як економічні санкції.

Здійснення зовнішньоекономічних операцій вимагає високої кваліфікації від фахівців. Вони повинні володіти глибокими знаннями міжнародних правил розрахунків, уміти укладати договори на валютних та грошових ринках, а також аналізувати мінливі тенденції валютних ринків. Крім того, важливим є знання нормативно-правової бази, яка регулює проведення операцій в іноземній валюті як на території України, так і за її межами. Ефективне управління фінансовими потоками в умовах міжнародної економічної діяльності неможливе без використання інструментів бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Ці інструменти дозволяють приймати обґрунтовані управлінські рішення, обирати надійних партнерів та досягати максимальних результатів у фінансовій діяльності підприємства.

Експорт товарів, робіт і послуг залишається ключовим джерелом надходження іноземної валюти в Україну. Для стимулювання зростання експорту та збільшення притоку валюти необхідне створення сприятливих умов для українських підприємств, зокрема, шляхом удосконалення законодавства та податкової системи.

У сучасних умовах господарювання діяльність кожного підприємства знаходиться під пильною увагою різних учасників ринку. Тому успіх реформ в українській економіці значною мірою залежить від розвитку зовнішньоекономічних зв'язків. Зовнішня торгівля відіграє важливу роль у зростанні економіки, створенні конкурентоспроможного середовища та

успішній трансформації країни.

Для вирішення проблем у сфері зовнішньої торгівлі необхідний комплексний підхід, який враховуватиме як внутрішні, так і зовнішні чинники. Державна економічна політика повинна бути спрямована на створення умов для стабільного розвитку експорту та зміцнення позицій українських підприємств на світових ринках.

Найбільш ґрунтовний внесок у дослідження проблем обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій зробили так вітчизняні та іноземні вчені: М. Т. Білуха, Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, В. Я. Савченко, Р. Адамс, Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, Ю. А. Кузьмінський, В. М. Пархоменко, В. В. Сопко, Г. М. Сторожук, В. Г. Швець.

Зовнішньоекономічна діяльність є важливим компонентом розвитку національної економіки, забезпечуючи надходження валюти, стимулюючи виробництво та сприяючи інтеграції України в світову економіку. Однак, неефективне законодавче регулювання та відсутність чіткої системи обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій створюють значні перешкоди для розвитку бізнесу.

Неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства, а також відсутність єдиного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій призводять до численних проблем, таких як подвійне оподаткування, затримки в оформленні документів та інші. Для вирішення цих проблем необхідно розробити комплексний підхід, який включатиме в себе удосконалення законодавства, впровадження міжнародних стандартів обліку та аудиту, а також підвищення кваліфікації фахівців.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту зовнішньоекономічних операцій на ТОВ «Одін Армс».

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі визначені і

вирішувалися такі завдання:

– дослідити тенденції розвитку зовнішньоекономічних операцій в Україні в умовах військового стану;

– проаналізувати і оцінити механізм регулювання зовнішньоекономічних операцій;

– охарактезувати облікове забезпечення зовнішньоекономічних операцій;

– дослідити методику аудиту зовнішньоекономічних операцій;

– уточнити категоріальний апарат облікового процесу зовнішньоекономічної діяльності;

– удосконалити документальне забезпечення формування облікової політики в частині робочого плану рахунків щодо обліку зовнішньоекономічних операціїй;

– з’ясувати сутність зовнішньоекономічних договорів та запропонувати спосіб їх удосконалення методики їх формування в цілях бухгалтерського обліку;

– удосконалити виконання аудиторського завдання з перевірки зовнішньоекономічних операціїй за видами договорів.

Об’єкт дослідження – процес обліку в аудиту зовнішньоекономічних операцій на підприємствах сфери торгівлі.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів розвитку обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій на підприємствах торгівлі.

Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження. Методи аналізу, синтезу, індукції та дедукції застосовано для вивчення нормативно-правового забезпечення ЗЕД та визначення особливостей обліку і аудиту таких операцій. Методи аналогії та герменевтики дали змогу розглянути взаємозв’язки між міжнародними стандартами фінансової звітності та вимогами національного законодавства. Методи теоретичного узагальнення, систематизації та групування сприяли

вдосконаленню класифікації зовнішньоекономічних операцій для їх належного відображення в обліку й аудиті. Розрахунково-аналітичні прийоми та методи економічного аналізу були використані для дослідження стану обліку і управління зовнішньоекономічними контрактами, а також для розробки рекомендацій щодо оптимізації обліку валютних операцій і митних платежів. Монографічний метод забезпечив детальне дослідження господарської діяльності підприємства у сфері ЗЕД, а абстрактно-логічний метод і метод причинно-наслідкових зв'язків – формування висновків і узагальнень. Графічний метод застосовано для побудови таблиць, схем і діаграм, які ілюструють структуру зовнішньоекономічних операцій, їх динаміку та особливості обліку. Зазначені методи забезпечили комплексність дослідження та формування рекомендацій з обліку і аудиту зовнішньоекономічних операцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій на тогрговельному підприємстві. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку

– тлумачення категорії «імпортні операції», як складова зовньоекономічної операції;

– методика формування зовнішньоекономічних договорів в цілях бухгалтерського обліку;

– методика виконання аудиторського завдання з перевірки зовнішньоекономічних операціїй ;

– документальне забезпечення формування облікової політики в частині робочого плану рахунків щодо обліку зовнішньоекономічних операціїй.

Інформаційною базою дослідження обрано ТОВ «ОДІН АРМС».

Теоретичною та методичною основою дослідження є законодавчі та

нормативно-правові документи, інструктивні та методичні матеріали, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, статистично-аналітична інформація, фінансові, управлінські звіти та первинна документація ТОВ «ОДІН АРМС», наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених, практиків, результати особистих досліджень автора, а також наукова інформація, що має форму недрукованої продукції і розміщена у світовій комп'ютерній мережі Інтернет.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищенню якості обліково-аналітичної інформації, що забезпечить ефективність прийняття управлінських рішень у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Результати кваліфікаційної роботи можуть бути використані в діяльності підприємстів торгівлі, які є учасниками зовнішньоекономічної діяльності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію на Міжнародній науково-практичній конференції «Економічний та соціальний розвиток у контексті правового регулювання та глобальних викликів» (16 листопада 2024 року, Україна, м. Житомир), XII International Scientific and Practical Conference «Development of theories and methods of education of past years» (18-20 November 2024, Antwerp, Brussels).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 97 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ЕКОНОМІЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ

1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічних операцій

Зовнішньоекономічна діяльність – це комплекс взаємодій між українськими та іноземними підприємствами, який охоплює як внутрішній, так і зовнішній ринок. Успішне здійснення ЗЕД вимагає високої кваліфікації від спеціалістів, які володіють глибокими знаннями міжнародного права, валютного регулювання та особливостей ведення бізнесу на зовнішніх ринках. Експорт та імпорт залишаються ключовими елементами ЗЕД, забезпечуючи притік іноземної валюти в країну. Створення сприятливого законодавчого та податкового середовища для українських підприємств є важливим стимулом для розвитку експорту та залучення іноземних інвестицій. Зростання міжнародних зв'язків України та активізація економічних реформ призводять до збільшення кількості підприємств, які беруть участь у ЗЕД. Це, в свою чергу, підкреслює актуальність дослідження даної тематики.

Найбільш ґрунтовно ця проблема розглянута у працях таких вітчизняних вчених: Ф. Ф. Бутинця, М В. Кужельного, Л. О. Кадуріної, С. Ф. Голова, Є. В. Мниха, М. Г. Чумаченька, В. В. Сопка М. С. Пушкаря, та інших [1].

Згідно з законодавством, зовнішньоекономічна операція – це комплекс дій між суб'єктами господарювання різних країн, спрямований на здійснення торговельного обміну [2]. Основними складовими таких операцій є імпорт, експорт та розрахунки.

Імпорт, згідно з українським законодавством, – це придбання товарів у іноземних постачальників з подальшим їх ввезенням на територію України [2]. Це може стосуватися як товарів для продажу на внутрішньому ринку, так і для власного споживання українських підприємств, розташованих за кордоном.

В економічній літературі існують різні трактування поняття «імпортні операції». Дунська А. Р. визначає їх як закупівлю іноземних товарів для подальшого продажу на внутрішньому ринку або використання у виробництві [3]. Завербний А. С., Шаровський Я. О. надають більш широке визначення, включаючи не лише ввезення товарів, але й їх купівлю без фізичного переміщення через кордон [4].

Кримчак Л. А., Рудніченко Є. М. зазначають, що: «Імпортом називають закупки продукції, що була вироблена в інших країнах, з метою подальшого використання чи перепродажу на території своєї країни» [5].

Досить просте визначення «імпорту» надає Місяць Н. О. [6] – це ввезення товарів, послуг з однієї країни на територію іншої.

Також сучасні автори у своїх роботах [4, 7] трактують імпорт, як закупівля або одержання на інших законних підставах від іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів, що контролюються, та їх ввезення на територію України, включаючи одержання їх представником будь-якої юридичної особи іноземної держави, іноземцем чи особою без громадянства на території України.

Савченко В. А. [8] під імпортом розуміє купівлю та ввезення товарної продукції з-за кордону з метою їх реалізації на внутрішньому ринку та використання на території країни.

Узагальнюючи всі поняття і підходи вітчизняних вчених, нами уточнено поняття «імпортні операції». Ми пропонуємо під імпортними операціями, як складової зовнішньоекономічних операцій, розуміти комерційну діяльність, що пов'язана з закупівлею та ввезенням в Україну іноземних запасів, основних засобів, нематеріальних активів та посдлуг для

їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності субєкта господарювання.

До імпортних операцій відносяться (рисунок 1.1).

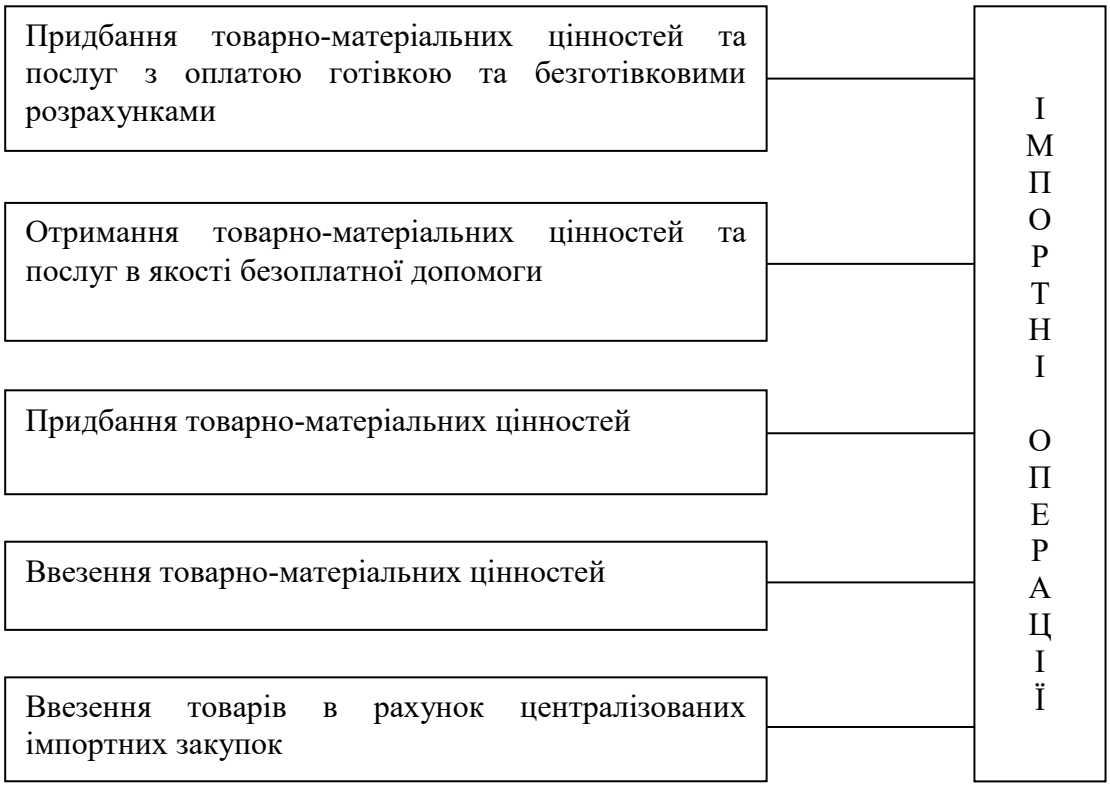


Рисунок 1.1 – Складові імпортних операцій [19]

Усі сучасні дослідники-економісти визнають той факт, що саме експорт є тим двигуном, який вносить найбільший вклад до розвитку світової економіки. Нині на експорт припадає 20% світового ВВП, і ця частка постійно зростає у зв’язку з випереджаючим зростанням світової торгівлі порівняно з світовим виробництвом.

З погляду держави збільшення експорту сприяє зростанню зайнятості і обсягів національного виробництва, стимулює економічний ріст. З погляду підприємств – експорт допомагає збільшити ринки збуту, оптимально використовувати виробничі потужності, зменшити ризики коливань кон’юктури на внутрішньому ринку і поліпшити фінансову стабільність [9].

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»,

експорт – це продаж товарів або послуг іноземним компаніям з подальшим вивезенням продукції за межі митних кордонів України з метою отримання прибутку [2]. Експортна операція, в свою чергу, є комерційною діяльністю, пов'язаною з реалізацією та фізичним переміщенням товарів, робіт або послуг за кордон.

Аналіз наукових праць українських дослідників свідчить про різноманітність підходів до визначення сутності експортних операцій. Кожен з цих підходів має свої особливості та може бути застосований в залежності від конкретної дослідницької мети. У таблиці 1.1 представлено порівняльний аналіз різних визначень експортних операцій, що дозволяє виявити їх спільні та відмінні риси.

Таблиця 1.1 – Порівняльний аналіз визначень «експортна операція»

Джерело	Поняття	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Дунська А. Р. [3]	Операції,які передбачають продаж та вивіз товарів за кордон для передачі їх у власність іноземному контрагенту, вважаються складовою частиною зовнішньої торгівлі, та найважливішим джерелом одержання прибутку не тільки самих підприємств, а й насамперед держави	Вказано, на скільки експортні операції вигідні державі.	Не вказано, що крім товарів можуть продаватися роботи та послуги, передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України.
Дроздова Г. М. [10]	Експортні операції – це операції, які передбачають продаж і вивіз товарів за кордон для передачі їх у власність іноземному контрагенту.	Вказан мета операцій.	Передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України.
Завербний А. С., Шаровський Я. О. [4]	Операції з продажу товарів українськими суб'єктами ЗЕД іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без вивезення цих товарів або послуг за межі митного кордону України, включаючи реекспорт товарів через митний кордон України	Вказано, що операції можуть відбуватись без вивезення товарів за межі митного кордону України, включено реекспорт товарів	

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
ириченко О.А. [11]	Діяльність, спрямована на продаж і вивіз за кордон товарів для передачі їх у власність іноземному контрагенту, при цьому для продавця не має значення, що буде робити з цим товаром покупець	Зроблено акцент на діяльності продавця	Передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України
Лукяненко Д.Г. [12]	Операції направлені на вивіз товарів, робіт, послуг за межі держави	Крім товарів взято до уваги послуги та роботи	Не вказана мета діяльності, передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України

Для цілей нашого дослідження ми прийняли визначення експортної операції, запропоноване Завербним А. С. та Шаровським Я. О. [4], оскільки воно найбільш повно відображає сучасні тенденції у зовнішньоекономічній діяльності. Це визначення дозволяє враховувати різноманітні форми експорту, включаючи як традиційні, так і сучасні (рис. 1.2).

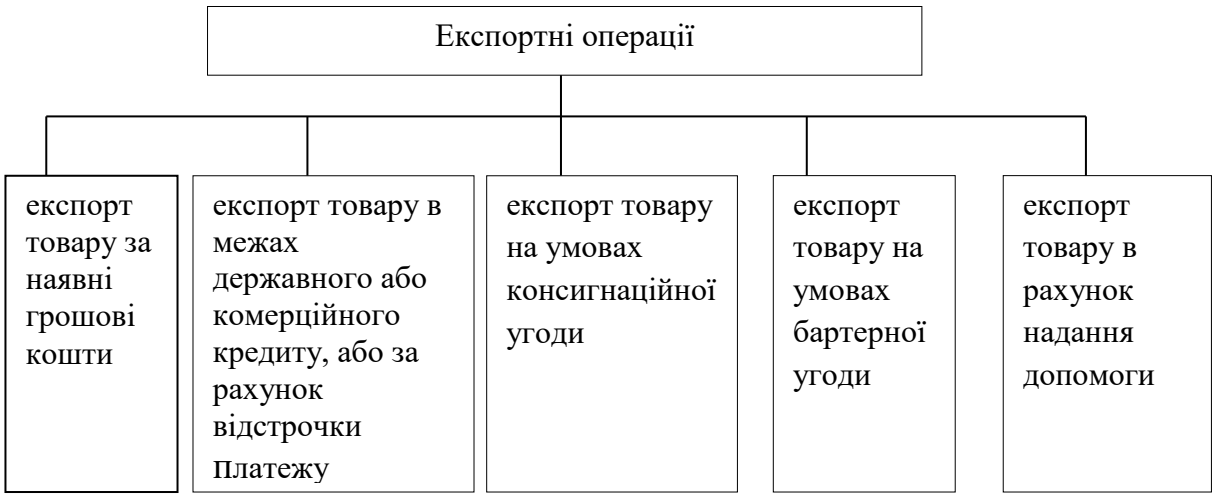


Рисунок 1.2 – Види експортних операцій

Для здійснення експортних операцій підприємство повинно відповідати певним вимогам.

По-перше, діяльність з експорту повинна бути передбачена його статутними документами.

По-друге, експортні операції оформлюються письмовим контрактом, який має відповідати вимогам чинного законодавства.

Крім того, при здійсненні експортних операцій необхідно враховувати встановлені законодавством обмеження, такі як квотування та ліцензування.

Експорт робіт та послуг можна розглядати як форму експорту капіталу, оскільки він передбачає вивезення за межі України ресурсів (праці, знань, технологій) з метою отримання прибутку.

При здійсненні експортних операцій необхідно враховувати, що деякі види експорту в Україні заборонені законом. Зокрема, забороняється експорт культурних цінностей, які становлять національне надбання України, а також товарів, що порушують права інтелектуальної власності.

Також необхідним є визначити фактори, що впливають на ефективність експортних операцій (Додаток А). Традиційно ці фактори поділяють на внутрішні та зовнішні. Внутрішні фактори пов'язані з діяльністю фірми, її зовнішньоекономічною маркетинговою стратегією, об'єктивними і психологічними характеристиками менеджменту. Зовнішні фактори включають характеристики галузі, внутрішнього та експортного ринків.

Герман О. П. та Коваленко Л. В. [13] надали свою класифікацію факторів впливу на ефективність експортної діяльності виробничих підприємств. Вони вважають, що фактори можна також оцінити за ознакою дискретності – безперервності. Дана характеристика може бути застосована не до всіх факторів, а тільки до тих, які можуть бути зведені до одновимірної вимірюваної властивості або показника, або вибору одного варіанта з декількох.

Фактори можна охарактеризувати за допомогою тимчасового інтервалу, протягом якого вони діють постійно або тимчасово. До перших належить, наприклад, географічне положення або кліматичні умови, до других – стратегія вибору способу входу на ринок.

Можна виділити фактори, що роблять вплив не тільки на формування експортного потенціалу окремого субєкта господарювання, а й на групи субєктів господарювання: адекватні людські ресурси (зокрема, володіння іноземними мовами, освіта в питаннях ЗЕД і т.д); витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи та інновації; маркетингова орієнтація; якість продукції; тарифні та нетарифні бар'єри; прямі субсидії експорту державою; коливання курсу національної валюти; кількість і ємність експортних ринків та інші.

Дані автори [13] запропонували розділити фактори впливу (за ознакою ступеня контролю над ними) на: ендогенні – пов'язані з діяльністю фірми, її зовнішньоекономічною маркетинговою стратегією, характеристиками менеджменту; екзогенні – включають характеристики політичного, географічного, природно-кліматичного середовища внутрішнього та експортного ринків [13].

Ліпич Л. Г. та Фатенок-Ткачук А. О. [14] у своїй роботі надають детальний аналіз факторів, які впливають на розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Автори пропонують класифікацію, яка дозволяє розділити всі фактори на внутрішні та зовнішні. Внутрішні фактори пов'язані з діяльністю самого підприємства і можуть бути контрольовані його менеджментом. Зовнішні фактори виходять за межі підприємства і можуть бути як загальнодержавними (макрорівень), так і безпосередньо пов'язаними з діяльністю підприємства на конкретному ринку (мікрорівень). Зовнішні фактори мікросередовища включають в себе такі елементи, як державна політика, конкуренція, інфраструктура тощо. Зовнішні фактори макросередовища пов'язані з міжнародними економічними відносинами, політичними процесами та іншими глобальними факторами.

Ковтун Е. О. і Швець В. М. [15] поділяють фактори, що впливають на ЗЕД, на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх факторів відносять організаційну структуру субєкта господарювання; гнучкість системи управління ЗЕД; організацію міжнародного маркетингу; принципи діяльності

менеджерів у сфері ЗЕД; якість і швидкість одержання інформації, що стосується ЗЕД; створення спонукальних мотивів для персоналу, зайнятого у сфері ЗЕД. Щодо гнучкості системи управління, то цей фактор має високу кореляцію з організаційною структурою субєкта господарювання, оскільки від вибору останньої залежить ефективність управлінської діяльності. Що стосується зовнішніх факторів, то автори зазначають, що вони досить сильно впливають на довгострокові цілі ЗЕД і пов'язані з існуючою національною зовнішньоекономічною політикою, ступенем розвитку міжнародних економічних відносин і тенденціями в розвитку світової інтеграції і структури факторів ринків країни (стратегічного поля діяльності фірми). У дійсності, твердження щодо зовнішніх чинників є актуальним, проте не вносить чіткості у їх визначення.

Дроздова Г. М. [16] теж поділяє фактори ЗЕД на внутрішні та зовнішні, проте вони відрізняються від попередніх змістовим наповненням. До внутрішніх факторів автор відносить масштаби ЗЕД; витрати; складність продукції; досвід; контроль. До зовнішніх факторів відносить: економічну свободу; конкуренцію; присутність у державі; ризики. Контроль є загальною функцією менеджменту як фактор ЗЕД його розглядати не коректно.

Маргасова В. Г., Роговий А. В. та Виговська В. В. [17] виділяють такі внутрішні фактори, які впливають на ЗЕД суб'єктів господарювання: висока інноваційно-інвестиційна спроможність; відсутність стратегічних напрямів діяльності; застаріле обладнання; низька рентабельність; відсутність кваліфікованих спеціалістів ведення ЗЕД; відсутність вільних фінансових ресурсів; висока собівартість продукції; висока вартість капіталу; існування значних фінансових ризиків; низький рівень фінансового контролінгу; корпоративні конфлікти. До зовнішніх факторів відносять: можливість диверсифікації виробництва; вертикальна інтеграція; прискорене зростання ринку; залучення додаткового капіталу; пільгове оподаткування бізнесу; державна підтримка; зниження експортних тарифів; існування постійних господарських зв'язків; сповільнення темпів зростання попиту; несприятлива

економічна політика в уряді; несприятливе законодавство; зміна валютного курсу або торговельної політики інших країн; нестабільна політична ситуація.

Своєю чергою, Костецька Н. І. [18] поділяє фактори, що впливають на експортну діяльність, на фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. До факторів внутрішнього середовища відносить виробництво, маркетинг, фінанси, персонал (працівники), образ та культуру підприємства. До факторів зовнішнього середовища відносить економічні, технологічні, ринкові, політичні та соціальні фактори. Ця класифікація факторів є досить узагальненою та не конкретизує фактори впливу, оскільки, по суті, зазначені чинники (виробництво, маркетинг, фінанси) є видами діяльності.

Підсумовуючи проаналізовані думки різних авторів щодо факторів, які впливають на ЗЕД, доцільно зауважити, що кожна із запропонованих класифікацій буде визначатись конкретними умовами місця та часу застосування. Разом із тим, думки науковців відрізняються тим, що розглядаються фактори, які впливають на ЗЕД на рівні держави та на ЗЕД на рівні підприємства. При цьому практично всі науковці здійснюють розподіл факторів ЗЕД на внутрішні та зовнішні.

Також дуже важливим є вибір методу експортно-імпортних операцій. Основні методи наведені в таблиці 1.2.

Ефективність застосування прямого та непрямого методів виходу на міжнародний ринок залежить від конкретних умов і особливостей продукції. Сучасні тенденції, пов'язані з концентрацією капіталу, сприяють зростанню популярності прямого інвестування [19].

Вихід підприємств України на міжнародний ринок повинен сприяти зміцненню їх фінансового становища та економіки країни в цілому. Для цього необхідно застосовувати сучасні підходи до управління зовнішньо економічною діяльністю, які базуються на економічному обґрунтуванні кожної операції. При цьому важливо враховувати інтереси як окремого підприємства, так і держави, що може вимагати компромісних рішень.

Таблиця 1.2 – Основні методи експортно-імпортних операцій

Ознаки	Прямий метод	Непрямий метод (загалом,в обсязі товарообігу складає близько 50%)
Сутність	- передбачає постачання товарів, застосовується безпосередньо до іноземного покупця або закупівлі в нього відповідних товарів.	- передбачає продаж і покупку товарів через посередників.
Сфера застосування	- при продажах і закупівлях промислової сировини на основі довгострокових контрактів; - при експорті дорогого і великогабаритного устаткування; - при експорті стандартного устаткування через закордонні філії; - при закупівлях с/г товарів у фермерів; - при великих державних продажах і закупівлях.	- при збуті стандартного промислового устаткування; - при збуті споживчих товарів; - при реалізації другорядної продукції; - застосовується на окремих важкодоступних і малознайомих ринках; - при просуванні нових товарів; - при відсутності власної збутової мережі. За умови, якщо торгівля монополізована великими торгово-посередницькими фірмами.
Переваги	- тісні безпосередні контакти з контрагентами; - поліпшуються знання кон'юнктури ринку; - швидка адаптація своїх виробничих потужностей до потреб споживача.	- великий досвід посередника в операціях купівлі-продажу; - немає необхідності виробнику створювати власні торгові структури - посередник найчастіше має власну мережу обслуговування; - налагоджені торгові зв'язки, знання ринку і його кон'юнктури.
Недоліки	- необхідність створення на суб'єкті-виробнику власних служб маркетингу і збуту; - можливі економічні втрати через некомпетентність продавця-виробник.	- можливі економічні втрати при невдалому виборі торгово-посередницьких компаній.

Досвід українських підприємств на світовому ринку свідчить про необхідність всебічного аналізу зовнішнього середовища при оцінці вигідності зовнішньоекономічних проектів. Необхідно враховувати такі фактори, як динаміка попиту, коливання цін на ресурси та готову продукцію, зміна витрат виробництва в залежності від обсягу випуску. Хоча врахувати всі можливі фактори практично неможливо, збільшення кількості врахованих чинників підвищує точність прогнозів.

Оцінка ефективності великих міжнародних проектів є складним завданням, оскільки такі проекти розраховані на тривалий період і зазнають впливу багатьох невизначених факторів. До таких факторів належать інфляція, політичні зміни, коливання ринкових цін та валютних курсів. Для оцінки ймовірності виникнення цих ризиків використовуються методи теорії ймовірностей та математичної статистики. Однак, отримані оцінки є лише наближеними, оскільки зовнішньоекономічна діяльність пов'язана з високим ступенем невизначеності.

Складна та мінлива зовнішньоекономічна ситуація не дозволяє створити універсальну систему оцінки ефективності проектів, яка б враховувала всі можливі фактори. Тому часто використовується кілька критеріїв оцінки, які відображають інтереси різних учасників проекту.

Успіх міжнародних проектів залежить не тільки від якісної економічної оцінки, але й від багатьох інших факторів, таких як досвід і інтуїція менеджерів, знання ринку, вміння вести переговори та налагоджувати партнерські відносини. Використання аналогів та попереднього досвіду також є важливим елементом прийняття рішень.

Перехід України до ринкової економіки передбачає активну участь у світових економічних процесах. Однак, повномасштабне вторгнення росії в 2022 році суттєво вплинуло на темпи та напрямки інтеграції української економіки в глобальний простір.

Незважаючи на війну, інтернаціоналізація та глобалізація господарських процесів залишаються невід’ємною частиною сучасного світу. Це підтверджується значним зростанням кількості українських підприємств, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності.

Сучасний світ характеризується тісними економічними зв’язками між країнами. Ця взаємозалежність обумовлена необхідністю вирішення глобальних проблем та є основою для сталого розвитку. Існують два основні шляхи глобалізації:

- Міждержавні економічні союзи: об’єднання країн в рамках

регіональних або міжнародних союзів для спільного вирішення економічних питань.

– Всесвітня торгова організація (СТО): міжнародна організація, яка встановлює правила міжнародної торгівлі.

Однією з ключових тенденцій сучасної світової економіки є інтернаціоналізація виробництва, тобто розподіл виробничих процесів між різними країнами. Це призводить до зростання економічної взаємозалежності держав та переходу від замкнутих національних економік до відкритих. Міжнародна економічна інтеграція є вищою формою інтернаціоналізації, що передбачає поглиблення економічних зв'язків між країнами на різних рівнях [1].

Основною проблемою зовнішньоекономічних операцій залишається формування негативного зовнішньоторговельного сальдо. Для визначення основних причин, які сприяють цьому розглянемо сучасний стан експортно-імпортних операцій.

За результатами 2023 року в Україні експорт товарів склав 36 100 млн. дол. США, імпорт – 63 500 млн. дол. США. Зовнішньоторговельні операції проводились з партнерами із 228 країн світу [20].

Розглянувши відповідний період 2022 року можна простежити, що експорт зменшився на 18%, а імпорт збільшився на 14,9%. Таким чином, зовнішньоторговельне сальдо склало – 27,3 млрд. дол. США [20]. Для детальнішого аналізу експортно-імпортних операцій розглянемо рисунок 1.3.

Аналізуючи експортно-імпортні операції України за періоди 2020-2023 років, можна відзначити загальні тенденції. Експорт товарів досяг піку в 2021 році, коли він склав 68,2 млрд. дол. США. Проте після цього відбулося значне скорочення: у 2022 році експорт знизився до 44,2 млрд. дол. США. через воєнні дії, а у 2023 році він ще більше скоротився, досягнувши 36,1 млрд. дол. США., що на 18% менше порівняно з попереднім роком. Імпорт показав іншу динаміку: після зниження в 2022 році, коли він становив

55,3 млрд. дол. США., у 2023 році імпорт зріс до 63,5 млрд. дол. США., що на 14,9% більше. Це свідчить про поступове відновлення деяких економічних секторів, попри важкі умови.

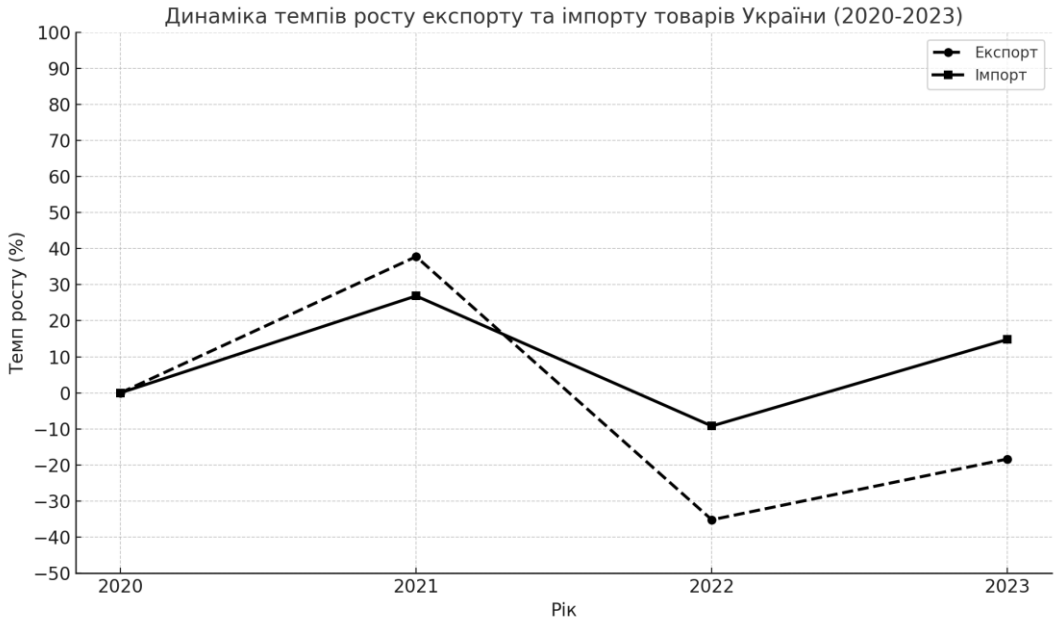


Рисунок 1.3 – Динаміка темпів росту експорту-імпорту товарів України у відсотках [7]

Також розглянемо динаміку експорту-імпорту послуг за країнами світу за 2020-2023 рр. Узагальнюючі данні щодо експорту та імпорту послу наведені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Узагальнюючі данні щодо експорту та імпорту за 2020-2023 рр., млн. дол. США

Напрямок	Імпорт				Експорт			
	2020	2021	2022	2023	2020	2021	2022	2023
Всього	50400,0	64100,0	62400,0	63500,0	49600,0	61000,0	48500,0	36100,0
Країни СНД	7300,0	9000,0	8500,0	7000,0	7900,0	9200,0	7400,0	5100,0
Європа	26500,0	30000,0	29000,0	28000,0	23200,0	27000,0	24100,0	18300,0
Азія	11000,0	13000,0	13500,0	13200,0	9500,0	12000,0	10500,0	7600,0
Африка	600,0	700,0	800,0	900,0	800,0	1000,0	900,0	600,0
Америка	4500,0	5000,0	5000,0	51000,0	4000,0	5000,0	4200,0	3000,0
Австралія	100,0	200,0	100,0	200,0	100,0	200,0	200,0	100,0

Проаналізувавши данні таблиці та побудувавши графік (рис. 1.4), можна зробити висновок, що обсяги імпорту послуг мали тенденцію до зростання протягом аналізованого періоду, з максимальним значенням у 2021 році (64,1 млрд дол. США). Після цього обсяги залишалися на стабільному рівні, незважаючи на економічні чи глобальні фактори. Це свідчить про відносну сталість попиту на імпортні послуги та меншу залежність від зовнішніх коливань.

На відміну від імпорту, експорт послуг демонструє значно більшу мінливість. Пік експорту припав на 2021 рік, коли обсяги досягли 61 млрд дол. США, однак у 2022–2023 рр. вони суттєво скоротилися, впавши до 36,1 млрд доларів у 2023 році.

Такий різкий спад може бути пов'язаний з економічною нестабільністю, зміною попиту на українські послуги за кордоном або іншими структурними факторами.

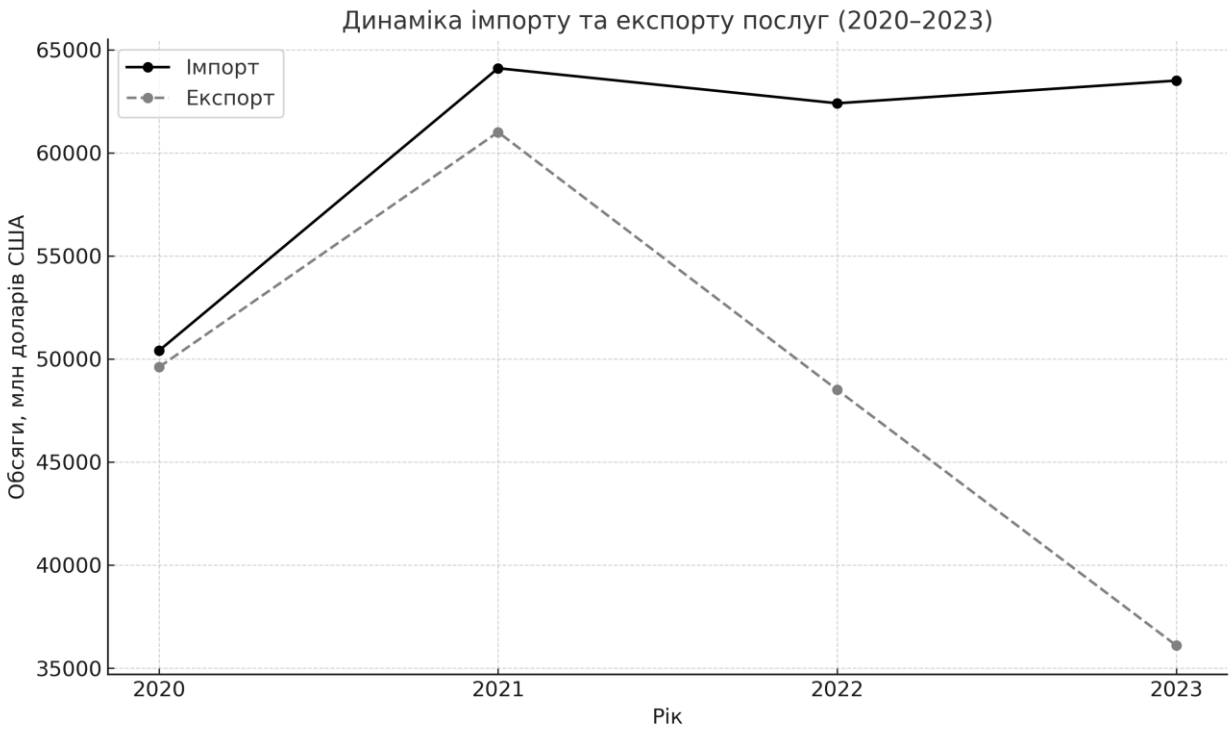


Рисунок 1.4 – Динаміка експорту-імпорту послу України за 2020-2023 рр., млн. дол. США

Україна володіє значним потенціалом для розвитку зовнішньої торгівлі, реалізація якого вимагає концентрації зусиль на кількох ключових напрямах.

Важливим є забезпечення підтримки експорту, зокрема шляхом надання доступних кредитів, страхових програм та державних гарантій для експортерів.

Стимулювання створення нових конкурентоспроможних товарів із високою доданою вартістю також має велике значення.

Розробка чіткої експортної стратегії, спрямованої на просування українських товарів на світових ринках, є необхідною складовою успіху, як і підвищення кваліфікації персоналу підприємств, включаючи навчання іноземним мовам та особливостям бізнесу на міжнародних ринках.

Інституційне забезпечення передбачає створення ефективної системи збору та аналізу інформації про зовнішні ринки, а також надання консультацій експортерам.

Активна роль держави у захисті прав українських компаній на зовнішніх ринках сприятиме розвитку експорту. Необхідно також формувати сприятливі умови для розширення експортно орієнтованих підприємств.

Важливу роль у розвитку зовнішньої торгівлі відіграє залучення інвестицій. Це можна досягти через стимулювання створення спільних підприємств з іноземними партнерами, що сприятиме надходженню як фінансових ресурсів, так і сучасних технологій.

Лібералізація економіки шляхом спрощення процедур експорту та імпорту, зниження адміністративних бар’єрів, а також впровадження гнучкої податкової, митної та валютної політики створює додаткові можливості для експортерів.

Глибока інтеграція у світову економіку через активну участь у міжнародних економічних організаціях та укладання нових торговельних угод є необхідною умовою для зміцнення позицій України на глобальних ринках [21].

1.2 Нормативно-правове врегулювання зовнішньоекономічних операцій

Однією з ключових причин державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) є необхідність захисту національного виробника від іноземної конкуренції. Без певного рівня захисту, вільна торгівля може призвести до занепаду вітчизняної промисловості.

Регулювання ЗЕД є формою державного впливу на економічні відносини суб'єктів зовнішньої торгівлі. Воно здійснюється за допомогою правових норм, які визначають правила експорту та імпорту товарів і послуг.

Незважаючи на різноманітність національних систем регулювання ЗЕД, їх структура має багато спільного. Однак, сучасне законодавство в цій сфері часто характеризується складністю та суперечливостями. Це пов'язано з постійними змінами в міжнародній торгівлі та необхідністю адаптації національного законодавства до нових умов.

Публікації в наукових журналах допомагають відстежувати зміни в законодавстві, аналізувати проблеми, з якими стикаються підприємства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, та обмінюватися досвідом.

Кожен державний орган, що бере участь у регулюванні ЗЕД, виконує певні функції (табл. 1.4 [2]). Сукупність цих функцій забезпечує загальне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в країні.

Таблиця 1.4 – Функції органів державного регулювання

№ з/п	Органи державного регулювання	Дія на ЗЕД
1	2	3
1.	Верховна Рада України	– укладає і ратифікує міжнародні договори України; – встановлює правові режими на території України; – відповідно до прийнятого законодавства, здійснює координацію зовнішньоекономічних зв'язків; – затверджує нормативні акти управління і питань.
2.	Кабінет Міністрів України	– здійснює координацію зовнішньоекономічних зв’язків; – затверджує нормативні акти управління ЗЕД;

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
		– веде переговори та укладає міжнародні договори; – забезпечує складання платіжного балансу; – реалізує валютну політику держави.
3.	НБУ	– регулює курс національної валюти; – реалізує валютну політику держави; – здійснює облік та розрахунки по одержаних державних кредитах і позиках.
4.	Міністерство економіки України	– забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики; – здійснює контроль на державними суб'єктами ЗЕД.
5.	Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі	– здійснює оперативне державне регулювання ЗЕД; – приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидиційних заходів.
6.	Державна митна служба України	– забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики при здійсненні суб'єктами ЗЕД виходу на зовнішній ринок, координацію їх ЗЕД, в тому числі відповідно до міжнародних договорів України; – здійснює контроль за додержанням всіма суб'єктами ЗЕД чинних законів України та умов міжнародних договорів України; – проводить антидемпінгові, антисубсидиційні та спеціальні розслідування у порядку, визначеному законами України; – виконує інші функції відповідно до законів України і Положення про центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики.
7.	Антимонопольний комітет України	– здійснює контроль за додержанням суб'єктами ЗЕД законодавства про захист економічної конкуренції.
8.	Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики	– здійснюють реєстрацію субєктів ЗЕД; – контролюють функціонування суб'єктів ЗЕД на регіональному рівні.

Підприємства, що здійснюють діяльтність у сфепі ЗЕД зобов'язані своєчасно надавати державним органам (податкова інспекція, органи статистики, митниці) інформацію про результати своєї діяльності, включаючи зовнішньоекономічну. Це необхідно для моніторингу та аналізу зовнішньоекономічних процесів в країні.

Своєчасні та повні розрахунки за зовнішньоекономічними контрактами є важливою умовою успішного ведення бізнесу.

Здійснення експортних операцій в Україні регламентується широким спектром нормативно-правових актів, серед яких:

– Закони України: основні принципи та правила зовнішньоекономічної діяльності;

– Укази Президента України: визначають загальні напрями державної політики у сфері ЗЕД;

– Постанови Кабінету Міністрів України: регулюють конкретні аспекти зовнішньоекономічної діяльності;

– Нормативні акти міністерств та відомств: деталізують порядок здійснення окремих видів зовнішньоекономічних операцій;

– Міжнародні договори: угоди, укладені Україною з іншими державами.

Такий багаторівневий характер регулювання ЗЕД свідчить про важливість цієї сфери для економіки України та необхідність забезпечення її прозорості та ефективності [23].

Ключовим нормативним актом, що регулює зовнішньоекономічну діяльність в Україні, є Закон України № 959 «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2], який виконує низку важливих функцій:

Визначення термінології: встановлює єдині для всієї країни визначення основних понять, що використовуються у сфері ЗЕД.

1) Закріплення принципів: формулює базові принципи здійснення ЗЕД, такі як свобода підприємництва, рівність суб'єктів, захист прав і інтересів держави та суб'єктів ЗЕД.

2) Визначення суб'єктів: визначає коло суб'єктів, які мають право здійснювати ЗЕД, та встановлює їх права та обов'язки.

3) Класифікація видів ЗЕД: надає перелік можливих видів зовнішньоекономічних операцій.

4) Регулювання відносин: встановлює порядок регулювання ЗЕД на державному рівні, а також визначає механізми захисту прав суб'єктів ЗЕД.

5) Визначення відповідальності: передбачає відповідальність за порушення законодавства про ЗЕД як для держави, так і для суб'єктів господарювання.

Окрім Закону України № 959, існує значна кількість інших нормативних актів, які деталізують та доповнюють його положення. Зокрема, Закон України № 2473 [21] регулює особливості розрахунків у зовнішньоекономічних операціях. Він визначає порядок здійснення платежів, купівлі іноземної валюти та розрахунків з нерезидентами.

Валютне регулювання та валютний контроль є важливими інструментами державної політики, які дозволяють впливати на зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання. Порядок здійснення валютного регулювання визначається законодавством кожної країни.

Закон України «Про валюту і валютні операції» № 2473 встановлює загальні правила та принципи здійснення валютних операцій як всередині країни, так і в міжнародних розрахунках. Закон визначає функції державних органів у сфері валютного регулювання, права та обов'язки суб'єктів господарювання щодо валютних цінностей, а також відповідальність за порушення валютного законодавства. Згідно з цим Законом, експорт товарів є валютною операцією, оскільки передбачає використання іноземної валюти в міжнародних розрахунках [21].

При здійсненні зовнішньоекономічних контрактів широко використовуються Міжнародні торгові терміни (Інкотермс). Інкотермс-2020 пропонує 11 різних базисних умов поставки, кожна з яких визначає обов'язки продавця та покупця щодо доставки товару, оформлення документів, оплати та несення ризиків. Вибір конкретної базісної умови суттєво впливає на ціну товару та розподіл ризиків між контрагентами.

Одним з найважливіших економічних інструментів державного регулювання є оподаткування. Через податки держава може стимулювати або обмежувати певні види економічної діяльності, в тому числі експорт. Порядок оподаткування експортних операцій залежить від багатьох факторів, таких як вид експортованого товару, країна призначення та інші.

Валютне регулювання та оподаткування є важливими інструментами

державної політики, які дозволяють впливати на зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання. Вибір базисних умов поставки за Інкотермс також має суттєвий вплив на умови здійснення експортних операцій. Розуміння цих механізмів є необхідним для успішного ведення зовнішньоекономічної діяльності [19].

Одним із ключових інструментів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є оподаткування. Через систему податків держава впливає на економічну поведінку суб'єктів господарювання, стимулюючи або обмежуючи певні види діяльності. Порядок оподаткування експортних операцій залежить від багатьох факторів, зокрема виду експортованого товару та його ліквідності.

Операції в іноземній валюті мають свої особливості обліку, оскільки пов'язані з ризиками, пов'язаними з коливаннями валютних курсів. Згідно НП(С)БО 21, такі операції відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку за курсом Національного банку України на дату здійснення операції. Різниця між курсом на дату здійснення операції та курсом на дату балансу формує курсову різницю.

Податковий кодекс України [22] регулює оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті, включаючи експортно-імпортні операції. Курсові різниці, що виникають внаслідок таких операцій, можуть впливати на обчислення податкового зобов'язання підприємств [23].

Курсова різниця виникає через зміну валютного курсу та представляє собою різницю між оцінкою однієї й тієї ж суми іноземної валюти за різними курсами. Вона поділяється на різні види залежно від причин виникнення та впливу на фінансовий результат підприємства. Зокрема, залежно від виду діяльності, у якій виникають курсові різниці, вони можуть бути операційними або неопераційними.

Операційні курсові різниці виникають під час перерахунку статей, що стосуються основної діяльності підприємства, таких як залишки грошових коштів в іноземній валюті. Натомість неопераційні курсові різниці пов’язані

з перерахунком статей, що стосуються інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Залежно від напрямку зміни валютного курсу, курсові різниці можуть бути позитивними або негативними. Позитивні курсові різниці виникають тоді, коли зростання курсу валюти призводить до збільшення активів підприємства в іноземній валюті або зменшення зобов'язань. Негативні курсові різниці, навпаки, утворюються через зниження курсу валюти, що зменшує активи підприємства або збільшує його зобов'язання.

Для обліку курсових різниць у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені спеціальні субрахунки. Позитивні курсові різниці відображаються як дохід, тоді як негативні – як витрати. Операційні курсові різниці враховуються у складі інших операційних доходів або витрат і впливають на фінансовий результат підприємства за звітний період. Неопераційні курсові різниці, у свою чергу, відносяться до складу інших доходів чи витрат і впливають на фінансовий результат у контексті інвестиційної та фінансової діяльності. В окремих випадках, наприклад, при обліку курсових різниць, що виникають у зв'язку з фінансовими інвестиціями в господарські одиниці за межами України, можуть бути застосовані особливі підходи до обліку [24].

Курсові різниці мають безпосередній вплив на фінансові результати підприємства: позитивні курсові різниці збільшують дохід, тоді як негативні – збільшують витрати. Хоча терміни «позитивна» та «негативна» курсова різниця не мають чіткого визначення у НП(С)БО 21, їхній вплив на фінансовий результат є очевидним.

Відповідно до Інструкції № 291, курсові різниці поділяються на операційні та неопераційні. Такий поділ дозволяє правильно відображати їх у звіті про фінансові результати.

Операційні курсові різниці виникають внаслідок перерахунку статей, пов'язаних із основною діяльністю підприємства, і відображаються у розділах «Інші операційні доходи» або «Інші операційні витрати».

Неопераційні курсові різниці формуються в результаті перерахунку статей, пов'язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю, і показуються у розділах «Інші доходи» або «Інші витрати».

Особливий порядок обліку застосовується до курсових різниць, що виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України. Згідно з НП(С)БО 21, такі курсові різниці відображаються у складі іншого додаткового капіталу, тобто не впливають безпосередньо на фінансовий результат поточного періоду, а входять до складу власного капіталу.

Курсові різниці виникають виключно щодо монетарних статей балансу, які включають грошові кошти, їх еквіваленти, дебіторську та кредиторську заборгованість, що підлягає погашенню грошовими коштами. Немонетарні статті, такі як основні засоби, нематеріальні активи та запаси, не перераховуються за курсом і не породжують курсових різниць.

Отже, правильне розуміння і застосування правил обліку курсових різниць є ключовим для забезпечення достовірності фінансової звітності підприємства. Особливу увагу слід приділяти класифікації курсових різниць та їх відображенню у бухгалтерському обліку відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до НП(С)БО 21, курсові різниці виникають виключно щодо монетарних статей балансу. Це означає, що об'єктами для визначення курсових різниць є грошові кошти, їх еквіваленти, а також дебіторська та кредиторська заборгованість, що підлягає погашенню фіксованою сумою грошей.

Немонетарні статті – це всі інші статті балансу, які не є грошовими. До них належать основні засоби, нематеріальні активи, запаси, заборгованість за бартерними угодами та інші. Важливо зазначити, що до немонетарних статей також відносяться:

Суми, які підприємство надало або отримало як передоплату за товари, роботи чи послуги. Такі суми, як правило, відображаються на рахунках:

– 371 «Розрахунки за виданими авансами»;

– 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Суми, які видані працівникам під звіт на відрядження або інші господарські потреби. Однак, якщо підзвітна особа повертає невикористані кошти, така заборгованість перестає бути монетарною.

Згідно з вимогами НП(С)БО 21, курсові різниці розраховуються на відповідні дати:

– дату здійснення розрахунків – наприклад, якщо підприємство отримало товар від постачальника з іншої країни, то спочатку заборгованість відображається за курсом на дату отримання товару. Пізніше, при оплаті, заборгованість перераховується за курсом на дату платежу і визначається курсова різниця.

– дату балансу – на кінець кожного звітного періоду (квартал, рік) всі монетарні статті перераховуються за курсом на дату балансу. Це необхідно для того, щоб відобразити зміни валютних курсів у фінансовій звітності [23].

При складанні фінансової звітності особливу увагу приділяють обліку курсових різниць. Монетарні статті балансу, тобто грошові кошти, їх еквіваленти та розрахунки, що підлягають погашенню фіксованою сумою грошей, перераховуються за валютним курсом на дату балансу. Це означає, що на кінець кожного звітного періоду (квартал, рік) такі статті переоцінюються, і виникають курсові різниці, які відображаються у фінансовій звітності.

Немонетарні статті, які відображаються за історичною собівартістю або справедливою вартістю, не перераховуються за курсом, оскільки їхня вартість визначається на дату виникнення. Тобто, для таких статей курсові різниці не виникають.

Дата балансу – це кінцева дата звітного періоду, за яку складається фінансовий звіт. В Україні звітним періодом, як правило, є календарний рік. Пороте, підприємства можуть складати проміжну фінансову звітність щокварталу.

Експорт товарів за межі митної території України, як правило, оподатковується за нульовою ставкою ПДВ за умови наявності належним чином оформленої митної декларації. Це стимулює експортну діяльність підприємств.

Митне регулювання є важливим інструментом державного контролю за експортно-імпортними операціями. Митні органи здійснюють контроль за дотриманням митного законодавства, оформленням митних документів та сплатою митних платежів.

Україна має значний потенціал для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, проте існують суттєві перешкоди, пов'язані з недосконалістю законодавчої бази та відсутністю чітких правил гри.

Неузгодженість законодавства є однією з головних проблем, яка ускладнює здійснення експортно-імпортних операцій. Нечіткі формулювання в законах і підзаконних актах призводять до неоднозначного тлумачення норм та, як наслідок, до виникнення спорів між бізнесом і державними органами.

Відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу зовнішньоекономічних операцій також створює значні труднощі для підприємств. Це призводить до порушень валютного, податкового та митного законодавства, а також до ускладнення процесу прийняття управлінських рішень. Реформування бухгалтерського обліку в Україні, хоча і є необхідним кроком для інтеграції в міжнародну практику, проте супроводжується певними проблемами. Недостатня кількість методичних вказівок та рекомендацій щодо застосування НП(С)БО уповільнює процес трансформації та створює додаткові труднощі для підприємств, особливо в частині обліку зовнішньоекономічних операцій.

Отже, ефективна організація та методика обліку зовнішьоекономічних операцій сприяє формуванню та розвитку ефективної системи управління зовнішньоторговельною діяльністю субєкта господарювання. При цьому, в умовах військового стану першрочергове значення має обрана субєктом

господарювання бухгалтерська програма, яка має сприяти інтегруванню усіх видів господарського обліку (бухгалтерського, внутрішньогосподарського, фінансового, статистичного, соціального, еконогічного, інтегрованного) у єдину систему, що надасть змогу уникнути дублювання показників, підвищить оперативність і ефективність використання обліково-економічної інформації в управлінні субєктом господарювання.

1.3 Концептуальні засади аудиту зовнішньоекономічних операцій

Проведення аудиту зовнішньоекономічних операцій є складним процесом, який вимагає від аудитора глибокого розуміння не лише загальних принципів аудиту, але й специфіки зовнішньоекономічної діяльності. Особливості нормативно-правового регулювання та оподаткування зовнішньоекономічних операцій суттєво впливають на організацію та проведення такого аудиту.

Однією з ключових особливостей зовнішньоекономічних операцій є жорсткий державний контроль за валютними операціями. Це означає, що аудитору необхідно детально вивчити та проаналізувати відповідність діяльності підприємства валютному законодавству. Крім того, процес митного оформлення товарів також вимагає особливої уваги аудитора, оскільки будь-які порушення митного законодавства можуть призвести до значних фінансових втрат для підприємства.

Наявність особливої системи оподаткування експортних та імпортних операцій є ще одним фактором, який ускладнює аудит зовнішньоекономічної діяльності. Аудитор повинен володіти глибокими знаннями податкового законодавства в цій сфері, щоб перевірити правильність обчислення та сплати податків.

Крім того, у бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій

присутні специфічні об'єкти, які відсутні в інших видах діяльності. Це вимагає від аудитора додаткових знань та навичок для їхньої перевірки.

Порядок проведення аудиту зовнішньоекономічних операцій може варіюватися в залежності від особливостей діяльності конкретного підприємства. Аудитор може обирати різні підходи до проведення аудиту: від загального огляду до детального аналізу окремих операцій. Однак, незалежно від обраного підходу, аудитор повинен забезпечити всебічну перевірку всіх аспектів зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Таким чином, аудит зовнішньоекономічних операцій є комплексним процесом, який вимагає від аудитора високого рівня професіоналізму та знань. Тільки за таких умов можна забезпечити достовірність фінансової звітності та виявити можливі ризики, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Дослідження сучасного інформаційного забезпечення дозволило визначити основні джерела інформації з аудиту: вітчизняні видання, зарубіжні (перекладні) видання, вітчизняна і зарубіжна фахова преса, практичний досвід, нормативно-правова база.

Останнім часом збільшилася кількість вітчизняних видань з аудиту. В основному це навчальні посібники, у яких розкриваються принципи аудиторської етики, організації аудиту та інші методологічні питання (аудиторський ризик і суттєвість), здійснюється переосмислення вже відомих концепцій аудиту.

Деякі автори [29, 30, 31, 32, 33] надають рекомендації по проведенню перевірок окремих статей фінансової звітності або видів діяльності, але слід відмітити, що за рідким виключенням, більшості видань притаманний традиційний «ревізійний» підхід до перевірки фінансової звітності. Що стосується аудиту зовнішньоекономічних операцій, то певні рекомендації з цього питання надані В. Я. Савченком [8]. За змістом вони визначають цілі і завдання аудиту зовнішньоекономічних операцій, але для формування комплексної методики аудиту зовнішньоекономічних операцій цього

недостатньо.

У вітчизняних виданнях з аудиту (не тільки з зовнішньоекономічної діяльності, але й інших видів діяльності) практично не розкриваються методика проведення перевірки окремої статті (сегменту фінансової звітності) або виду діяльності субєкта господарювання, відсутні рекомендації по визначенню аудиторського ризику у кожному окремому випадку, пояснення щодо того, яким чином визначати суттєвість за даним видом діяльності, які аудиторські процедури краще використовувати для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів, чи слід враховувати особливості оподаткування даного виду операцій і яким чином зменшити відповідальність аудитора за невиявлення факту шахрайства або помилки, у відповідності з діючим законодавством. Зрозуміло, що видання не можуть враховувати перманентність вітчизняного законотворення і встигати за його змінами. Це обумовлює обмеженість розкритих питань у фаховій літературі.

Звертаючись до зарубіжних видань, де також здебільше розкриваються теоретичні засади аудиту, можна відмітити наявність в них певних наробок з перевірки окремих сегментів фінансової звітності або циклів діяльності підприємства. У західній практиці прийнято проводити аудит за циклами, а не за елементами фінансової звітності. Фактично у кожній аудиторській фірмі є власні розроблені методичні рекомендації по перевірці тих чи інших операцій, які є комерційною таємницею компаній.

Перехід з травня 2003 року на МСА [34], вимога світової спільноти проводити аудит у відповідності з зарубіжними стандартами якості, вимагає від аудиторів належної кваліфікації і знання методичних підходів до перевірки окремих класів операцій і сальдо рахунків. Тому на даному етапі, на нашу думку, вітчизняним практикам аудиту необхідно мати рекомендації для проведення перевірок у відповідності з МСА, які адаптуючи на практиці, поступово можна трансформувати у відповідності з досвідом і професійним судженням окремого аудитора.

Аудиторську перевірку зовнішньоекономічних операцій доцільно

розділити на наступні етапи:

– аудит правових аспектів ведення ЗЕД;

– аудит експортних операцій та розрахунків за ними;

– аудит імпортних операці та розрахунків за ними;

– аудит інших операцій у ЗЕД та розрахунків за ними.

На першому етапі перевірки, аудитору необхідно оцінити правові аспекти ведення ЗЕД суб'єкта господарювання.

Аудитор повинен встановити види ЗЕД та їх відповідність чинному законодавству. Завданями аудитора на цьому етапі аудиту є:

– наявність в статутних документахзадокументованої можливості здійснення ЗЕД, на яких умовах та які її види;

– наявність дозволу чи ліцензії на виконання певного виду ЗЕД;

– наявність та умови застосування валютного рахунку;

– перевірка повноти документального підтвердження здійснення ЗЕД (наявність договорів, наказів (розпоряджень) тощо).

На другому етапі аудиторської перевірки зовнішньоекономічних операцій здійснюється детальний аналіз первинних документів, що підтверджують здійснення цих операцій. Цей етап має важливе значення, оскільки саме на основі первинних документів аудитор може оцінити доцільність та законність проведення зовнішньоекономічних операцій, а також виявити можливі відхилення від законодавства та внутрішніх нормативних документів підприємства.

Аудитор перевіряє наявність та правильність оформлення широкого кола документів, що стосуються різних аспектів зовнішньоекономічної діяльності. До таких документів належать:

Вантажно-митні декларації, сертифікати про походження товарів, довідки про сплату мита, акцизів та інших податків підтверджують законність переміщення товарів через митний кордон та правильність обчислення і сплати митних платежів.

Контракти на поставку товарів або надання послуг є основою для

проведення зовнішньоекономічних операцій. Аудитор перевіряє умови контрактів на відповідність законодавству та внутрішнім документам підприємства.

Якщо товар підлягає ліцензуванню, аудитор перевіряє наявність відповідних ліцензій.

Рахунки-фактури, інвойси, платіжні доручення та інші розрахункові документи підтверджують здійснення розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами.

Банківські виписки, платіжні доручення, акредитиви підтверджують рух коштів на рахунках підприємства в іноземній валюті.

Технічні паспорти, інструкції та інші технічні документи підтверджують якість товарів та їх відповідність вимогам контракту.

Сертифікати якості, транспортні документи та інші супроводжуючі документи підтверджують рух товарів та їх відповідність зазначеним у контракті характеристикам.

Документи, що підтверджують прийом та зберігання товарів на складах.

Комерційні акти, аварійні сертифікати та претензійно-арбітражна документація підтверджують випадки нестачі або псування товарів під час транспортування або зберігання.

Аналізуючи всі ці документи, аудитор може зробити висновок про те, чи дотримувалося підприємство законодавства при здійсненні зовнішньоекономічних операцій, чи правильно відображені ці операції в бухгалтерському обліку та звітності [35].

При проведенні аудиту зовнішньоекономічних операцій особливу увагу приділяють перевірці вантажно-митної декларації – єдиного документа, який засвідчує факт здійснення експорту або імпорту товарів. Цей документ не обмежений ні терміном дії, ні кількістю задекларованих товарів.

Застосовується, коли у декларанта відсутні деякі необхідні документи. У такому випадку надаються їх копії або інші документи, що містять

необхідну інформацію. Використовується при виникненні спірних питань щодо митної вартості, класифікації товару або країни походження. Також застосовується при переміщенні товарів трубопроводом або лініями електропередач, а також коли ціна товару в контракті розраховується за формулою.

Застосовується при регулярному переміщенні товарів на однакових умовах. Дозволяє оформити декларацію на кілька партій товару в межах одного контракту. Аудитор повинен ретельно перевірити правильність оформлення та відповідність вантажно-митної декларації іншим документам, таким як контракти, рахунки, транспортні документи тощо. Особливу увагу слід приділити:

Важливо перевірити, чи правильно застосовано метод визначення митної вартості та чи всі витрати, що входять до її складу, відображені в декларації. Аудитор повинен перевірити, чи всі митні платежі розраховані та сплачені в повному обсязі і в установлені терміни. Якщо підприємство має право на якісь пільги або преференції, аудитор повинен перевірити, чи правильно вони застосовані.

При перевірці експортних операцій аудитор повинен звернути увагу на застосування нульової ставки податку на додану вартість та право на податковий кредит. Для імпортних операцій важливо перевірити правильність визначення бази оподаткування, ставки податку та своєчасність сплати податків.

Вантажно-митна декларація є ключовим документом, який містить інформацію про всі аспекти зовнішньоекономічної операції. Ретельна перевірка цього документа дозволяє аудитору оцінити законність та доцільність здійснення операції, а також виявити можливі порушення митного та податкового законодавства [35].

Митні збори – це додаткові збори, які стягуються з товарів, що ввозяться (вивозяться), за специфічні умови постачання та інші послуги, які надаються митницею (оформлення транспортних засобів, зберігання товарів

під відповідальністю митниці та ін.). Вони підлягають сплаті до/або на момент митного оформлення [35].

При імпорті товарів на митну територію України суб'єкти господарювання стикаються з необхідністю сплати різних видів податків і зборів. До них належать митні збори, акцизний збір та податок на додану вартість.

Митні збори – це додаткові платежі, які стягуються за специфічні послуги, що надаються митницею, такі як оформлення товарів, їх зберігання тощо. Види митних зборів різноманітні, а їх розмір залежить від виду товару, країни походження та інших факторів.

Види мита:

– ввізне мито – стягується при ввезенні товарів на митну територію україни.

– вивізне мито – стягується при вивезенні товарів за межі митної території україни.

– особливі види мита – антидемпінгове, спеціальне, компенсаційне мито застосовуються в особливих випадках, наприклад, для захисту вітчизняного виробника від недобросовісної конкуренції.

Способи нарахування мита:

– адвалерне мито – розраховується у відсотках від митної вартості товару.

– специфічне мито – встановлюється у фіксованій сумі за одиницю товару (наприклад, за кілограм, літр).

– Комбіноване мито – поєднує в собі елементи адвалерного та специфічного мита.

Акцизний збір – це непрямий податок, який сплачується при виробництві або імпорті певних товарів, таких як алкогольні напої, тютюнові вироби, бензин, дизельне паливо тощо. Ставки акцизного збору встановлюються законодавством і можуть змінюватися. Об'єктом оподаткування акцизним збором є митна вартість товарів.

Податок на додану вартість – це загальнодержавний непрямий податок, який сплачується на всіх етапах виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг). При імпорті товарів ПДВ розраховується від митної вартості товару, акцизного збору (якщо такий нараховується) та інших платежів, пов'язаних з імпортом. Ставка ПДВ при імпорті товарів в Україні становить 20%.

На операції імпортну товарів розрахунок ПДВ здійснюється за ставкою 20 % і за формулою (1.1) [36].

$$Спдв = (В + См + Са) * П/100 \quad (1.1)$$

де, Спдв – сума податку на додану вартість;

В – митна вартість товару;

См – сума мита;

Са – сума акцизного збору;

П – ставка податку на додану вартість (20%).

При аудиті зовнішньоекономічних операцій особливу увагу слід приділяти правильності обліку податкових зобов'язань з ПДВ.

Облік ПДВ при імпорті товарів, послуг та експорті товарів має свої нюанси, які необхідно враховувати під час проведення аудиту.

У разі імпорту товарів податкові зобов'язання виникають на момент митного оформлення товарів і визначаються на підставі митної вартості, ставки ПДВ та суми акцизного податку, якщо такий нараховується. Аудитор має перевірити правильність оформлення податкових накладних, розрахунків коригування та інших податкових документів.

Щодо імпорту послуг, податкові зобов'язання виникають раніше, ніж при імпорті товарів. Це може бути або момент перерахування авансу, або момент оформлення документа, що підтверджує виконання послуг. У наступному податковому періоді підприємство має право на відшкодування сплаченого ПДВ через податковий кредит.

При експорті товарів валовий дохід визначається за правилом першої події, тобто отримання передоплати або відвантаження товару. Курс валюти, за яким перераховується іноземна валюта в гривні, фіксується на дату першої події і більше не коригується.

Щодо витрат при імпортних операціях, вони визнаються в момент фактичного отримання товарів. Витрати, понесені в іноземній валюті, визначаються за курсом на дату їх виникнення і не коригуються в подальшому. Якщо була здійснена передоплата, витрати визнаються за курсом на дату перерахування передоплати.

Загалом, правильність обліку податкових зобов'язань при зовнішньоекономічних операціях є важливою частиною аудиту. Аудитор повинен перевірити всі аспекти, зокрема визначення бази оподаткування, ставки ПДВ, момент виникнення податкових зобов'язань та право на податковий кредит [37].

Під час аудиторської перевірки заборгованості в іноземній валюті аудитор зобов'язаний звернути особливу увагу на ряд важливих аспектів. Зокрема, необхідно детально проаналізувати основну суму боргу за фінансовими кредитами, депозитами, лізинговими договорами, цінними паперами тощо. Особливу увагу слід приділяти тому, як саме обчислюється балансова вартість цієї заборгованості. Згідно з чинним законодавством, вона визначається шляхом перерахунку суми боргу в іноземній валюті на гривні за офіційним курсом Національного банку України, що діяв на дату виникнення заборгованості. Непогашена протягом звітного періоду заборгованість перераховується за курсом на останній день звітного періоду. Це означає, що зміна курсу валют може призвести до виникнення курсових різниць, які впливають на фінансовий результат підприємства.

На третьому етапі аудиту досліджуються операції з купівлі-продажу іноземної валюти. Аудитор повинен перевірити правильність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.

Таким чином, аудит зовнішньоекономічних операцій є складним і

багатогранним процесом, який вимагає від аудитора глибоких знань як бухгалтерського обліку, так і валютного та податкового законодавства. Методичне забезпечення аудиту зовнішньоекономічних операцій потребує подальшого розвитку. Зокрема, доцільно розробляти окремі методики аудиту для різних видів зовнішньоекономічних операцій, таких як експорт, імпорт, лізинг, бартерні операції тощо.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ОДІН АРМС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ОДІН АРМС» є самостійною юридичною особою, має замкнуту систему обліку та звітності, самостійний баланс, розрахунковий рахунок та інші рахунки в банку.

Піпдриємство створено 30.09.2021 р. та діє на підставі Статуту, в якому визначаються: його найменування та місцезнаходження; склад власників; основні цілі й напрямки діяльності; майно, кошти і прибуток товариства; умови реорганізації і припинення існування.

Основним видом діяльності ТОВ «ОДІН АРМС» в період з дати створення до сьогодняшного дня є:

– реалізація тактичного одягу;
– реалізація спорядження;
– реалізація зброї;
– виробництво спеціального одягу та взуття для військових;
– чищення зброї.

Основа організації обліку на підприємстві знаходиться у Наказі «Про облікову політику ТОВ «ОДІН АРМС».

Облікова політика підприємства – це одне із важливих питань організації бухгалтерського обліку, правильне оформлення якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату і потребує правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства ТОВ «ОДІН АРМС» включає правила, способи, методи, схеми та процедури, якими керуються працівники

бухгалтерської служби і інші виконавці в процесі ведення обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності. У Наказі зазначаються основні відомості про підприємство: організаційно-правова форма, місцезнаходження, форма власності, форма фінансування, види діяльності, відношення до системи оподаткуваннязакріплені обов'язки працівників, які вони повинні виконувати у ході своєї діяльності.

ТОВ «ОДІН АРМС» зає організаційну структуру, на чолі якої стоїть директор товариства, який здійснює загальне керівництво підприємством у цілому, забезпечує його високоприбуткову діяльність, ефективне використання і зберігання майна підприємства (рис. 2.1).

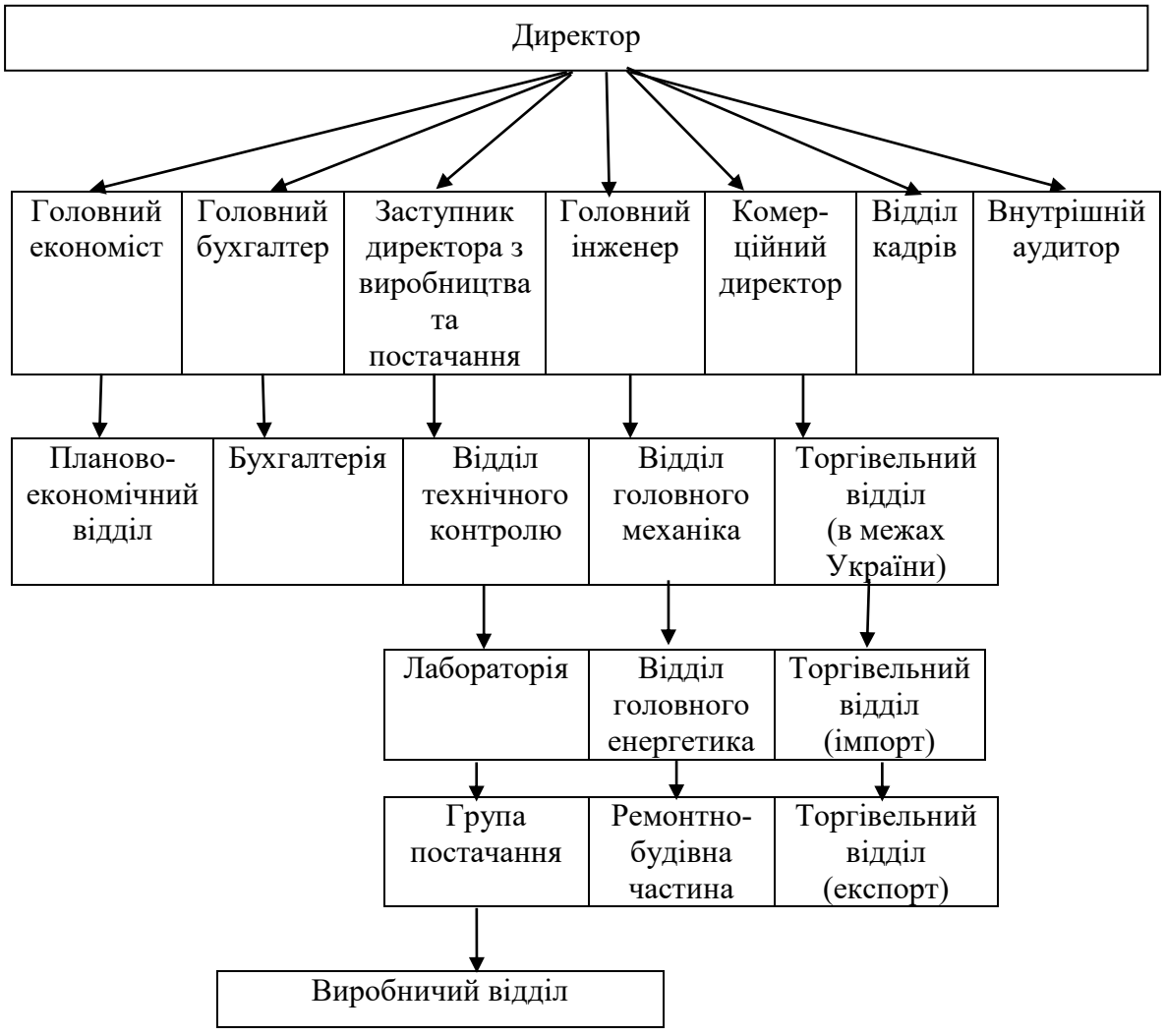


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «ОДІН АРМС»

Організаційна структура підприємства – це своєрідний каркас, який визначає, як розподіляються завдання між різними підрозділами та як координуються їхні дії для досягнення спільних цілей. Саме в рамках цієї структури відбувається вся управлінська діяльність, починаючи від розробки нових продуктів і закінчуючи їх виробництвом та продажем. Всі працівники підприємства, від керівників до виконавців, залучені до цього процесу.

У ТОВ «ОДІН АРМС» ключову роль у технічному розвитку підприємства відіграє головний інженер, який є першим заступником директора. Під його керівництвом проводяться наукові дослідження та розробки, вдосконалюються технологічні процеси. Головний інженер також відповідає за технічну підготовку виробництва та забезпечення високої якості продукції.

Економічний блок підприємства очолює головний економіст. Він координує планову роботу, аналізує фінансові результати та займається питаннями організації праці та заробітної плати. Підрозділи, що підпорядковані головному економісту, здійснюють контроль за виконанням планових завдань та аналізують ефективність діяльності підприємства.

Таким чином, у ТОВ «ОДІН АРМС» чітко розподілені функції між технічним та економічним блоками. Головний інженер відповідає за технічний розвиток і виробництво, а головний економіст – за фінансову та економічну діяльність підприємства. Така організація роботи дозволяє ефективно управляти підприємством і досягати поставлених цілей.

Головне завдання заступника директора з виробництва та постачання ТОВ «ОДІН АРМС» – це забезпечення виконання планів підприємства; з цією метою заступник директора по виробництву та постачанню та підпорядковані йому відділи розробляють оперативні плани випуску продукції для кожного цеху, забезпечують ритмічну роботу з їхнього виконання, здійснюють контроль і регулювання перебігу виробничого процесу.

Підприємство у своїй діяльності керується Законом України № 996

[26], інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядковедення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені статутом підприємства, з метою отримання прибутків та задоволення матеріальних та інших соціальних потреб працівників підприємства.

На підприємстві існує фінансова служба, яка виконує фінансову роботу підприємства (рис. 2.2).

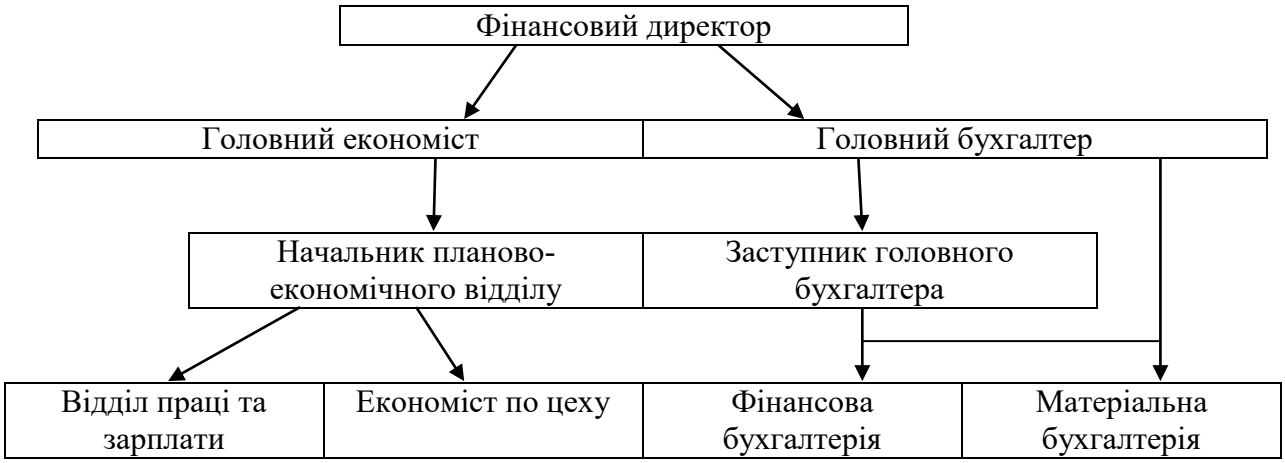


Рисунок 2.2 – Структура фінансової служби ТОВ «ОДІН АРМС»

Фінансову службу ТОВ «ОДІН АРМС» очолює фінансовий директор. Основним завданням цього підрозділу є забезпечення ефективного фінансового управління підприємством.

Фінансова служба розробляє фінансові плани, які визначають цілі та завдання підприємства в грошовому вираженні. Ці плани охоплюють різні аспекти діяльності підприємства, такі як виробництво, інвестиції та соціальні програми.

Фінансовий відділ здійснює постійний контроль за виконанням фінансових планів, аналізує фінансові результати діяльності підприємства та його підрозділів.

Фінансова служба організовує ефективне управління грошовими коштами підприємства, забезпечуючи своєчасне надходження коштів від

реалізації продукції та розрахунки з контрагентами.

Фінансова служба займається розробкою та впровадженням оптимальної податкової політики, забезпечуючи своєчасну сплату податків та інших обов'язкових платежів.

Фінансова служба розробляє та реалізує валютну політику підприємства, мінімізуючи валютні ризики.

Фінансова служба тісно співпрацює з іншими підрозділами підприємства, зокрема з виробничими підрозділами, відділом збуту та бухгалтерією. Бухгалтерія, в свою чергу, здійснює облік фінансово-господарської діяльності підприємства, контролює використання коштів та складає фінансову звітність.

Ефективна робота фінансової служби є одним з ключових факторів успішної діяльності будь-якого підприємства. Саме фінансова служба забезпечує підприємство необхідними фінансовими ресурсами, контролює їх використання та забезпечує фінансову стабільність.

Головний бухгалтер ТОВ «ОДІН АРМС» забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства на основі даних бухгалтерського обліку складає фінансову звітність підприємства, підписує її та подає в установлені терміни користувачам. Головний бухгалтер надає повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства, результати діяльності та рух коштів підприємства генеральному директору, а також власникам товариства.

Важливу роль в діяльності ТОВ «ОДІН АРМС» відіграє планово-економічний відділ, який здійснює наступні функціональні обов’язки:

– виконує розрахунки, необхідні для складання проектів перспективних та річних планів виробничо-господарської діяльності підприємства, розробку нормативів на обслуговування виробництва і доводить їх до кожного підрозділу;

– контролює правильність застосування встановлених нормативів на обслуговування виробництва по кожному підрозділу, аналізує їх. В разі

суттєвих відхилень фактичних даних від планових переглядає розцінку на обслуговування виробництва;

– виявляє резерви в обслуговуванні виробництва та визначає заходи щодо забезпечення режиму економії, більш ефективного використання обладнання, тепло-, електроенергії і т.д;

– розраховує економічну ефективність запровадження у виробництво нової техніки і технологій, раціональних пропозицій та винаходів.

При складанні планів виробничої діяльності ТОВ «ОДІН АРМС» економісти широко використовують різноманітні норми та нормативи. Ці показники необхідні для точного планування виробництва, оцінки ефективності роботи підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Визначають, скільки часу необхідно витратити на виконання певної роботи або виготовлення одиниці продукції. До них належать норми часу, коефіцієнти виконання норм та співвідношення чисельності працівників різних категорій. Ці норми дозволяють планувати необхідну кількість працівників та розраховувати фонд оплати праці.

Визначають кількість сировини, матеріалів, палива тощо, необхідних для виробництва одиниці продукції. За допомогою цих норм можна планувати закупівлю матеріальних ресурсів та контролювати їх витрачання.

Характеризують ефективність використання виробничого обладнання. До них належать коефіцієнт використання обладнання, норми виробітку на одиницю обладнання та норми трудомісткості ремонту. Ці норми дозволяють оцінити завантаженість обладнання та планувати модернізацію або заміну.

Визначають оптимальну тривалість виробничого циклу, обсяг незавершеного виробництва та норми виробничих запасів. Ці норми дозволяють оптимізувати виробничі процеси та знизити витрати.

Головними завданнями ТОВ «ОДІН АРМС» є виробництво та реалізація готової продукції, а також забезпечення підприємства необхідними матеріальними ресурсами. Для ефективного виконання цих завдань

підприємство використовує розроблені норми та нормативи.

Підприємство намагається розширяти асортимент, завдяки цінам та якості збільшувати попит на взуття, відповідно до цього з кожним роком поступово збільшується виручка від реалізації, що наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Виручка від реалізації за 2021-2023 рр., тис. грн.

Асорти-мент	Рік						Разом за три роки	
	2021		2022		2023		В Україні	За межами
	В Україні	За межами	В Україні	За межами	В Україні	За межами		
Черевики	1330	122	14560	13250	16456	16200	44316	41906
Черевики високі	13415	14890	13900	14589	15100	17893	42415	47372
Чоботи	15963	15654	17102	16500	20963	25600	54028	57754
Туфлі	11250	13856	14978	11026	20281	25981	46509	50863
Всього	55928	55600	60540	55365	72800	85674	189268	196639

Аналізуючи дані таблиці, потрібно відмітити, що діяльність підприємства по виробництву чоловічого взуття за три роки значно зросла. Найбільшу виручку підприємство отримує від виробництва чобіт як на території України, так і за її межами (рис. 2.3).

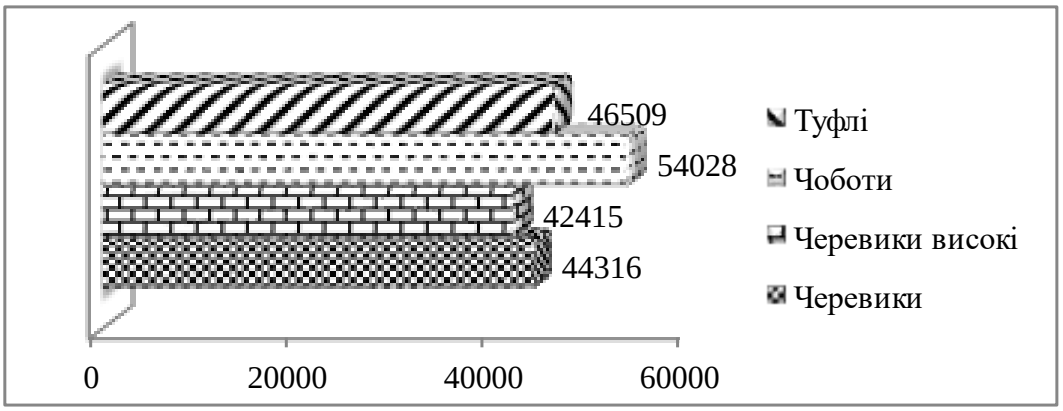


Рисунок 2.3 – Виручка від реалізації в Україні

Виручку від продажу взуття за межами країни і порівняємо з даними продажу вітчизняним покупцям наведено на рисунку 2.4.

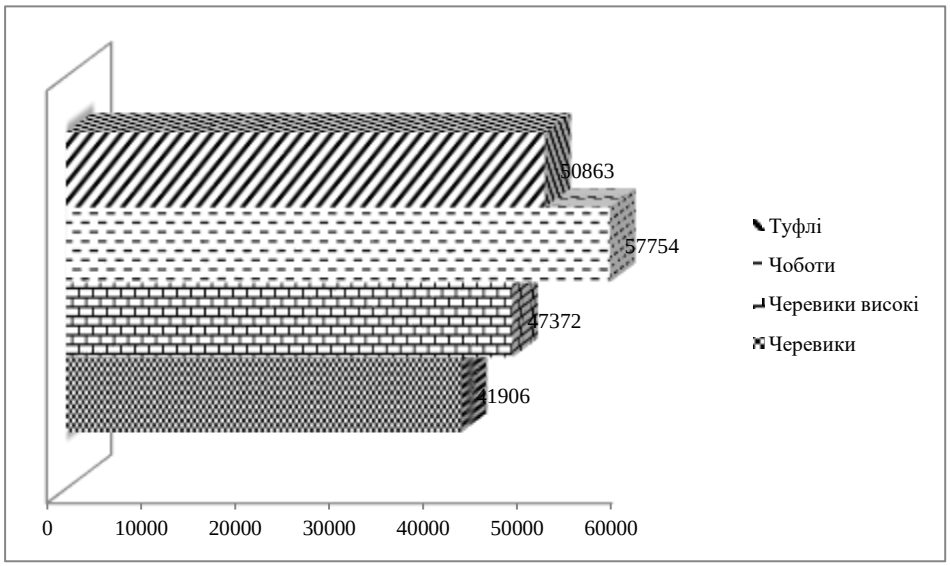


Рисунок 2.4 – Виручка від реалізації за межами України

Отже, порівнявши результати рисунків, потрібно зазначити, що найбільше підприємство отримує виручки від продажу чобіт як на території країни, так і за її межами – 29% від обсягу всього продажу, тому їх вигідніше виробляти та продавати.

Також вагому частину виручки від реалізації за три роки займають туфлі 25% на території України, та на 1% (4354 тис. грн.) більше за її межами.

Вигідним є експортування такої нолменклатури як черевиків високих, так як на них більший попит за кордоном і підприємство отримало більше виручки на 4957 тис. грн.

На вищевказані результати впливає якість та ціна продукції, яку представляє підприємство, а це в основному залежить від організованості роботи структурних підрозділів, а також працівників, кожен з яких відповідає за визначену ланку роботи в організації.

Для більш детального аналізу роботи підприємства, розглянемо та розрахуємо основні економічні показники (табл. 2.2-2.4), які будуть характеризувати фінансовий стан підприємства, ефективність роботи працівників, а також основну діяльність.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники ТОВ «ОДІН АРМС» за 2021-2023 рр.

Показники	Рік			Середній абсолютний приріст
	2021	2022	2023	
Дохід від реалізації товарів, тис.грн.	111528	115905	158474	23476
Чистий дохід від реалізації товарів, тис. грн.	99147	102787	150972	25912,5
Собівартість реалізованих товарів, тис. грн.	82638	87157	137008	27185
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	13110	17187	25300	6095
Валюта балансу, тис. грн.	35450	77266	75944	20247
Власний капітал, тис. грн.	18700	21887	19289	294,5
Власні оборотні кошти, тис. грн.	8752	10500	8155	-289,5
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	7957	39917	53561	22802
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	8026	38596	58259	25116,5

Як бачимо, виручка від реалізації зростає з кожним роком; зростає і дохід від реалізації, відповідно зростає чистий прибуток підприємства. За три роки значно зросла валюта балансу, тобто діяльність підприємства набуває ще більших обертів. Кредиторська та дебіторська заборгованість також з кожним роком збільшується, це значить, що підприємство почало більше позичати, або ж невчасно розраховуватися з клієнтами.

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники ТОВ «ОДІН АРМС» за 2021-2023 рр.

Показники	Рік			Середній абсолютний приріст
	2021	2022	2023	
Фондоозброєність на 1-го працівника, грн.	34,86	45,52	35,20	0,17
Фондовіддача, грн.	12,03	8,80	14,51	1,24
Середньорічна численність працівників, всього осіб	266	289	310	22
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	9273	13158	10915	821
Вироблено, тис. грн.	77468,9	111528,7	115905,1	19218,1
Вироблено на 1-го працівника, грн.	291,23	389,91	373,88	41,33
Чистий прибуток на 1-го працівника, грн.	49,28	59,47	81,61	16,17

З даних таблиці можна констатувати, що в звітному році на ТОВ «ОДІН АРМС» фондоозброєність на 1го працівника у 2023 році збільшилася порівняно з 2021 роком, це зничить, що працівники стали більше забезпеченішими основними засобами для виробництва, але у 2022 році даний показник мав на 10,32 грн. більше значення. Збільшення фондовіддачі свідчить, що наявні фонди підприємства використовуються ефективно у виробництві взуття.

Середньорічна чисельність працівників в 2023 році порівняно з 2021 роком збільшилися майже на 44 чоловік, збільшення в більшій мірі відбулося за рахунок зростання обсягів продукції на 49,6 % (38436,2 тис. грн.). Збільшення працівників свідчить про відкриття додаткових місць праці на підприємстві та покращення умов роботи та заробітної плати.

Підвищився показник валової продукції на одного працівника, це є свідченням того, що збільшилося виробництво продукції на підприємстві за аналізований період.

Чистий прибуток на одного середньорічного працівника ТОВ «ОДІН АРМС» збільшився на 32,34 грн. Зміна відбулася за рахунок зростання собівартості продукції, відповідно зростання чистого прибутку. Зростання чистого прибутку завжди є позитивним моментом у діяльності підприємства, це впливає і на виробництво, і на організацію праці, і на розширення діяльності. Тобто, при ефективному використанні трудових ресурсів відбулося збільшення товарної продукції і чистого прибутку.

Слід відмітити, що необхідно ввести певну системи заходів, що дозволять знизити собівартість продукції і позитивно вплинути на рентабельність продукції. Керівництву ТОВ «ОДІН АРМС» потрібно шукати методи мінімізації витрат, що забезпечить зменшення витрат, а також збільшення виручки.

З даних таблиці 2.5 відмітимо, що ТОВ «ОДІН АРМС» більше закупляє основних засобів, ніж ліквідує їх, тобто основні засоби продуктивно

використовуються у основній діяльності підприємства. В 2023 році оновлення основних засобів зменшилося в порівнянні з попереднім роком, це є свідченням того, що підприємство стало менше закупляти нового обладнання.

Таблиця 2.5 – Основні економічні показники ТОВ «ОДІН АРМС» за 2021-2023 рр., тис. грн.

№	Показник	Рік		
		2021	2022	2023
Аналіз майнового стану підприємства				
1.	Коефіцієнт носу основних засобів	0,529	0,527	0,412
2.	Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,011	0,015	0,012
3.	Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,002	0,003	0,003
Аналіз ліквідності підприємства				
1.	Коефіцієнт покриття	1,02	1,09	1,17
2.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,59	0,62	0,65
3.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,006	0,004	0,002
Аналіз платоспроможності підприємства				
1.	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,52	0,39	0,25
2.	Коефіцієнт забезпеченості влсними оборотними коштами	0,25	0,19	0,17
3.	Коефіцієнт маневренстоі власного капіталу	0,43	0,42	0,55
Аналіз ділової активності підприємства				
1.	Коефіцієнт обротності активів	1,57	1,9	1,41
2.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	1,07	1,55	1,82
3.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	1,22	1,42	1,93
4.	Строк погашення дебіторської заборгованості	299	257	189
5.	Строк погашення кредиторської заборгованості	341	235	200
6.	Коефіцієнт оборотності основних засобів	3,2	5,5	6
7.	Коефіцієнт оборотності матеріальних активів	3,8	5,7	9,3
Аналіз рентабельності підприємства				
1.	Коефіцієнт рентабельності активів	0,37	0,3	0,33
2.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,76	0,84	1,33
3.	Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,13	0,16	0,17
4.	Коефіцієнт рентабельності продукції	1,19	1,18	1,11

У ТОВ «ОДІН АРМС» низькі показники абсолютної ліквідності, це значить, що свої борги воно не може сплатити негайно. Але за роки існування підприємство не затримувало свої зобов’язання, про що свідчить коефіцієнт покриття, який поступово збільшується.

Підприємство має в наявності швидко ліквідні активи. За три роки у підприємства зменшилася кількість власних оборотних коштів, тому на

даному етапі підприємство є не досить фінансово стійким.

Показники кредиторської та дебіторської заборгованості збільшилися і це свідчить про те, що поступово заборгованість сплачується. Хоча за три роки вартість як дебіторської, так і кредиторської заборгованості збільшилася, але вони знаходяться на одному рівні і покривають одна іншу. Також зменшилися строки погашення заборгованостей, це є свідченням того, що підприємство швидше почало розраховуватися з постачальниками, відповідно покупці також швидше сплачують борги.

Рентабельність активів підприємства ТОВ «ОДІН АРМС» майже не змінюється, даний показник потрібно підвищувати, з метою ефективності використання активів. Рентабельність продукції є не досить високою, тобто досить низька ефективність реалізації. Даний показник є досить важливим для підприємства, так як свідчить про прибутковість господарської діяльності підприємства від основної діяльності.

Проаналізувавши фінансовий стан, потрібно зазначити, що ТОВ «ОДІН АРМС» слід більше звернути увагу на ефективність використання основних засобів, провести заходи, що до збільшення абсолютної ліквідності, а також підвищення рентабельності продукції.

В діяльності підприємства особливу увагу приділяють здійсненню контролю за збереженням і рухом запасів, дотриманням трудової дисципліни і корпоративної культури, виконання планів реалізаціїї товарів через створену ситему внутрішнього коньролю.

Таким чином, організаційно-економічна характеристика підприємства направлена на основну діяльність, на отримання доходів від виробництва. Вдало побудована організаційна структура є основою ефективної діяльності.

ТОВ «ОДІН АРМС» розвивається, розширює зовнішньоекономічні зв’язки, товарний асортимент, збільшує кількість вироблених товарів. У своїй діяльності підприємству слід звернути увагу на деякі економічні показники, та здійснити заходи що до їх покращення.

2.2 Обліковий процес зовнішньоекономічних операцій на підприємстві

За роки існування ТОВ «ОДІН АРМС» вже має налагоджений ринок збуту по Україні та країнах Євросоюзу. Продукцію підприємства постачають в країни Балтії. Для детального відображення здійснення порядку експортно-імпортних операцій розглянемо рисунок 2.5, на основі якої ТОВ «ОДІН АРМС» здійснює свою ЗЕД.

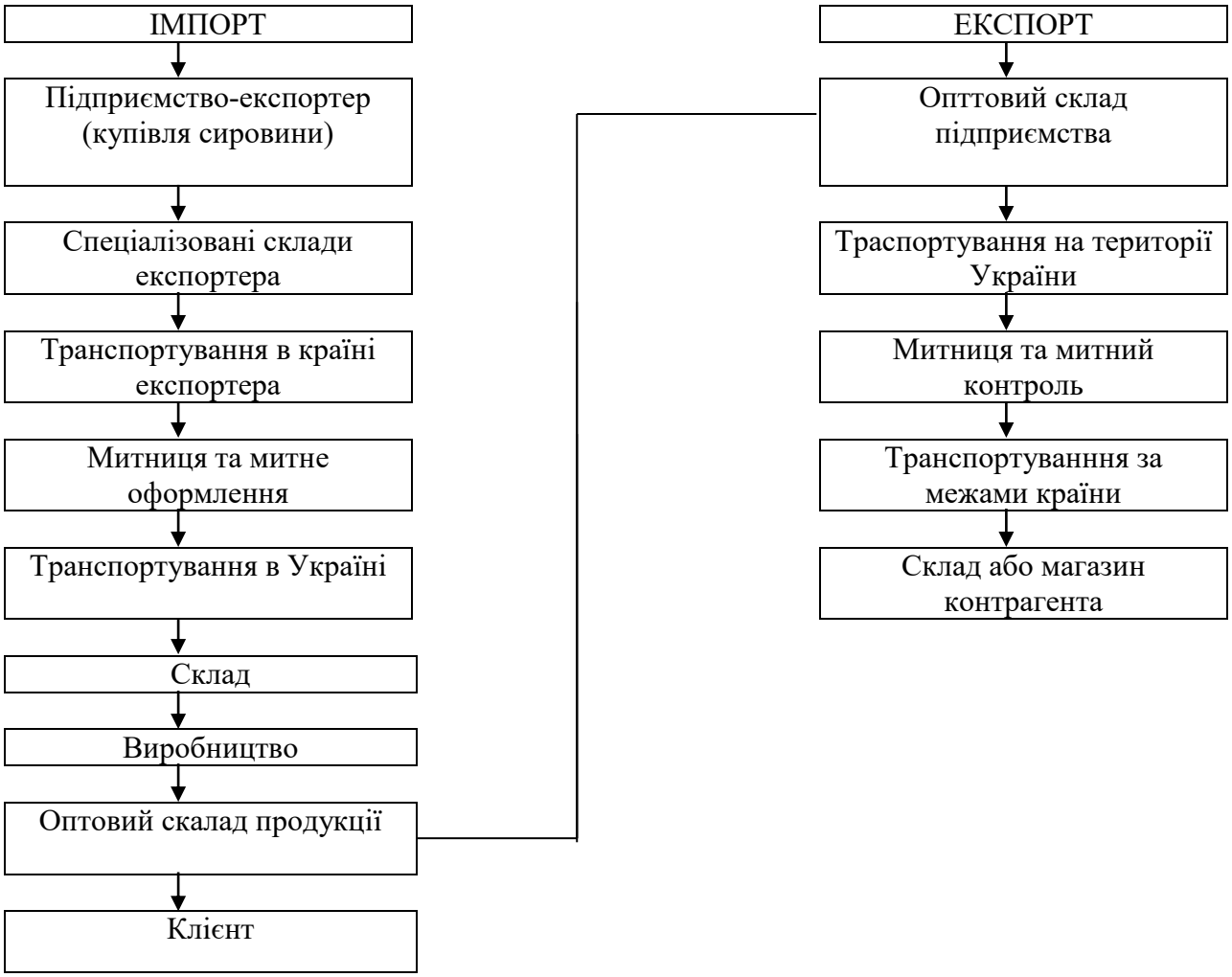


Рисунок 2.5 – Схема здійснення експортно-імпортних операцій ТОВ «ОДІН АРМС»

Тобто, у своїй діяльності підприємство закупляє виробничі запаси у

вітчизняних та іноземних постачальників, потім переробляє їх у готову продукцію і продає як на території країни, так і за її межами. Перед тим, як здійснити зовнішньоекономічні операції ТОВ «ОДІН АРМС» укладає з контрагентами ЗЕД-договір, в якому йдеться про особливості продажу або придбання запасів та товарів.

Операції з вивозу та ввозу товарів є об’єктами оподаткування ПДВ. Базою оподаткування при імпорті є контрактна вартість запасів за ставкою 20%. Ця вартість не повинна бути меншою за митну вартість.

Сума податку розраховується за формулою (2.1):

$$\sum П\text{-ку} = (МВ+М+А) * П \quad (2.1)$$

де, МВ – митна вартість товару;

М – сума нарахованого мита;

А – сума нарахованого акцизного збору;

П – ставка податку.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій підприємства стикаються зі специфічними правилами оподаткування ПДВ.

Податкове зобов'язання з ПДВ виникає у день оформлення ввізної митної декларації. Це означає, що податок має бути сплачений до державного бюджету одразу після перетину товаром митного кордону.

Операції з експорту товарів оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ. Це означає, що ТОВ «ОДІН АРМС» не сплачує ПДВ при експорті своїх товарів. Дата виникнення такого податкового зобов'язання з нульовою ставкою – це дата фактичного вивозу товару, підтверджена відповідними документами.

Оскільки при експорті ТОВ «ОДІН АРМС» не сплачує ПДВ, а при придбанні товарів, робіт, послуг для експорту має право на податковий кредит, то виникає ситуація, коли сума податкового кредиту перевищує суму

податкового зобов'язання. Це дає підприємству право на отримання бюджетного відшкодування різниці між цими сумами.

Для ефективного управління податковими зобов'язаннями підприємство веде детальний аналітичний облік. Облік здійснюється за такими ознаками:

– країни – окремо обліковуються операції з кожною країною-експортером та країною-імпортером.

– товари – облік ведеться за кожною номенклатурною позицією товару.

– договори – кожна операція пов'язується з конкретним договором.

– валюта – враховуються валюти, в яких здійснюються розрахунки (найчастіше це долар США та євро).

Правильне розуміння та застосування правил оподаткування ПДВ при зовнішньоекономічних операціях є важливим для ТОВ «ОДІН АРМС». Це дозволяє ефективно планувати податкові платежі, мінімізувати податкові ризики та отримувати законні податкові пільги.

У таблиці 2.6 розміщена інформація про основних постачальників та покупців підприємства, та обсяг купівлі-продажу товарів січень 2023 року.

Таблиця 2.6 – Основні постачальники та покупці ТОВ «ОДІН АРМС»

№	Основні постачальники	Обсяг продажу, тис. грн	Основні покупці	Обсяг продажу, тис. грн
1.	Eliteh Trade SRL – Молдова	158 556	AMIRSANA LTD – Казахстан	136 224
2.	Dipol Chemikal International – Литва	93 752	SHYMKENT TRADE COMPANY – Естонія	94 721
3.	ELAchem – Литва	8 976	Citricos Caribe S.A. – Литва	77 262
4.	Super House Leather limited – Естонія	52 189	Eliteh Trade SRL – Молдова	65 307
5.	Echiprot S.R.L – Молдова	23 406	SARKYS PRO SRL – Молдова	25 783

ТОВ «ОДІН АРМС» активно займається зовнішньоекономічною діяльністю, основним партнером є молдавська компанія Eliteh Trade SRL.

Для обліку імпортних товарів підприємство використовує рахунок 20 «Виробничі запаси», при цьому процес обліку включає кілька важливих аспектів.

Імпортні товари оцінюються за первісною вартістю, яка складається не лише з вартості товару, зазначеної в договорі з постачальником, але й включає додаткові витрати, пов'язані з придбанням та доставкою товару. До складу первісної вартості входять витрати на транспортування, страхування, митні платежі, а також непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню. Крім того, до первісної вартості враховуються інші прямі витрати, що виникають при доведенні товару до стану, придатного для використання.

У практиці можуть бути випадки, коли один і той самий товар має різні облікові ціни, що пояснюється різними умовами поставки та місцем зберігання товару. Накладні витрати, які виникають при перетині митного кордону або прийманні товару на склад, також додаються до вартості товару.

Імпортні товари вважаються запасами, оскільки вони призначені для подальшого використання у виробничому процесі або для продажу, що відповідає критеріям для їх віднесення до запасів.

Загалом, ТОВ «ОДІН АРМС» має чітко визначену політику обліку імпортних товарів, яка охоплює всі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою товарів. Такий підхід дозволяє забезпечити достовірність облікової інформації та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

ТОВ «ОДІН АРМС» для обліку розрахунків з іноземними постачальниками використовує рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Цей рахунок має аналітичний розподіл за валютами (долар США, євро) для деталізації заборгованості.

Розрахунки за імпортні товари та послуги: до розрахунків включаються всі види розрахунків з іноземними постачальниками, пов'язані з імпортом товарів та послуг, незалежно від умов оплати (попередня оплата, оплата після поставки, комерційний кредит).

Невідфактуровані поставки – розрахунки за товари та послуги, за які

ще не отримано рахунок від постачальника.

При розрахунках в іноземній валюті виникають курсові різниці. Вони виникають при визнанні дебіторської заборгованості, при її перерахунку на дату балансу та при погашенні заборгованості.

Сума попередньої оплати відображається за курсом НБУ на дату платежу. Подальший перерахунок не здійснюється.

Вартість отриманих товарів оцінюється за курсом НБУ на дату перерахування передоплати, але не більше суми передоплати.

Облік розрахунків з іноземними постачальниками є досить складним процесом, оскільки необхідно враховувати особливості валютних операцій, курсові різниці та різні умови поставок. ТОВ «ОДІН АРМС» використовує систему обліку, яка дозволяє відстежувати всі етапи розрахунків з іноземними контрагентами та забезпечує достовірність фінансової звітності.

Для обліку готової продукції, яка призначена для експорту, ТОВ «ОДІН АРМС» використовує рахунок 26 «Готова продукція» з деталізацією за субрахунками. Такий детальний облік дозволяє контролювати рух продукції на всіх етапах від виробництва до відправки за кордон.

Субрахунки рахунку 26«Готова продукція»:

- 261 «Готова продукція: експортні на складах» – обліковується продукція, яка готова до відправки за кордон і зберігається на складах підприємства;
- 262 «Готова продукція: експортні по дорозі з України» – обліковується продукція, яка вже відвантажена зі складів підприємства, але ще не покинула територію України;
- 263 «Готова продукція: експортні по дорозі за кордоном» – обліковується продукція, яка вже перетнула кордон України, але ще не досягла кінцевого пункту призначення.

До особливостей обліку готової поодукції в собливості обліку ТОВ «ОДІН АРМС» можна віднести:

- відповідність продукції контракту – продукція, яка обліковується на

субрахунку 261 «Готова продукція: експортні на складах», повинна повністю відповідати умовам договору з іноземним покупцем;

– документальне оформлення – відображення продукції на субрахунку 262 «Готова продукція: експортні по дорозі з України» передбачає необхідність наявності транспортних документів (накладні, рахунки);

– перехід між субрахунками – продукція переноситься з одного субрахунку на інший по м ірі необхідності її переміщення.

ТОВ «ОДІН АРМС» веде детальний облік експортних операцій, що дозволяє контролювати весь процес від отримання замовлення до отримання оплати.

Коли іноземний покупець перераховує аванс, сума відображається на рахунку 6812 «Розрахунки за авансами одержаними в іноземній валюті». Важливо розуміти, що такий аванс не є доходом до моменту фактичної відправки товару.

Для обліку розрахунків з іноземними покупцями використовується рахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». Цей рахунок має деталізацію за валютами (долар США, євро). Дохід від експорту відображається на кредиті рахунку 70 «Доходи від реалізації» і далі переноситься на рахунок 791 «Результати основної діяльності». Після реалізації товару списується його собівартість з кредита рахунків 28 «Товари» або 26 «Готова продукція» в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Облік додаткових витрат: Витрати на експорт, такі як транспортні витрати, митні платежі тощо, накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» і включаються до собівартості реалізованої продукції. Експортер, згідно з умовами зовнішньоекономічного договору, є платником податків.

Систематичний облік експортних операцій дозволяє підприємству контролювати фінансові потоки, своєчасно отримувати оплату за поставлену продукцію та правильно відображати результати своєї діяльності в

бухгалтерській звітності.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій важливим аспектом є правильний облік курсових різниць, які виникають внаслідок зміни обмінного курсу гривні до іноземних валют. Курсові різниці можуть впливати на фінансовий результат підприємства, оскільки вони змінюють вартість активів та зобов'язань в іноземній валюті.

Балансова вартість іноземної валюти визначається за офіційним курсом Національного банку України на певну дату. Цей показник використовується для оцінки активів і зобов'язань в іноземній валюті і має важливе значення для розрахунку валових витрат і суми прибутку, що підлягає оподаткуванню.

ТОВ «ОДІН АРМС» відображає курсові різниці в бухгалтерському обліку шляхом перерахунку сум в іноземній валюті на гривні за курсом НБУ на дату операції. Виникаючі курсові різниці відносяться до категорії інших операційних доходів або витрат, залежно від результату переоцінки валютних активів і зобов'язань.

Однак у підприємства можуть виникати проблеми в обліку курсових різниць. Зокрема, неправильно визначений вид курсової різниці може призвести до спотворення фінансової звітності. Крім того, відсутність детального аналізу причин виникнення курсових різниць може ускладнити оцінку їхнього впливу на фінансовий результат.

Для правильного обліку курсових різниць використовуються рахунки бухгалтерського обліку, такі як 714 «Дохід від операційної курсової різниці» для відображення доходів, що виникають внаслідок переоцінки валютних активів і зобов'язань, та 945 «Втрати від операційної курсової різниці» для відображення витрат від переоцінки валютних активів і зобов'язань.

Дотримання вимог НП(С)БО 21 щодо організації обліку курсових різниць є важливим для забезпечення достовірності фінансової звітності підприємства. Необхідно чітко розмежовувати різні види курсових різниць та правильно визначати їх вплив на фінансовий результат, щоб уникнути спотворення фінансових показників.

Таблиця 2.7 – Відображення курсових різниць по монетарних статтях балансу в бухгалтерському обліку ТОВ «ОДІН АРМС»

№	Характер різниці	Прични виникнення і порядок визначення	Бухналтерський запис
По наявних грошових коштах в іноземній валюті			
1.	Позитинв курсова різниця	Перерахунок балансової вартості на дату балансу. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, і курсом НБУ, по якому наявна валюта числиться на балансі	Дт 312 «Поточні перерахунки в іноземній валюті» Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
2.	Негативна курсова різниця	Перерахунок балансової вартості на певну дату здійснення розрахунків. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, по якому наявна алюта числиться на балансі	Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кт 312 «Поточні рахунки в валюті»
По дебіторській заборгованості			
3.	Позитивна курсова різниця	Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, і курсом НБУ, по якому наявна заборгованість числиться на балансі	Дт 362 «Розрахунки з ін. покупцями» Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
4.	Негативна курсова різниця	Перерахунок балансової вартості заборгованості на певну дату здійснення розрахунків. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, по якому наявна заборгованість числиться на балансі	Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
По кредиторській заборгованості			
5.	Позитивна курсова різниця	Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату балансу, і курсом НБУ, по якому наявна заборгованість числиться на балансі	Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»
6.	Негативна курсова різниця	Перерахунок балансової вартості заборгованості на певну дату здійснення розрахунків. Визначається як різниця між курсом НБУ, встановленим на дату здійснення розрахунків, і курсом НБУ, по якому наявна заборгованість числиться на балансі	Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»

У таблиці 2.8 детально наведена інформація по експортно-імпортних операціях за 2021-2023 роки, та відображений дохід та збиток від курсових різниць.

Таблиця 2.8 – Інформація по експортно-імпортних операціях ТОВ «ОДІН АРМС» за 2021-2023 рр.

Показник	Рік		
	2021	2022	2023
1. Реалізація іноземним покупцям (експорт, тис. грн.)	294855	472252	551234
2. Надходження виручки на валютнв рахунки, тис. грн.	301522	474687	549535
3.Доходи (витрати) від операційних курсових різниць за експортними операціями, тис. грн.	(+6667)	(+2435)	(-1699)
4.Імпортовано продукції від іноземних покупців, тис. грн.	291276	498677	611145
5. Сума коштів перерахованих іноземним покупцям, тис. грн.	300385	500175	609766
6. Доходи (витрати) від операційних курсових різниць за імпортними операціями, тис. грн.	(-9109)	(-1498)	(+1379)
7. Загальна сума доходу (витрат) від операційних курсових різниць за рік, тис. грн.	(-2442)	(+937)	(-320)

За три роки ТОВ «ОДІН АРМС» збільшує свої показники реалізації та купівлі. У 2021 та 2022 роках надходження виручки на валютні рахунки перевищувала реалізацію, а у 2023 році підприємство на 169,9 тис. грн. більше реалізувало товарів, чим отримало за них виручки на валютні рахунки.

Імпорт продукції з кожним роком також збільшувався, відповідно збільшувалася сума коштів перерахованих іноземним постачальникам. Найбільшу суму ТОВ «ОДІН АРМС» сплатило у 2022 році – 2859,8 тис. грн.

Курсові ризниці підприємства при експорті операцій у 2021 та 2022 роках приносили доходи підприємству, а в 2023 році вже мали від’ємне значення – це свідчить про нестабільний курс валюти, який встановлював НБУ.

Взагалі, ТОВ «ОДІН АРМС» має більше витрат, ніж доходів від операційних курсових різниць.

Облік зовнішньоекономічних операцій є обєктом контролю з боку головного бухгалтера. Кожного місяця перед закриттям періоду здійснюється тестування на дотримання вимог нормативно-правових актів в частині методики обліку зовнішньоекономічних операцій. До переліку питань тестування входять:

– чи проведено переоцінку немонітарних статей?

– чи достовірно визначена дата зовнішньоекономічних операцій?

– чи проводилася переоцінка товарів, запасів приидбаних за іноземну валюту у разі зміну обмінного курсу?

– чи визнані курсові різниці в періоді, в якому вони виникли?

– чи віднесено на фінансовій результат позитивні та відємні курсові різниці?

– чи обліковується залишок заборгованості конрагента у розрізі кожного окремого контракту?

Результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства знаходять своє відображення у формах фінансової звітності. Відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, всі господарські операції підприємства, включаючи операції з іноземною валютою, оцінюються та узагальнюються у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці - національній валюті України.

У балансі підприємства міститься інформація про активи, зокрема про готову продукцію та товари, які в майбутньому принесуть підприємству економічні вигоди. При цьому всі активи та зобов'язання, що виражені в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом Національного банку України на дату складання балансу.

У звіті про фінансові результати відображаються доходи та витрати підприємства за звітний період.

Доходи визнаються тоді, коли є достатня впевненість в тому, що вони будуть отримані. Витрати визнаються тоді, коли вони безпосередньо пов'язані з отриманням доходів.

У зв'язку зі зміною обмінних курсів виникають курсові різниці, які впливають на фінансовий результат підприємства. Курсові різниці, пов'язані з операційною діяльністю, відображаються у складі інших операційних доходів або витрат.

Правильне відображення зовнішньоекономічних операцій у фінансовій

звітності є важливим для оцінки фінансового стану підприємства та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Дотримання принципів бухгалтерського обліку та використання офіційних курсів валют забезпечують достовірність фінансової інформації.

Специфічними видами доходів та витрат, які виникають при здійсненні ЗЕД та підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати, є курсові різниці (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Види доходів та витрат, які виникають при здійсненні ЗЕД та підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати

№	Види доходів та витрат	Звіт про фінансові результати, назва статті
1.	Дохід від операційної курсової різниці	Інші операційні доходи
2.	Витрати від операційної курсової різниці	Інші операційні витрати

Зміна курсів валют значно впливає на формування фінансової звітності підприємства, зокрема на такі форми, як Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до фінансової звітності.

У цьому звіті відображаються всі надходження та вибуття грошових коштів підприємства за звітний період. При складанні цього звіту необхідно враховувати вплив курсових різниць. Зокрема, в рядку «Реалізація продукції» відображається виручка від продажу товарів, а в рядку «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» – сума позитивної або негативної курсової різниці.

Цей звіт відображає всі зміни у власному капіталі підприємства за звітний період.

Для підприємств, які здійснюють інвестиції за кордон, особливістю є відображення курсових різниць по таких інвестиціях у складі іншого додаткового капіталу.

Таким чином, можна узагальнити процес здійснення експортно-імпортних операцій та відображення їх в обліку на рисунку 2.6.

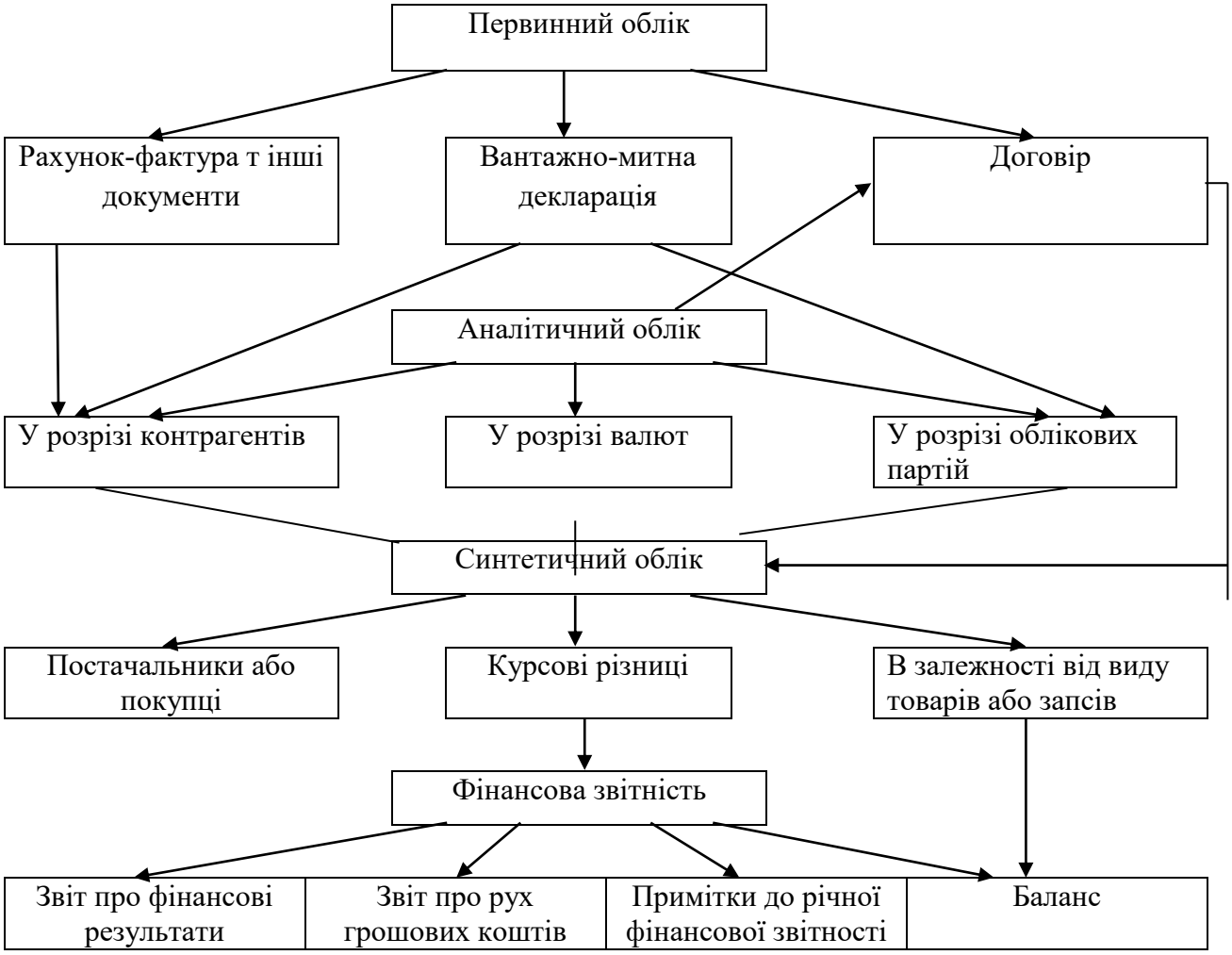


Рисунок 2.6 – Система обліку експортно-імпортних операцій

За роки свого існування у підприємства вже досить налагоджена система експортно-імпортних зв’язків. Результати, з кожним роком проведення операцій – зростають, це є свідченням того, що є попит на продукцію, яку виробляє підприємство.

Таким чином, обліковий процес на ТОВ «ОДІН АРМС» організований відповідно до вимог діючого законодавства у сфері обліку та оподаткування. Концептульною основою виступають НП(С)БО. Облікова політика підприємтва в частині ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій забезпечує основу для складання фінансової звітності. Фінансова звітність є обєктом здійснення внутрішнього та зовнішнього контролю з боку внутрішніх аудиторів та аудиторськиї фірм.

2.3 Внутрішній та зовнішній аудиту зовнішньоекономічних операцій підприємства

Для забезпеченості правильності розрахунків, ведення обліку, аналізу ТОВ «ОДІН АРМС» впроваджує функцію внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом підприємства з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [40].

Слід зазначити, що ступінь складності щодо організації внутрішнього контролю відповідає організаційній структурі підприємства, чисельності управлінського персоналу та іншого персоналу, розгалуженості мережі відокремлених підрозділів, ступеню централізації бухгалтерського обліку та інших характеристик підприємства.

У процесі здійснення працівниками контролю за зовнішньоекономічними операціями, перед ними ставляться наступні завдання:

- повнота обліку даних;
- точність обліку даних;
- законність зовнішньоекономічних операцій;
- повнота записів; точність ведення записів;

– збереження бухгалтерських документів;

– захист активів.

Внутрішній контроль здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться в залежності від виникнення такої необхідності.

Управлінський персонал ТОВ «ОДІН АРМС» самостійно встановлює склад терміни і періодичність процедур щодо контролю.

Головний принцип організації внутрішнього контролю – доцільність та економічність. Усі документи внутрішнього контролю мають абсолютно конфіденційний характер.

Головний суб’єкт контролю є власники ТОВ «ОДІН АРМС». Дії власників обумовлені його головним інтересом, який полягає у забезпеченні збереження його власності. Оскільки власники мають право на володіння, користування та розпорядження майном, то при проведенні внутрішнього контролю власники має найбільший набір повноважень серед внутрішніх суб’єктів щодо формування, використання та розподілу результатів діяльності підприємства.

Розглянемо основних суб’єктів контролю за обліком зовнішньоекономічних операцій, та визначимо об’єкти та мету контролю (табл. 2.10).

З метою раціональності проведення внутрішнього контролю, працівники розподіляють його на попередній та поточний. Попередній контроль передує фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність здійснення зовнішньоекономічних операцій, своєчасно усунути недоліки, які зустрічалися в минулому, запобігти недоцільним витратам.

Система внутрішнього контролю в ТОВ «ОДІН АРМС» є ключовим елементом для забезпечення ефективної роботи підприємства та дотримання вимог законодавства.

Вона дозволяє мінімізувати ризики, пов'язані з помилками,

шахрайством і неефективним використанням ресурсів, тим самим забезпечуючи прозорість та надійність бізнес-процесів.

Таблиця 2.10 – Суб'єкт, об'єкт та мета контролю за обліком зовнішньоекономічних операцій ТОВ «ОДІН АРМС»

№	Субєкт контролю	Обєкт контрою	Мета контролю
1	Керівник	Організація обліку на підприємстві	Забезпечення збереження майна власників, забезпечення ефективності діяльності підприємства на основі понятих управлінських рішень.
2	Бухгалтерьска служба	Обєкти обліку зовнішньоекономічних операцій, методи іх оцінки, відображення на рахунках	Забезпечення достовірності даних обліку та звітності, забезпечення та перевірка відповідності чинному законодавству, внутрішнім розпорядчим документам, фактичному стану та особливостям відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.
3	Служба внутрішнього контролю	Документація по здійсненню операцій з купівлі-продажу товарів	Перевірка правильності заповнення, відповідне відображення в програмному забезпеченню підприємства, належне зберігання документів.
4	Аналітична служба	Звітність, що містить показники зовнішньоекономічних операцій	Визначення якості (достовірност, повноти, аналітичності, порівнянності) джерел інформації для проведення економічного аналізу ЗЕД.
5	Працівники на робочих місцях	Запаси та готова продукція	Забезпечення якісного виробництва, уникнення браків у виробленні товарів.

Внутрішній контроль включає різні етапи:

– попередній, який проводиться на етапі планування та підготовки до господарських операцій, зокрема при розробці кошторисів і плануванні прибутків;

– поточний контроль, що здійснюється безпосередньо під час виконання операцій для виявлення і коригування відхилень від планів та норм на всіх етапах виробничого процесу.

Функції внутрішнього контролю в ТОВ «ОДІН АРМС» включають контроль повноважень, що гарантує відповідність дій працівників їхнім посадовим обов'язкам, контроль документального оформлення для забезпечення точності обліку та прозорості фінансових операцій, а також

контроль за збереженням активів для запобігання втратам та крадіжкам, особливо щодо збереження готової продукції на складах та під час транспортування.

Принципи внутрішнього контролю в ТОВ «ОДІН АРМС» включають:

– системність, що означає охоплення всіх аспектів діяльності підприємства; комплексність, яка поєднує формальні та неформальні процедури;

– неперервність, що забезпечує безперервний контроль на всіх етапах діяльності;

– відповідальність, де кожен працівник, від керівництва до виконавців, несе відповідальність за ефективність системи внутрішнього контролю.

Завдяки такій системі внутрішнього контролю ТОВ «ОДІН АРМС» підвищує свою конкурентоспроможність, забезпечує стабільний розвиток і захищає свої інтереси.

Внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб’єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання власних коштів, збереження майна; правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірність бухгалтерського обліку і звітності; виявляє факти розкрадання активів ТОВ «ОДІН АРМС».

Одним з ключових елементів ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві є зворотний зв'язок. Він дозволяє оцінити результативність прийнятих управлінських рішень та внести необхідні корективи. Завдяки зворотному зв'язку управлінський персонал ТОВ «ОДІН АРМС» отримує об'єктивну інформацію про стан справ у всіх структурних підрозділах і може своєчасно виявити проблеми та розробити заходи щодо їх усунення.

Внутрішній контроль, завдяки своїй всеосяжності, дозволяє не лише оцінити роботу окремих підрозділів, але й отримати загальну картину

функціонування всієї системи ТОВ «ОДІН АРМС». Це дозволяє виявити взаємозв'язки між різними елементами системи та оцінити їх вплив на загальний результат.

Для створення ефективної системи внутрішнього контролю на ТОВ «ОДІН АРМС» необхідне поєднання кількох факторів:

– якість управління – здатність керівництва ефективно планувати, організовувати та контролювати роботу всіх підрозділів підприємства є основою для успішного функціонування системи внутрішнього контролю;

– кваліфікація персоналу – висока кваліфікація працівників та їх дотримання посадових інструкцій є важливою умовою для забезпечення ефективної роботи системи внутрішнього контролю;

– наявність ресурсів – для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю необхідні відповідні ресурси, включаючи фінансові, матеріальні та людські.

Ці фактори взаємопов'язані і впливають один на одного. Наприклад, висока кваліфікація персоналу дозволяє більш ефективно використовувати ресурси, а ефективне планування сприяє більш раціональному розподілу ресурсів.

Керівництво ТОВ «ОДІН АРМС» розуміє важливість ефективної системи внутрішнього контролю. Саме тому, компанія прагне залучати висококваліфікованих фахівців, здійснює планування та контроль діяльності, а також забезпечує необхідні ресурси для досягнення поставлених цілей. Це свідчить про те, що в компанії створюються сприятливі умови для формування ефективної системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю є невід'ємною частиною успішного бізнесу. Вона дозволяє забезпечити ефективність роботи підприємства, знизити ризики, підвищити довіру інвесторів та партнерів. Управлінський персонал ТОВ «ОДІН АРМС», розуміючи важливість внутрішнього контролю, здійснює заходи для його вдосконалення.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ТОВ «ОДІН АРМС»

3.1 Договірне забезпечення здійснення зовнішньоекономічних операцій в цілях бухгалтерського обліку

Перед тим, як здійснювати операцій з купівлі або продажу з контрагентами, ТОВ «ОДІН АРМС» укладає відповідний договір, який є невід'ємною частиною співробітництва з іноземними постачальниками або покупцями.

Кожна з істотних умов договору впливає на проведення зовнішньоекономічних операцій, тому їх чітке, зрозуміле та достовірне формулювання є підставою для належного виконання умов договору сторонами, своєчасних розрахунків за зовнішньоекономічними операціями та уникнення спорів між ними.

Для того, щоб удосконалити облік по веденню операцій з купівлі-продажу товарів, зменшити витрати та збільшити доходи, ми пропонуємо дотримуватися таких умов договору, які будуть більш сприятливими для підприємства і покращать його роботу у сфері ЗЕД.

Ми виділили ряд умов, які впливають на різні ланки обліку і які потрібно використовувати, для раціональнішого ведення операцій з купівлі-продажу товарів:

– умови, які впливають на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій, зображені на рисунку 3.1;

– умови, які впливають на оподаткування зовнішньоекономічних операцій;

– умови, які пов'язані з вирішенням спорів та форс-мажорними

обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

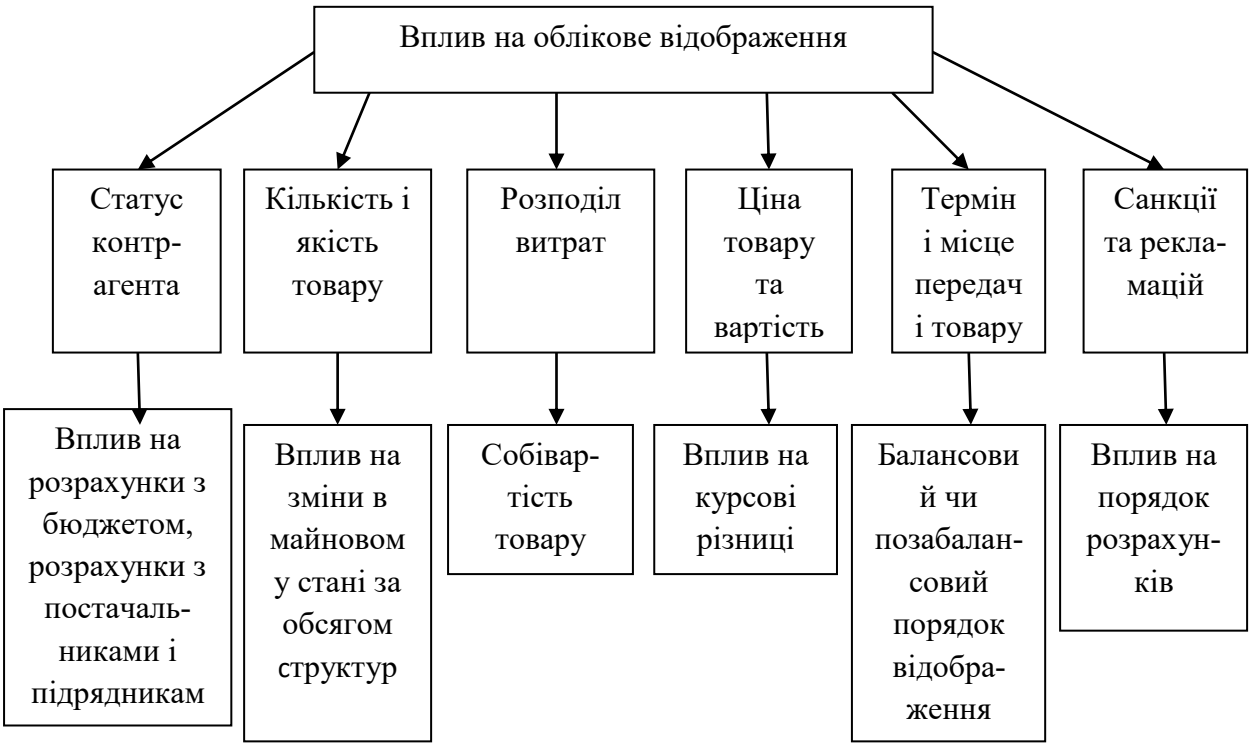


Рисунок 3.1 – Умови, що пропонуються і впливають на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій

При обліковому відображенні зовнішньоекономічних потрібно звертати увагу на статус контрагента, який зазначається в преамбулі повне найменування сторін – учасників зовнішньоекономічного договору: платник чи не платник ПДВ, юридична чи фізична особа-підприємець.

Таким чином дана умова впливає на стан зобов’язань підприємства – розрахунки з бюджетом, розрахунки з постачальниками та підрядниками. Згідно з законодавством України експорт товарів оподатковується за нульовою ставкою то податкове зобов’язання з ПДВ при поверненні товарів корегуванню не підлягає. Проте повернення товару, продаж якого раніше було оподатковано за нульовою ставкою, спричиняє завищення заявленого бюджетного відшкодування. Чинним законодавством не передбачено

складання уточненого розрахунку бюджетного відшкодування. І тому рішення про те, чи будуть накладені штрафні санкції за завищення бюджетного відшкодування, залежить лише від бухгалтера підприємства. Слід законодавчо визначити порядок подання уточненого розрахунку бюджетного відшкодування та умови, за яких такий розрахунок необхідний. Умовою подання такого уточнюючого розрахунку має бути прийняття підприємством-експортером рекламації від покупця. На рисунку 3.2 запропонований порядок подання уточнюючого розрахунку.

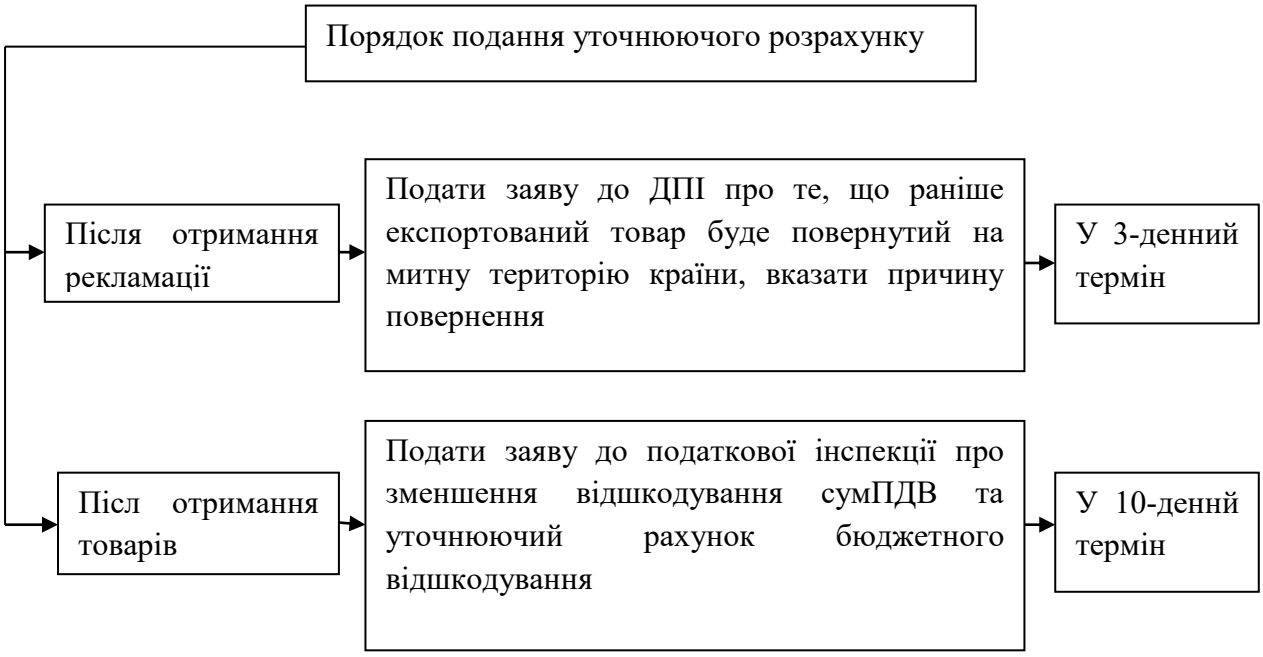


Рисунок 3.2 – Пропонований орядок подання уточнюючого розрахунку, про поверненні товарів

Також потрібно враховувати те, що термін повернення не має перевищувати термін, протягом якого було вивезено товар за кордон. У випадку, якщо такий термін буде перевищено, слід дати обґрунтовані підстави для цього. У випадку, якщо підприємство вже одержало суму відшкодування, то зайву суму необхідно повернути протягом 5 днів від дня подачі уточнюючого розрахунку.

Умови поставки товарів, які визначаються в зовнішньоекономічних

договорах, мають значний вплив на майновий стан підприємства та облік зовнішньоекономічних операцій.

При укладенні зовнішньоекономічного договору сторони повинні детально узгодити всі умови поставки товарів, особливу увагу приділяючи питанням кількості та якості товару. Це дозволить уникнути суперечок та додаткових витрат, пов'язаних з недопоставками або поставками товарів неналежної якості.

Для стандартизації умов поставки товарів у міжнародній торгівлі використовується міжнародна торгова термінологія Інкотермс-2020. Ці терміни чітко визначають права та обов'язки сторін договору, розподіл витрат та ризиків, а також момент переходу ризиків від продавця до покупця.

Вибір конкретних інкотермс впливає на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій. Так, наприклад, від того, хто несе відповідальність за доставку товару до кордону, залежить момент визнання доходу від реалізації та включення витрат на доставку до собівартості проданих товарів.

Правильний вибір умов поставки є одним з ключових факторів успішного здійснення зовнішньоекономічних операцій. Від цього вибору залежать не тільки фінансові результати підприємства, але й його репутація на міжнародному ринку. Тому сторони зовнішньоекономічних договорів повинні ретельно вивчати Інкотермс-2020 та обирати такі умови поставки, які максимально відповідають їхнім інтересам та мінімізують ризики.

Умови ІНКОТЕРМС-2020 вступили в дію з 01.01.2020 року та є більш удосконалені та сучасніші. При даних умовах ІНКОТЕРМС-2020 основне перевезення сплачується продавцем, а перехід ризиків наступає в момент передачі перевізнику. Експортні формальності покладаються на бік продавця, а імпортні – на бік покупця. Дана умова договору впливатиме на такі об’єкти обліку як витрати, доходи, зобов’язання та активи підприємства.

Коли підприємство визначає ціну та загальну вартість товару, то потрібно враховувати факт зміни курсу валют. Для усунення

валютнихризиків у договорі можна встановлювати валюту платежу, відмінну від валюти контракту. В цьому випадку будуть виникати проблеми облікового відображення експортно-імпортних операцій.

Для їх уникнення, підприємство у договорі може ставити валюту платежу у гривнях, для більш спрощеного ведення обліку. Тобто, за куплені та поставлені товари розрахунки проводити в гривнях, незалежно від валюти контракту. За умови, якщо підприємство буде використовувати валюту контракту, то при здійсненні операцій можуть виникати позитивні або негативні курсові різниці, які впливають на ведення обліку та на звітність підприємства.

Для уточнення відображення курсових різниць пропонуємо наступну методику їх обліку (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Запропонована методика обліку курсових різниць при операціях імпорту товарів

№ з/п	Дата	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		
			Дт	Кт	Сума, грн.
1.	28.04	Отримано імпортний товар (курс НБУ 11,82) 6500 х11,82 (курс НБУ прийнято умовно)	281	632	76830
2.	15.05	Перераховано оплату за товар (курс НБУ 11,83*) 6500 х11,83 (курс НБУ прийнято умовно)	632	312	76895
3.	15.05	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю 6500 х (11,83-11,82)	945	632	65
4.	15.05	Списано собівартість товару при реалізації	902	281	76830
		Списано на фінансовий результат: -курсові різниці -собівартість товару	 791 791	 945 902	 65 76830

Як бачимо, при зміні курсу валюти підприємство має витрати, які списуються на відповідний рахунок. Здебільшого при імпорті товарів підприємство сплачує передплату. Враховуючи той факт, що в наш час курси валют зростають, то підприємству при укладанні договору потрібно враховувати цей факт, щоб не виникало витрат, які пов’язані зі зміною курсів

валюти. Інша ситуація виникає за рпераціями експорту товарів. Для того, щоб отримати доходи від курсових різниць спочатку потрібно відвантажити товар, а потім отримати кошти за відвантаження (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Запропонована методика обліку курсових різниць при операціях експорту товарів

№ з/п	Дата	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		
			Дт	Кт	Сума, грн.
1.	28.04	Відвантажено товар на умовах експорту (5000*11,82) (курс НБУ – 11,82 прийнято умовно)	362	702	59100
2	15.05	Отримано оплату за відвантажені товари (11,83*5000) (курс НБУ – 11,83 прийнято умовно)	312	362	59150
3.	15.05	Відображено курсову різницю	362	714	50
		Списано на фінансовий результат: -собівартість реалізованих товарів -курсову різницю	 702 714	 791 791	59100

Таким чином, підприємство може отримувати доходи або витрати як від позитивних курсових різниць так і негативних.

Наведену методику відображення в обліку результатів від експортно-імпортної діяльності можна використовувати при складанні звітності, при визначенні прибутків або збитків, а також для аналізу діяльності у сфері купівлі-продажу товарів.

Дана умова договору є однією з найважливіших, так як кожна сторона зацікавлена у своїй вигоді.

Тому слід уважно віднестися при складанні даного пункту і визначити вигідні умови як для підприємства, так і для контрагента.

В договорі можуть зазначатися також суми знижок, що відображаються у бухгалтерському обліку. Такі операції впливають на зміни, що відбуваються в майновому стані підприємства.

Умови платежів встановлюють форму оплати товару, порядок і строки розрахунків і тим самим визначають перелік рахунків щодо відображення оплати за експортно-імпортними операціями. Тому вибір оптимальної форми

розрахунків є однією з умов ефективного здійснення експортно-імпортних операцій та впливає на стан зобов’язань підприємства.

При експорті товарів підприємству буде вигідніше і безпечніше отримувати аванси за поставлені товари. Потрібно вказати в договорі терміни сплати авансу, після подання заявки на закупівлю взуття. А також терміни доплати після здійснення експорту, не пізніше 10 днів. Після доставки товару на склад контрагента. При цьому потрібно зазначити штрафні санкції, які будуть стягуватися у випадку несвоєчасної сплати.

При імпорті товарів, після сплати нашим підприємством авансу, імпортери повинні в зазначений строк, який не перевищуватиме 25 календарних днів доставити товар до місця призначення. За запізнення поставок, з боку іноземного продавця, на нього також повинні бути накладені штрафні санкції, у розмірі 0,03% від вартості товару.

Умови зовнішньоекономічного договору суттєво впливають на облік зовнішньоекономічних операцій та фінансові результати підприємства. Детально прописані умови дозволяють мінімізувати ризики, пов'язані з невиконанням зобов'язань контрагентами, та забезпечити точне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Місце та момент передачі товару визначають, коли право власності на товар переходить від продавця до покупця. Від цього залежить, на яких рахунках буде відображатися товар в обліку (балансових чи позабалансових). Для підприємства більш доцільним є відображення товарів на балансових рахунках.

Вимоги до упаковки та маркірування товарів, прописані в договорі, впливають на витрати підприємства. Неправильне упакування може призвести до пошкодження товару під час транспортування та додаткових витрат на його відновлення або заміну. Витрати на упаковку та маркірування включаються до собівартості товару.

Умови договору щодо санкцій та рекламацій визначають відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання своїх

зобов'язань. Нарахування та сплата штрафних санкцій, а також розгляд та задоволення рекламацій впливають на фінансові результати підприємства і відображаються в обліку як доходи або витрати.

Форма розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами впливає на документальне оформлення операцій та порядок їх обліку. Вибір банку для здійснення розрахунків також є важливим фактором, оскільки від нього залежить швидкість проведення платежів та вартість банківських послуг.

Умови зовнішньоекономічного договору мають прямий вплив на облік зовнішньоекономічних операцій та фінансові результати підприємства. Тому при укладенні договору необхідно ретельно проаналізувати всі умови та обрати такі, які найбільш повно відповідають інтересам підприємства.

Назва, номер, дата та місце укладення договору є обов’язковими реквізитами будь-яких господарських договорів, зокрема і зовнішньоекономічних. Адже інформація, яку несе дана суттєва умова використовується в обліку у напрямі податкових розрахунків та дає змогу визначити, з правової точки зору, право, яке застосовуватиметься сторонами при виконанні контракту, момент виникнення та припинення зобов’язань за даним договором. Отже, при укладенні договору потрібно передбачити вплив місця укладання договору на стан зобов’язань підприємства, зокрема розрахунки з бюджетом за податками й платежами.

Від статусу суб’єкта господарювання-контрагента залежать податкові розрахунки підприємства у розрізі визначення податку на додану вартість та податку на прибуток. Оподаткування операцій за зовнішньоекономічними договорами впливає на стан активів та зобов’язань підприємства.

Залежно від умов поставки визначається місце поставки товару, що впливає на оподаткування зовнішньоекономічних операцій податком на додану вартість та стан зобов’язань підприємства, зокрема розрахунків з бюджетом та постачальниками.

Ціна та загальна вартість товару впливає на розмір мита, митних платежів, акцизу та податку на додану вартість при здійсненні експортно-

імпортних операцій.

Санкції та рекламації як умова зовнішньоекономічного договору впливають на оподаткування експортно-імпортних операцій податком на прибуток (визначення валових витрат та валових доходів) та податком на додану вартість, а також визначають зміни, які відбуваються в стані розрахунків за податками й платежами.

Умови зовнішньоекономічного договору мають значний вплив на облік зовнішньоекономічних операцій та фінансові результати підприємства. Особливу увагу слід приділяти таким умовам як форс-мажорні обставини, вирішення спорів, страхування, залучення посередників, порядок розрахунків та внесення змін до договору.

Форс-мажорні обставини – це непередбачувані події, які роблять неможливим виконання договірних зобов'язань. Прикладами таких обставин можуть бути стихійні лиха, війни, економічні санкції тощо. Якщо сторона доведе, що невиконання договору сталося з причин форс-мажору, вона може бути звільнена від відповідальності. Однак, форс-мажорні обставини мають бути належним чином оформлені та підтверджені.

У договорі необхідно передбачити порядок вирішення спорів, що можуть виникнути під час виконання договору. Це може бути як досудовий порядок вирішення спорів (наприклад, шляхом переговорів або залучення арбітра), так і судовий порядок. Вибір способу вирішення спорів впливає на тривалість та вартість процедури, а також на можливі наслідки для сторін.

Страхування експортних або імпортних товарів є важливим елементом зовнішньоекономічних договорів. Вибір виду страхування та страхової компанії впливає на вартість страхування і на порядок обліку страхових платежів. Страхові платежі відносяться до витрат збуту або до собівартості реалізованої продукції.

Якщо для виконання договору залучаються посередники (агенти, брокері), то в договорі необхідно детально прописати їхні права та обов'язки, а також порядок розрахунків з ними. Витрати на оплату послуг посередників

включаються до собівартості товарів або відносяться на інші витрати підприємства.

Умови договору щодо порядку розрахунків (передплата, відстрочка платежу, акредитив тощо) впливають на облік дебіторської та кредиторської заборгованості. Порядок сплати податків і митних зборів визначається законодавством країни і має бути чітко відображений в обліку.

Можливість внесення змін до договору повинна бути передбачена в самому договорі. Це дозволить сторонам оперативно реагувати на зміни ринкових умов або інші обставини, які можуть вплинути на виконання договору.

Кожна умова зовнішньоекономічного договору має важливе значення для підприємства. Від правильності складання та виконання договору залежать фінансові результати підприємства, його репутація на міжнародному ринку та можливість успішного ведення бізнесу. Тому до укладення договору необхідно підходити з максимальною відповідальністю і залучати до цього кваліфікованих фахівців.

3.2 Документальне забезпечення формування облікової політики зовнішньоекономічних операцій

В процесі господарської діяльності підприємства досить часто виникає потреба в товарах імпортного виробництва, а також в отриманні робіт та послуг іноземних спеціалістів.

Згідно Закону України № 959 імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою у не грошовій формі) українськими суб'єктами ЗЕД у іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [2].

До імпортних операцій відноситься:

– придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;

– ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод;

– ввезення товарів в рахунок централізованих імпортних закупок;

– придбання матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;

– отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

При цьому перед підприємством відкриваються три шляхи для придбання імпортних товарів:

– придбання товарів у вітчизняних оптових продавців.

– самостійний імпорт товарів.

– імпорт через посередників [9].

Не дивлячись на переваги, пов'язані із закупівлею товарно-матеріальних цінностей та сировини на зовнішньому ринку, існують деякі труднощі:

– вибір надійного партнера;

– витрати, пов'язані з митним оформленням;

– проблема повернення неякісної (бракованої) продукції;

– транспортні витрати, що перевищують вартість товару;

– складність експедиторського супроводу;

– правові проблеми;

– система здійснення платежів;

– відсутність навиків митного оформлення;

– відсутність оборотних валютних коштів;

– ціна, політичні проблеми [41].

Погоджуючись з Ю. А. Кузьмінським, більшість з перерахованих проблем є досить серйозними при закупівлі товарів у господарюючих суб'єктів із країн ближнього та дальнього зарубіжжя. Наприклад,

використання іноземної валюти та митної документації є загальними для будь-якого варіанту надходження товарів з-за кордону.

Найбільш поширеними імпортними операціями є ввезення товарів на митну територію України. Товари, які поступають по імпорту, підлягають обліку зовнішньоекономічної організації, як імпортні товари з моменту оформлення імпортної вантажної митної декларації, та на підставі відповідних розрахункових і комерційних документів, які оформляють придбання товарів, до моменту їх продажу українським покупцям або витрачання у власному виробництві.

Вантажна митна декларація – це заява, яка містить відомості про товари, інші предмети та транспортних засобах, мету їх переміщення через митний кордон України або про зміни митного режиму відносно цих товарів, а також інформацію, яка є необхідною для здійснення митного контролю, митного оформлення, ведення митної статистики, нарахування митних платежів [2].

Комерційні документи – це документи, що містять вартісну, якісну та кількісну характеристики товару, на підставі яких покупець здійснює оплату. Придбання імпортного товару може відбуватися різними способами:

– за готівку,

– на умовах комерційного кредиту, наданого іноземним постачальником, або ж за рахунок здійснення реекспортної операції.

– через посередника, в такому випадку підприємство підписує з посередником договір, на підставі якого посередник укладає договір з відповідним іноземним постачальником даного товару.

Поряд з описом найголовніших моментів організації та методики обліку імпортних операцій, що діють на даний час, охарактеризуємо наявний стан обліку на підприємствах.

У договорі купівлі – продажу товарів момент передачі права власності може відповідати моменту визнання товарів у відповідності з умовами поставки.

Отже необхідно розглядати дві можливі ситуації:

– у першому випадку моментом визнання товару у бухгалтерському буде дата передачі за умовами «ІНКОТЕРМС-2020»;

– у другому – дата передачі права власності за договором.

Під час дослідження встановлено, що на ТОВ «ОДІН АРМС», датою визнання товару у бухгалтерському обліку є дата визнання ризиків заправилами «ІНКОТЕРМС-2020».

У будь-якому випадку для цілей бухгалтерського обліку важливе значення має місцезнаходження товару: на складі підприємства чи у дорозі.

Якщо право власності набуте і товар знаходиться в дорозі, то він не може відображатися на рахунку 281 «Товари на складі». Для цього, на нашу думку, доцільно відкрити рахунок 288 «Товари в дорозі».

Якщо право власності не набуте, а товар розміщений на складі, на нашу думку, його доцільно відображати на позабалансовому рахунку 0231 «Товари на відповідальному зберіганні».

На підприємстві ТОВ «ОДІН АРМС» при даній ситуації імпортні товари відображаються на рахунку 281 «Товари на складі».

Подібні недоліки спостерігаються і у бухгалтерському обліку при розміщенні товарів на митних складах.

Оскільки перехід права власності відбувся, але на складі товар відсутній, то бухгалтер не може також відображати ці товари на рахунку 281 «Товари на складі», Тому такий товар, на нашу думку, повинен відображатися на рахунку 288 Товари в дорозі», якщо на митному складі розміщені товари, отримані по імпорту, на які право власності вже перейшло до покупця. Витрати, які відносяться до цих товарів, повинні відображатися:

– або на рахунках товарів,

– або на рахунках відповідних витрат, в залежності від того, яким чином розподіляються ці товари за обліковою політикою підприємства.

Товари, які не знаходяться у власності підприємства не відображаються на балансі.

Якщо такий товар знаходиться на складі підприємства до моменту переходу права власності на нього, він також повинен обліковуватися на позабалансовому рахунку 0231 «Товари на відповідальному зберіганні». Після переходу права власності товар оприбутковується на відповідний балансови рахунок.

З цією метою запропоновано робочий план рахунків, представлений у таблиці 3.3, в основу побудови якого покладено взаємозв'язок між базовими умовами поставки правилами ІНКОТЕРМС-2020 та моментом визнання доходу, згідно з НП(С)БО 15 [42] та НП(С)БО 21 [23].

Таблиця 3.3 – Робочий план рахунків для обліку імпортних операцій згідно з базовими умовами поставки правил «ІНКОТЕРМС»

Умови поставки	Назва рахунку	Субрахунок для аналітичного обліку
Для обліку надходження товарів		
Завод	28 «Товари»	288 «Товари у дорозі» 2882 «Товари у дорозі за кордоном»
Перевізник	28 «Товари»	2882 «Товари у дорозі за кордоном»
Порт	28 «Товари»	2884 «Товари у портах, на складах»
Поставлено на кордон	28 «Товари»	2882 «Товари у дорозі за кордоном» 2883 «Товари у портах, на складах в Україні» 28831 «Товари на митному складі»
Поставлено, мито не сплачене	28 «Товари»	2881 «Товари у дорозу на території України» 28831 «Товари на митному складі»
Поставлен, мито сплачене	28 «Товари»	2881 «Товари у дорозу на території України» 281 «Товари на складі»
Усі умови поставок	28 «Товари»	2885 «Товари імпортовано, але не факторовані»
Відображення витрат по транспортуванню або придбанню	28 «Товари» 93 «Витрати на збут»	281 «Товари на скалді» 288 «Товари у дорозі» 9341 « Транспортно-заготівельні товари на митній території України» 9342 «ТЗВ за кордоном»

Такий підхід дозволить:

– деталізувати облік усього спектру зовнішньоекономічних операцій, що надасть можливість своєчасно та у повному обсязі отримувати повну,

достовірну та змістовну інформацію про хід виконання зовнішньоекономічних угод;

– розширити коло користувачів отриманої в процесі обліку інформації;

– здійснювати контроль на усіх етапах просування експортної та імпортної продукції та товарів;

– формувати достовірну інформацію про доходи та витрати ЗЕД підприємства.

Під час дослідження встановлено, що підприємство ТОВ «ОДІН АРМС» придбавало у іноземних постачальників сировину, яку використовували у власній господарській діяльності.

В обліку імпортовану сировину, дані підприємства відображали на рахунках:

Дт – 201 «Сировина і матеріали»;

Кт – 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

На нашу думку, необхідно імпортну сировину обліковувати окремо від сировини вітчизняних виробників. Для цього доцільно до рахунку 20 «Запаси» відкрити субрахунок для аналітичного обліку:

– 2011 «Сировина отримана у іноземних постачальників».

Таке відображення сировини в бухгалтерському обліку дасть можливість визначити процентне відношення затрат з імпорту у собівартості виготовленої готової продукції.

Митна вартості товарів придбаних в іноземних постачальників визначається за цінами угоди, які показано на рисунку 3.3.

Другим критерієм відображення імпортних товарів у бухгалтерському обліку є їх достовірна оцінка.

Імпортні товари обліковуються за митною вартістю під якою розуміють, вартість самого товару і вартість тари та упаковки, які оплачуються іноземному постачальнику по його рахунку у відповідності з контрактом.

Первісна вартість товарів придбаних, як за національну валюту, так і за іноземну валюту визначається на основі НП(С)БО 9 [43]. У даному стандарті значним недоліком є невизначеність щодо порядку відображення і розподілу інших витрат, окрім транспортно-заготівельних, які відносяться до собівартості придбаних товарів.

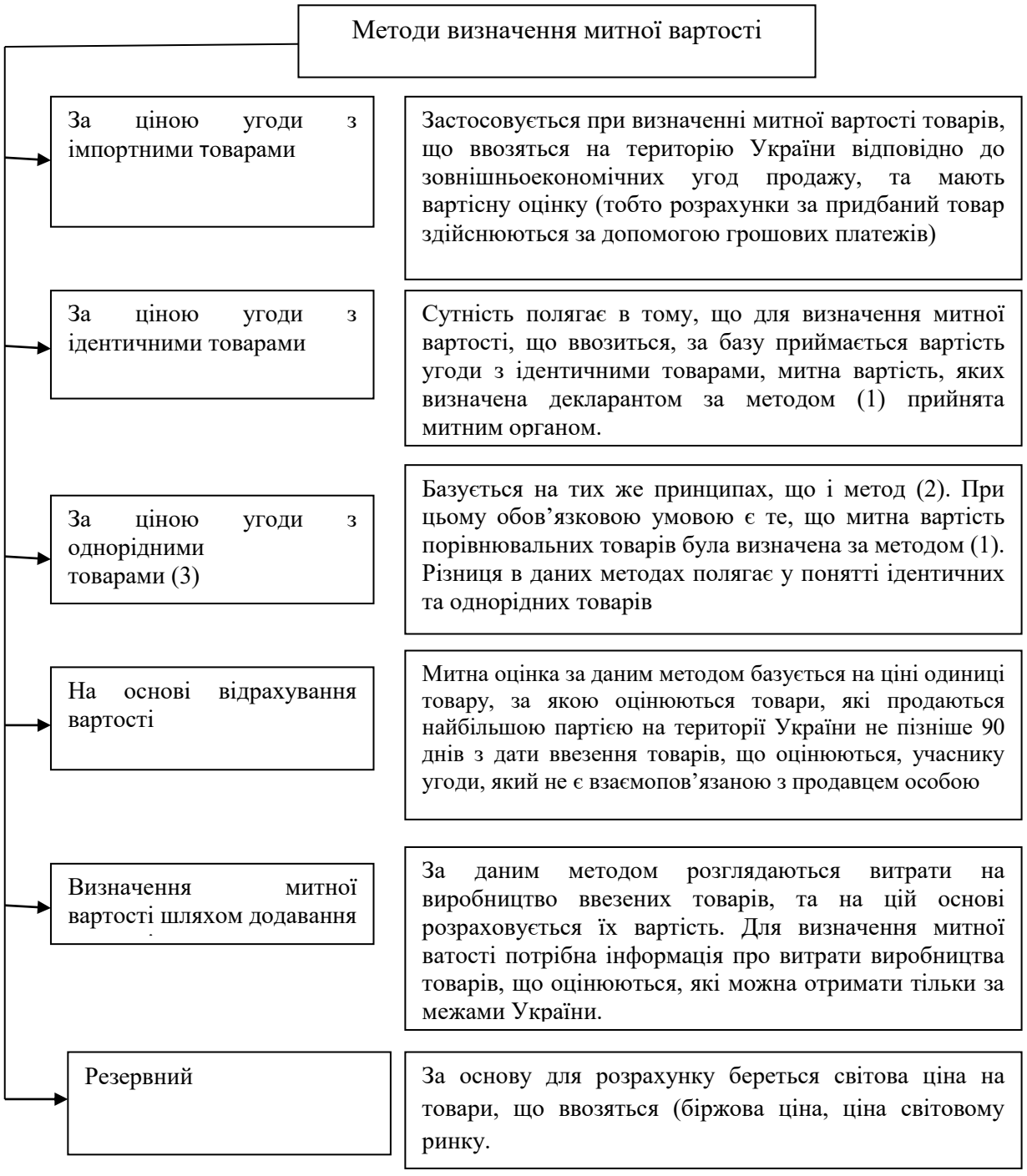


Рисунок 3.3 – Методи визначення митної вартості

У визначенні витрат, які включаються до первісної вартості придбаних товарів, порівнюючи НП(С)БО, МСБО, виявлені деякі розбіжності.

Особливості оцінки первісної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України та порівняння методики визнання первісної вартості імпортованих товарів за законодавством України та зарубіжних країн наведено на рисунку 3.4.



Рисунок 3.4 – Визначення первісної вартості придбаних товарів

ТОВ «ОДІН АРМС» обрано методику, при якій усі витрати по придбанню і доведенню їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях, розподілялися аналогічно розподілу транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком у кінці місяця. Такі витрати обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут», у сумі витрат, які за розрахунком припадають на реалізовані товари:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»

Кт 93 «Витрати на збут».

Для розмежування витрат, доцільно, відкрити рахунок 931 «Витрати на збут від імпорту товарів»

Але така методика не може бути прийнята для всіх імпортерів. Такий підхід, на наш погляд, є доцільний тільки у випадку, коли товар, придбаний для наступного перепродажу, як на ТОВ «ОДІН АРМС». Якщо товар придбаний для власних потреб то витрати по придбанню, доцільно відразу списувати на витрати звітного періоду.

3.3 Методика виконання аудиторського завдання з перевірки зовнішньоекономічних операцій

На основі узагальнення результатів порівняння бухгалтерського обліку та оподаткування зовнішньоекономічних операцій, визначення неврегульованих питань у цій сфері, з урахуванням виявлених в ході перевірок порушень законодавства суб'єктами ЗЕД, нижче ми пропонуємо методику проведення аудиту зовнішньоекономічних операцій.

Методика у першу чергу передбачає планування аудиторської перевірки, яке у відповідності з МСА 300 [34] включає складання загального плану і програми аудиту. Слід зазначити, що аудит зовнішньоекономічних операцій може відбуватись у межах аудиту фінансової звітності або як супутня послуга – узгоджена процедура. Для цілей даної роботи ми розглянемо перший варіант, при цьому увагу зосередимо саме на ЗЕД, не враховуючи інші операції ТОВ «ОДІН АРМС».

Загальний план аудиту у відповідності з МСА 300 містить наступні обов'язкові елементи:

– знання бізнесу клієнта;
– розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

– ризик і суттєвість;

– характер, час та обсяг процедур;

– координація, керівництво, нагляд та перевірка;

– інші аспекти.

Процедура підготовки загального плану аудиту зовнішньоекономічних операцій складається з декількох етапів: отримання знання про бізнес клієнта; тестування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, на основі чого здійснює оцінку аудиторського ризику і суттєвості, у відповідності з чим визначає обсяг аудиту (формує відповідний процедурний інструментарій для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів), час, необхідний на його здійснення, вищначає вимоги до персоналу, що планується залучити до аудиту зовнішньоекономічних операцій.

І етап. Оцінка знання про бізнес клієнта полягає у виконані аудиторами аудиторських процедур повязаних з ознайомленням та вивченням:

– організаційної структури підприємства;

– структури власності та управління;

– бізнес-моделью підприємства, включаючи ступінь інтегрування ІТ бізнес-моделлю;

– галузевих факторів (такі як конкурентне середовище, відносини з постачальниками та клієнтами, а також технологічні розробки);

– нормативних та інші зовнішніх чинників (нормативно-правова база у т.ч. застосовна система фінансової звітності, правове і політичне середовище і будь-які зміни в ньому);

– внутрішніх і зовнішніх заходів, що використовуються для оцінки фінансових результатів діяльності підприємства;

– системи фінансової звітності, а також облікової політики і причини будь-яких змін в ній.

ІІ етап. При ознайомленні з системою бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю експортера або імпортера аудитор повинен у першу

чергу ознайомитися з наказом на облікову політику підприємства, а також оцінити стан організаційно-розпорядчої документації на підприємстві.

Для оцінки стану організаційно-розпорядчої документації на підприємствах нами розроблена 12-ти бальна шкала з наступними критеріями, наведеними у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Шкала оцінки стану організаційно-розпорядчої документації на підприємстві

№ з/п	Назва критерію оцінки	Бал
1	2	3
1.	Охоплення організаційно-розпорядчою документацією усіх сфер діяльності підприємства	0-4
2.	Наявність чіткої підпорядкованості документів	0-2
3.	Інформованість працівників щодо наявності і змісту організаційно-розпорядчої документації	0-3
4.	Наявність відповідальних осіб (контролерів) за невиконання наказів і розпоряджень	0-1
5.	Заходи, встановлені щодо порушення наказів і розпоряджень	0-2
Разом:		0-12

Для заповнення граф шкали аудитор може використати прийоми опитування (анкетування) або спостереження. Окремої уваги при перевірці експортно-імпортних операцій вимагає перевірка документального і договірного забезпечення.

На основі отриманих даних аудитор визначає важливі ділянки бухгалтерського обліку і здійснює ознайомлення з СВК у цілому і окремо на цих ділянках.

СВК складається з двох елементів: середовища контролю і процедур контролю. На основі оцінки цих елементів аудитор визначає рівень ризику контролю, який є складовим елементом аудиторського ризику.

Оцінка ризику контролю залежить від конкретного суб’єкта господарювання, тому однозначних рекомендацій бути не може. Кожна аудиторська фірма має розробити форму анкети для вивчення середовища внутрішнього контролю. Якщо характеристика середовища контролю

негативна, ризик контролю вважається високим. Якщо характеристика позитивна – ризик контролю оцінюється в залежності від ефективності і періодичності використання процедур контролю.

ІІІ етап. Методика оцінки аудиторського ризику і суттєвості певною мірою висвітлені у літературі [31, 33, 44]. Для визначення розміру аудиторського ризику при перевірці експортно-імпортних операцій, на нашу думку, слід виходити з того, що даному виду діяльності притаманні (або можуть бути притаманні) наступні характеристики:

– різноманітність операцій і форм договорів;

– діяльність відбувається як на митній території України, так і за її межами, що призводить до відповідного оподаткування і обліку;

– право власності на товари, роботи, послуги по імпорту або експорту може переходити на митній території України або за її межами, а не обов'язково на митному кордоні, тобто дата ВМД не є критерієм оцінки;

– в залежності від того, з якою країною (офшорною зоною) здійснюється торгівля, змінюється режим торгівлі з відповідною зміною оподаткування і митного оформлення;

– операціям у зонах вільної торгівлі (офшорних зонах) притаманний високий ризик шахрайства;

– експортні операцій можуть бути фіктивними;

– по імпортним операціям може бути необґрунтована митна вартість (для ухилення від сплати податків);

– за розрахунками у іноземній валюті податкове законодавство має багато невирішених проблем;

– наявність жорстких обмежень у ціні і строках поставок (оплати);

– наявність контролю з боку значної кількості органів (ДПА, ДМС, КБ тощо) і встановлення суттєвих за розміром штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері ЗЕД.

Наведені ознаки значно підвищують притаманний ризик. Ризик контролю також може бути високим, оскільки при зацікавленості

керівництва суб’єкта господарювання у здійсненні шахрайства (наприклад, вилучення валютних коштів, ухилення від сплати податків тощо) СВК не спрацьовує.

IV етап. У аудиторській практиці є два основні напрямки перевірки: від статті у фінансовій звітності до первинного документу або договору (для визначення завищення продажу або поставки) і навпаки – від первинного документу (договору) і до відображення цієї операції у фінансовій звітності (для визначення заниження продажу або поставки). На нашу думку, для перевірки зовнішньоекономічних операцій доцільно спочатку перевірити фінансову звітність для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат. А безпосередньо перевірку і вибірку елементів для тестування здійснювати, починаючи з договорів. Це дозволить виявити найбільш вагомі контракти, найбільш складні операції, одразу визначити строки поставок і оплати, важливих постачальників, покупців і посередників.

У відповідності з наведеним загальним планом, визначення методики перевірки слід розглянути окремо за експортними та імпортними операціями. На нашу думку, методику аудиту доцільно представити у вигляді окремих блоків, які будуються на основі контрольних моментів аудиту. Певною мірою ці блоки будуть повторюватися в експортних та імпортних операціях, тому для запобігання цьому доречно зробити відповідні посилання на блоки, які стосувалися до даного об’єкту у попередніх періодах. Зазначимо, що відповідно до обраного підходу ми не розглядаємо у методиці легітимність створення і функціонування підприємства, перевірку його статутних документів, наявність у нього ліцензій і дозволів на здійснення експортно-імпортних операцій тощо. Це є завжди обов’язковим елементом аудиту.

Мета аудиту зовнішньоекономічних операцій полягає у висловлення незалежної професійної думки аудитора про достовірність бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності щодо операцій в іноземній валюті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Питання дотримання вимог законодавства щодо оподаткування є

важливою передумовою складання фінансової звітності і має суттєву складову у формі штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері ЗЕД. Тому аудитору слід обов'язково враховувати цей аспект при здійсненні аудиторської перевірки.

При при розробці програм аудиту зовнішньоекономічних операцій необхідно визначити конкретні питання, відповіді на які необхідно отримати для підтвердження відповідного твердження. Нижче наведена авторська пропозиція щодо вирішення даного питання:

1. Існування – існування експортно-імпортної операції можна визначити як існування активів і зобов'язань, які виникли внаслідок цієї операції. З метою підтвердження даного твердження аудитору необхідно встановити:

– чи підтверджені залишки на рахунках активів інвентаризацією;

– чи відповідають залишки на рахунках 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (іноземними), 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами в іноземній валюті» реальному стану розрахунків підприємства.

2. Права та зобов'язання – передбачає підтвердження права власності резидента (покупця або комітента) на товари, роботи, послуги, які отримані від іноземного постачальника, заборгованості перед іноземним постачальником. Для їх підтвердження необхідно встановити:

– чи є документальне підтвердження: а) виникнення зобов'язань двох сторін, б) оприбуткування або відвантаження товарів (робіт, послуг) іноземному контрагенту, в) отримання оплати або здійснення оплати за ці товари (роботи, послуги), г) перетину товаром митного кордону;

– чи здійснюється рух іноземної валюти на законних підставах;

– чи оплачені (нараховані) усі необхідні податки і збори (мито, митні збори, акцизний збір) за операцією

3. Наявність – означає, що операція і подія відбулися (воно подібне до

твердження існування, але стосується інших форм звітності, ніж баланс). Аудитору слід оцінити:

– чи підтверджені залишки на рахунках;

– чи є документальне підтвердження операцій і подій, результати яких не можна перевірити фактичним оглядом.

4. Повнота – стосується усіх форм звітності і передбачає відсутність не облікованих активів, зобов'язань, операцій і подій. Для її перевірки аудитору слід дослідити:

– чи усі товари, на які у підприємства є право власності, відображені в обліку, а на які немає – на позабалансових рахунках;

– чи уся заборгованість, яка є зобов'язаннями даного підприємства (кредиторська заборгованість) або є власністю підприємства (дебіторська заборгованість) відображена у обліку;

– чи відповідає облік первинним документам, які є на підприємстві;

– чи співпадають обороти і сальдо рахунків у аналітичному і синтетичному обліку;

– чи співпадають сальдо рахунків у Головній книзі даним балансу;

– чи співпадають обороти рахунків у Головній книзі даним звіту про фінансові результати.

5. Оцінка (вимір) – означає правильний вибір оцінки вартості активів (первісна, справедлива, чиста вартість реалізації), а також правильний вибір валютного курсу і дати його визначення для розрахунку первісної (справедливої) вартості активів і зобов'язань, витрат і доходів від експортно-імпортної операції. Аудитор отримує відповідь на питання:

– чи віднесені витрати і доходи, отримані від експортно-імпортних операцій до відповідного періоду;

– чи співпадає дата визнання товару, отриманого по імпорту, з датою переходу права власності та отриманням контролю за ним;

– чи співпадає дата визнання доходу у бухгалтерському обліку з датою передачі права власності на товар та втратою контролю за ним, при

реалізації по експорту;

– чи на відповідну дату використовуються валютні курси і які курси (комерційний або курс НБУ) використовуються при визначенні вартості активів і зобов'язань у іноземній валюті;

– чи правильно відображається (перераховується) у національній валюті заборгованість, виражена у іноземній валюті (монетарна і немонетарна);

– чи оцінюється якість і кількість товарів при оприбуткуванні по імпорті та їх відповідність умовам договору;

– чи перевіряються рахунки-фактури на відповідність фактичному отриманню товарів і строкам виконання договорів.

6. Подання і розкриття – передбачає правильну класифікацію операцій і господарських фактів і їх відображення у фінансовій звітності. У даному аспекті аудитор визначає:

– чи розроблений робочий план рахунків і кореспонденція рахунків для відображення особливостей експортно-імпортних операцій;

– чи ведеться аналітичний облік експортних та імпортних операцій за видами поставок (за умовами ІНКОТЕРМС-2020), видами договорів (з розрахунками у іноземній валюті, бартер, консигнація);

– чи ведеться аналітичний облік товарів (придбаних по імпорту або реалізованих по експорту) за етапами їх руху;

– чи правильно класифікована заборгованість як монетарна або немонетарна для визначення курсових різниць;

– чи правильно класифікована заборгованість у іноземній валюті за строками погашення у балансі;

– чи правильно віднесені витрати по транспортуванню, страхуванню, збуту, доведенню товару до придатного стану, на комісійну винагороду;

– чи правильно визначений результат від експортно-імпортної операції.

Підтвердження кількох тверджень можна здійснити шляхом

проведення однієї аудиторської процедури. Тому розглядаючи методику перевірки ми будемо виходити з етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій операцій.

Методику проведення аудиту зовнішньоекономічних операцій представимо у вигляді таблиць за окремими блоками перевірки. За кожною операцією наводяться документи, які є основою для відображення операції, підтверджують її реальність (існування), визначають права і обов'язки, вартісну оцінку (вимір). Ці документи є аудиторськими доказами.

Методику аудиту договірного забезпечення експорту т імпорту як складових зовнішньоекономічних операцій розроблена і навндена у Додатку Б у вигляді таблиці. Зміст таблиці дозволяє зосередити увагу аудитора на основних елементах договору, які необхідно оцінити для подальшої перевірки. Сутність перевірки договірного забезпечення полягає у визначенні наявності договорів, встановлення наявності усіх обов'язкових елементів і реквізитів, а також є передумовою визначення строків, ціни, виду товару, постачальників (покупців), умов поставки та інших необхідних для перевірки фактичного виконання договорів елементів. Вже на цій стадії аудитор може визначити невідповідності, які містяться в окремих параграфах договору з нормами діючого законодавства [2, 21, 22, 38] або планами підприємства, які передували укладанню даного договору. У цих випадках визначається суттєвість (у її якісному, а не кількісному аспекті) і оцінюється вплив відхилення на аудиторський висновок. За певних обставин, наприклад, якщо зміст договору містить порушення законодавства, аудитор одразу може вважати дану угоду недійсною, тобто анулювати її результати у бухгалтерському обліку, і відповідно модифікувати аудиторський висновок.

У додатку Б представлена таблиця, що містить фактично усі операції і підходи до перевірки зовнішньоекономічних операцій. Її аналіз дозволяє виявити моменти (події), які вимагають додаткового уточнення при оцінці суттєвості, аудиторського ризику і впливу на аудиторський висновок. Процедури, наведені у таблиці, полягають у наступному: аудитор спочатку

визначає умови (елементи) договору, потім порівнює їх з даними первинних документів, далі оцінює адекватність бухгалтерського обліку за цими документами і визначає відхилення на кожному етапі операції. Потім оцінює відхилення у кількісному і якісному аспекті і визначає вплив на аудиторський висновок.

Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямим договором в частині експортних операцій експортних операцій наведена у Додатку В. Зазначимо, що при виявленні суттєвих відхилень, які можуть свідчити про наявність шахрайства, аудитору у відповідності з МСА 240А доцільно відмовитись від проведення перевірки, якщо він підозрює у причетності до шахрайства вищих посадових осіб (управлінський персонал) суб'єкта господарювання. Крім того, оскільки факт шахрайства не доведений, аргументом відмови є обмеження аудиторських доказів для визначення аудиторської думки щодо виявленого відхилення. Зазначимо, що у додатку В не розглядається методика перевірки повернення товару, пред'явлення рекламацій, вирішення справ у суді, форс-мажорних обставин. Ці питання є частковими, на практиці зустрічаються дуже рідко, тому в межах даного дослідження їх розглядати недоцільно.

Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямим договором в частин імпортних операцій представлена в Додатку Г. При перевірці імпортних операцій аудитору слід звернути особливу увагу на формування первісної вартості товару. Оскільки у відповідності з НП(С)БО 9 до первісної вартості можуть включатися усі витрати, пов'язані з придбанням, доставкою і доведенням товару до придатного стану, для аудиту у першу чергу необхідно впевнитися у фактичній наявності товару (якщо імпорт відбувся нещодавно) або в тому, що він реально існував на підприємстві. Крім того потрібно визначити правильність визначення витрат, які були включені у первісну вартість, оскільки вони будуть впливати на собівартість реалізованих товарів у майбутньому і на фінансовий результат.

При аудиті бартерних операцій у сфері експортно-імпортної діяльності

слід враховувати більш жорсткі підходи до державного регулювання ціни і строків поставки, визначення штрафних санкцій за порушення термінів закриття бартерних договорів. У таблиці, що представлена у Додатку Д ми розглянемо тільки операції (без відокремлення блоків), характерні для бартерних договорів.

При здійсненні бартеру будь-яке відхилення розцінюється як суттєве, оскільки регламентація бартерних операцій, їх оподаткування і санкції за порушення законодавства і строків поставок можуть призвести до порушення принципу безперервності функціонування підприємства.

Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії (консигнації) наведена у Додатку Є. Вцілому джералами інформації для аудиту зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії (консигнації) можуть бути документи, що підтверджують факт здійснення операцій, наведених у попередніх додатках. На додаток можуть слугувати акти виконаних робіт комісіонера, а також документи, які підтверджують факт придбання або реалізації товару комісіонером на митній території України.

Важливою особливістю аудиту комісійних операцій резидента є встановлення умов розрахунку (з участю комісіонера або без участі комісіонера) і оплати комісійної винагороди (% з виручки залишається у комісіонера або перераховується окремо після отримання усієї суми виручки комітентом). Зустрічною перевіркою (запит і підтвердження) доцільно перевірити наявність відповідного договору у комітента і комісіонера.

За договором визначаються характеристики товару, який реалізується або придбається, ціна, сума комісійної винагороди, строк виконання договору. Після цього суцільним методом аудитор перевіряє усі суттєві поставки, відслідковуючи їх у напрямку від первинного документу до регістрів обліку. Основними методами аудиту будуть: запит і підтвердження, звірка, документальні методи, аналітичні процедури (розрахунок комісійної винагороди, вартості товарів), експертні оцінки (товару), повторний

підрахунок.

При завершенні перевірки експортно-імпортних операцій аудитор оцінює загальну суму викривлень і порівнює її з сумою суттєвості. Для експортно-імпортних операцій на нашу думку суттєвість може визначатися між 2% до 4% доходів і витрат від реалізації за експортом або від 5% до 6% від чистого прибутку підприємства. Якщо суттєвість викривлення лежить між двома граничними значеннями, аудитор повинен оцінити якісний аспект суттєвості, тобто причини виникнення відхилення. Якщо відхилення викликане шахрайством, за МСА його потрібно оцінювати як суттєве незалежно від його фактичного розміру і наслідків. Якщо відхилення викликане помилкою, необхідно оцінити вплив даного відхилення на рішення користувачів фінансової звітності. Тому при якісній оцінці суттєвості, на нашу думку, аудитору слід виходити з форми власності підприємства та обов'язкових об'єктів аудиту, що дозволяє визначити основні категорії користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання: якщо форма власності АТ, звітність яких публікується, або підприємство відноситься до переліку об'єктів обов'язкового аудиту, то вплив на звітність в межах граничних норм слід вважати суттєвим з відповідним наданням умовно-позитивного висновку. Якщо підприємство було ініціатором аудиту і перевірка його не є обов'язковою [39], аудитор може надати безумовно-позитивний висновок. Якщо викривлення стосуються сфери оподаткування або легітимності операцій аудитору у зазначених вище випадках слід надати негативний висновок або умовно-позитивний висновок. Такий підхід дозволить зменшити аудиторський ризик, більш жорстко підійти до проведення перевірки, що на даному етапі розвитку аудиту в Україні є необхідною передумовою підвищення якості аудиторських послуг, збільшення довіри до аудиту.

Отже, підсумовуючи вище викладене, слід відмітити, що ця методика є розумінням концепції незалежного аудиту в Україні, базується на отриманих результатах дослідження експортно-імпортних операцій, їх регламентації та

методики відображення в обліку і оподаткуванні. Дана методика може удосконалюватися в залежності від змін правового поля, що регулює зовнішньоторговельну діяльність і пропонується для суб'єктів аудиту в Україні, які спеціалізуються на перевірці експортно-імпортних операцій.

ВИСНОВКИ

В умовах становлення ринкової економіки, зовнішньоекономічні операції являються невід’ємно частиною світового господарства. ЗЕД є однією з основних форм економічних відносин України з іноземними державами. Вона відіграє значну роль як у розвитку економіки України, так і насиченні споживчого ринку товарами належної якості та просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішній ринок. В умовах невизначеності зовнішнього середовища діяльності підприємств високий рівень відкритості й інтегрованості економіки України у світове господарство створює додаткові загрози для їхньої економічної динаміки. Зовнішньоекономічні операції, як складова частина зовнішньої торгівлі є джерелом одержання прибутку підприємств. Результати дослідження свідчать про те, що України має досить позитивні тенденції розвитку зовнішньоторгівельної діяльності.

Для здійснення регулювання зовнішньото-рговельної діяльності держава використовує систему заходів, заснованих на сукупному поєднані та використанні економічних і адміністративних методів у відповідності до законодавства України. Основним документом, що регламентує ЗЕД в Україні, є ЗУ № 959 [2], який: дає визначення основним термінам, застосовуваним у практиці ЗЕД; закріплює основні принципи і правила здійснення ЗЕД; визначає коло суб'єктів ЗЕД, їх права та обов'язки; дає перелік можливих видів ЗЕД; законодавчо закріплює регулювання ЗЕД; регулює економічні відносини України з іншими державами та міжнародними міжурядовими організаціями; захищає права та інтереси держави і суб'єктів ЗЕД; зумовлює відповідальність України як держави і суб'єктів ЗЕД при порушенні ними ЗУ чи обов'язків, пов'язаних з виконанням контракту, а також визначає застосовувані до них санкції.

Законодавством України закріплена можливість застосування методів

митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоторговельної діяльності.

Проаналізувавши механізм регулювання зовнішньоекономічних операцій в Україні, можна зробити висновки, що заходи щодо регулювання ЗЕД є однією з складової економічної політики. І ці заходи головним чином базуються на імперативних мірах, які чітко встановлені чинним законодавством України та можуть включати в себе квотування, ліцензування, а також встановлення певних вимог щодо відповідності товару певним нормам, якісним характеристикам і т.д.

В сучасних умовах ровитку економічних наук існують різні підходи до визначеня поняття імпорт та імпортні операції. Провівши аналіз фахової літератури, узагальнюючи всі поняття і підходи вітчизняних вчених, нами уточнено поняття «імпортні операції». Ми пропонуємо під імпортними операціями розуміти комерційну діяльність, що пов’язана з закупівлею та ввезенням в Україну товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньоу ринку. Запропоноване ниами поняття більш широко висвітлює зміст імпортних операцій.

Основним документом, який скаладається перед здійснення зовнішньоекономічних операцій з купівлі-продажу з контрагентами є договір, кий є нвідємною частиною співробітництва з іноземними постачальниками аб покупцями. Кожна з суттєвих умов договору впоиває на проведення зовнішньоекономічних операцій, тому їх чітке, зрозуміле та достовірне формулювання є підставою для належного виконання умов договору сторонами, своєчасних розрахунків та зовнішньоекономічними операціями та уникнення спорів між ними.

Для того, щоб удосконалити облік по веденню операцій з купівлі-продажу товарів, зменшити витрати та збільшити доходи, ми пропонуємо умови договору, які будуть більш сприятливими для підприємства і покращать його роботу у сері ЗЕД. Нами було виділено ряд умов, які потрібно використовувати для раціональнішого ведення операцій з купівлі-

продажу товарів, а саме: умови, які впливають на облікове відображенняч зовнішньоекономічних операцій; умови, які впливають на податковий облік експортно-імпортних операцій; умови, що пов'язані з вирішенням спорів та форс-мажорними обставинами, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічних операцій. Також було запропоновано порядок подання уточнюючого розрахунку бюджетного відшкодування, що дасть змогу уникнути накладання штрафів за завищення заявленого бюджетного відшкодування.

Удосконалено методику аудиту зовнішньоекономічних операцій. Розроблено методику виконання завдань з надання впевненості щодо зовнішньоекономічних операцій за окремими видами договорів (прямі поставки з розрахунками у іноземній валюті і за бартером, комісія). Методика ґрунтується на визначенні елементів (господарських фактів), які необхідно перевірити за кожним видом операції; документів, які слід дослідити; регулюючих документів (у тому числі норм законодавства), з якими потрібно ознайомитися до перевірки і використовувати для виявлення відхилення; оцінці суттєвості можливих відхилень і визначенні впливу цих відхилень на вибір (напрямок модифікації) звіту незалежного аудитора. Використання зазначених рекомендацій сприятиме зниженню аудиторського ризику, підвищенню ефективності аудиту за рахунок забезпечення єдності методичних і організаційних підходів до аудиту, зменшення часу на проведення перевірки, можливості більш раціональної організації роботи асистентів та її контролю, отримання більшої кількості аудиторських доказів.

Проаналізувавши стан обліку зовнішньоекономічних операцій на підприємствх, нами будо запропоновано робочий план рахунків, в основу побудови якого покладено взаємозв'язок між базовими умовами поставки правилами ІНКОТЕРМС-2020 та моментом визнання доходу, згідно з НП(С)БО 15 та НП(С)БО 21. Такий підхід дозволить: деталізувати облік усього спектру експортно-імпортних операцій, що дасть можливість своєчасно та у повному обсязі отримувати повну, достовірну та змістовну

інформацію про хід виконання зовнішньоекономічних угод; розширити коло користувачів отриманої в процесі обліку інформації; здійснювати контроль на усіх етапах просування експортної та імпортної продукції та товарів; формувати достовірну інформацію про доходи та витрати ЗЕД підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Коблянська О. О. Сучасний стан проведення експортно-імпортних операцій в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2007. С. 54-61.

2. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text (дата звернення : 29.11.2024).

3. Дунська А. Р. Експортно-імпортна діяльність України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 3. С. 36-46.

4. Завербний А. С., Шаровський Я. О. Проблеми і перспективи гармонізування пост митного оформлення як ключовий фактор активізування зовнішньоекономічної діяльності підприємств за умов євроінтегрування. *Економіка та управління національним господарством*. 2023. Вип. 75. С. 21-26.

5. Кримчак Л. А., Рудніченко Є. М. Удосконалення інформаційної складової економічної безпеки зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств у контексті реалізації основних положень постмитного аудиту. *Бізнес інформ*. 2019. № 7. С. 211-216.

6. Місяць Н. О. Особливості розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності при використанні посередницьких договорів. *Економічні науки. Облік і фінанси.* 2010. №7. С. 2-16.

7. Коваленко Г. М. Імпорт без ввозу та експорт без вивозу. *Бухгалтерія*. 2009. № 27. С. 51-55.

8. Савченко В. А., Кириленко А. М. Застосування міжнародного досвіду у здійсненні експортно-імпортних операцій. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 18. С. 34-39.

9. Кубік В. Д., Сеннікова Т. С. Роль і значення облікової політики в організації зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Актуальні проблеми сьогодення у сфері фінансів, обліку та аудиту*, 24-25 травня 2016

року, м. Хмельницький. ХКТЕІ. 2016. С. 248-251.

10. Дроздова Г. М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2024. 172 с.

11. Державна митна служба України: веб-сайт. Митницями масово виявляються факти безпідставного використання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності пільг зі сплати митних платежів. URL : https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/mitnitsiami-masovo-viiavliaiutsia-faktibezpidstavnogo-vikoristannia-subiektami-zovnishnoekonomichnoyi-diialnosti-pilg-zi-splati-mitnikhplatezhiv-602 (дата звернення : 26.08.2024).

12. Венцель В. Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно – імпортних операцій: теорія, методика, організація: автореф. дис ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2012. 21 с.

13. Герман О. П., Коваленко, Л. В. Формування експортного потенціалу промислових підприємств: теорія та практика : підручник. Київ : Наукова думка, 2022. 320 с.

14. Ліпич Л. Г., Фатенок-Ткачук А. О. Фактори впливу на розвиток зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств України. *Економіка та держава*. 2008. № 7. С. 45-48.

15. Ковтун Е. О., Швець В. М. Планування зовнішньоекономічної діяльності підприємства. URL : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67915.doc.htm (дата звернення : 29.09.2024).

16. Мазаракі А. А. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Нац. торг.- ун-т, 2012. 824 с.

17. Маргасова В. Г., Роговий А. В., Виговська В. В. Аналіз фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми економіки : наук. економ. журнал*. 2009. № 3 (93). С. 95-101.

18. Костецька Н. І. Теоретичні основи планування діяльності підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2016. № 1(30). С. 91-96.

19. Решетняк К. Експортно-імпортні операції як основа

зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Управління розвитком*. 2017. № 3. С. 30-32.

20. Державна служба статистики України. URL : https://www.ukrstat.gov.ua/ (дата звернення : 29.10.2024).

21. Дьяків О. В. Динаміка експортно-імпортних операцій України в умовах глобалізації : підручник. Київ : Наукова думка, 2022. 320 с.

22. Коденчук К. А. Об’єкти зовнішньоекономічної діяльності та їх класифікація з точки зору бухгалтерського обліку та контролю. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2009. №21. С. 91-94.

23. Туніцька Ю.М. Національна митно-тарифна та нетарифна політика за умов євроінтеграції. *Економіка та суспільство*. 2018. № 17. С. 74-84.

24. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text (дата звернення : 18.10.2024).

25. Податковий кодекс України 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення : 23.10.2024).

26. Вплив змін валютних курсів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text (дата звернення : 23.10.2024).

27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text (дата звернення : 23.10.2024).

28. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text (дата звернення : 23.10.2024).

29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон

України від 16.07.1999. р. № 996-XIV. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення : 23.10.2024).

30. Жидєєва Л. І. Особливості аналітичного обліку розрахунків за експортно-імпортними операціями. *Облік, аналіз та контроль в системі управління економікою підприємства* : тези доп. на міжнарод. наук.-метод. конф. (м. Київ, 25-26 лист. 2007 р.) Київ : КДТЕУ, 2007. С. 123-126.

31. Гришко Н. В., Лубенченко О. Е. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2020. № 2 (66) С. 377-385.

32. . Офіційний переклад правил «Інкотермс-2020» Міжнародної торгової палати. URL : https://vtrade.uaberries.com/storage/app/public/Incoterms_2020.pdf (дата звернення : 04.07.2024)

33. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : 2000. 692 с.

34. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. Львів : Світ, 2002. 296 с.

35. Двуліт З. П., Завербний А. С., Передало Х. С., Наумчук С. І. Ризики зовнішньоекономічної діяльності: особливості та методи управління ними. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2019. Т. 1. Вип. 2. С. 1-9.

36. Бодра Ю. А., Тешнер І. С. Управління ризиками зовнішньо економічної діяльності підприємства. *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування та міжнародних економічних відносин : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції*. м. Харків, 31 травня 2019 р. Харків : ХНАДУ, 2019. С. 143-144.

37. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board). https://www.apob.org.ua/wp-

content/uploads/ 2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf (дата звернення : 15.10.2024).

38. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади, коментарі : практ. посіб. Київ : Лібра, 2011. 840 с.

39. Рета М. В. Класифікація ризиків зовнішньоекономічної діяльності та їх відображення у системі обліку. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 13-2. С. 196–201.

40. Демченко Л. М. Організація обліку курсових різниць: облікові правила під час війни. *Економіка та суспільство*. 2023. № 5. С. 112-118. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2396 (дата звернення : 19.10.2024).

41. Цивільний кодекс України 16.01.2003 р. № 435-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення : 29.11.2024).

42. Кузьмінський Ю. М., Привалова Н. В. Аспекти організації бухгалтерського обліку в сфері міжнародних відносин. *Галицький економічний вісник.* 2019. № 2. С. 164-167.

43. Супрунова І. В. Внутрішній контроль застосування методів оцінки в бухгалтерському обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2020. №1(51). С. 25-31.

44. Бутинець Ф. Ф. Загальні засади експортно-імпортної діяльності. Облік і аналіз в ЗЕД : підручник, 2-ге вид., доп. і переробл. Житомир : ПП Рута, 2001. 544 с.

45. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення : 15.10.2024).

46. Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення : 15.10.2024).

47. Гавриловський О. С., Сташенко Ю. В. Особливості аудиту операцій з імпорту. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 4(15). С. 409-416.

48. Басанець І. В. Теоретична сутність аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. URL : https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua /issues/3_2021/28.pdf (дата звернення: 15.10.2024).

49. Романькова О. М., Урайчик К. С. Облік та аналіз експортних операцій у сучасному стані. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 50. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2409/2329 (дата звернення : 16.10.2024).

50. Фесенко В. В., Бабенко Л. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка*. 2016. №10. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184 (дата звернення : 16.10.2024).

51. Грицюк П. М., Хомедюк В. О. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій. URL : https://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2... (дата звернення : 15.09.2024).

52. Кірей О. С., Михальська О. Л., Травінська С. І., Кузьмінська А. Є. Актуалізація розрахунків за зовнішньоекономічними операціями в контексті євроінтеграції. *Проблеми економіки*. 2017. Вип. № 1. С. 380-387.

53. Курган Н. В. Програмне забезпечення документування експорту продукції українських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2018. № 18. С. 951-960.

54. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15-27.

55. Соколова І. С. Методи обліку та аудиту зовнішньоекономічних операцій : підручник. Одеса : ОДУ, 2023. 290 с.

56. Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. Облік експортно-імпортних операцій. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 48-56.

57. Крупка Я. Д., Назарова І. Я. Облік міжнародних операцій : навч. посіб. Тернопіль : Крок, 2016. 216 с.

58. Лубенченко О. Е. Формування парадигми аудиту зовнішньо економічної діяльності суб'єктів господарювання. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2015. № 10. С. 41-46.

59. Глущенко Я. І. Внутрішній контроль зовнішньоекономічного договору: інформаційно-організаційні та методичні аспекти. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 64-68.

60. Лаврик О. Л., Котляр К. О. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Економічний аналіз*. 2018. №28(4). С. 200-205.

61. Бовтун О. Л. Організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Проблеми економіки України*. 2012. Вип. 16. С. 13-17.

62. Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка та суспільство.* 2021. Вип. 27. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/442/424 (дата звернення : 18.10.2024).

63. Бондаренко О. В. Міжнародний облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності : підручник. Харків : Видавничий дім «Освіта», 2022. 280 с.

64. Скрипник С. В., Процевят О. С., Воронова О. В. Особливості регулювання зовнішньоекономічної діяльності в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 38. С. 353-361.

65. Левченко Н. М., Пальчиковський С. В. Методологічні аспекти аудиту експортно-імпортних операцій підприємства. URL : https://eir.zp.edu.ua/server/api/core/bitstreams/788b8942-6d1a-4220-a6c6-cc100519ed91/content (дата звернення : 15.10.2024).

66. Якимащенко В. В. Експорт товарів: особливості обліку. *Бібліотека Баланс «ЗЕД: вихід на експорт, робота з митницею, міжнародні перевезення»*. 2016. № 16. С. 16-22.

67. Лубенченко О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності : монографія. Київ : Кондор-Видавництво, 2015. 306 с.

68. Єфімчук О. Експорт товарів на умовах повної або часткової передоплати. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 106. С. 25-28.

69. Татенко М. Ю., Гордополов В. Ю. Облікове забезпечення аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств агробізнесу. *Агросвіт*. 2024. Вип. № 14. С. 28-36.

70. Плаксієнко І. В. Документальне оформлення обліку імпортних операцій. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 1000-1004.

71. Фурса В. П. Актуальні питання обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності. *Інфраструктура ринку*. Вип. 5. 2017. С. 213-218.

72. Гордополов В. Ю. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку валютних операцій в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю. *Економіка та держава*. 2018. № 5. С. 71-77.

73. Мельник О. М., Тарасов В. П. Контроль і аудит експортно-імпортних операцій у міжнародній торгівлі. *Економічний простір*. 2021. № 162. С. 81-87.

74. Пухальський В. В. Сучасний стан оподаткування ПДВ операцій у сфері ЗЕД та напрямки його удосконалення. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки».* 2015. № 4. Т. 2. С. 98-103.

75. Клімович І. М. Теоретичні аспекти та нормативно-правове регулювання аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка.* 2016. Вип. 7 (1). С. 172-175.

76. Ященко О. П. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності в Україні : підручник. Київ : Наукова думка, 2023. 310 с.

77. Нечипоренко І. А. Методика обліку зовнішньоекономічних

операцій на підприємствах : підручник. Харків : ХНЕУ, 2021. 300 с.

78. Нестеренко О. О., Кононов І. І. Концептуальні засади аудиту в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна серія «Економічна».* 2022. Вип. 102. С. 5-13.

79. Дмитренко В. С. Облік зовнішньоекономічних операцій: методи та інструменти : підручник. Київ : Інтернаука, 2022. 330 с.

80. Сопко В. В. Особливості обліку і контролю експортних операцій на підприємствах України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 10. С. 12-17.

81. Тимченко С. А. Облік і аудит у міжнародних фінансах та зовнішньоекономічній діяльності : підручник. Харків : Видавництво «Освіта», 2023. 330 с.

82. Гордополов В. Ю. Нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Економічний простір*. 2018. № 130. С. 121-137.

83. Garrison R. H., Noreen E. W. Managerial Accounting for Decision Makers. 14th ed. Pearson, 2020. 470 p.

84. Horngren C. T., Sundem G. L., Stratton W. O. Introduction to Management Accounting. 16th ed. Pearson, 2019. 500 p.

85. Schroeder R. G., Clark M. W., Cathey J. M. Financial Accounting Theory and Analysis. 12th ed. Wiley, 2021. 600 p.

86. Warren C. S., Reeve J. M., Duchac J. Financial Accounting. 15th ed. Cengage Learning, 2020. 750 p.

87. Van der Stede W. A. Theories of Management Accounting and Auditing. 5th ed. Routledge, 2021. 350 p.

88. Lukka K., Granlund M. Management Accounting in a Changing Environment. Routledge, 2022. 320 p.

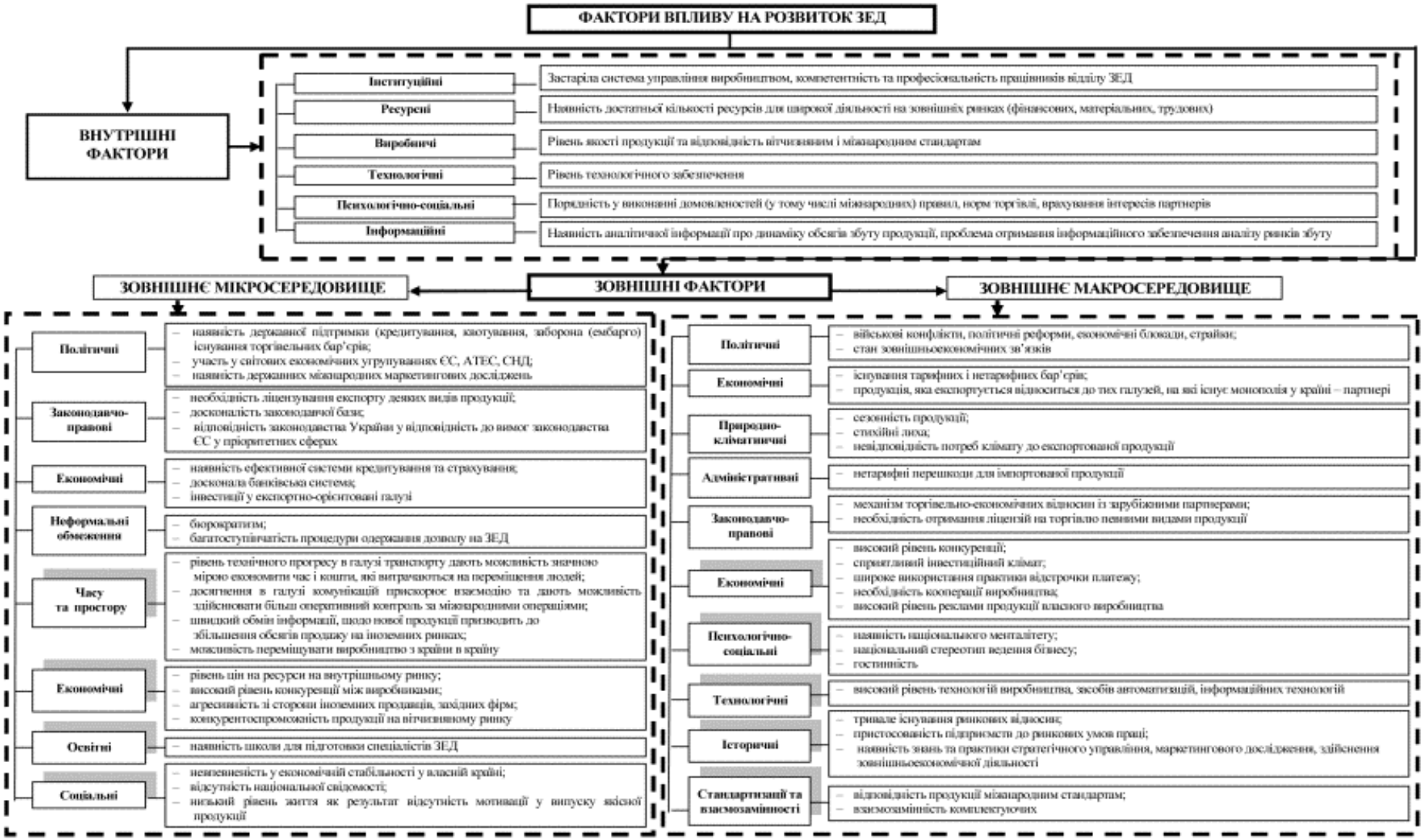


Рисунок А.1 – Фактори, що впливають на ефективність експортних операцій

ДОДАТОК А

Таблиця Б.1 – Аудиторська оцінка договірного забезпечення експорту т імпорту як складових зовнішньоекономічних операцій

Елементи договору	Предмет перевірки, який перевіряється у відповідності з договором	Документи, які перевіряються для підтвердження предмету перевірки	Методи перевірки (їх конкретизація) за міжнародними стандартами аудиту	Суттєвість можливого викривлення	Вплив на аудиторський висновок
1	2	3	4	5	6
Текст договору	Договір (контракт)	Зовнішньоекономічний договір, додатки (специфікації)	Перевірка (порівняння даних з іншою інформацією (анкетування, опитування)	Суттєве, якщо плани не змінювалися, а договір – інший	Підвищення РК – Пояснювальний параграф
Дата і місце укладання	Законодавство країни, право якої використане, оцінка дати виникнення прав і обов'язків	Договір, первинні документи	Перевірка (місце підписання договору і місцезнаходження продавця)	Не суттєве – оцінюється як помилка	Пояснювальний параграф
Преамбула договору	Визначення контрагентів	Договір	Перевірка	Не визначається	-
Предмет договору	Найменування товару, номенклатура товарів	Договір, технічні документи, специфікації, сертифікати відповідності накладні, ВМД, ТТН	Перевірка (порівняння супровідних документів з предметом договору) Запит і підтвердження	Суттєве незалежно від суми відхилення Вимагає уточнення	Думка із застереженням або відмова від висловлення думки
Кількість і якість товару	Кількість і якість товару, норми природного убутку, аналітичні і синтетичні рахунки	Аналогічно попередньому плюс комерційні акти, рекламації, облікові регістри	Перевірка (звірка з предметом договору). Запит і підтвердження (задоволення претензій)	Суттєве незалежно від суми відхилення Вимагає уточнення	Думка із застереженням або відмова від висловлення думки
Базисні умови поставки товарів	Поставка, передача права власності, втрата контролю за товаром, вид транспорту, строк поставки, пункт призначення	Договір, ІНКОТЕРМС, ВМД, акти виконаних робіт, страхові поліси, транспортні документи, накладні	Перевірка (звірка тексту договору і умов поставки за ІНКОТЕРМС, порівняння з даними супровідних і транспортних документів)	Суттєве	Думка із застереженням або негативна думка
Ціна і загальна вартість	Ціна (звичайна, індикативна), вартість, валюта платежу, курс, фіксація ціни	Договір, патенти, ліцензії, інвойс, банківські виписки, рахунки-фактури,	Перевірка (звірка з предметом договору для визначення виду цін, оцінка обґрунтованості ціни),		

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5	6
		супровідні документи, ВМД	обчислення, запит і підтвердження	Суттєве	Операція нелегітимна – негативна думка
Ціна і загальна вартість	Ціна (звичайна, індикативна), вартість, валюта платежу, курс, фіксація ціни	Договір, патенти, ліцензії, інвойс, банківські виписки, рахунки-фактури, супровідні документи, ВМД	Перевірка (звірка з предметом договору для визначення виду цін, оцінка обґрунтованості ціни), обчислення, запит і підтвердження	Суттєве	Операція нелегітимна – негативна думка
Умови платежу	Форма і строки розрахунків, зустрічні поставки	Договір, платіжні документи, супровідні документи (бартер).	Перевірка (документів) Запит і підтвердження	Суттєве Вимагає уточнення	Думка із застереженням або негативна думка
Умови приймання-сдачі товару	Строки і місце поставки, графік поставки, кількість і якість товарів передача товарів	Договір, графік поставок, акт прийому-передачі, супровідні документи, транспортні документи	Перевірка (звірка даних документів з датами у договорі, транспортних документів з пунктом призначення)	Суттєве	
Упаковка, маркування	Вид упаковки, тари, маркування, умови повернення тари, вага, рекламації, облік	Договір, супровідні документи.	Перевірка (документів) Спостереження (за прийомом і відвантаженням товарів), запит і підтвердження	Суттєве, але залежить від міжнародного права	Думка із застереженням
Форс-мажор	Строки поставки, зобов'язання, облік втрат	Договір, комерційні акти, документи, які підтверджують форс-мажор.	Перевірка (співставлення документів), запит і підтвердження, обчислення.	Суттєве, але обумовлене правом	Думка із застереженням
Санкції і рекламації	Зміст збитків, строк виконання договору, база розрахунку штрафу, предмет договору, якість товару, причини прострочення	Договір, пояснення управл. персоналу, розрахунок збитків, супровідні документи, комерційні акти, рекламації.	Перевірка (співставлення документів), запит І підтвердження, обчислення.	Аналогічно попередньому	Думка із застереженням
Врегулювання спорів у суді	Штрафні санкції, відшкодування збитків, право країни, методика обліку	Договір, рекламації, платіжні документи, рішення суду, регістри обліку.	Перевірка (співставлення документів), запит і підтвердження, обчислення.	Аналогічно попередньому	Думка із застереженням

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5	6
Реквізити сторін	Визначення контрагентів	Договір, установчі документи, банківські документи, статистичні довідки, супровідні документи, транспортні документи, ВМД	Перевірка (документальними методами визначити відповідність адреси та назви сторін, № рахунків, реквізитів у товарно-супровідних документах і договорі) Запит і підтвердження	Суттєве	Якщо є відхилення – договір нелегітимний, а висновок не надається або модифікується.
Доповнення (зміни) до договору	Фактична поставка	Договір, доповнення до договору, листування, документи, які підтверджують операцію	Перевірка (внесених змін з текстом додаткових договорів та листів, і з фактичними документами)	Суттєве Вимагає уточнення	Модифікація залежить від уточнення інформації
Строк дії договору	Дата початку і закінчення зобов'язань сторін	Аналогічно попередньому плюс платіжні документи.	Перевірка (звірка, документальні методи)	Суттєве	Думка із застереженням або негативна думка
Підписи (печатки)	Визначення відповідальних осіб	Договір, накази, розпорядження, первинні документи.	Перевірка (підпис звіряється з підписом особи, яка має дозвіл на укладання угод і вказана у договорі з підписами у документах)	Суттєве	Відмова від висловлення думки
Думка про легітимність договору	Елементи договору, обов'язкові реквізити, реєстрація договору у банку, Мінекономіки, митниці, ДПА	Договір з помітками державних органів і банку, паспортні дані відповідальної особи, яка підписала договір	Перевірка (звірка підписів і ПІБ особи, що підписала договір, яка вказана у тексті договору і яка мала на це право у відповідності з наказом по підприємству, перевірка наявності усіх елементів і реквізитів у договорі).	Суттєве	Відхилення негативно характеризує СВК, підвищує ризик шахрайства – думка із застереженням або відмова від висловлення думки

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямим договором в частині експортних операцій

Елементи (вид) операції	Документи, які перевіряються	Методи перевірки (їх конкретизація) за міжнародними стандартами аудиту	Суттєвість можливого викривлення	Вплив на аудиторський висновок
1	2	3	4	5
Блок 1. Поставка товару				
Вибуття товару зі складу	Договір, видаткова накладна, наказ на облікову політику, специфікація, регістри обліку Договір матеріальної відповідальності з комірником Транспортні документи	Перевірка, спостереження, обчислення: 1. Оцінка відповідності товару у накладній специфікації і договору. 2. Повторний перерахунок методу оцінки вибуття товару і порівняння з методом у обліковій політиці. 3. Перевірка списання товару: Кт 281 Дт 286, якщо це передбачено планом рахунків 4. Перевірка відповідності підпису МВО, яка відпустила товар і наказу по підприємству 5. Співставлення характеристик і властивостей товару технічним можливостям транспортних засобів, що їх переміщують.	Суттєве. Суттєве. Несуттєве. Суттєве. Суттєве.	Негативна думка Негативна думка. Думка із застереженням Негативна думка. Відмова від висловлення думки
Передача права власності на товар	Договір, бухгалтерська кореспонденція, коносамент	Перевірка (порівняння дати переходу права власності у договорі з датою списання товару: Кт 28 Дт 902	Суттєве.	Думка із застереженням або негативна думка.
Дата поставки	Договір, накладна, коносамент, акт прийому-передачі тощо	Перевірка: 1.Звірка дати у договорі і фактичної дати у документах, які залежать від умов поставки. 2.Звірка з договором § «Умови приймання-здачі товару»	1. Несуттєве, бо регулюється договором. 2. Суттєве.	1.Слід врахувати як оцінку розрахункової дисципліни. 2. Підвищує ризик шахрайства.
Контрактна вартість	Договір, вантажна митна декларація, страховий поліс, ТТН, акти виконаних робіт	Перевірка, обчислення: 1. Порівняння суми у договорі з сумою у накладних плюс витрати, які обумовлені ІНКОТЕРМС і договором. 2. Визначення ціни: звичайна, індикативна або за інвойсом.	1.Несуттєве, регулюється додатком до договору. 2.Суттєве.	1. Не впливає. 2. Слід врахувати для оцінки АР – відмова.

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5
Реальність експорту	Договір, вантажна митна декларація, видаткова накладна, регістри обліку, облікова картка суб'єкту ЗЕД	Перевірка (документальні методи). Запит і підтвердження до покупця. Перевірка митного оформлення.	Суттєве – оцінка усіх вище перелічених моментів.	Відмова відвисловлення думки
Блок 2. Митне оформлення товару				
Факт перетину митного кордону	Вантажна митна декларація, договір	Перевірка (звірка договору і наявності ВМД)	Суттєве будь-яке.	Відмова відвисловлення думки
Нарахування мита і митних зборів	Вантажна митна декларація	Обчислення (повторний розрахунок).	Відхилення відсутнє.	Не впливає.
Розрахунок митної вартості	Вантажна митна декларація, страховий поліс, договір, ТТН, акти виконаних робіт	Перевірка (документальні методи), обчислення (повторний підрахунок, експертні оцінки).	Відхилення суттєве.	Ризик шахрайства – відмова від висновку.
Віднесення різниці між митною і контрактною вартістю	Бухгалтерські регістри, договір, ВМД тощо	Перевірка (документальні методи, звірка), повторний підрахунок.	Несуттєве.	Відмова відвисловлення думки – незгода з обліковою політикою.
Блок 3. Розрахунки з покупцями				
Реальність оплати	Виписки з поточного і валютного рахунків, договір, сума поставки за даними регістрів обліку, рекламації	Перевірка суми надходження з умовами договору. Якщо поставка відбулася раніше – перевірка документів (зустрічна звірка), якщо ні – запит і підтвердження.	Суттєве	Операція нелегітимна негативна думка
Відповідність покупця	Договір, акт прийому-передачі, коносамент, виписка з рахунку	Перевірка (документальні методи, звірка з договором і банківською випискою).	Суттєва	Операція нелегітимна – негативна думка
Відповідність строку оплати, повнота оплати	Аналогічно.	Перевірка (звірка), запит і підтвердження, аналітичні процедури.	Регулюється державними органами – санкції суттєві	Думка із застереженням

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5
Блок 4. Бухгалтерський облік				
Облік доходів	Облікова політика, договір, регістри обліку, акти прийому-передачі, видаткові накладні, ВМД	Перевірка (визначення відповідності обліковій політиці і НП(С)БО критеріїв визнання доходу, дати передачі права власності умовам договору).	Суттєве – вище 3% від загальної суми доходів від експорту + якісний аспект.	Думка із звстереженням (нижче межі суттєвості). Негативна думка – незгода з обліковою політикою.
Облік витрат	Облікова політика, договір, ТТН, страхові поліси, акти виконаних робіт, прийому-передачі тощо	Перевірка (відповідність кореспонденцій обліковій політиці і НП(С)БО, робочому плану рахунків). Запит і підтвердження.	Суттєве – вище 5% від загальної суми здійснених оплат за експортом	
Облік розрахунків з бюджетом	Банківські виписки, платіжні доручення, ВМД, регістри обліку	Перевірка (звірка).	Суттєве (санкції суттєві)	Думка із звстереженням
Облік розрахунків у іноземній валюті	Курс НБУ, договір, банківські виписки, накладні, ВМД, коносамент – дати і суми виникнення та погашення боргу	Аналітичні процедури, обчислення (повторний підрахунок, розрахунок курсових різниць), перевірка документів, спостереження.	Суттєве – вище 5% від суми інших операційних доходів і витрат.	Думка із звстереженням (нижче межі суттєвості) або негативна думка
Блок 5. Оподаткування				
Визначення валових доходів	ВМД або (і) банківські виписки	Перевірка документів. Обчислення (повторний підрахунок).	Суттєве	Думка із звстереженням (нижче межі суттєвості) або негативна думка
Визначення валових витрат	ВМД, акти виконаних робіт або (і) банківські виписки, розрахунок балансової вартості валюти, облікова політика, розрахунок залишку товарів (п.5.9)	Перевірка документів Аналітичні процедури. Обчислення (повторний підрахунок).	Суттєве	
Облік ПДВ	Книги обліку продажу і придбання	Перевірка записів у книгах за датою, покупцями (постачаль-никами), сумою.	Несуттєве. Оцінюється як помилка.	Умовно-позитивний висновок

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5
Експортне відшкодування ПДВ	Розрахунок експортного відшкодування, ВМД, платіжні доручення, завірені банком, облікова політика	Перевірка (документів, відокремлення ведення обліку реалізації на експорт і на Україні), Обчислення (повторний розрахунок експортного відшкодування).	Суттєве. Оцінюється як шахрайство.	Операція анулюється. Умовно-позитивний або відмова від надання висновку.

Таблиця Д.1 – Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за прямим договором в частин імпортних операцій

Елементи (вид) операції	Документи, які перевіряються	Методи перевірки за міжнародними стандартами аудиту	Суттєвість можливого викривлення	Вплив на звіт аудитора
1	2	3	4	5
Блок 1. Поставка (отримання) товару				
Отримання товару	Договір, накладні, оборотний коносамент, облікова політика, бухгалтерські регістри, ТТН, ВМД, специфікації, регістри обліку, інвентарні картки, наказ на МВО, договір матеріальної відповідальності	Спостереження за прийомом товарів. Перевірка (співставлення характеристик і властивостей товару технічним можливостям транспортних засобів, що їх переміщують; фактичної наявності (інвентаризація), документів, звірка підписів особи, яка приймала товар з особою у наказі і договором з МВО. Запит і підтвердження.	Суттєве.	Оцінка ризику контролю. Думка із застреженням або відмова від висловлення думки (при обмеженні обсягу роботи).
Право власності на товар	Договір, накладні, оборотний коносамент, облікова політика, бухгалтерські регістри	Перевірка: документальні методи, звірка дат у договорі, документах і обліку за проведенням: Дт 281 Кт 287 (якщо це передбачено планом рахунків) або Кт 632.	Суттєве.	Думка із застреженням або негативна думка (незгода з обліковою політикою).
Дата поставки	Аналогічно попередньому	Перевірка документів.	Несуттєве або суттєве	Не впливає, якщо подія перша, якщо ні – Думка із застреженням або негативна думка
Первісна вартість товару	Договір, накладні, страхові поліси, акти виконаних робіт, ТТН, бухгалтерські регістри, ВМД, валютний курс НБУ	Запит і підтвердження сум за видами послуг, включених у ціну товару. Перевірка (звірка з ВМД, договором, з базовими умовами поставки). Обчислення (повторний розрахунок).	Суттєве.	Ризик шахрайства – відмова від надання висновку. Помилка – Думка із застреженням
Реальність (існування) поставки	Бізнес-плани, договір, ВМД, прибуткова накладна, акт прийому-передачі, рахунок-фактура від продавця, транспортні документи	Запит і підтвердження (у тому числі опитування персоналу). Перевірка (інвентаризація або документальна перевірка).	Суттєве.	Операція анулюється – відмова від висловлення думки
Блок 2. Розрахунки з постачальниками				
Строк оплати і повнота оплати	Договір, банківські виписки, платіжні документи	Перевірка (звірка), запит і підтвердження, аналітичні процедури.	Регламентується законом. Суттєве.	Думка із застреженням

Продовження таблиці Д.1

1	2	3	4	5
Реальність оплати	Виписки з валютного рахунку, рахунок-фактура, договір, перевірені регістри обліку	Перевірка умов оплати з умовами договору. Якщо аванс – запит і підтвердження.	Суттєве.	Оцінити ризик шахрайства (відмова від висловлення думки) або прострочення оплати (думка із застереженням).
Блок 3. Бухгалтерський облік				
Формування первісної вартості товару	Див. вище	Спостереження, Обчислення (повторний підрахунок), аналітичні процедури, перевірка	Суттєве – більше 3% від суми оборотних засобів балансу.	Негативний (більше межи суттєвості) або думка із застереженням.
Облік витрат	Облікова політика, накладні, акти, ТТН, договори	Перевірка (класифікації витрат, звірка з обліковою політикою), запит і підтвердження.	Суттєве – більше 4% від загальної суми витрат.	Негативний (більше межи суттєвості) або думка із застереженням.
Облік розрахунків у іноземній валюті	Виписки з валютного рахунку, рахунки-фактури, договір плюс усі інші документи (див. вище), валютні курси	Обчислення: розрахунок курсових різниць, повторний підрахунок. Аналітичні процедури. Перевірка (звірка, документальні методи).	Суттєве – більше 5% від суми інших операційних доходів і витрат.	
Облік розрахунків з бюджетом	ВМД, банківські виписки	Перевірка Обчислення (повторний підрахунок).	Суттєве.	Думка із застереженням, якщо не виправляють – негативна думка.
Блок 4. Оподаткування				
Визначення валових витрат, балансової вартості валюти	Див. експорт	Перевірка (документальні методи). Аналітичні процедури. Обчислення (повторний підрахунок).	Суттєве	Думка із застереженням, якщо не виправляють – негативна думка.
Визначення первісної вартості товару	ВМД, курс НБУ на дату ВМД	Обчислення (повторний підрахунок).	Суттєве	
Нарахування ПДВ при імпорті і податковий кредит	ВМД, курс НБУ на дату ВМД, книги обліку придбання	Перевірка, обчислення (повторний підрахунок, виходячи з оцінки товарів).	Суттєве (якщо підозра на шахрайство)	Думка із застереженням, якщо не виправляють або відмова від висловлення думки

Таблиця Е.1 – Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій в частині бартерних операцій

Елементи (вид) операції	Документи, якими оформляється операція	Методи перевірки (їх конкретизація) за міжнародними стандартами аудиту	Суттєвість можливого викривлення	Вплив на аудиторський висновок
1	2	3	4	5
1. Перевірка легітимності операції				
Наявність договору	Договір	Перевірка (документальні методи).	Суттєве – якісний аспект.	Операція нелегітимна, якщо договір відсутній. Відмова від висловлення думки – обмеження обсягу аудиту.
2. Перевірка відповідності поставки товару А (по експорту)				
Митне оформлення поставки	ВМД	Перевірка (документальні методи).	Суттєве.	Якщо немає ВМД, – відмова від висловлення думки
Оцінка відповідності товару по кількості і якості	Договір, специфікація, видаткові накладні, наявні рекламації	Обчислення (експертні оцінки.) Перевірка (документальні методи).	Суттєве.	Якщо товар невідповідний – ризик шахрайства.
Формування митної вартості	Див. експорт	Див. експорт	Див. експорт	Див. Експорт
3. Перевірка отримання товару Б (імпорт-балансуюча операція)				
Митне оформлення поставки	ВМД	Перевірка (документальні методи).	Суттєве.	Якщо немає ВМД, відмова від висловлення думки
Оцінка відповідності товару по кількості і якості	Договір, специфікація, видаткові накладні, наявні рекламації	Обчислення (експертні оцінки.) Перевірка (документальні методи).	Суттєве.	Якщо товар невідповідний – ризик шахрайства.
Формування митної вартості	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. Імпорт
4. Бухгалтерський облік				
Визнання доходу	Договір (неподібні товари), специфікації, накладні	Обчислення (експертні оцінки.) Перевірка (документальні методи).	Суттєве – більше 5% від суми бартерної реалізації	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка.
Визнання супутніх витрат	Див. експорт, імпорт	Перевірка (документальні методи). Запит і підтвердження.	Суттєве – більше 4% загальних витрат по ЗТД	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка.
Визначення первісної вартості товару	Договір, експертні оцінки	Аналітичні процедури. Обчислення (повторний підрахунок). Запит і підтвердження. Перевірка (звірка).	Суттєве – більше 3% від суми оборотних активів	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка.

Продовження таблиці Е.1

1	2	4	5	6
5. Оподаткування				
Визнання валових доходів	ВМД, курс НБУ на дату ВМД	Обчислення (експертні оцінки, повторний підрахунок). Перевірка (звірка).	Суттєве.	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка, якщо не виправляють.
Визнання валових витрат	ВМД, курс НБУ на дату ВМД	Обчислення (повторний підрахунок). Перевірка (звірка).	Суттєве.	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка, якщо не виправляють.
Облік ПДВ по експорту	ВМД, книги обліку продажу	Перевірка віднесення на валові витрати податкового кредиту у покупній ціні товару.	Суттєве.	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка, якщо не виправляють.
Облік ПДВ по імпорту	ВМД, книги обліку придбання	Обчислення (повторний підрахунок, експертні оцінки ціни товару). Перевірка (звірка).	Суттєве.	Думка із застереженням (до межі суттєвості) або негативна думка, якщо не виправляють.

Таблиця Ж.1 – Методика аудиту зовнішньоекономічних операцій за договорами комісії (консигнації)

Елементи (вид) операції	Документи, які перевіряються	Методи перевірки (їх конкретизація) за міжнародними стандартами аудиту	Суттєвість можливого викривлення	Вплив на аудиторський висновок
1	2	3	4	5
Перевірка операцій у комітента				
Блок 1. Перевірка договірного забезпечення (див. таблицю 3.2)				
Умови поставки: хто несе витрати з митного оформлення, страхування, транспортування тощо	Договір, ВМД, супровідні документи, акти виконаних робіт, облікові регістри, листування	Перевірка (порівняння умов договору з фактичним відображенням витрат у обліку, з ВМД, первинними документами)	Суттєве, вимагає уточнення	Думка із застереженням або негативна думка
Умови оплати: % (винагороду) залишає собі комісіонер або окрема оплата (її форма)	Договір, банківські виписки, платіжні документи, супровідні документи, листування	Перевірка (звірка) Запит і підтвердження Обчислення (повторний підрахунок)	Суттєве, вимагає уточнення	Думка із застереженням або негативна думка
Ціна договору: чітко визначена або встановлена певна межа	Договір, супровідні (первинні) документи, листування	Перевірка (документальні методи) Обчислення (експертні оцінки, розрахунки)	Суттєве, вимагає уточнення	Думка із застереженням або негативна думка або відмова від висловлення думки
Блок 2. Поставка товару комісіонеру (комісія з продажу) – див. табл. 3.3				
Вибуття товару зі складу	Див. експорт	Перевірка (відповідність записів у бухгалтерському обліку даті відвантаження товару), обчислення	Не суттєве щодо обліку, суттєве щодо змісту	Не впливає або думка із застереженням
Дата поставки	Договір, накладна, оборотний коносамент, акт прийому-передачі тощо	Перевірка: 1. Звірка дати у договорі і фактичної дати в документах, які залежать від умов поставки. 2.Звірка з договором § «Умови приймання-передачі товару»	1. Несуттєве, бо регулюється договором. 2. Суттєве.	1.Слід врахувати як оцінку розрахункової дисципліни. 2. Підвищує ризик шахрайства.
Контрактна вартість	Див. експорт	Див. експорт	Див. експорт	Див. Експорт
Реальність експорту	Див. експорт	Перевірка: (у ВМД постачальни-ком товару повинен бути комітент, звірити з договором і платіжними документами, хто фактично оплатив митне оформлення).	Суттєве	Операція нелегітимна. Див. експорт
Блок 3. Розрахунки з комісіонером і контрагентами (див. Додатки Б, В)				
А. Отримання виручки від реалізації товару				

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5
Строк оплати і повнота оплати	Договір, банківські виписки	Перевірка (звірка), запит і підтвердження, аналітичні процедури.	Регламентується законом. Суттєве	Думка із застереженням
Відповідність комісіонера	Договір, банківські виписки, первинні документи по поставці товару	Перевірка Запит і підтвердження	Суттєве	Відмова від висловлення думки
Б. Перерахунок коштів для придбання товару комісіонером (комісія з придбання)				
Реальність оплати	Виписки з валютного рахунку, рахунок-фактура, договір, перевірені регістри обліку	Запит і підтвердження Перевірка	Суттєве	Оцінити ризик шахрайства (відмова відвисловлення думки)
Відповідність комісіонера	Договір, виписка з рахунку, рахунок-фактура	Перевірка документів (звірка договору з банківською випискою, рахунком-фактурою).	Суттєве	Ризик шахрайства – відмова відвисловлення думки
В. Перерахунок комісійної винагороди				
Реальність оплати	Див. вище	Див. вище	Див. вище	Див. вище
Відповідність комісіонера	Договір, акт прийому-передачі, коносамент, виписка з рахунку, рахунок-фактура, акт виконаних робіт	Перевірка документів (звірка з договором, накладними і банківською випискою, рахунком-фактурою, актом виконаних робіт).	Суттєве	Відмова від відвисловлення думки
Строк оплати і повнота оплати	Договір, банківські виписки, платіжні документи, ВМД, супровідні документи, транспортні документи	Перевірка (звірка), запит і підтвердження, аналітичні процедури.	Регламентується законом. Суттєве.	Думка із застереженням
Блок 4. Отримання товару від комісіонера (комісія з придбання) – див. Додаток Д				
Отримання товару	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт
Дата поставки	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт
Контрактна вартість	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт	Див. імпорт
Реальність імпорту	Див. імпорт	Перевірка: (у ВМД покупцем товару повинен бути комітент, звірити з договором і платіжними документами, хто фактично оплатив митне оформлення), див. імпорт	Суттєве	Операція нелегітимна. Див. Імпорт

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5
Блок 5. Митне оформлення поставки (див. експорті або імпорт)				
Нарахування і сплата мита і митних зборів	ВМД, банківські виписки, платіжні документи	Перевірка: звірити умови договору і фактичного платника	Див. вище	Див. Вище
Блок 6. Бухгалтерський облік				
Нарахування доходів	Первинні документи, банківські виписки, акти виконаних робіт, розрахунки курсових різниць	Перевірка (зустрічна звірка документів), запит і підтвердження, обчислення (повторний підрахунок), аналітичні процедури	Суттєве – 5% від суми комісійних операцій (доходу)	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище межі суттєвості)
Несення витрат	Транспортні доку-менти, страхові поліси, договір, платіжні документи, розрахунки курсових різниць	Перевірка (зустрічна звірка документів), запит і підтвердження, обчислення (повторний підрахунок), аналітичні процедури	Суттєве – 4% від суми комісійних операцій (доходу)	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище межі суттєвості)
Комісійна винагорода	Акт виконаних робіт, платіжні документи, банківські виписки, договір	Перевірка (зустрічна звірка документів), запит і підтвердження, обчислення (повторний підрахунок), аналітичні процедури	Суттєве – 6% від суми комісійних операцій (доходу)	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище межі суттєвості)
Первісна вартість товарів	Див. імпорт, акт виконаних робіт	Перевірка Запит і підтвердження Обчислення (повторний підрахунок, експертні оцінки) Аналітичні процедури	Суттєве – 4% від суми оборотних активів	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище межі суттєвості)
Перевірка операцій у комісіонера				
Блок 1. Перевірка договірного забезпечення (див. Додаток Б і у комітента)				
Блок 2. Отримання товару від комітента (комісія з продажу) – див. Додаток В				
Отримання товару	Див. імпорт, облік	Див. імпорт Перевірка: звірка записів на забалансовому рахунку з сумою договору і ВМД	Див. імпорт	Див. імпорт
Блок 3. Операції з товаром комітента на митній території України				
А. Реалізація товару комітента				

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5
Реалізація товару	Видаткові накладні, ТТН, договори, регістри обліку	Перевірка (порівняти ціну реалізації з договором комісії, звірки, перевірки документів, у обліку – списання товарів з забалансового рахунку) Спостереження (за процесом реалізації), запит і підтвердження (від покупців), аналітичні процедури	Суттєве – 3% від загального обсягу реалізації	Думка із застереженням або негативна думка або відмова від висловлення думки
Отримання оплати	Виписки з поточного банківського рахунку, первинні документи, регістри обліку	Перевірка (суми, ціни, покупця), запит і підтвердження	Суттєве – 3% від загального обсягу реалізації	Думка із застереженням або негативна думка
Б. Придбання товару для комітента				
Здійснення оплати	Виписки з поточного банківського рахунку, первинні документи, регістри обліку	Перевірка (суми, ціни, постачальника), запит і підтвердження	Суттєве – 4% від суми активів	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище суттєвості)
Отримання товару	Накладні, ТТН, договори, регістри обліку	Перевірка: правильності обліку (на забалансовий рахунок), відповідності постачальника, вартості, кількості і якості товару умовам договору комісії Запит і підтвердження Аналітичні процедури	Суттєве – 5% від вартості товару	Думка із застереженням або негативна думка (якщо вище суттєвості
Блок 4. Розрахунки з комітентом – див. Додатки В, Д				
А. Отримання коштів на придбання товару (комісія з придбання)				
Реальність надходження коштів	Виписки з валютних рахунків, договір	Перевірка, запит і підтвердження	Суттєве	Відмова від висловлення думки або негативна думка
Відповідність комітента (платника)	Виписки з рахунку, договір	Перевірка, запит і підтвердження	Суттєве	
Б. Перерахування виручки комітенту (комісія з продажу)				
Відповідність комітента	Виписки з рахунку, договір	Перевірка, запит і підтвердження	Суттєве	Відмова від висловлення думки або негативна думка
Строк і повнота	Договір, виписки з рахунку	Перевірка, аналітичні процедури	Суттєве	

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3	4	5
Реальність оплати	Виписки з валютних рахунків, платіжні документи, договір, виписки з поточних рахунків, регістри обліку, документи, що підтверджують реалізацію товару	Перевірка, запит і підтвердження, обчислення	Суттєве	Думка із застереженням або відмова від висловлення думки
Блок 5. Бухгалтерський облік				
Визнання доходу від надання комісійних послуг	Облікова політика, регістри обліку, банківські виписки, договір комісії, акт виконаних робіт, розрахунки курсових різниць	Перевірка відповідності дати визнання доходу з обліковою політикою, суми доходу з договором і курсом НБУ, за яким він визначався Запит і підтвердження Аналітичні процедури Обчислення (повторний підрахунок)	Суттєве – 3% від суми комісійних операцій	Думка із застереженням або негативна думка
Визнання супутніх витрат	Договір, акти виконаних робіт, ТТН, розрахунки курсових різниць	Перевірка суми витрат, віднесених на заборгованість комітента з умовам договору, звірка сум витрат у документах з даними обліку, обчислення запит і підтвердження	Суттєве – 5% від загальної суми витрат	Думка із застереженням або негативна думка