

Н.В. ОЛЯДНИЧУК*(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)***О.Д. ПІДЛУБНА***(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)*

Облік експортно-імпортних операцій

Метою статті є дослідження чинного законодавчого підґрунтя здійснення зовнішньоекономічної діяльності та обліково-інформаційного забезпечення експортно-імпортних операцій. Проаналізовано законодавче та нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності, принципи експортно-імпортних операцій, як однієї із форм економічних відносин України з іноземними державами. Розкрито особливості здійснення експортно-імпортних операцій суб'єктами підприємницької діяльності в Україні. Визначено основні недоліки обліково-інформаційного забезпечення експортно-імпортних операцій. Обґрунтовано напрями вдосконалення обліку експортно-імпортних операцій та відображення їх в обліку. Запропоновано: 1) упорядкувати документи первинного обліку експортно-імпортних операцій; 2) систематизувати операції аналітичного і синтетичного обліку та їх документального забезпечення; 3) запровадити уніфіковану схему здійснення експортно-імпортних операцій з урахуванням класифікаційних ознак об'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, облік експортних та імпортних операцій, вантажна митна декларація, первинний, аналітичний і синтетичний облік.

Н.В. ОЛЯДНИЧУК*(Уманський національний університет садівництва, г. Умань, Україна)***О.Д. ПОДЛУБНАЯ***(Уманський національний університет садівництва, г. Умань, Україна)*

Учет экспортно-импортных операций

Целью статьи является исследование действующей законодательной базы осуществления внешнеэкономической деятельности и учетно-информационного обеспечения экспортно-импортных операций. Проанализированы законодательное и нормативно-правовое регулирование внешнеэкономической деятельности, принципы экспортно-импортных операций, как одной из форм экономических отношений Украины с иностранными государствами. Раскрыты особенности осуществления экспортно-импортных операций субъектами предпринимательской деятельности в Украине. Определены основные недостатки учетно-информационного обеспечения экспортно-импортных операций. Обоснованы направления совершенствования учета экспортно-импортных операций и отражения их в учете. Предложено: 1) упорядочить документы первичного учета экспортно-импортных операций; 2) систематизировать операции аналитического и синтетического учета и их документального обеспечения; 3) ввести унифицированную схему осуществления экспортно-импортных операций с учетом классификационных признаков объектов внешнеэкономической деятельности.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, учет экспортных и импортных операций, грузовая таможенная декларация, первичный, аналитический и синтетический учет.

N.V. OLIADNICHUK*(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)***O.D. PIDLUBNA***(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)*

Accounting of Export-Import Operations

The aim of the article is a study of current legal basis concerning foreign economic activity and accounting and information management of export-import operations. Legislative and legal regulation of foreign economic activity, principles of export-import operations as one of the forms of economic relations of Ukraine with foreign countries have

been analyzed. Specifics of export-import operations of business entities in Ukraine have been revealed. Main shortcomings of accounting and information management of export-import operations have been determined. Areas for improvement of accounting of export-import operations and its display in accounting has been substantiated. It is suggested to: 1) organize primary accounting documents of export-import operations; 2) systematize operations of analytical and synthetic accounting and its documentation; 3) introduce a unified scheme of implementation of export-import operations with consideration of classification features of objects of foreign economic activity.

Keywords: *foreign economic activity, accounting for import and export, customs declaration, primary, analytical and synthetic accounting.*

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність є однією із основних форм економічних взаємовідносин України з іноземними країнами. Чільне місце у зовнішньоекономічній діяльності займає зовнішня торгівля, метою і завданням якої є підвищення економічного розвитку України, покращення добробуту її населення та зміцнення позицій на світовому ринку. Питання бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій завжди було в центрі уваги суб'єктів підприємницької діяльності. У зв'язку з цим виникає необхідність детального дослідження документального забезпечення експортно-імпорتنних операцій та відображення їх в обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методично-організаційні та облікові аспекти експортно-імпорتنних операцій розкривають у своїх публікаціях Л.І. Ірха [3], Г.Ю. Кобляньська [4, 5], О.О. Непочатенко [7], Л.М. Очеретько [8], Н.В. Федькевич [16]. Наукові здобутки цих дослідників беззаперечно мають велику цінність, проте не достатньо розкривають питання облікового характеру та документального забезпечення експортно-імпорتنних операцій.

Метою статті є розкриття чинного законодавчого підрунтя здійснення зовнішньоекономічної діяльності та обліково-інформаційного забезпечення експортно-імпорتنних операцій.

Методика досліджень. Для досягнення поставленої мети використано метод наукової абстракції, діалектичний і монографічний методи та метод порівняння.

Виклад основних результатів. Зовнішньоекономічна діяльність регламентується Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [10], відповідно до якого, зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється на підставі та в рамках законодавства України. Відповідно до Господарського кодексу [1], зовнішньоекономічна діяльність – це господарська діяльність, яка у процесі її здійснення потребує перетину митного кордону України майном та/або робочою силою.

Справляння митних платежів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності регулюється Митним [6] та Податковим [11] кодексами України. Згідно зі ст. 3 Митного кодексу України «при

здійсненні митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, застосовуються норми законів України та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, чинні на день митної декларації органом доходів і зборів України» [6].

Документ, який регламентує діяльність підприємств при переміщенні вантажів через митний кордон України, є Митний кодекс України [6], відповідно до якого, експорт – це митний режим, що регламентує вивезення товару за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України.

Укладання договорів купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) та товарообмінних договорів між українськими та іноземними суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється незалежно від форм власності та видів діяльності. Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [9].

Відповідно до Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [12], виручка резидентів в іноземній валюті в результаті здійснення експорту товарів підлягає зарахуванню на валютні рахунки у банках, в строки, вказані в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (вантажної митної декларації, іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг).

Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [13] надає права резидентам і нерезидентам здійснювати валютні операції з урахуванням обмежень, встановлених Декретом та іншими актами валютного законодавства України. Стаття 10 Декрету обумовлює порядок, види, форми і терміни подання звітності резидентами і нерезидентами про їх валютні операції, які визначаються Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, з урахуванням чинного законодавства України [13].

Державна фіскальна служба України [14] контролює своєчасність здійснення розрахунків в

іноземній валюті в установлений законом строк, за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства, торгових патентів.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти бізнесу керуються принципами:

Ø суверенітету (самостійно та незалежно здійснювати діяльність та неухильно виконувати договірні умови в галузі міжнародних економічних відносин);

Ø свободи (право добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки);

Ø юридичної рівності та недискримінації (рівність перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, незалежно від форм власності);

Ø верховенства закону (регулювання зовнішньоекономічної діяльності лише чинними законами України);

Ø захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (держава забезпечує рівнозначний захист інтересів вітчизняних та іноземних суб'єктів господарської діяльності);

Ø еквівалентності обміну (недопущення демпінгу при ввезенні та вивезенні).

Зовнішньоекономічна діяльність досить розгалужена і має широкий спектр видів, основними серед яких є: експорт та імпорт, надання послуг іноземним/іноземними суб'єктам / суб'єктами бізнесу (виробничих, страхових, консультаційних, облікових, аудиторських тощо), наукова / технічна / виробнича кооперація, кредитні, розрахункові, бартерні та лізингові операції, спільна підприємницька діяльність та інші види діяльності.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності Україна самостійно встановлює і скасовує податки та пільги. Стаття 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» розкриває принципи оподаткування при здійсненні експортно-імпортних операцій, відповідно до яких Україна:

– самостійно встановлює/скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності і самофінансування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та з метою забезпечення бездефіцитного платіжного балансу України;

– ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та визначаються за товарною ознакою (на однаковий товар діє єдина ставка податку);

– заохочення експорту готової продукції [10].

Л.І. Ірха розглядає методичні підходи аналізу експортно-імпортних операцій із застосуванням аналітичного документу, що містить елементи валових витрат та є джерелом формування інформації аналітичного обліку [3]. Дослідник не розглядає

питання первинного обліку, що є джерелом інформації для формування реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. Належним чином оформлена первинна документація є носієм інформаційних масивів при здійсненні будь-якої господарської операції.

Формування інформаційних масивів за експортними географічними сегментами досліджує Г.Ю. Коблянська [4]. На її думку, формування такого роду звітності забезпечить надання інформації про доходи, витрати і фінансові результати від здійснення експортних операцій. Визначення фінансового результату від експортно-імпортних операцій є синтетичний облік їх здійснення.

Комплексний підхід щодо надання інформації про експортно-імпортні операції в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку, що забезпечить відображення усіх договірних умов між контрагентами, пропонує Н.В. Федькевич [16]. Пропозиція досить актуальна в теперішній кризовий період, коли значна кількість експортно-імпортних операцій не відображається в обліку, або відображається частково.

На думку О.О. Непочатенко та Л.В. Барабаш, необхідним питанням сьогодення є «перегляд ставок митного тарифу з урахуванням інтересів вітчизняних товаровиробників і спрощення митних процедур. Наслідком цього стане підвищення рівня вітчизняного виробництва, зростання обсягів валового внутрішнього продукту, створення нових робочих місць, збільшення обсягів надходження коштів до бюджету України та зміцнення соціально-економічного становища держави в цілому» [7, с. 11].

Питання податкового відшкодування, зокрема автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість платникам з позитивною податковою історією досліджують Л.М. Очеретько та Ю.С. Горячківська [8]. На думку дослідників, автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість забезпечить рівноправне партнерство держави та бізнесу, підвищить рівень ефективності адміністрування даного податку.

Вище згадані дослідники розглядають і досить широко аналізують питання законодавчого та нормативно-правового характеру, автоматизації синтетичного та аналітичного обліку тощо. Проте питання первинного обліку експортно-імпортних операцій залишаються поза увагою.

Облік товарів (робіт, послуг) здійснюється на момент ввезення в межі або вивезення за межі економічної території країни. Зовнішньоекономічна діяльність України щодо ввезення та вивезення товарів методом водного, залізничного, автомобільного чи повітряного транспортування обліковується за датою оформлення митної декларації. При переміщенні товару трубопроводом (нафта, нафтопродукти тощо), облік здійснюється за датою останнього транспортного документу; для природного газу – за датою останнього дня місяця у якому здійснювалося митне оформлення товару. Моментом експорту/імпорту товарів, що не

Бухгалтерський облік

підлягають митному декларуванню, є дата оформлення приймально-здавального акту або дата платіжного документу [2].

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок аналітичного обліку експортно-імпортних операцій, запроваджуючи відповідні субрахунки. Підставою для обліку

імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні, дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи.

З огляду на вище викладене доцільно впорядкувати за суттю документи первинного обліку експортно-імпортних операцій (рис. 1).

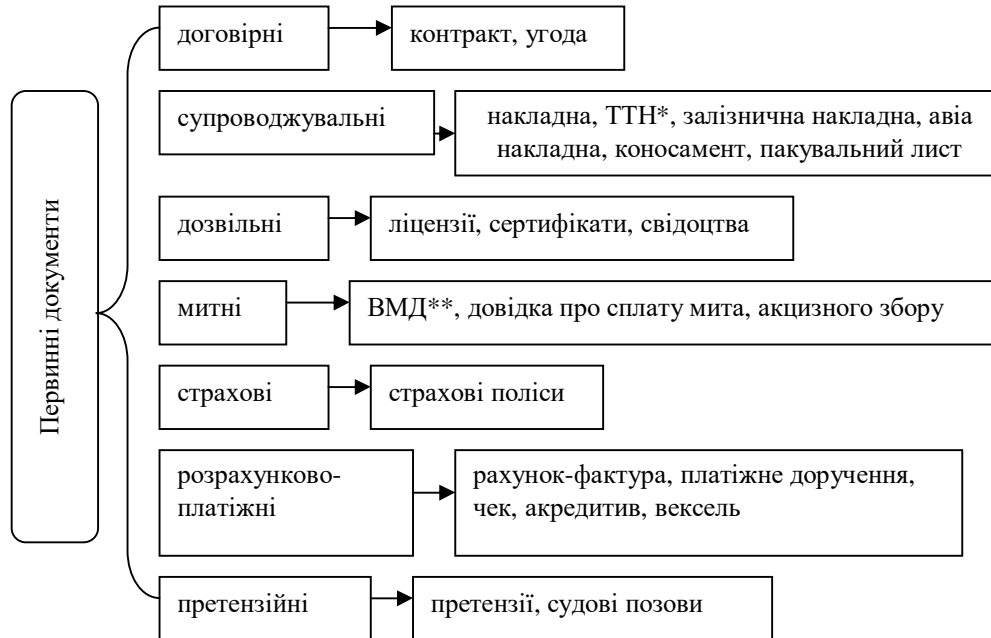


Рис. 1. Групувальні ознаки первинних документів експортно-імпортних операцій

*ТТН – товарно-транспортна накладна, **ВМД – валютно-митна декларація
Джерело: складено авторами.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік зовнішньоекономічних операцій, а також статистичну звітність, яку надсилають органам Державної статистики України. Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності користуються планом рахунків та інструкцією про його використання, що діють на території України, та відповідними змінами і доповненнями, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, оплата зборів за митне оформлення вантажу накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим їх перенесенням до складу фінансових результатів.

Відображення в обліку операцій з відвантаження товарів іноземному покупцеві здійснюється в залежності від терміну оплати: передплата чи післяплата. Тому на етапі аналітичного і синтетичного обліку експортно-імпортних операцій необхідно систематизувати операції поставки товару (робіт, послуг) та їх оплати відповідно до термінів

оплати. Алгоритм обробки вхідних облікових даних передбачає отримання результату у вигляді аналітичного і синтетичного обліку. Основною аргументованою умовою дієвості даного алгоритму є можливість застосування його до ряду однотипних господарських операцій (рис. 2).

Підставою для обліку продукції, яка експортується є оформлені належним чином транспортні, страхові, складські, розрахункові, митні, банківські документи. Моментом реалізації виступає дата передачі зазначених документів покупцеві, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату. Одночасно з реалізацією продукції на експорт в бухгалтерському обліку відображається списання з балансу собівартості реалізованих експортних товарів і накладних витрат (мито, митний збір, транспортні витрати).

Бухгалтерський облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах передоплати наведено в табл. 1.

Дебіторська заборгованість на кожен дату балансу в іноземній валюті відображається з використанням валютного курсу.

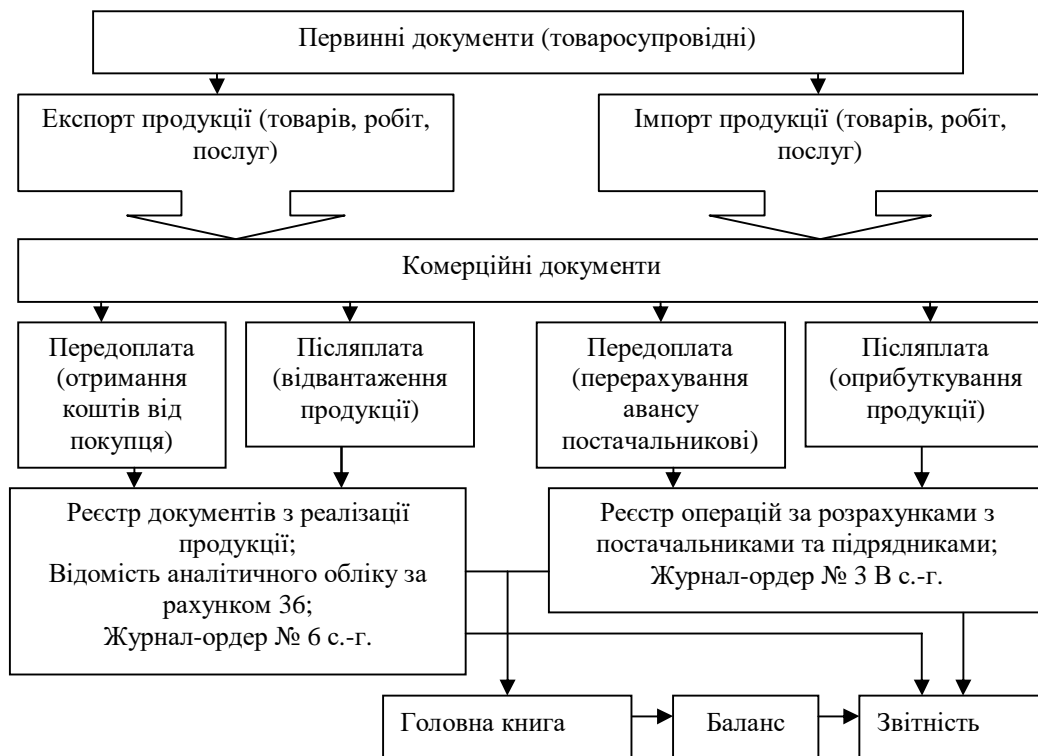


Рис. 2. Алгоритм формування інформації аналітичного і синтетичного обліку експортно-імпортних операцій

Джерело: складено авторами.

Таблиця 1

Облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах передоплати

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано передоплату від нерезидента (10000 доларів x 27,00*)	314	681	270000
Нараховано мито при експорті продукції (10000 доларів x 27,00** x 5 %)	93	641	13500
Нараховано митний збір (10000 доларів x 27,00 x 0,3 %)	93	642	810
Сплачено мито	641	311	13500
Сплачено мито митний збір	642	311	810
Нараховано ПДВ при експорті продукції	701	641	0
Відображено дохід при відвантаженні готової продукції на експорт	362	701	270000
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	207300
Зараховано аванс в рахунок погашення заборгованості (курсова різниця не визначається)	681	362	270000
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції	701	791	270000
Списано на фінансовий результат витрати за операціями експорту продукції	791	901	207300
		93	14310

* курс НБУ 2790 грн. за 100 доларів США (при відвантаженні продукції)

** курс НБУ 2700 грн. за 100 доларів США (при отриманні авансу)

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться також на дату здійснення розрахунку. Така курсова різниця відображається у складі доходів від операційної діяльності – у випадку збільшення курсу валюти, та у складі витрат – у випадку зменшення курсу валюти.

Дохід, отриманий від реалізації товару, не підлягає перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Бухгалтерський облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах післяплати наведено в табл. 2.

Облік реалізації продукції іноземному покупцеві на умовах післяплати

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нараховано мито при експорті продукції (10000 доларів x 27,90* x 5 %)	93	641	13950
Нараховано митний збір (10000 доларів x 27,90 x 0,3 %)	93	642	837
Сплачено мито	641	311	13950
Сплачено митний збір	642	311	837
Відвантажено продукцію іноземному покупцеві (10000 доларів x 27,90)	362	701	279000
Списано собівартість реалізованої на експорт продукції	901	26	207300
Відображено втрати від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду (10000 доларів x (27,90-27,00**))	945	362	9000
Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції	701	791	279000
Списано на фінансовий результат витрати за операціями експорту продукції	791	901	207300
		93	14787
Списано на фінансовий результат переоцінку заборгованості	791	945	9000
Кошти від іноземного покупця зараховано на поточний рахунок (10000 доларів x 28,00***)	312	362	280000
Відображено дохід від операційної курсової різниці, що утворився при погашенні заборгованості покупцем (9000+280000-279000)	362	714	10000
Списано на фінансовий результат дохід від операційної курсової різниці, що утворився при погашенні заборгованості покупцем	714	791	10000

* курс НБУ 2790 грн. за 100 доларів США (при оформленні ВМД)

** курс НБУ 2700 грн. за 100 доларів США (на кінець звітного періоду)

*** курс НБУ 2800 грн. за 100 доларів США (на дату погашення заборгованості)

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Аналітичний облік експортних операцій здійснюють за кожним: покупцем, платежем, валютою. Синтетичний облік ведуть в Журналі-ордері № 6 с.-г., записи до якого здійснюють на підставі Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержану від них продукцію (товари, роботи, послуги) призначено субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». При оплаті імпортової поставки грошовими коштами у наступному звітному періоді цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з чим в обліку визначають курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення операції.

За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Облік розрахунків з контрагентами за всі послуги, пов'язані з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 685

«Розрахунки з іншими кредиторами». Такого роду послуги, залежно від місця розташування їх виконавця, можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті.

Надходження товарів за імпортними контрактами може здійснюватися на умовах попередньої оплати, з відстрочкою платежу, безоплатно. Оприбуткування запасів, продукції, товарів від іноземного постачальника на склад здійснюють на підставі вантажної митної декларації.

Оприбуткування імпортного товару на суму 10 тис. доларів (курс Національного банку України на дату оформлення вантажної митної декларації 2700 грн за 100 доларів) та погашення заборгованості перед іноземним постачальником в одному звітному періоді (курс Національного банку України на дату погашення 2750 грн за 100доларів) наведено в табл. 3.

Оприбуткування імпортного товару на суму 10 тис. доларів (курс Національного банку України на дату оформлення вантажної митної декларації 2800 грн за 100 доларів) з погашенням заборгованості перед іноземним постачальником в наступному звітному періоді (курс Національного банку України на кінець звітного періоду 2750 грн за 100 доларів, на дату погашення заборгованості 2780 грн за 100 доларів) наведено в табл. 4.

Облік операцій за імпортом товару та погашення заборгованості

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нараховано мито при імпорті товару (10000 доларів x 27,00* x 5 %)	281	641	13500
Нараховано митний збір (10000 доларів x 27,00 x 0,3 %)	281	642	810
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів x 27,00 + 13500) x 20 %)	643	641	56700
Сплачено мито	641	311	13500
Сплачено митний збір	642	311	810
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643	56700 56700
Оприбутковано товар від іноземного постачальника (10000 доларів x 27,00)	281	632	270000
Погашено заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів x 27,50)	632	312	275000
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000доларів x (27,50-27,00))	945	362	5000

* курс НБУ 2500 грн. за 100 доларів США (при оформленні ВМД)

** курс НБУ 2550 грн. за 100 доларів США (на дату погашення заборгованості)

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Таблиця 4

Облік операцій за імпортом товару на умовах післяплати

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Нараховано мито при імпорті товару (10000 доларів x 28,00* x 5 %)	281	641	14000
Нараховано митний збір (10000 доларів x 28,00 x 0,3 %)	281	642	840
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (10000 доларів x 28,00+14000) x 20 %)	643	641	58800
Сплачено мито	641	311	14000
Сплачено митний збір	642	311	840
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643	58800 58800
Оприбутковано товар від іноземного постачальника (10000 доларів x 28,00)	281	632	280000
Відображено дохід від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду (10000 доларів x (28,00-27,50))	632	714	5000
Погашено заборгованість іноземному постачальнику (10000 доларів x 27,80)	632	312	278000
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості (10000 доларів x (28,00-27,80))	945	362	2000

* курс НБУ 2800 грн. за 100 доларів США (при оформленні ВМД)

** курс НБУ 2750 грн. за 100 доларів США (на кінець звітного періоду)

*** курс НБУ 2780 грн. за 100 доларів США (на дату погашення заборгованості)

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних.

Аналітичний облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками здійснюють за кожним контрагентом та видом валюти. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведуть в Журналі-ордері № 3 В с.-г. та

Регістрі операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками № 3.3 с.-г.

Вважаємо, що реєстри аналітичного і синтетичного обліку необхідно деталізувати в частині експортно-імпортних операцій з метою накопичення

Бухгалтерський облік

та обробки інформації, правильної її систематизації та відображення у звітності. Крім того, доцільно запровадити уніфіковану схему здійснення експортно-імпорتنних операцій з урахуванням класифікаційних ознак об'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Класифікація об'єктів зовнішньоекономічної діяльності передбачає створення необхідних умов вибору суб'єкта-

партнера, враховуючи його інтереси та цілі. Так, експорт/імпорт товару слід розглядати за об'єктами (товар, послуги, поточні трансферти, капітал), та за функціональним призначенням (товари для виробництва чи переробки; послуги транспортні чи інші; капітал (капітальні, прями, портфельні чи інші інвестиції)) (рис. 3).



Рис. 3. Уніфікована схема обліку експортно-імпорتنних операцій

Джерело: складено авторами.

Запропонована схема обліку експортно-імпорتنних операцій наочно ілюструє процес реалізації, підставу для виникнення заборгованості та її погашення, а також цільове спрямування певного об'єкту зовнішньоекономічної діяльності.

Висновки. Аналіз чинного законодавчого та нормативно-правового підґрунтя регламентування зовнішньоекономічної діяльності дозволив розкрити особливості здійснення експортно-імпорتنних операцій суб'єктами підприємницької діяльності в Україні. Розроблено та обґрунтовано основні напрями вдосконалення обліку експортно-імпорتنних операцій: впорядкування документів первинного обліку експортно-імпорتنних операцій; систематизація операцій аналітичного і синтетичного обліку та їх документального забезпечення; запровадження уніфікованої схеми здійснення експортно-імпорتنних операцій з урахуванням класифікаційних ознак об'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Подальші наукові дослідження доцільно присвятити особливостям обліку експортно-імпорتنних операцій при нововведеннях та змінах до Податкового та Митного кодексів України, Положеннях бухгалтерського обліку.

4 Список використаних джерел

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1540-VIII від 22.09.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>
- Зовнішня торгівля України : стат. зб. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm
- Ірха, Л. І. Облік безготівкових розрахунків експортно-імпорتنних операцій [Текст] / Л. І. Ірха // Актуальні проблеми економіки, НАУ – Київ : 2004. – № 5. – С. 97-104.
- Коблянська, Г. Методика обліку експортно-імпорتنних операцій та складання і подання звітності за сегментами діяльності [Текст] / Г. Коблянська // Актуальні проблеми міжнародних відносин : Збірник наукових праць. Ч. 2. – 2007. – Вип. 70. – С. 268-275.
- Коблянська, Г. Методологія обліку і фінансової звітності експортних операцій [Текст] / Г. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 4-14.
- Митний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- Непочатенко, О. О. Вплив митної політики України на обсяги експортно-імпорتنних операцій [Текст] / О. О. Непочатенко, Л. В. Барабаш // Збірник наукових праць Уманського національного університету

садівництва / Редкол. : О. О. Непочатенко (відп. ред.) та ін. Умань : ВПЦ «Візаві» (Видавець «Сочінський»). – 2014. – Вип. 86. – Ч. : Економіка. – С. 6-13.

8. *Очеретько, Л. М.* Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару [Текст] / Л. М. Очеретько, Ю. С. Горячківська // Сталій розвиток економіки. – 2014. – № 1. – С. 227-234.

9. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG6024.html

10. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrexporth.gov.ua/ukr/zakon_v_sferi_zed/ukr/3201.html

11. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300

12. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z018500.html

13. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-KMU/type-Dekret/15-93-19.02.1993.htm

14. Сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>

15. Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

16. *Федькевич, Н. В.* Облік імпортих операцій [Текст] / Н. В. Федькевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2005. – № 3(33). – С. 223-234.

17. Agriculture Economics and Importance of Agriculture in National Economy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://agriinfo.in/?page=topic&superid=9&topicid=185>

18. International Agricultural Products Trade Statistics Yearbook 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.chinabookshop.net/international-agricultural-products-trade-statistics-yearbook-2013-p-19721.html>

4 References

1. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). *Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>

2. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. (2014). *Zovnishnia torhivlia Ukrainy [Foreign Trade of Ukraine]*. Retrieved from http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm

3. Irkha, L. (2004). Oblik bezgotivkovykh rozrakhunkiv eksportno-importnykh operatsii [Accounting for cashless payment of import and export]. *Aktualni problemy ekonomiky*, No. 5, 97-104.

4. Koblianska, H. (2007). Metodyka obliku eksportno-importnykh operatsii ta skladannia i podannia zvitnosti za

sehmentamy diialnosti [Method of accounting for export-import operations and preparation and presentation of business segment reporting]. *Aktualni problemy mizhnarodnykh vidnosyn: Zbirnyk naukovykh prats*, No. 70, 268-275.

5. Koblianska, H. (2008). Metodolohiia obliku i finansovoi zvitnosti eksportnykh operatsii [The methodology of accounting and financial reporting of export operations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 5, 4-14.

6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2012). *Mytnyi kodeks Ukrainy [Customs Code of Ukraine]*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

7. Nepochatenko, O., & Barabash, L. (2014). Vplyv mytnoi polityky Ukrainy na obsiahy eksportno-importnykh operatsii [The impact of the customs policy of Ukraine on the volume of export-import operations]. *Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnogo universytetu sadivnytstva*, No. 86, 6-13.

8. Ocheretko, L., & Horiachkovska, Yu. (2014). Avtomatychne biudzhethne vidshkoduvannia PDV platnykam z pozytyvnoiu podatkovoiu istoriieiu po operatsiiakh z eksportu tovaru [Automatic VAT refund to taxpayers with positive tax history of export]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, No. 1, 227-234.

9. Ministerstvo ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy. (2013). *Polozhennia pro formu zovnishnoekonomichnykh dohovoriv (kontraktiv) [The thesis on the form of foreign trade agreements (contracts)]*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG6024.html

10. Verkhovna Rada Ukrainy. (1991). *Pro zovnishnoekonomichnu diialnist: Zakon Ukrainy [About the foreign economic activity: Law of Ukraine]*. Retrieved from http://ukrexporth.gov.ua/ukr/zakon_v_sferi_zed/ukr/3201.html

11. Verkhovna Rada Ukrainy. (2016). *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*. Retrieved from http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300

12. Verkhovna Rada Ukrainy. (1994). *Pro poriadok zdiisnennia rozrakhunkiv v inozemnii valiuti: Zakon Ukrainy [About the order of payments in foreign currency: Law of Ukraine]*. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z018500.html

13. Kabinet ministriv Ukrainy. (1993). *Pro systemu valiutnoho rehuliuвання i valiutnoho kontroliu [About the system of currency regulation and currency control]*. Retrieved from http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-KMU/type-Dekret/15-93-19.02.1993.htm

14. The official website of the State Fiscal Service of Ukraine. Retrieved from <http://sfs.gov.ua>

15. The official website of the Ministry of Finance of Ukraine. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua>

16. Fedkevych, N. (2005). Oblik importnykh operatsii [Accounting for import operations]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, No. 3(33), 223-234.

17. Agriculture Economics and Importance of Agriculture in National Economy. (n.d.). Retrieved from <http://agriinfo.in/?page=topic&superid=9&topicid=185>

18. International Agricultural Products Trade Statistics Yearbook. (2013). Retrieved from <http://www.chinabookshop.net/international-agricultural-products-trade-statistics-yearbook-2013-p-19721.html>