

УДК 657

В. Ю. Гордополов,

к. е. н., доцент, Київський національний торговельно-економічний університет

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО- ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ

V. Gordopolov,

Ph.D., assistant Professor, Kyiv national university of trade and economics

### METHODOLOGICAL PROVISIONS OF ACCOUNTING EXCHANGE OF EXPORT-IMPORT OPERATIONS OF ENTERPRISES

У статті проаналізовано праці щодо експортно-імпортних операцій в частині документування щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, відображення експортно-імпортних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, в сфері удосконалення методики ведення бухгалтерського обліку. Було досліджено багатосторонні торговельні угоди в світлі впливу їх положень на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій. Розкрито зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності. З метою створення єдиного інформаційного простору системи управління підприємством, представлено напрями розширення меж функціонування облікової системи, що здійснюється через удосконалення ведення документації на підприємстві, що займається зовнішньоекономічною діяльністю. Розроблено оцінку в операціях експорту та імпорту товарів у бухгалтерському обліку відповідно до запропонованих етапів. Здійснено авторський підхід у переоцінці товарів в імпортних операціях. Розроблено напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій.

The article analyzes the works on export-import operations in the part of documentation, the evaluation of objects of accounting of foreign trade activities, the display of export-import transactions in accounting accounts, in the field of improving the methodology of accounting. Multilateral trade agreements were investigated in light of the impact of their provisions on the accounting of foreign economic transactions. The connection between the elements of the accounting method and the stages of foreign economic activity is disclosed. In order to create a single information space for the enterprise management system, the directions of expanding the limits of the accounting system functioning, which are carried out through the improvement of documentation in the enterprise engaged in foreign economic activity, are presented. An assessment is made in the operations of export and import of goods in accounting in accordance with the proposed stages. The author's approach in re-evaluation of goods in import operations is carried out. Directions of organization and conducting of synthetic and analytical accounting of export-import operations are developed.

*Ключові слова: експорт, імпорт, бухгалтерський облік, облікове відображення, зовнішньоекономічна діяльність, організація обліку, елементи методу бухгалтерського обліку.*

*Key words: export, import, accounting, accounting reflection, foreign-economic activity, organization of accounting, elements of the accounting method.*

#### АКТУАЛЬНІСТЬ ДОСЛІДЖЕННЯ

Глобалізаційні процеси в економіці впливають на розширення діяльності суб'єктів господарювання та створюють умови для виходу на зовнішні ринки товарів і послуг. Невід'ємною частиною зовнішньоекономічних операцій є використання іноземної валюти для розрахунків з іноземними контрагентами. Таким чином, виникають нові об'єкти в системі бухгалтерського обліку, які вимагають застосування особливих правил у частині використання

організаційно-методичних аспектів облікового відображення господарських операцій. На підставі національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, митного та податкового законодавства, незалежно від проблем, які виникають всередині облікової системи окремого суб'єкта господарювання, відбувається регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємства в частині документування, оподаткування, митного оформлення, ведення розрахунків та інших питань, які вима-

гають уніфікованого підходу задля створення можливості реалізації ефективних операцій зовнішньоекономічної діяльності. Це, в свою чергу, забезпечить формування порівнюваного та зіставного інформаційного середовища між суб'єктами господарювання як всередині країни, так і за її межами, а також дозволить підвищити рівень конкурентоспроможності товарів та послуг українських національних виробників. Адже розширення кола експортерів та зростання якості експортованої продукції та послуг, що надаються зовнішнім контрагентам, в світлі прийняття Експортної стратегії України: Дорожня карта стратегічного розвитку торгівлі 2017—2021 [1] має важливе значення для українського бізнес-середовища.

Аналізуючи інформацію, представлену в Експортній стратегії України, можемо зробити висновок, що однією з основних проблем, яка існує на сьогодні в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності є низька конкурентоспроможність суб'єктів зовнішньоекономічних відносин на зовнішніх ринках товарів і послуг.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

На нашу думку, на сьогодні в науковій літературі відбувається наукова дискусія, що базується в основному на спрямуванні до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це означає, що більшість досліджень здійснюється з метою уніфікації національних та міжнародних стандартів, що, на думку науковців, має покращити рівень правового забезпечення облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема свої праці даним питанням присвятили такі науковці: Г.Ю. Коблянська, А.С. Кабыткина, Н.Н. Парасоцкая, Н.В. Ульянова, О.О. Беляков; І.В. Жиглей; О.І. Степаненко, І.О. Лукашова, А.І. Жидєєва, О.О. Беляков, О.В. Рупа, А.І. Ірха, Н.В. Федькевич, С.А. Пахомов, Е.Н. Курганова.

#### ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Враховуючи отримані наукові результати, вважаємо, що доцільно розширити функціональне призначення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій та враховувати запити системи управління зовнішньоекономічною діяльністю в частині прийняття управлінських рішень та етапи здійснення експортно-імпортних операцій. Тому основним завданням, що поставлено, є розкриття методичних положень бухгалтерського обліку операцій

експорту та імпорту підприємств в світлі здійснення управління зовнішньоекономічною діяльністю та з врахуванням сфери прийняття управлінських рішень.

Задля вирішення поставленої мети доцільно використати підхід поділу експортно-імпортних операцій на етапи підготовки, реалізації та закінчення зовнішньоекономічних операцій, що дозволить удосконалити процес відображення в бухгалтерському обліку операцій експорту та імпорту з врахування основних актуальних запитів від системи управління зовнішньоекономічною діяльністю облікової підсистеми на підприємстві. Враховуючи той факт, що бухгалтерський облік є основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Крім того, варто враховувати, що облікове відображення складається з основних елементів методу бухгалтерського обліку, які доцільно інтерпретацію яких доцільно відобразити на кожному з етапів здійснення експортно-імпортних операцій. Також одним з основних аспектів має стати розподіл операцій зовнішньоекономічної діяльності за видами: експорт товарів, експорт послуг, імпорт товарів та імпорт послуг, а також експорт та імпорт товарів без перетину митного кордону. На сьогодні останні види експортно-імпортних операцій є актуальними в світлі зменшення витрат на транспортування товарів.

Особливої уваги потребує питання здійснення експортно-імпортних операцій з країнами-членами об'єднань (положення Угоди про асоціацію в частині запровадження вільної торгівлі між Україною та державами-членами Європейського Союзу; Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою; США; СІТ, Європейська асоціація зони вільної торгівлі), адже здебільшого саме положення даних документів визначають особливості бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності (табл. 1).

Як бачимо, угоди про зону вільної торгівлі України з іншими країнами впливають на зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання, визначаючи особливості митного оформлення товарів, зокрема формування та оцінки вартості експортованих та імпортованих товарів, а також мають безпосереднє відношення до витрат діяльності підприємства і таким чином визначають кінцевий фінансовий результат.

Окрім вимог, що встановлені в вищепроаналізованих угодах України з іншими країнами та міжнародними організаціями, доцільно врахо-

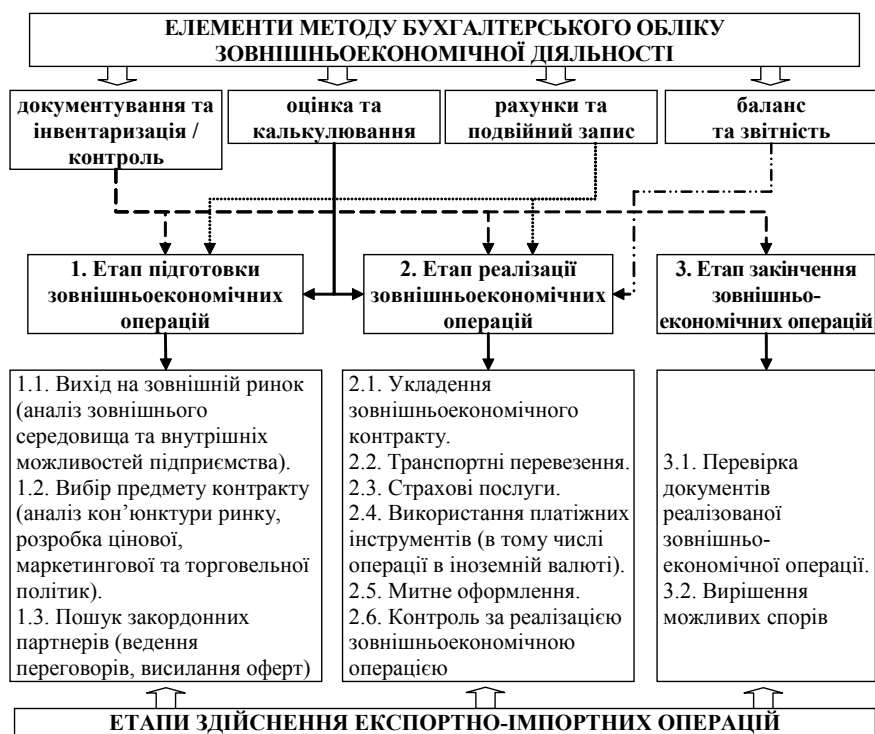
**Таблиця 1. Характеристики багатосторонніх торговельних угод у світлі впливу їх положень на облікове відображення зовнішньоекономічних операцій**

Назва угоди	Друга сторона угоди	Особливості експорту та імпорту між країнами	Вплив на облікове відображення експортно-імпортних операцій
1		2	3
Угода про зону вільної торгівлі між Україною та Європейським Союзом (ЄС) [7]	Країни-члени ЄС	Метою створення зони вільної торгівлі є модернізація торговельних відносин та економічного розвитку України. Інструментами для цього є відкриття ринків шляхом поступового скасування митних тарифів, надання безмитного доступу в рамках квот, а також масштабна гармонізація українських законів, норм та стандартів з тими, що діють у ЄС у різних прямо або опосередковано пов'язаних із торгівлею секторах	1. Скасування митних тарифів, надання безмитного доступу до зовнішнього ринку товарів і послуг ЄС впливає на зміни у відображенні в бухгалтерському обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності, зокрема витрат, пов'язаних з митними платежами. 2. Гармонізація українських законів, норм та стандартів з тими, що діють у ЄС передбачає зміни в правовій системі бухгалтерського обліку та впливає на необхідність формування гнучкої облікової системи на підприємствах, що мають зовнішньоекономічні відносини з країнами-членами ЄС
Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою [10; 25]	Канада	Угода відкриє для українських експортерів 98% канадського ринку товарів. Ввізні мита на сільськогосподарські товари будуть негайно скасовані (за виключенням 108 тарифних ліній, доступ по яких відкривається у рамках квот), а також на всі промислові товари (крім легкових автомобілів із 7-річним перехідним періодом скасування ввізних мит). З моменту набрання чинності Угодою, Україна негайно скасує тарифи для близько 80% товарів імпорту з Канади, в той же час для деяких сільськогосподарських та промислових товарів застосовуватимуться перехідні періоди у 3, 5, 7 років для зниження тарифів. Проте для найбільш чутливих сільськогосподарських товарів було встановлено квоти на імпорт, тоді як цукор було виключено з дії Угоди	1. Переваги від можливостей безмитної торгівлі впливають на витрати зовнішньоекономічної діяльності, які відображаються в бухгалтерському обліку та формують фінансовий результат діяльності підприємства. 2. Розмежування в бухгалтерському обліку товарів, що експортуються та імпортуються в межах встановлених в Угодах квот. 3. Управління витратами зовнішньоекономічної діяльності в частині формування митної вартості товарів визначає особливості облікового відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності
Зона вільної торгівлі з країнами-члени Співдружності Незалежних Держав [6]	Країни-члени СНД	Угода визначає наступні питання: застосування мита і платежів, еквівалентних миту; скасування кількісних обмежень у взаємній торгівлі; визначення країни походження товарів; національний режим; державні закупівлі; свобода транзиту; застосування спеціальних захисних заходів у взаємній торгівлі та інші	1. Сторони Угоди не застосовують мита та інших платежів, еквівалентних миту, стосовно експорту та/або імпорту товарів (за винятком випадків, передбачених в у відповідних частинах Угоди), що впливає на документування, оцінку та відображення на облікових рахунках експортно-імпортних операцій
Генеральна угода про торгівлю послугами [5] Генеральна угода з тарифів і торгівлі [4]	Країни-члени Світової організації торгівлі (СОТ)	Приєднання України до СОТ поліпшує шляхом зниження торговельних витрат та відстрочок, підвищення ефективності процедур охорони кордонів та допомагає оптимізувати та знизити витрати на проведення операцій за участі держави. Угода ГАТТ визначає основи режиму торгівлі товарами, права і зобов'язання членів СОТ у цій сфері. Угода ГАТС визначає засади режиму торгівлі послугами, права і зобов'язання країн-членів СОТ у цій сфері	1. В розділі «Оцінка товару для митних цілей» визначено особливості формування митної вартості, яка впливає на формування первісної вартості імпортованих та експортованих товарів, що відображається в бухгалтерському обліку та фінансової звітності
Угоду про вільну торгівлю між Україною і Європейською асоціацією вільної торгівлі (ЄАВТ) [25]	Країни-члени ЄАВТ: Республіка Ісландія, Князівство Ліхтенштейн, Королівство Норвегія, Швейцарська Конфедерація	Угода розкриває наступні питання: «Торгівля товарами», «Торгівля послугами», «Інвестиції», «Захист інтелектуальної власності», «Державні закупівлі», «Конкуренція», «Інституційні положення», «Вирішення спорів» та «Прикінцеві положення». Крім того, містить Додатки, у яких закріплені ставки імпортних мит на різні групи товарів для України й кожної з країн-членів ЄАВТ, роз'яснення, що деталізують положення основної частини Угоди, а саме: правила визначення походження товарів, регулювання права власності на географічні зазначення, тендерні процедури й державні закупівлі, принципи торгівлі послугами, технічні специфікації тощо	1. Положення Угоди визначають особливості формування первісної та митної вартості товарів і послуг, що безпосередньо відображається в бухгалтерському обліку та фінансової звітності

увати під час удосконалення облікового забезпечення експортно-імпортних операцій також Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати Інко-термс [13], які встановлюють зобов'язання про-

давця щодо поставки, переходу ризиків і витрат, пов'язаних із товаром.

Отже, ідентифікація напрямів виконання основного завдання дослідження вимагає здійснення аналізу та оцінки існуючого до-



**Рис. 1. Зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності**

Джерело: розроблено автором.

свіду в науковій літературі в сфері розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку експортних та імпорتنих операцій. Окрім вказаних напрямів варто враховувати основні принципи бухгалтерського обліку та елементи методу бухгалтерського обліку, які безпосередньо впливають на відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності та визначають якість і достовірність сформованої у фінансовій звітності інформації для цілей управління зовнішньоекономічною діяльністю.

"Облік операцій у іноземній валюті регулюються відповідним стандартом бухгалтерського обліку. Для компаній, що ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку, це Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", а для компаній, які ведуть облік за МСФЗ — МСБО (IAS) 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Незважаючи на деяку редакційну відмінність, основні вимоги цих двох стандартів ідентичні" [17]. Тому в цьому дослідженні здійснюється оцінка національного положення бухгалтерського обліку.

На рисунку 1 розкрито зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку та етапами здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Зокрема документування експортно-імпорتنих операцій інтерпретується на всіх ета-

пах реалізації зовнішньоекономічних операцій та повинно забезпечувати достовірність даних, які відображаються в бухгалтерському обліку на підставі перетворення інформації, що міститься в первинних документах. Оцінка та калькулювання мають місце на етапах підготовки та реалізації експорту та імпорту та полягає в наступному: своєчасне формування вартості імпортованих товарів / послуг та достовірне калькулювання собівартості експортованих товарів / послуг. Крім того, якість оцінки впливає на достовірність відображення доходів та витрат зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Рахунки на підставі використання подвійного запису відображають операції, які здійснюються на етапі підготовки та етапі реалізації експортно-імпорتنих операцій. Звітність складається на підставі зібраної та систематизованої в бухгалтерському обліку інформації і повинна задовольняти запити управлінського персоналу в частині формування якісної та достовірної фінансової і нефінансової інформації.

Відповідно до проведеного дослідження, потребує удосконалення система документування зовнішньоекономічної діяльності на початковому етапі реалізації операції, що спричинено невизнанням в обліку окремих витрат діяльності, пов'язаних з підготовкою до укла-

дання зовнішньоекономічних контрактів. Крім того, з метою удосконалення комунікаційних зв'язків між бухгалтерською службою та відділом управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства доцільно переглянути загальні правила створення відповідної системи їх документування.

Враховуючи той факт, що "важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій із товарами є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень" [11, с. 79—80], М.Б. Владичин, Н.С. Струк [3, с. 40] пропонують схему організації документообороту. Запропонована схема враховує особливості побудови організаційної структури на підприємстві, що здійснює зовнішньоторгівельні операції. Тому вважаємо, що доцільно розглянути також питання документообороту відповідно до етапів здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. зазначають, що "підставою для обліку імпортно-експортних операцій є договірні, супроводжувальні, дозвільні, митні, страхові, розрахунково-платіжні та претензійні документи" [18, с. 51]. Як бачимо класифікація документів є різноманітною та характеризує функціональне призначення документу в системі ведення експортно-імпортних операцій. Також варто врахувати той факт, що первинні документи, в першу чергу, є каналом комунікаційного зв'язку між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, тому повинні забезпечувати дотримання вимог як облікової системи, так і управління діяльністю підприємства.

Отже, можемо виокремити та окреслити основні напрямки удосконалення документування операцій експорту та імпорту у зв'язку з необхідністю розширення ролі бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, які дозволять підвищити якість каналів комунікації всередині комунікаційного простору зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Спочатку варто навести основні вимоги законодавства до процесу документування господарських операцій загалом та експортно-імпортних операцій. Зокрема в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначено, що "первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі" [8].

Крім того, регулюються випадки, на підставі яких документ не може бути підтвердженням запису в бухгалтерському обліку: "неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо" [8].

У Законі України "Про зовнішньоекономічну діяльність" задекларовано особливості ведення зовнішньоекономічної діяльності та регулюється питання укладання та виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які є підставою формування економічних відносин між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. "Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом. У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у тому числі в електронному вигляді, за надані послуги" [9].

Отже, можемо зробити висновок, що зовнішньоекономічний контракт може бути замінений у випадку здійснення операцій експорту послуг (крім транспортних) може мати вигляд оферти, рахунка (інвойсу) або підтверджувати необхідну інформацію у вигляді електронних повідомлень між суб'єктами господарювання.

Чирка Д.М. у своїх наукових дослідженнях звертає увагу на те, що "для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій — вантажно-митна декларація. Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах говориться про складання акта наданих послуг і типова форма цього документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру" [26, с. 394]. Таким чином, автор порушує проблему документування операцій експорту та імпорту послуг.



**Рис. 2. Функціонування комунікаційного простору між управлінням та бухгалтерським обліком через документування зовнішньоекономічних операцій**

Джерело: розроблено автором.

Однак варто зауважити, що це питання було вирішене разом з внесенням змін до системи законодавства в сфері документування операцій експорту послуг, що розглянуто вище.

Також науковець Д.М. Чирка систематизує види первинних документів та представляє "перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій" у вигляді таких груп:

— транспортна та страхова (коносамент, залізнична вантажна накладна, автодорожна і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, страховий поліс, страховий сертифікат);

— комерційна (розрахункова) (акт наданих послуг, рахунок-фактура (інвойс), рахунок-специфікація, попередній рахунок, проформарахунок, консульська рахунок-фактура, податкова накладна, документи, за якими здійснюються експортно-імпорتنні розрахунки (вексель, платіжне доручення, акредитив тощо));

— товаросупровідна (сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії);

— технічна (технічні паспорти машин та обладнання, формуляри і описи виробів, креслен-

ня, інструкції по встановленню, монтажу, налагодженню, управлінню і ремонту);

— складська (акт приймання товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з вантажами в порту прибуття, додаткова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу);

— митна (вантажна митна декларація (ВМД), сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів) [26, с. 398].

Запропонований поділ відображає сутність експортно-імпорتنних операцій, однак, вважаємо, що доцільно серед виокремлених науковцем груп виділити основну та супровідну документацію, яка буде відповідати положенням нормативно-правового законодавства щодо вимог в сфері документування господарських операцій підприємства. Тому на підставі існуючого поділу пропонуємо групи документації комерційної та митної віднести до основних документів, а інші групи (товаросупровідна, транспортна та страхова, технічна, складська) об'єднати в супровідні документи. Крім того, до комерційної документації доцільно додати зовнішньоекономічний контракт у формі, яка передбачається для складання на окремому підприємстві.

Ідентифікація переліку та систематизація видів первинних документів для відображення зовнішньоекономічних операцій в бухгалтерському обліку дає можливість розширити предмет дослідження з метою удосконалення інформаційного джерела системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. Тому на рисунку 2 прослідковано зміни в системі бухгалтерського обліку, які спричинені впровадженням до комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю документації експортно-імпортних операцій.

З метою створення єдиного інформаційного простору системи управління підприємством, що забезпечує реалізацію функцій бухгалтерського обліку, на рисунку 2 також представлено напрями розширення меж функціонування облікової системи, що здійснюється через удосконалення ведення документації на підприємстві, що займається зовнішньоекономічною діяльністю.

Наступним етапом дослідження є обґрунтування проблемних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, що здійснюється на етапі реалізації експортно-імпортних операцій та полягає у визначенні облікової та митної вартості імпортованого товару / послуги, а також формуванні собівартості експортованого товару / послуги. Тому розглянемо, які проблеми описують у своїх дослідженнях українські науковці. Так, І.О. Лукашова [15] в своєму дисертаційному дослідженні характеризує проблемні питання в сфері бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій в такому: "відсутність обґрунтованої оцінки імпортованих товарів і експортних поставок, вплив зміни курсів валют, технологія облікового процесу з досліджуваних поставок".

Звертаючись до митної декларації, варто розглянути принципи формування митної вартості експортованих та імпортованих товарів. Відповідно до статті 57 Митного кодексу України "визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами: 1) основний — за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції); 2) другорядні: а) за ціною договору щодо ідентичних товарів; б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; в) на основі віднімання вартості; г) на основі додавання вартості (обчислена вартість); г) резервний. Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну терито-

рію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод — за ціною договору (вартість операції)" [16].

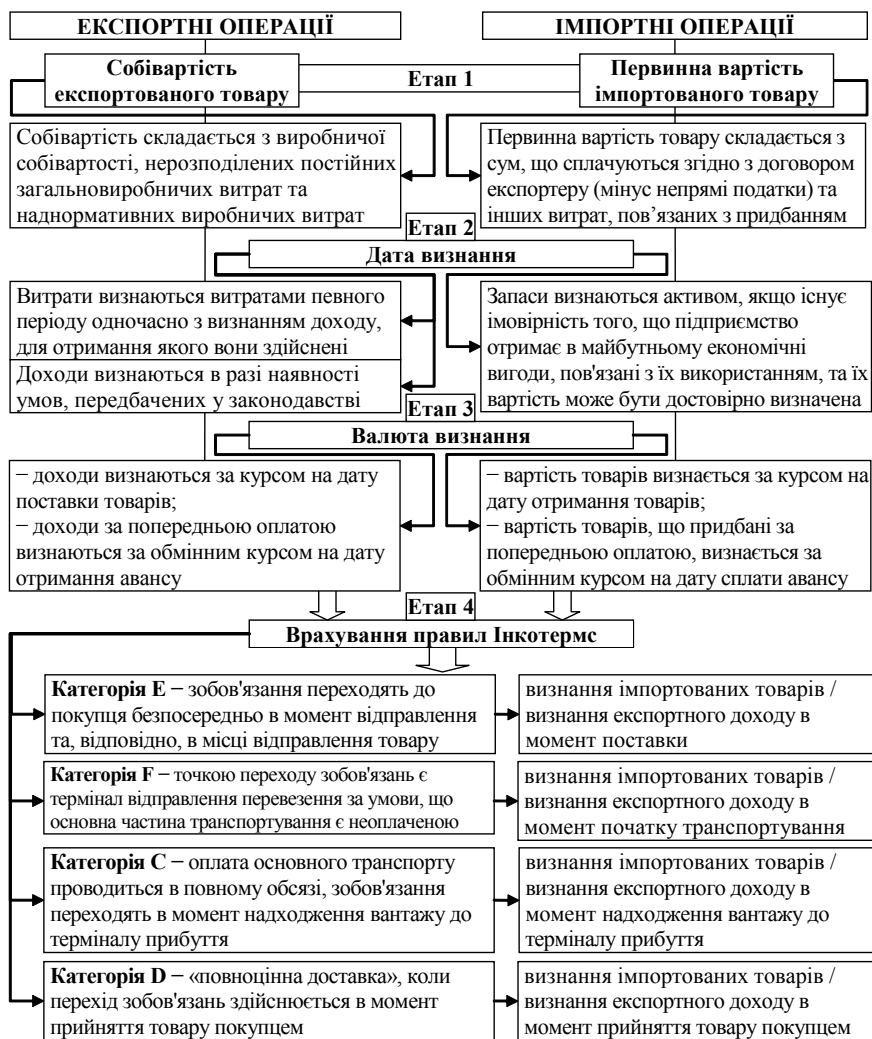
Щодо експортних операцій, то в статті 66 Митного кодексу зазначено, що "митною вартістю товарів, що вивозяться за межі митної території України, є ціна товару, зазначена у рахунку-фактурі чи рахунку-проформі. Митна вартість товарів, що вивозяться за межі митної території України, визначається при поміщенні цих товарів уперше в митний режим з наступним фактичним переміщенням їх через митний кордон України. При зміні митного режиму під час знаходження товарів за межами митної території України митною вартістю товарів є митна вартість, визначена на день прийняття органом доходів і зборів митної декларації при їх першому поміщенні в митний режим" [16].

Стандарти бухгалтерського обліку визначають, що "собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальнопромислових витрат та наднормативних виробничих витрат" [20]. І в цьому випадку собівартість не включає митних платежів, останні відносяться до суми адміністративних витрат або витрат на збут у залежності від обраних положень облікової політики підприємства.

Бабенко А., Дяченко Є. та Гусак К. аналізують, що "у більш розвинених країнах — членах СОТ митна вартість товарів визначається за ціною угоди приблизно у 95% випадків. В Україні кількість таких випадків коливається приблизно між 70% і 80%. Відповідно, у 20—30% випадків задекларована митна вартість не приймається митними органами, і визначається ними на більш високому рівні, що має наслідком сплату більшої суми податків імпортерами. Причиною незгоди митних органів із задекларованою митною вартістю товарів у більшості випадків є наявність більш високих цін у ціновій базі Державної митної служби України" [2, с. 417].

Крім того, варто звернути увагу на оцінку активу в іноземній валюті. "Незалежно від характеру господарської операції, будь-яка валютна стаття на момент її виникнення завжди оцінюється за поточним валютним курсом "spot". Для операцій, однією із сторін якої є резидент України, роль курсу "spot" відіграє офіційний курс НБУ на дату здійснення валютної операції" [17].

Наприклад, І.О. Лукашова в своїх дослідженнях звертає увагу на недоцільність засто-



**Рис. 3. Оцінка в операціях експорту та імпорту товарів в бухгалтерському обліку відповідно до запропонованих етапів**

Джерело: розроблено автором на підставі положень законодавства [19–22].

сування дати оформлення ВМД. Автор зазначає, що "це приводить до перекручування інформації про доходи за цими операціями. Не дотримується відповідність доходів і витрат за експортними постачаннями — доходи і витрати відбиваються в обліку на відповідних рахунках у різні звітні періоди, а це не відповідає принципу про визнання доходів і витрат. Визнання й взяття на облік імпортованих товарів здійснюються несвоєчасно, тобто не з моменту виникнення права на них, а з дати оформлення ввізної ВМД, а це приводить до несвоєчасного визнання зобов'язань за цими операціями у момент оприбуткування товарів. Усе це сприяє відсутності повної інформації про вартість імпортного постачання, порушенню послідовності операцій і, відповідно, зниженню ефективності управління ними" [15].

Відповідно до П(с)БО 15 "Дохід" "дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших

активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

— покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

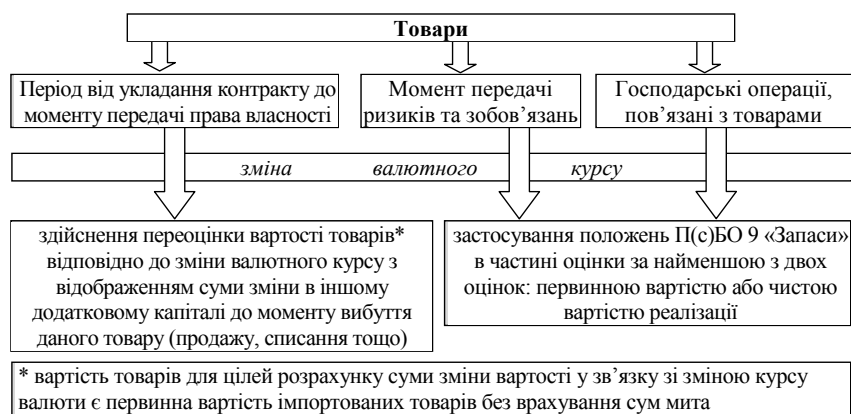
— підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

— сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

— є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені" [19].

Натомість витрати, облікове відображення яких регулюється П(с)БО 16 "Витрати" "визначаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені" [20].





**Рис. 4. Переоцінка товарів в імпортних операціях: авторський підхід**

Джерело: розроблено автором.

Узагальнюючи проведений аналіз існуючих наукових підходів щодо оцінки облікових об'єктів експортно-імпортних операцій та положень нормативно-правового законодавства як результат наукового дослідження представимо власний підхід до здійснення оцінки в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій у вигляді етапів визначення вартості імпортованих та експортованих товарів (рис. 3), які, з однієї сторони, є універсальними, адже можуть застосовуватися підприємствами різних галузей діяльності та базуються на положеннях чинного законодавства.

З іншої сторони, запропонований підхід має варіативну частину, який залежить від таких факторів, як:

— передбачені в зовнішньоекономічному контракті умови Інкотермс — момент передачі права власності та ризиків, пов'язаних з предметом контракту. "Запропоновані в правилах Інкотермс пояснення термінів відповідають найбільш поширеним торговим звичаям і правилам, що склалися в міжнародній практиці. Головна мета Інкотермс — чітко визначення умов контракту по відношенню обов'язків продавця щодо доставки товару покупцю й уніфікація обов'язків сторін договору. Поставка товару з однієї країни в іншу пов'язана з витратами, ризиком і здійсненням ряду технічних та адміністративних функцій. Ці питання торгові партнери погоджують в зовнішньоекономічному контракті шляхом застосування "базисних умов" Інкотермсу, що зводять до мінімуму непорозуміння та спори по відношенню до таких трьох аспектів угоди: хто, від якого і до якого пункту доставки здійснює поставку товару та несе витрати, відповідає за можливі ризики; в який момент поставки ризик втрати товару переходить від продавця до покупця; хто здійснює митне оформлення (митну чистку) товару" [12];

— зміна валютного курсу, що передбачає встановлення відповідної суми зміни доходів та витрат, а також вартості як імпортованих, так і експортованих товарів. Курс національної валюти по відношенню до іноземної відіграє роль детермінанту результативності здійснених експортно-імпортних операцій та дозволяє за умови застосування відповідних елементів управління валютними ризиками змінювати фінансовий результат зовнішньоекономічної діяльності;

— обов'язковий продаж валютної виручки отриманої експортерами в ході зовнішньоекономічної діяльності, що встановлений на рівні законодавства відповідно до Постанови НБУ "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України", призводить до необхідності розробки особливих методик управління валютними ризиками під здійснення експортних операцій. Відповідно до згаданого нормативно-правового документу станом на 01.01.2018 р. "надходження в іноземній валюті із-за кордону на користь юридичних осіб підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 50 відсотків. Решта надходжень в іноземній валюті залишається в розпорядженні резидентів та нерезидентів і використовується ними відповідно до правил валютного регулювання" [23].

Лукашова І.О. звертає увагу на необхідності удосконалення методики оцінки імпортованих товарів, на підставі чого пропонує "використовувати субрахунок, на якому варто накопичувати витрати, що включаються в їхню вартість за конкретним постачанням, ця інформація повинна накопичуватися на запропонованому субрахунку за етапами здійснення постачання. Розроблено загальну схему оцінки імпортованих товарів, що буде сприяти визначенню їх

**Таблиця 2. Напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій**

Рахунки	Субрахунки	Напрями аналітичних рахунків
28 «Товари»	281 «Товари в торгівлі»	– за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань; – за видами імпортованих товарів
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	– за видами іноземної валюти; – за географічним розташуванням контрагента; – за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	– за видами експортованого товару; – за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	702 «Дохід від реалізації товарів»	
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	
71 «Інший операційний дохід»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	– за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
74 «Інші доходи»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	– за видами експортованого товару; – за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	– за видами іноземної валюти; – за видами монетарної статті
97 «Інші витрати»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	

Джерело: розроблено автором.

реальної собівартості, прийняттю відповідних управлінських рішень щодо оптимізації імпорتنних постачань" [15].

Погоджуємось з науковцем, що витрати повинні накопичуватись на окремому субрахунку. Доцільно також виокремити рахунок для облікового відображення мита за імпортними операціями та не враховувати суми сплачених митних платежів у первісній вартості, що забезпечить більш достовірне інформаційне забезпечення та призведе до формування вартості імпортованих товарів, яка буде порівнюваною з митною вартістю товарів, що імпортуються.

Крім того, варто зауважити, що товари в бухгалтерському обліку є немонетарною статтею і не потребують переоцінки при зміні валютних курсів. На нашу думку, такий підхід є виправданим в цілях застосування принципу історичної (фактичної) собівартості. Однак, враховуючи зміни в законодавстві відмітимо, що цей принцип не має на сьогодні актуальності, адже управління потребує своєчасної та оперативної інформації щодо стану активів на підприємстві з метою прийняття рішень в сфері управління процесом купівлі та здійснення планування в частині торговельної політики підприємства, що є одним з базових етапів досягнення конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг. Тому на рисунку 4 окреслено

підхід до здійснення переоцінки імпортованого товару, який полягає в здійсненні перегляду вартості імпортованого товару від моменту переходу всіх ризиків та зобов'язань від продавця до моменту фактичного отримання товару.

Таким чином, відповідно до наведеного підходу, вважаємо доцільним введення поняття "повна первісна вартість для імпортованих товарів", що охоплює вартість товарів для цілей розрахунку суми зміни вартості у зв'язку зі зміною курсу валюти та суми сплаченого мита.

Щодо здійснення переоцінки, то регулювання даного питання здійснюється відповідно до положень П(с)БО 21 "Вплив змін валютних курсів". Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. узагальнюють вимоги, зазначені в законодавстві та зазначають, що "за умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці", а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість — на рахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці", з подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 "Результат операційної діяльності" [18, с. 53].

Курсові різниці, що відображаються в бухгалтерському обліку, формуються на рахунках

доходів та витрат, які необхідно класифікувати відповідно до аналітичних розрізів.

У таблиці 2 представлено авторський підхід до формування напрямів синтетичного та аналітичного облікового відображення експортно-імпортних операцій.

Крім того, варто зауважити, що відповідно до законодавства "всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право:

— самостійно визначати форму розрахунків по зовнішньоекономічних операціях з-поміж тих, що не суперечать законам України та відповідають міжнародним правилам;

— безпосередньо брати і надавати комерційні кредити за рахунок власних коштів у діючій на території України валюті та в іноземній валюті як у межах, так і за межами України, самостійно приймати рішення у зазначених питаннях;

— вільно обирати банківсько-кредитні установи, які будуть вести їх валютні рахунки та розрахунки з іноземними суб'єктами господарської діяльності, користуватись їх послугами, з додержанням при цьому вимог чинних законів України" [9].

"Розрахунки у сфері зовнішньоекономічної діяльності під час здійснення експортних операцій банк починає з наступного календарного дня після дня оформлення митної декларації або підписання акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних, страхових послуг. Строки розрахунків, передбачені в контрактах, не можуть перевищувати 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності — з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності" [14, с. 1135].

### ВИСНОВКИ

Отже, в ході проведеного дослідження удосконалено методичне забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Зокрема в частині документування запропоновано напрями удосконалення первинних документів та розроблено модель документообороту експортних та імпортних операцій відповідно до етапів їх здійснення на підприємстві.

Щодо оцінки в бухгалтерському обліку, то проаналізовано підходи науковців та положення нормативно-правових документів, що регулю-

ють питання визнання та облікового відображення експортно-імпортних операцій та розроблено етапи оцінки з врахуванням зміни валютних курсів і застосуванням конкретних правил Інкотермс, питання про які є визначальним під час укладання зовнішньоекономічних контрактів.

Крім того, запропоновано зміни до законодавства в частині переоцінки вартості імпортованих товарів до моменту визнання їх повної первісної вартості в бухгалтерському обліку. На підставі чого обґрунтовано необхідність введення в термінологічний інструментарій поняття "повна первісна вартість", що визначається як вартість товарів за операціями імпорту, яка включає первісну вартість та мита, сплачені при перетині митного кордону.

У ході дослідження удосконалено підхід до виокремлення напрямів аналітичного обліку експортно-імпортних операцій, в основі якого акцентовано увагу на особливостях зовнішньоекономічної діяльності (зміни валютних курсів, правила Інкотермс, вид діяльності підприємства тощо).

Представлене методичне забезпечення експортно-імпортних операцій ґрунтується на етапах здійснення операцій зовнішньоекономічної діяльності з купівлі-продажу товарів, що сприяє зміцненню комунікаційних зв'язків між системою управління підприємством та бухгалтерським обліком і забезпечує розкриття достовірної і повної інформації для прийняття управлінських рішень.

### Література:

1. Адаптований текст Експортної стратегії України: Дорожньої карти стратегічного розвитку торгівлі на період 2017—2021 років [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e6ab10fa-0ad9-4fe4-b8be-32f570693b64&title=EksportnaStrategiiaUkraini-DorozhniaKartaStrategichnogoRozvitkuTorgivli2017-2021>

2. Бабенко Л. Проблемні аспекти облікової оцінки митної вартості імпортованих товарів // Л. Бабенко, Є. Дяченко, К. Гусак // Економічний аналіз. — Вип. 10. — Ч. 1. — 2012. — С. 415—418.

3. Владичин М.Б. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення / М.Б. Владичин, Н.С. Струк // Бізнес Інформ № 7. — 2015. — С. 35—41.

4. Генеральна угода з тарифів і торгівлі / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995\\_264](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_264)

5. Генеральна угода про торгівлю послугами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/981\\_017](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/981_017)
6. Договір про зону вільної торгівлі, Договір ратифіковано Законом № 5193-VI від 30.07.2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997\\_n25/print](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_n25/print)
7. ЄС-Україна: поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://eeas.europa.eu/archives/delegations/ukraine/documents/virtual\\_library/dcfta\\_guidebook\\_web.pdf](http://eeas.europa.eu/archives/delegations/ukraine/documents/virtual_library/dcfta_guidebook_web.pdf)
8. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page2>
10. Зона вільної торгівлі між Україною та Канадою [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/124\\_052-16](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/124_052-16)
11. Іваненко В.О. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах / В.О. Іваненко, А. В. Мейш // Вісник ЖДТУ. — 2013. — № 1 (63). — С. 75—82.
12. Івасів Б.С. Міжнародні розрахунки та валютні операції: навч. посіб. / Б.С. Івасів, Л.М. Прийдун, В.Я. Рудан. — Тернопіль: Вектор, 2013. — 572 с.
13. Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2000 року) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988\\_007](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_007)
14. Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит, Мукачівський державний університет, Вип. № 9. — 2017. — С. 1134—1138 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.eco-pomyandsociety.in.ua/journal/9\\_ukr/194.pdf](http://www.eco-pomyandsociety.in.ua/journal/9_ukr/194.pdf)
15. Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Лукашова І.О.; Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля. — Луганськ, 2002. — 20 с.
16. Митний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865>
17. Облік операцій в іноземній валюті [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://firstconsulting.com.ua/articles/161-oblik-operatsii-v-inozemnii-valiuti-priklady-ta-analiz-turovykh-pomyok>
18. Оляднічук Н.В. Облік експортно-імпортних операцій / Н.В. Оляднічук, О.Д. Підлубна // Облік і фінанси. — 2017. — № 1 (75). — 2017. — С. 48—56.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
23. Постанова НБУ "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України" 13.12.2016 № 410 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16>
24. Угода про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998\\_456](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998_456)
25. Угода про вільну торгівлю між Україною та Канадою: нові горизонти для українського бізнесу [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://mfa.gov.ua/mediafiles/sites/canada/files/Canada\\_Brochure2015\\_v5.pdf](http://mfa.gov.ua/mediafiles/sites/canada/files/Canada_Brochure2015_v5.pdf)
26. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. — 2011. — Вип. 1 (19). — С. 393—400.

References:

1. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2017), "Adapted text of the Export Strategy of Ukraine: Road Map for Strategic Trade Development for the period 2017-2021", available at: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=e6ab10fa-0ad9-4fe4-b8be-32f570693b64&title=EkspornaStrategiia-Ukraini-DorozhniaKartaStrategichnogo>

RozvitkuTorgivli2017-2021 (Accessed 05 June 2018).

2. Babenko, L. Diachenko, Ye. and Husak, K. (2012) "Problematic aspects of the accounting valuation of the customs value of imported goods", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 10, no. 1. pp. 415—418.

3. Vladychyn, M.B. and Struk, N.S. (2015) "Organization of accounting of foreign trade activity of trading enterprises: the state and prospects of improvement", *Biznesinform*, vol. 7, pp. 35—41.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (1994), "General Agreement on Tariffs and Trade", available at: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995\\_264](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_264) (Accessed 05 June 2018).

5. World Trade Organization (1994), "General agreement on trade in services", available at: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/981\\_017](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/981_017) (Accessed 05 June 2018).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Free Trade Agreement", available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997\\_n25/print](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_n25/print) (Accessed 05 June 2018).

7. EU (2013), "EU-Ukraine: An In-depth and Comprehensive Free Trade Area", available at: (Accessed 05 June 2018).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 05 June 2018).

9. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine "On Foreign Economic Activity", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page2> (Accessed 05 June 2018).

10. Verkhovna Rada of Ukraine (2016), "Free Trade Area between Ukraine and Canada", available at: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/124\\_052-16](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/124_052-16) (Accessed 05 June 2018).

11. Ivanenko, V.O. and Mejsh, A.V. (2013), "Features of accounting organization of financial results in trading enterprises", *Visnyk ZhDTU*, vol. 1 (63), pp. 75—82.

12. Ivasiv, B.S. Pryjdun, L.M. and Rudan V.Ya. (2013), *Mizhnarodni rozrakhunky ta valiutni operatsii* [International settlements and currency transactions], Vektor, Ternopil, Ukraine.

13. International Chamber of Commerce (2011), "Incoterms Official Rules for the Interpretation of Trade Terms of the International Chamber of Commerce (2000 edition)", available at: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988\\_-007](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/988_-007) (Accessed 05 June 2018).

14. Karpenko, N.H. (2017) "Features of accounting of export of goods", *Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audyt, Mukachivs'kyj derzhavnyj universytet*, vol. 9, pp. 1134—1138.

15. Lukashova, I.O. (2002) "Improvement of accounting of operations on export-import deliveries of goods", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Skhidnoukrains'kyj natsional'nyj un-iv. Volodymyra Dalia. Luhansk, Ukraine.

16. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Customs Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865> (Accessed 05 June 2018).

17. First Consulting Company (2017), "Accounting for operations in foreign currency", available at: <http://firstconsulting.com.ua/articles/161-oblik-operatsii-v-inozemnii-valiuti-pryklady-ta-analiz-typovykh-pomylok> (Accessed 05 June 2018).

18. Oliadnichuk, N.V. and Pidlubna, O.D. (2017) "Accounting for export-import operations", *Oblik i finansy*, vol. 1 (75), pp. 48—56.

19. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting 15 "Revenue", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Accessed 05 June 2018).

20. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 05 June 2018).

21. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 21 "Effect of changes in foreign exchange rates", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (Accessed 05 June 2018).

22. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Accounting Standards (Standard) 9 "Inventories", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 05 June 2018).

23. National Bank of Ukraine (2016), Resolution "On Regulation of the Situation in the Monetary and Foreign Exchange Markets of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16> (Accessed 05 June 2018).

24. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Free Trade Agreement between Ukraine and the EFTA States", available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998\\_456](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998_456) (Accessed 05 June 2018).

25. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2015), "Free Trade Agreement between Ukraine and Canada: New Horizons for Ukrainian Business", available at: [http://mfa.gov.ua/mediafiles/sites/canada/files/Canada\\_Brochure2015\\_v5.pdf](http://mfa.gov.ua/mediafiles/sites/canada/files/Canada_Brochure2015_v5.pdf) (Accessed 05 June 2018).

26. Chyrka, D.M. (2011) "Documentation at enterprises of foreign economic activity", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu: mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'*, vol 1 (19), pp. 393—400.

*Стаття надійшла до редакції 06.06.2018 р.*