

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОП.м-71а  
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
Горячева М.О.  
Керівник к.е.н., ст. викладач Овчарова Н.В.

Суми – 2018 рік

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	5
1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічної діяльності.....	5
1.2 Правові засади обліку зовнішньоекономічної діяльності .....	11
1.3 Сутність та процес організації аудиту за експортно-імпортними операціями підприємства.....	15
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОВ «ПАЙЛОТ ДРІЛЛІНГ ТЕКНОЛОДЖІЗ» .....	19
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».....	19
2.2 Організація первинного обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».....	24
2.3 Аналітичний та синтетичний облік зовнішньоекономічної діяльності.....	28
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗЕД В ТОВ «ПАЙЛОТ ДРІЛЛІНГ ТЕКНОЛОДЖІЗ» .....	33
3.1 Вдосконалення організації обліку зовнішньоекономічної діяльності в товаристві.....	33
3.2 Вдосконалення внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві .....	37
ВИСНОВКИ .....	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	46
ДОДАТКИ .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>

## ВСТУП

Зовнішньоекономічні відносини проявляються шляхом здійснення обміну матеріальними цінностями, послугами, результатами інтелектуальної праці, виробничо-технічного співробітництва. Разом з цим зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств характеризується високим рівнем не лише комерційного, а й фінансового та валютного ризиків. Управління зовнішньоекономічною діяльністю потребує глибоких знань з бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій.

Проблематику організації обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності досліджували видатні науковці. Так, значний внесок у розвиток теорії і практики в обліку та аудиті зовнішньоекономічної діяльності зробили такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Г.Ю. Коблянська, Є.Ф. Прокушев. Зарубіжними дослідниками, такими як Н.Ю. Груніна, А.В. Віслова, Ж.Г. Леонтьєва розроблено удосконалення системи бухгалтерського обліку та аудиту. У їхніх роботах висвітлюються також питання внутрішнього контролю. Однак, не дивлячись на таку велику кількість досліджень і вдосконалень, залишається досить велика кількість питань стосовно організації, контролю та аудиту бухгалтерської діяльності у сфері ЗЕД.

Актуальність дослідження полягає у тому, що правильна організація обліку, аналіз показників а також належне здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві, яке займається зовнішньоекономічною діяльністю, дає змогу працювати ефективно, по-мінімуму витратити власні ресурси і водночас по-максимуму отримувати вигоду від основної діяльності.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних і практичних аспектів організації обліку і аудиту у сфері ЗЕД, розробці шляхів удосконалення такої діяльності.

Для досягнення поставленої мети, слід виконати наступні завдання:

– дослідити сутність зовнішньоекономічної діяльності, її види, проаналізувати нормативно-правову базу стосовно експортно-імпортних

операцій та загальні засади проведення аудиту;

– здійснити організаційно-економічну характеристику основних показників діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз», дослідити особливості організації обліку, з точки зору формування облікової політики за зовнішньоекономічними операціями;

– розглянути як здійснюється організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку ЗЕД в товаристві;

– запропонувати шляхи удосконалення діяльності підприємства в частині організації обліку та внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності товариства.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Методологічною основою є застосування методу аналізу, групування, узагальнення, за допомогою яких було виявлено особливості форм діяльності ЗЕД. Методи наукового пізнання були використані для удосконалення організації та обліку зовнішньоекономічних операцій. Системний підхід став підґрунтям для створення організаційно-методичних положень для здійснення внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Інформаційною базою для здійснення досліджень виступили нормативно-правові, законодавчі акти, наукові джерела, довідкові та інформаційні видання, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1 Економічна сутність зовнішньоекономічної діяльності

Зближення економіки України із світовим господарством, її участь у різних видах міжнародного підприємництва підвищує роль зовнішньоекономічної діяльності окремих підприємств. Зовнішньоекономічна діяльність є важливим елементом механізму управління зовнішньоекономічними відносинами, які проявляються у формах обміну благами між країнами.

Для здійснення дослідження організації обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності, необхідно роз'яснити значення поняття «зовнішньоекономічна діяльність підприємства».

Концептуальні підходи до трактування поняття «зовнішньоекономічна діяльність підприємства» відображені в таблиці 1.1.

Розглянувши декілька підходів до визначення сутності ЗЕД, можна відокремити основні елементи ЗЕД:

- діяльність будується на взаємовідносинах відчизняних підприємств із зарубіжними контрагентами;
- формуються міжнародні економічні зв'язки, які сприяють розвитку економіки підприємства, яке здійснює ЗЕД та країни в цілому;
- здійснення є неможливим без перетинання митного кордону майном або робочою силою;
- діяльність будується на принципах взаємної вигоди сторін та дотриманні положень міжнародного законодавства.

Зовнішньоекономічну діяльність підприємства можна вважати процесом, що відбувається на зовнішньому ринку шляхом реалізації зовнішньоекономічних зв'язків.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність підприємства» в законодавчих документах та науковій літературі

Автор, джерело	Тлумачення
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [34]	Зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів і, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце і на території України, і за її межами
Господарський кодекс України [8]	Зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання являється господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном або робочою силою
М.І. Дідівський [11]	Зовнішньоекономічна діяльність – це розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили; формують міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки
Л.А. Швайка [41]	Зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права
Л.Г. Мельник [24]	Зовнішньоекономічна діяльність – сфера економічної діяльності держави і підприємств, яка тісно пов'язана із зовнішньою торгівлею, експортом та імпортом товарів, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів
Є.Ф. Прокушев [37]	Зовнішньоекономічна діяльність – сукупність форм прояву міжнародних економічних відносин, що визначає її як процес становлення та функціонування господарських зв'язків між суб'єктами міжнародної економіки

Суб'єктами ЗЕД є суб'єкти господарської діяльності всіх форм власності, які здійснюють зовнішньоекономічні операції самостійно з закордонними партнерами. Об'єктами здійснення ЗЕД вважаються всі процеси обміну товарами та послугами відповідно до чинного законодавства [40].

Зовнішньоекономічна діяльність класифікується за наступними основними видами [33]:

– експорт – продаж товарів українськими виробниками іноземним суб'єктам господарювання, що здійснюється шляхом вивезення цих товарів через митний кордон України або без такого вивезення;

– реекспорт – здійснення продажу за межі України товарів, що раніше були імпортовані на територію України і не піддавалися переробці;

– імпорт – купівля вітчизняними суб'єктами ЗЕД у зарубіжних суб'єктів господарської діяльності товарів шляхом вивезення цих товарів на територію України або без такого вивезення. До таких товарів включаються ті, що будуть використовуватись для власного споживання організаціями України, які базуються за її межами;

– реімпорт – здійснення ввезення через кордон раніше вивезеної за межі митної території України продукції, яка не проходила переробку;

– транзит – процес перевезення товарів, які були вироблені за межами України, що не будуть використані і передані для переробки на митній території України.

Основними формами зв'язків ЗЕД є торгівля, надання послуг, спільне підприємництво, та співробітництво.

Торгівля являє собою купівлю або продаж товарів, що вироблені для широкого вжитку, обладнання, продуктів інтелектуальної праці, ліцензій, інновацій, а також бартер.

Надання послуг характеризує собою поширення в міжнародному бізнесі посередницьких, банківських послуг, біржових, транспортних та послуг туризму, страхування.

Спільне підприємництво здійснюється через реалізацію інвестиційних проектів у будь-якій сфері діяльності.

Співробітництво поширюється на наукову, технічну та економічну сфери. Спільне підприємництво проявляється у різних формах. Це можуть бути міжнародні економічні організації, спільні підприємства та вільні економічні зони.

Також існує класифікація міжнародних операцій (Додаток Б) за напрямками торгівлі, групами товарів та послуг, ступенем готовності до продажу, структурними ознаками.

Експорт та імпорт може бути прямим або непрямим. Прямий передбачає здійснення операцій з постачання або придбання товарів або послуг безпосередньо виробниками. Часто такий метод використовується для здійснення торгівлі промисловою сировиною на основі довгострокових договорів, при перевезенні великогабаритного та устаткування високої вартості, сільськогосподарських товарів безпосередньо у фермерів-виробників.

Перевагами таких прямих зв'язків вважаються тісні контакти з контрагентами, можливість безпосередньо наладити контакт між виробником та споживачем, швидке пристосування до потреб споживача своїх виробничих потужностей.

Непрямий експорт чи імпорт здійснюється через торгових посередників. Перевагами даного методу є власна мережа обслуговування та знання ринку і підприємства. За таких умов, контракт укладається з посередником при реалізації не основної продукції на ринках, що є віддаленими або важкодоступними.

Існують ситуації, коли продаж конкретного товару є умовою придбання іншого. Такий процес має назву зустрічної торгівлі. На даний момент часу, обсяги зустрічної торгівлі зростають. Причиною цього є загострення проблеми збуту, внаслідок обмеженості ліквідних засобів учасників ринку.

Зустрічна торгівля має декілька форм:

- угоди бартеру;
- закупівля товарів на суму вартості вже поставлених товарів;
- здійснення компенсаційних угод, при яких погашення фінансового або товарного кредиту, здійснюється за рахунок поставок товарів, що вироблені іншими підприємствами;
- операції з давальницькою сировиною [16].

До торгово-посередницьких операцій відносяться: операції з перепродажу, комісійні, брокерські, агентські операції, консигнаційні угоди [12].



Отже, діяльність у сфері ЗЕД досить різноманітна. Виходячи з цього необхідно забезпечити її належний облік. Враховуючи особливості здійснення операції із зовнішньоекономічної діяльності, основною метою їх обліку є формування необхідного релевантного обліково-аналітичного забезпечення для внутрішніх та зовнішніх користувачів, спрямованого на прийняття виважених управлінських рішень щодо підвищення ефективності міжнародних операцій, посилення ефективності діяльності підприємств.

Завданнями обліку ЗЕД є:

- достовірне відображення інформації в документах, відображення протягом звітного періоду об'єктів обліку на рахунках;
- організація матеріальної відповідальності, здійснення контролю за збереженням цінностей та валютних коштів;
- встановлення об'єктивних цін на товари та послуги, що підлягають імпорту;
- забезпечення повноти розрахунків між сторонами, враховуючи нестабільність валют та інфляційні процеси;
- здійснення обліку валютних коштів та аналіз їх раціонального використання.

Організація ЗЕД, а також її здійснення вимагає дотримання наступних цілей і вимог:

- відображення операцій з валютою в бухгалтерському обліку одночасно у валюті їх здійснення і у валюті звітності за курсом НБУ на дату проведення операції;
- своєчасне звітування перед податковими і статистичними органами про результати діяльності підприємства;
- здійснення правильних та своєчасних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями.

Для того, щоб виконати зазначені вимоги та досягти поставлених цілей, необхідно вирішити комплекс задач бухгалтерського обліку.

Задачі методологічного характеру пов'язані з використанням національного Плану рахунків та правильним відображенням на рахунках операцій ЗЕД. Зазвичай для обліку ЗЕД застосовується План рахунків країни, на території якої функціонують суб'єкти ЗЕД. Якщо планується використовувати План рахунків інших країн засновниками спільних підприємств, то потрібно зазначити це в договорі. При цьому, суб'єкт господарювання, що знаходиться на території своєї країни складає облікові реєстри, Головну книгу і звітність на підставі національного Плану рахунків, а партнерові інформація може бути надана на підставі рахунків його держави.

Завдання методичного характеру обумовлюють систематизацією інформації в об'єктах ЗЕД. Завдання такого характеру направлені на достовірне відображення інформації в документах та реєстрах синтетичного і аналітичного обліку; раціональну побудову цих реєстрів; формування вихідних документів та форм звітності при автоматизації облікових робіт.

Завдання організаційного характеру спроможні раціоналізувати бухгалтерський облік ЗЕД. Для цього застосовується чіткий розподіл обов'язків серед працівників бухгалтерії. Сюди відноситься організація матеріальної відповідальності і забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів; обрання системи обліку відповідних об'єктів, а також створення графіків документообігу; визначеність із періодичністю складання реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та звітності.

Завдання технічного характеру пов'язане більше із автоматизацією обліку ЗЕД за допомогою комп'ютерної та копіювальної техніки.

## 1.2 Правові засади обліку зовнішньоекономічної діяльності

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності може успішно функціонувати тільки за умови наявності відповідного нормативно-правового забезпечення.

Дослідження в першому пункті видів ЗЕД надало нам змогу відокремити основні об'єкти цієї діяльності, що в подальшому будуть відображатися в системі бухгалтерського обліку, а саме розрахунки з іноземними покупцями та замовниками, розрахунки з бюджетом в частині нарахування та сплати податків і платежів, оприбуткування товарів та формування їх контрактної та митної вартостей, проведення валютних операцій, відображення витрат та доходів за операціями від ЗЕД.

В розрізі означених об'єктів будуть використовуватися власний інструментарій бухгалтерського обліку визначений виходячи з основних його елементів таких як: документування, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, звітність. Разом з цим нормативно-правове забезпечення доцільно аналізувати виходячи з напрямів регулювання: організація здійснення, обліковий та податковий аспекти (рис. 1.1)

Розглянемо більш детально нормативно–правове забезпечення в розрізі ключових аспектів ЗЕД. Зовнішньоекономічна діяльність в Україні здійснюється на підставі Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність», Закону «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», Закону «Про регулювання товарообмінних операцій в галузі Зовнішньоекономічної діяльності».

На окремий об'єкт обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності впливає декілька блоків законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Такими об'єктами обліку є товари та послуги, розрахунки з контрагентами, доходи і витрати, іноземна валюта та податки.

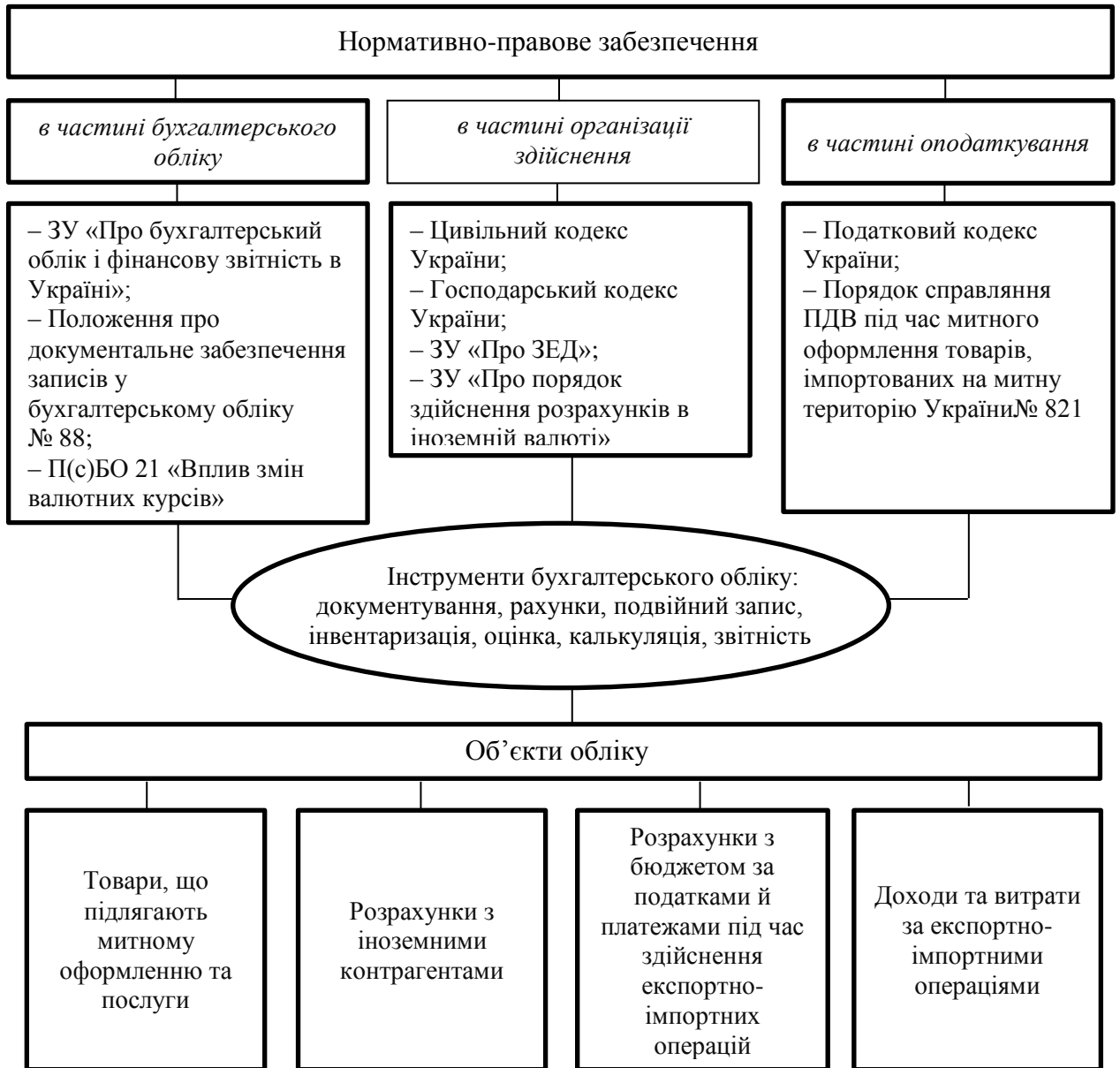


Рисунок 1.1 – Організація бухгалтерського обліку на підприємстві в частині зовнішньоекономічної діяльності

Господарське законодавство регламентує документування товарів та послуг, що підлягають митному оформленню. Господарський кодекс України містить Розділ VII «Зовнішньоекономічна діяльність», у якому вказані види зовнішньоекономічної діяльності, основні засади державного регулювання ЗЕД, ліцензування та квотування ЗЕД, вимоги до зовнішньоекономічних контрактів, включаючи їх державну реєстрацію [9].

Товари та послуги, які підлягають митному оформленню регламентує також митне законодавство. Початок митного оформлення починається з моменту подання органу доходів і зборів декларантом митної декларації та документів, необхідних для митного оформлення. Засвідчення органом доходів і зборів факту прийняття товарів та документів на них до митного оформлення здійснюється шляхом проставляння відбитків відповідних митних забезпечень або інших відміток на митній декларації. Завершення митного оформлення здійснюється протягом чотирьох робочих годин з моменту пред'явлення товарів, що підлягають митному оформленню, подання митної декларації та всіх необхідних документів і відомостей, передбачених статтями 257 і 335 Митного кодексу України [25].

Розрахунки з іноземними контрагентами регламентуються митним законодавством, а саме ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю». Відповідно до нього у розрахунках використовується іноземна валюта як засіб платежу. Такі розрахунки можуть здійснюватися лише через уповноважені банки, а отже, розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться у безготівковій формі [37].

Крім того суб'єкти господарювання повинні враховувати і вимоги ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах, порядок оцінки монетарних та немонетарних статей, курсових різниць та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

Податкове законодавство також має вплив на доходи та витрати за експортно-імпортними операціями. Згідно зі ст. 140.5.4 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування потрібно збільшити на 30% від суми вартості товарів, імпортованих у нерезидента, який включений до Переліку держав (територій), що відповідають критеріям, встановленим ст. 39.2.1.2 ПКУ. В

інших випадках при визначенні фінансового результату до оподаткування імпортери та експортери керуються нормами ПКУ в загальному порядку [31].

Податкове законодавство також регламентує розрахунки з бюджетом за податками й платежами під час здійснення експортно-імпортних операцій. Згідно зі ст. 185.1 ПКУ, ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування податку на додану вартість. Відповідно до ст. 195.1.1 ПКУ, експортні операції оподатковуються за ставкою 0%, тому податкові зобов'язання з ПДВ дорівнюють нулю. Авансова оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України, не змінює значення сум податку, які належать до податкових зобов'язань платника податку-експортера (ст. 187.11 ПКУ) [39].

При експорті згідно з пп. 180.1 ПКУ, незалежно від того, зареєстровано підприємство платником ПДВ чи ні, воно є відповідальним за сплату ПДВ у разі переміщення товарів або послуг через митний кордон України. Операції з імпорту товарів та послуг оподатковуються за ставками 20% або 7%. Оформлена митна декларація є тим документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, а датою виникнення кредиту є дата сплати податкового зобов'язання з ПДВ (ст. 198.2 ПКУ) [31].

При здійсненні ЗЕД також слід користуватися Інкотермс. Це збірник міжнародних правил, який має статус міжнародного нормативного акту у формі словника. Документ містить в собі терміни, які широко використовуються при заключенні договорів зовнішніх поставок. Основною метою цього документу є стандартизація міжнародних договорів поставки для приведення їх у відповідність із законами всіх країн-учасників контракту. На даний момент актуальними є Інкотермс 2010. Правила для будь-якого виду транспорту зазначені в Додатку В.

В Додатку Г зазначені державні органи та функції, які вони виконують у певній сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, надмірна кількість правових документів, суперечності між законами і підзаконними актами, нестабільність законодавчої бази, відсутність чіткої координації між прийняттям важливих державних актів, що регулюють окремі аспекти зовнішньоекономічної діяльності послаблює можливість здійснення ефективної діяльності суб'єктами господарювання.

### 1.3 Сутність та процес організації аудиту за експортно-імпортними операціями підприємства

Вимоги ринку, ускладнення господарської діяльності, обумовили необхідність та особливості здійснення аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Метою проведення аудиту операцій із зовнішньоекономічної діяльності є перевірка достовірності бухгалтерського та податкового обліку зовнішньоекономічних операцій і надання рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень з метою раціонального використання ресурсів, що задіяні у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Основним завданням аудиту операцій є виявлення на основі наданих підприємством фінансових і податкових звітів, даних аналітичного та синтетичного обліку, первинних документів, відповідності її чинним законодавчим та нормативним документам України про зовнішньоекономічну діяльність, обґрунтованості проведення таких операцій, правильності визначення фінансових результатів.

Аудит ЗЕД можна розглядати виходячи з багатьох аспектів, так враховуючи організаційні засади здійснення аудиту доцільно відокремлювати:

– аудит організації доцільності зовнішньоекономічної діяльності її законності і обґрунтованості здійснення та умов виконання, що передбачає аналіз установчих документів, перевірку наявності дозвільної документації,

валютного рахунку та повноту документального підтвердження здійснення ЗЕД в цілому;

– аудит відображення операцій в системі у бухгалтерському обліку, податковій та фінансовій звітності [30].

Зважаючи на особливості здійснення операцій з зовнішньоекономічної діяльності аудит передбачає врахування таких елементів як:

– аудит розрахунків за імпортно-експортними операціями, який передбачає перевірку правильності розрахунків з імпортерами та експортерами продукцію, визначення монетарних та немонетарних позицій виходячи з форм здійснення оплати;

– аудит формування митної та контрактної вартості імпортованої продукції, визначення транспортних витрат, нарахування доходів, відображення курсових різниць тощо.

Виходячи з видів ЗЕД, що здійснюється на більшості підприємств доцільно розглядати у двох напрямках аудит то імпортних та експортних операцій.

Аудит розрахунків імпортних операцій доцільно проводити в наступній послідовності [21]:

– аудит залишків за імпортними операціями та відповідність їх реєстрам аналітичного і синтетичного обліку;

– виявлення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, а також причин та умов їх виникнення;

– перевірка законності та правильності нарахування та стягнення пені за порушення строків розрахунків з контрагентами у зв'язку з несплатою коштів або невчасного отримання імпортованих товарів;

– перевірка відповідності ведення обліку за операціями імпорту та безпосередньо господарських операцій відповідно до правил та інструкцій, встановлених законодавством;

– перевірка щодо правильності відображення в обліку товарів імпорту в бухгалтерському обліку відповідно до первинних документів;



- упевнення у повноті отриманих матеріальних цінностей від іноземних постачальників;
- з'ясування відповідності розрахунків договорам;
- перевірка правильності відображення сум податків в обліку, що були сплачені: мита, митних зборів під час розмитнення, ПДВ, правильності їх обчислення;
- перевірка наявності організації внутрішньогосподарського контролю з контрагентами за розрахунками;
- визначення правильності відображення розрахунків з постачальниками в бухгалтерській і статистичній звітності;
- визначення правильності паралельного обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операції та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останнє число звітного періоду.

Під час перевірки експортних операцій варто з'ясувати такі основні питання [1]:

- наявність документального підтвердження операції, відображення заборгованості іноземного покупця на законних підставах у національній валюті;
- забезпечення відповідності сум ПДВ та вартості товарів на експорт;
- правильність відображення експортної операції;
- наявність ведення оперативного контролю за рухом товарів та аналізу причин їх затримки;
- здійснення інвентаризації товарів на експорт у місцях їх зберігання;
- здійснення списання витрат експортних товарів у межах норм природних втрат на шляхах їх руху;
- здійснення відвантаження товарів, відповідно до умов договорів;
- наявність механізмів врегулювання суперечок між сторонами;
- періодичність звірки розрахунків за заборгованістю;

– проведення узгодження банківських операцій і руху отриманих коштів з операціями за експортом.

Важливим є дослідження питань пов'язаних з визначенням форм розрахунків, курсових різниць. Так, при здійсненні аудиту експортних операцій, слід звернути увагу на те, що доходи платника податку в іноземній валюті перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату визнання таких доходів.

Щодо питання правильності нарахування курсових різниць, при перевірці імпорتنих операцій аудитор повинен ураховувати, яка подія відбулась раніше – оплата чи оприбуткування товарів.

Крім того аудит ЗЕД зачіпає інтереси не лише суб'єкта господарювання, а і держави. Досить цікавим є дослідження проведене науковцями В. В. Фесенко та Л. В. Бабенко які розглядають податковий аудит зовнішньоекономічних операцій як складову державного фіскального контролю. Метою податкового аудиту зовнішньоекономічних операцій є ідентифікація фактів ухилення від оподаткування та виведення національних капіталів за межі держави (Додаток Д) [40].

Таким чином, аудиторська перевірка експортних та імпорتنих операцій є важким та трудомістким процесом. При плануванні всіх напрямків, врахуванні усіх деталей та особливостей здійснення ЗЕД стає можливим знизити аудиторський ризик, зменшити час здійснення перевірки, це дасть можливість організувати контроль раціональним способом та отримати більшу кількість аудиторських доказів.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТОВ «ПАЙЛОТ ДРІЛЛІНГ ТЕКНОЛОДЖІЗ»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» створене з метою здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Афільована сервісна компанія ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» являється представником продукції і послуг ТОВ «Карбон».

ТОВ «Карбон» – приватна компанія, яка займається виробництвом обладнання та надає сервісні послуги у сфері будівництва нафтових та газових свердловин. Імпорт товарів в основному здійснюється із США. Компанія є офіційним дистриб'ютором в Україні Північно-Американських виробників.

Основним напрямком діяльності компанії є виробництво та сервісне обслуговування обладнання для цементування свердловин.

На ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» впроваджена централізована форма організації облікового персоналу. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється бухгалтерською службою на чолі із головним бухгалтером, які здійснюють свою діяльність на підставі посадових інструкцій

Облік на підприємстві ведеться на основі Наказу № 1 про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику від 2 січня 2016 року (Додаток Е).

Зміна методів обліку здійснюється за умови внесення змін до законодавства України. Наказ створено на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Підприємство використовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку за допомогою програми «1С: Підприємство 8.2», має свій робочий план рахунків, в якому додано аналітичні рахунки до субрахунку 281 «Товари на складі»: 2811 «Товари на складі (Україна)», на якому обліковуються товари, що вироблені вітчизняними підприємствами; 2812 «Товари на складі (імпорт)», на якому обліковуються товари, що були імпортовані ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

На основі даних бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності 2015-2017 рр. здійснено фінансово-господарський аналіз діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

Результати дослідження динамічних змін фінансово-економічних показників, наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2015–2017 рр.

Показники	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	5964,0	6794,7	8173,5	108,16
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	1440,6	1269,6	1985,8	104,24
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	487,5	46,7	29,6	62,09
Валюта балансу, тис. грн.	3976,9	4040,7	8474,1	117,57
Власний капітал, тис. грн.	1256,2	1302,5	1302,5	101,22
Власні оборотні кошти, тис. грн.	382,8	695,0	66,0	99,80
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	2720,7	2737,8	7171,6	124,39
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	1364,6	1357,1	2651,5	114,57

Проаналізувавши дані таблиці 2.1, бачимо, що протягом 2015-2017 років знизилась показники чистого прибутку та власних оборотних коштів. На зниження показника чистого прибутку вплинуло збільшення витрат підприємства, що зумовило підвищення собівартості реалізованої продукції на 4,24%. На результат показника власних оборотних коштів здійснило свій вплив збільшення дебіторської заборгованості.

Аналізуючи інші показники, спостерігаємо, що чистий дохід від реалізації продукції збільшився на 8,16%. Це обумовлене збільшенням обсягу продажу продукції. Збільшення валюти балансу в основному обумовлене інфляцією, зокрема середній курс долара з 2015 до 2017 року виріс із 21 грн/дол. до 27 грн/дол. Збільшення кредиторської заборгованості підприємства на 24,39% свідчить про те, що підприємство несвоєчасно розраховується із постачальниками товарів та послуг. Показник дебіторської заборгованості має позитивну динаміку і збільшився на 14,57%. Це обумовлено тим, що перед нашим підприємством покупці та замовники не мають боргу, тобто вони вчасно розраховуються за надані ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» товари та послуги.

Отже, в результаті проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності за 2015-2017 роки, бачимо, що основні її показники змінювались як негативно, так і позитивно.

Наступним етапом аналізу підприємства є розрахунок показників ліквідності (Табл. 2.2). Ліквідне підприємство означає, що актив може перетворитись на грошові кошти швидко і без втрат його ринкової вартості.

Таблиця 2.2 – Показники ліквідності підприємства за 2015–2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %	Нормативне значення
	2015	2016	2017		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,02	0,03	0,05	129,10	>0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,52	0,51	0,5	99,03	0,5-0,8
Коефіцієнт покриття	1,14	1,25	1,01	99,71	>1
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	382,8	695,0	66	99,80	>0

Аналізуючи показники, можна сказати, що значення коефіцієнту абсолютної ліквідності більше 0, а отже, підприємство спроможне погашати короткострокову заборгованість. Коефіцієнт швидкої ліквідності знаходиться у межах нормативного значення, це свідчить про низький фінансовий ризик для підприємства. Коефіцієнт покриття також знаходиться у межах норми, це означає, що підприємство вчасно ліквідує свої борги. Чистий оборотний

капітал показує, чи забезпечена діяльність підприємства власними фінансовими ресурсами. Виходячи з аналізу бачимо, що в даному випадку такими ресурсами підприємство цілком забезпечено.

Для будь-якого підприємства важливо бути фінансово незалежним для успішного функціонування. Результати аналізу фінансової стійкості нашого підприємства наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники фінансової стійкості підприємства за 2015–2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %	Нормативне значення
	2015	2016	2017		
Коефіцієнт автономії	0,32	0,33	0,15	91,29	>0,5
Коефіцієнт фінансової залежності	3,2	3,1	6,5	115,47	<2
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,31	0,53	0,05	97,83	>0
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,12	0,20	0,01	95,74	>0,1

Отже, аналізуючи фінансову стійкість, можна зробити висновок, що коефіцієнт автономії знаходиться нижче норми, що обумовлює появу залежності від зовнішніх джерел фінансування в цей період. Коефіцієнт фінансової залежності показує, чи існує залежність від залучених коштів. Оскільки середній темп росту даного показника більше нормативного значення, це означає, що підприємство потребує залучених коштів і є фінансово залежним від них. Коефіцієнт маневреності власного капіталу знаходиться у межах норми і показує яку саме частину власного капіталу вкладено в оборотні кошти. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами відповідає нормативному значенню. Він свідчить про забезпеченість підприємства фінансовими ресурсами для здійснення господарської діяльності.

Важливою складовою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є оцінка його рентабельності (Табл. 2.4). Вона показує ефективність та раціональність використання вкладених коштів.

Таблиця 2.4 – Показники рентабельності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» за 2015–2017 рр.

Показники	Роки			Середній темп роту, %	Нормативне значення
	2015	2016	2017		
Коефіцієнт рентабельності активів	0,122	0,011	0,004	61,18	>0, збільшення
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,338	0,036	0,023	57,74	>0, збільшення
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,037	0,035	0,022	62,57	>0, збільшення
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,081	0,006	0,003	92,02	>0, збільшення

Отже, проаналізувавши бачимо, що по всіх показниках іде тенденція до зниження. Це свідчить про зниження ефективності використання активів підприємства. Коефіцієнт рентабельності активів показує за 3 роки зменшився на 38,82%, але показник більше нуля, а отже відповідає нормативному значенню. Коефіцієнт рентабельності продукції та власного капіталу знаходяться у межах нормативного значення та показують відносну ефективність витрат на виробництво та збут, а також прибутковість коштів, що були інвестовані засновниками, але, ситуація така сама, як і з коефіцієнтом рентабельності, спостерігається зниження показників на 42,26% та 37,43% відповідно. Коефіцієнт рентабельності продажу показує на скільки прибутковою є кожна гривня обсягу реалізації. Середній темп росту коефіцієнта знизився на 7,98%, але порівняно із нормативним значенням, коефіцієнт знаходиться в нормі. Зважаючи на те, що у 2017 році підприємство отримало менший прибуток, ніж за попередні роки, можна вважати, що рентабельність підприємства значно знизилась.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу видно, що основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» протягом трьох років зазнали позитивних змін, окрім чистого прибутку та власних оборотних коштів. Підприємство має залежність від

залучених коштів. Це обумовлено економічними проблемами в країні, що і стало причиною погіршення платоспроможності та рентабельності.

## 2.2 Організація первинного обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

Під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності, ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» керується Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [34], Господарським кодексом України [8], Митним [26] та Податковим [32] кодексами України, Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [35], Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [36].

Оскільки ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» спеціалізується на імпорті обладнання, розглянемо детальніше особливості документування та обліку імпортних операцій. Первинними документами для бухгалтерських записів при імпорті товарів є такі документи: зовнішньоекономічний договір або контракт, митна декларація (МД), транспортні накладні, рахунок-фактура (інвойс), документ для оплати відвантажених товарів, акти виконаних послуг, страхові поліси тощо (Додаток Ж).

Операції імпорту в товаристві починаються з оформлення відносин з партнером-нерезидентом, а саме — з укладання зовнішньоекономічного контракту. В Україні при укладанні договорів, слід дотримуватися Правил Інкотермс (комплекту міжнародних правил з тлумачення найбільш широко використовуваних торговельних термінів в галузі зовнішньої торгівлі). Саме визначення правил поставки відповідно до умов Інкотермс в подальшому вплине на визнання та облік транспортних витрат, оподаткування

Міжнародний договір укладається у письмовій формі двома мовами. Такий договір містить наступні умови: назву, номер контракту, дату та місце його укладення, преамбулу, предмет контракту, ціну та загальну вартість



контракту, умови поставки товарів, вантажоодержувача, умови платежів, товаросупровідну документацію, повідомлення про відвантаження, упаковку та маркування, гарантію якості товару, претензії, штрафні санкції, форс-мажорні обставини, арбітраж, інші умови, юридичну адресу сторін, підписи сторін. Додаткові умови в контрактах зазначаються за домовленістю сторін.

Подальші бухгалтерські записи з обліку придбання імпортованих товарів в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіс» будуть залежати від форми оплати, яка має бути визначена умовами зовнішньоекономічного контракту: попередньої, наступної чи змішаної.

Оскільки ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіс» переважно працює на умовах передоплати до моменту відвантаження товару продавцем розглянемо саме цю схему. При цьому сума авансу в іноземній валюті перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу в день сплати авансу. Оскільки така заборгованість буде погашена отриманням товарів, які являються немонетарними активами, то ні на дату балансу, ні на дату здійснення господарської операції розраховувати курсові різниці за нею не потрібно. При отриманні товару, його первісна вартість формується виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати.

При здійсненні часткових авансових виплат, первісна вартість товарів, що надійшли, визначається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на день дати кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення.

Якщо ж спочатку оплачується частина авансу, за якою повністю оприбутковується товар, то первісна вартість таких товарів визначається шляхом додавання суми, що дорівнює авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на дату такої часткової передоплати та частини вартості товарів, що залишилися, перерахованої за курсом НБУ на дату їх оприбуткування.

Для здійснення авансового платежу постачальнику, підприємством подається заява про купівлю іноземної валюти до обслуговуючого банку. Після придбання іноземної валюти у відповідному банку оформлюється

платіжне доручення в іноземній валюті на переказ коштів із позначкою «передоплата».

В подальшому ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» отримує повідомлення від банку про купівлю іноземної валюти та про переказ валютних коштів.

Імпорт товарів з-за кордону в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» відповідно до вітчизняного законодавства вимагає проведення певних процедур з митного оформлення. Митний контроль і процедура митного оформлення товарів проводиться з використанням митної декларації.

Для отримання товарів в товаристві від постачальника, потрібно оформити вантажну митну декларацію (ВМД). Вона представляє собою бланк встановленої форми, що подається митному органу і містить відомості про цінності, які перетинатимуть митний кордон України. Також у ній зазначається митний режим, у який вони заявляються, а також інформацію, потрібну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів [6].

Вантажна митна декларація містить у собі точні дані про мету переміщення через кордон товарів та інших предметів, про самі товари та інші предмети, про відправника, отримувача та декларанта вантажу, спосіб і порядок переміщення вантажів, умови поставки, спосіб розрахунків, вона заповнюється на кожну партію товару окремо.

Товари або майно, вартість яких перевищує 100 євро, декларуються митницею за умови наявності відомостей про нього у вантажній митній декларації. На товари, вартість яких нижча – ВМД не заповнюється. Такий товар, крім підакцизних товарів, декларується на підставі відомостей про них у супровідних та інших документах [26].

Митний орган залишає собі два аркуші декларації і відповідні додаткові аркуші до неї для державного митного контролю. Один аркуш використовують для державної статистики, а другий повертають декларанту.

Бланк вантажної митної декларації має 4 розділи і 56 граф, позначених цифрами [18].

Декларант самостійно вписує відомості у необхідні графи декларації. Графу 47 і розділ В (інформацію про нарахування обов'язкових платежів) декларант може не заповнювати з метою прискорення проходження вантажів через митний кордон. Якщо ця графа і розділ декларантом не заповнені, це робить митний орган. Розділи А, С, Д заповнюються виключно митним органом після декларування товарів та інших предметів і пред'явлення їх декларантом до митного оформлення [17].

На товари, що ввозяться, встановлюється ввізне мито, ставки встановлюються Митним тарифом України та диференціюються залежно від коду УКТ ЗЕД. Також із таких товарів має бути сплачено ПДВ.

При цьому датою оприбуткування ввезених товарів у бухгалтерському обліку є дата розмитнення, вказана на печатці МД

Об'єктом оподаткування імпортованих товарів (робіт, послуг) для податку на додану вартість відповідно до податкового законодавства є їх митна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та акцизного податку за підакцизні товари.

В нашому випадку товари доставляються на митну територію України авіатранспортом, отже для здійснення такої операції укладається повітряна накладна.

При процесі імпортування товарів, від постачальника-нерезидента підприємство отримує рахунок-фактуру. Цей документ містить перелік товарів, їх вартостей, формальних особливостей, умов поставки та відомостей про відправника та одержувача.

Після отримання товару підприємством знову подається заява про купівлю іноземної валюти до обслуговуючого банку для оплати решти. Після придбання іноземної валюти оформлюється платіжне доручення на переказ коштів постачальнику, але вже із поміткою «плата по факту».

Отже, облік імпорتنих операцій в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» здійснюється з використанням типових форм первинних документів та у відповідності до вимог чинного законодавства.

### 2.3 Аналітичний та синтетичний облік зовнішньоекономічної діяльності

Первинні документи заносяться у відповідні аналітичні та синтетичні реєстри, формуються необхідні проведення. Аналітичний облік в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» ведеться за країнами, покупцями або номерами контрактів.

В подальшому саме механізм оплати товарів вплине на формування їх первісної вартості, обрахунок курсових різниць, тощо.

Так, в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» в основі облікової вартості імпорتنих товарів лежить контрактна вартість відповідно до базисних умов поставки, виражена у валюті, обумовленій контрактом. При перетині митного кордону України подається вантажна митна декларація, в якій вказується вартість в іноземній валюті. В митну вартість товару крім контрактної вартості включаються також всі витрати і вартість ризику покупця, проведені за межами митного кордону України і підтвержені відповідними документами. При цьому до первісної вартості імпорتنих товарів включається фактурна вартість, а митна вартість використовується лише для нарахування податків та зборів, розрахунку сум штрафних санкцій та інших стягнень.

Якщо ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» здійснює повну передоплату то первісна вартість імпортованих пізніше товарів буде визначатися за курсом НБУ не на дату їх митного декларування, а на дату сплати авансу. У разі ж часткової передоплати поставки частина товару, що вже оплачена оцінюється за курсом НБУ на дату авансу, решта – за курсом НБУ на дату поставки. За умов же використання в товаристві подальшої

оплати первісна вартість товару визначається за курсом НБУ на дату розмитнення та складання МД (Додаток З).

Враховуючи означену специфіку в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» для синтетичного обліку імпорتنих операцій використовуються рахунки 28, 632, 371, 31.

Рахунок 28 «Товари» використовується для обліку руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах, його субрахунок 281 «Товари на складі» використовується для обліку таких товарів. Особливістю аналітичного обліку товарів на ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» є застосування рахунків 2811 «Товари на складі (Україна)» та 2812 «Товари на складі (імпорт)». На 2812 рахунку обліковуються саме товари, що були імпортовані, а не вироблені на території України.

Рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками за одержані товари або надані послуги. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником в розрізі відповідного документа на сплату.

Рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами» потрібен для відображення сплачених авансів постачальнику-іноземцю.

Рахунок 31 «Рахунки в банках» використовується для обліку грошових коштів, які знаходяться в банку. Субрахунок 311 призначений для обліку в національній валюті, а субрахунок 312 – в іноземній.

Розглянемо особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання імпортованого товару на умовах 100% передоплати (Рис. 2.5).

Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання імпортованого товару на умовах післяоплати наведено в Додатку И.

Таблиця 2.5 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання імпортованого товару на умовах 100% передоплати

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Перераховано нерезиденту передоплату за товар (50000 x 26,40)	371	312	1320000
Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:			
мито (51000 x 26,60 x 5%)	377	311	67830
ПДВ ((51000 x 26,60) + 67830) x 20%)	377	311	284886
Оплачено послуги митного брокера	642	311	10000
Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення	377	311	25000
Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено МД)	641	377	280000
Оприбутковано товар (50000 x 26,40)	281	632	1320000
Віднесено на збільшення первісної вартості товару:			
суму ввізного мита	281	377	67830
вартість послуг митного брокера	281	685	10000
Вартість міжнародного перевезення	281	631	25000
Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	10000
Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	25000

Аналітичний облік розрахунків із зарубіжними контрагентами здійснюється за кожним із них та за кожним видом валюти. Синтетичний облік розрахунків із такими контрагентами ведеться у Журналі-ордері №3 і Регістрі операцій за розрахунками із постачальниками № 3.3.

Вагоме значення для підтвердження достовірності обліку має організація внутрішнього контролю. Одним із інструментів контролю на ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» є проведення інвентаризації розрахунків, банківських операцій та товарів.

В ході здійснення інвентаризації розрахунків при наявності дебіторської заборгованості нашого підприємства складається акт звірки, який направляється постачальнику на узгодження. Дані за дебіторською заборгованістю є достовірними лише за умови, що залишки заборгованостей

збігаються. Якщо після обміну документами дані не збігаються та залишаються невирішені питання, то сторони звертаються до Міжнародного комерційного арбітражного суду.

Якщо в процесі інвентаризації розрахунків, за окремими видами заборгованості минув строк позовної давності, їх потрібно занести в окрему довідку, яка додається до акта інвентаризації. В акті зазначаються назви сторін, сума та дата заборгованості, а також причини її виникнення. В акті також можуть бути вказані особи, що винні в такому простроченні. Після затвердження керівником протоколу щодо здійснення інвентаризації, у бухгалтерському обліку відображаються результати врегулювання заборгованості.

Перевірка банківських операцій відбувається з метою упевненості у правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій по придбанню іноземної валюти, упевненості у відсутності штрафних санкцій за порушення умов придбання валюти. Порядок придбання іноземної валюти регламентується Постановою Правління Національного банку України «Положення про порядок та умови торгівлі іноземної валюти» [32].

При придбанні іноземної валюти, у нашого підприємства з'являється обов'язок перерахувати кошти нерезиденту протягом 5 робочих днів, з моменту надходження коштів на валютний рахунок. В іншому випадку на підприємство накладаються штрафні санкції. Наслідком є списання уповноваженим банком іноземної валюти з рахунку і продаж їх протягом 5 робочих днів на міжбанківському валютному ринку. Позитивна курсова різниця за таких обставин підлягає перерахуванню до державного бюджету, а негативна – відноситься на результати підприємства.

ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» регулярно проводить інвентаризацію товарів. Цей процес потрібен для перевірки їх наявності і стану. Для здійснення інвентаризації керівником підприємства створюється інвентаризаційна комісія, яка в свою чергу створює робочі інвентаризаційні комісії. Персональний склад робочих комісій затверджується наказом

керівника підприємства. До складу робочих комісій входять: голова комісії в особі представника керівника підприємства та спеціалісти.

В наказі керівника про проведення інвентаризації встановлюється строк початку та закінчення її проведення, реєструється бухгалтером в книзі контролю за виконанням наказів про проведення інвентаризації. Цей наказ надається робочій комісії перед початком інвентаризації.

Дані про фактичні залишки товарів записуються інвентаризаційні описи в двох примірниках. Описи можуть складатися по кожній матеріально відповідальній особі або за місцем зберігання товарів. Інвентаризаційні описи передаються головою інвентаризаційної комісії головному бухгалтеру та матеріально відповідальній особі під розписку на першому примірнику. За результатами інвентаризації товарів може бути виявлено повну відповідність фактичних та бухгалтерських даних або нестачею товарів, чи їх лишки. При невідповідності фактичних та бухгалтерських даних слід визначити їх причину та відобразити результати в обліку (Додаток К).



## РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗЕД В ТОВ «ПАЙЛОТ ДРІЛЛІНГ ТЕКНОЛОДЖІЗ»

### 3.1 Вдосконалення організації обліку зовнішньоекономічної діяльності в товаристві

Дослідження теоретичних основ обліку зовнішньоекономічної діяльності, нормативно-правового забезпечення та практичних засад реалізація облікового відображення імпорتنих операцій з товарами та послугами в діяльності в товаристві, особливості визнання доходів та витрат вказує на необхідність більш детального аналізу питань щодо організації їх бухгалтерського обліку в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

В товаристві облік зовнішньоекономічної діяльності ведеться цілком раціонально. Але для більш досконалої організації обліку необхідно внести певні зміни в облікову політику в частині основних об'єктів імпорتنих операцій в товаристві враховуючи особливості операцій ЗЕД.

Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» залежить від таких ключових особливостей:

- платежі із зарубіжними контрагентами, а також митними органами проводяться в національній та іноземній валюті;
- контрагентами можуть бути як іноземні, так і вітчизняні фірми;
- ТМЦ можуть знаходитись в дорозі, зберігатись на складах, що розташовані на території різних держав;
- відповідно до умов постачання товарів в системі Інкотермс, витрати, що пов'язані із зовнішньою торгівельною діяльністю, з урахуванням їх розподілу між контрагентами, здійснюються як у межах України, так і на території зарубіжних країн.

В ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» сформований Наказ про облікову політику не відображає означену специфіку здійснення зовнішньоекономічної діяльності в розрізі її ключових об'єктів. З метою

формування релевантної інформації вважаємо за необхідне удосконалити питання щодо організації обліку з питань організаційного, методичного, технічного та управлінсько-аналітичного забезпечення в розрізі ключових елементів (рис. 3.1). Зважаючи на те, що на сьогодні товариство здійснює переважно імпорتنі операції основну увагу приділимо саме цьому напрямку діяльності.

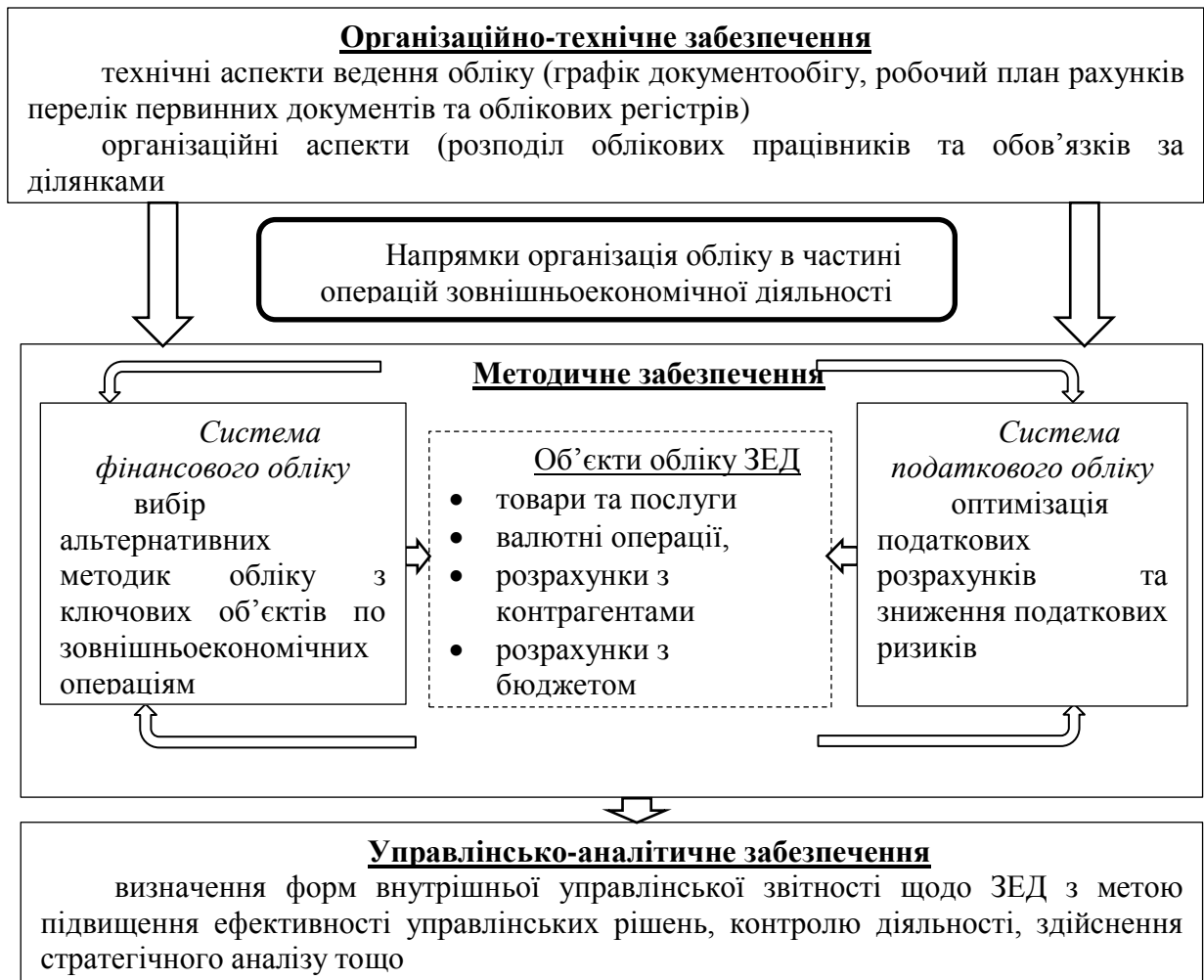


Рисунок 3.1 – Запропонований механізм удосконалення організації обліку імпорتنих операцій в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

Основним елементом організації обліку на підприємстві є раціональна організація документообігу. Зважаючи на відсутність сформованого в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» графіку документообігу пропонуємо до використання розроблений графік за імпортними операціями по окремих

документах із зазначенням виконавців, підрозділів, до яких повинен направлятися конкретний документ, часу виконання, а також терміну зберігання документів (Додаток Л).

З метою підвищення якості аналітичного обліку пропонуємо розширити відповідні аналітичні рахунки які в системі 1С у вигляді відповідних субконто (рис. 3.2). На сьогодні в товаристві аналітичний облік здійснюється в розрізі контрагентів, валюти та облікової партії. Вважаємо за доцільне передбачати ще субконто виходячи з видів митних режимів, місця знаходження цінностей.



Рисунок 3.2 – Запропонована система субконто (аналітичних рахунків) для обліку імпортних операцій в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

Враховуючи, особливості імпортних операцій облікова політика в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» в частині імпортних операцій має визначати такі елементи: порядок формування первісної вартості отриманих товарів та інших цінностей, облікова одиниця товарів. Важливого значення зважаючи на існуючі відмінності між виникненням моменту передачі ризиків та зобов'язань до обраних в договорі правил Інкотермс набуває розкриття в обліковій політиці аспектів щодо методики накопичення та розподілу витрат

пов'язаних з придбанням цінностей, їх доставкою та приведенням їх до стану придатного до використання.

Виходячи з цього, облікова політика нашого підприємства в частині імпорتنих операцій повинна мати такі складові, як:

- первісна оцінка товару;
- облікова одиниця;
- уцінка товарів, порядок її проведення;
- облік транспортно-заготівельних витрат.

Оскільки в залежності від умови поставки товару облікова ціна на нього може бути різною, в обліковій політиці слід зазначити як саме вона формується. Також імпортовані товари можна вважати запасами, тому що вони відповідають критеріям такої категорії активів, тому в обліковій політиці слід зазначити спосіб накопичення та розподілу витрат, які стосуються придбання запасів в частині імпорتنих операцій, а також приведенням їх до стану, що буде придатним до використання.

Облікова політика повинна містити у собі інформацію про можливість відокремленого обліку стосовно витрат для окремих партій у частині ТЗВ. Це обумовлено тим, що не завжди існує можливість застосовувати метод прямого віднесення щодо всіх складових, які входять до собівартості імпорتنих товарів. Якщо для сум непрямих податків, ввізного мита можна застосовувати такий метод, то для ТЗВ та інших витрат – не завжди, тому що є залежність від структури та умов кожної імпортованої партії товарів.

З метою покращення обліку в частині імпорتنих операцій, пропонуємо додати до облікової політики товариства ще один пункт, у якому будуть прописані методика визначення облікової ціни імпортованих товарів, які в тому числі можуть виступати запасами підприємства (Додаток Е).

Застосування перелічених методичних підходів спроможне забезпечити формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, а також полегшить прийняття рішень для подальшого здійснення зовнішньоекономічної діяльності в частині імпорتنих операцій.

### 3.2 Вдосконалення внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві

Зважаючи на значну ризиковість операцій зовнішньоекономічної діяльності вагоме значення для підвищення фінансової стійкості ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» має запровадження системи внутрішнього аудиту. При плануванні внутрішнього аудиту в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» необхідно враховувати його мету та завдання, які доцільно згрупувати в розрізі ключових об'єктів (рис.3.3)

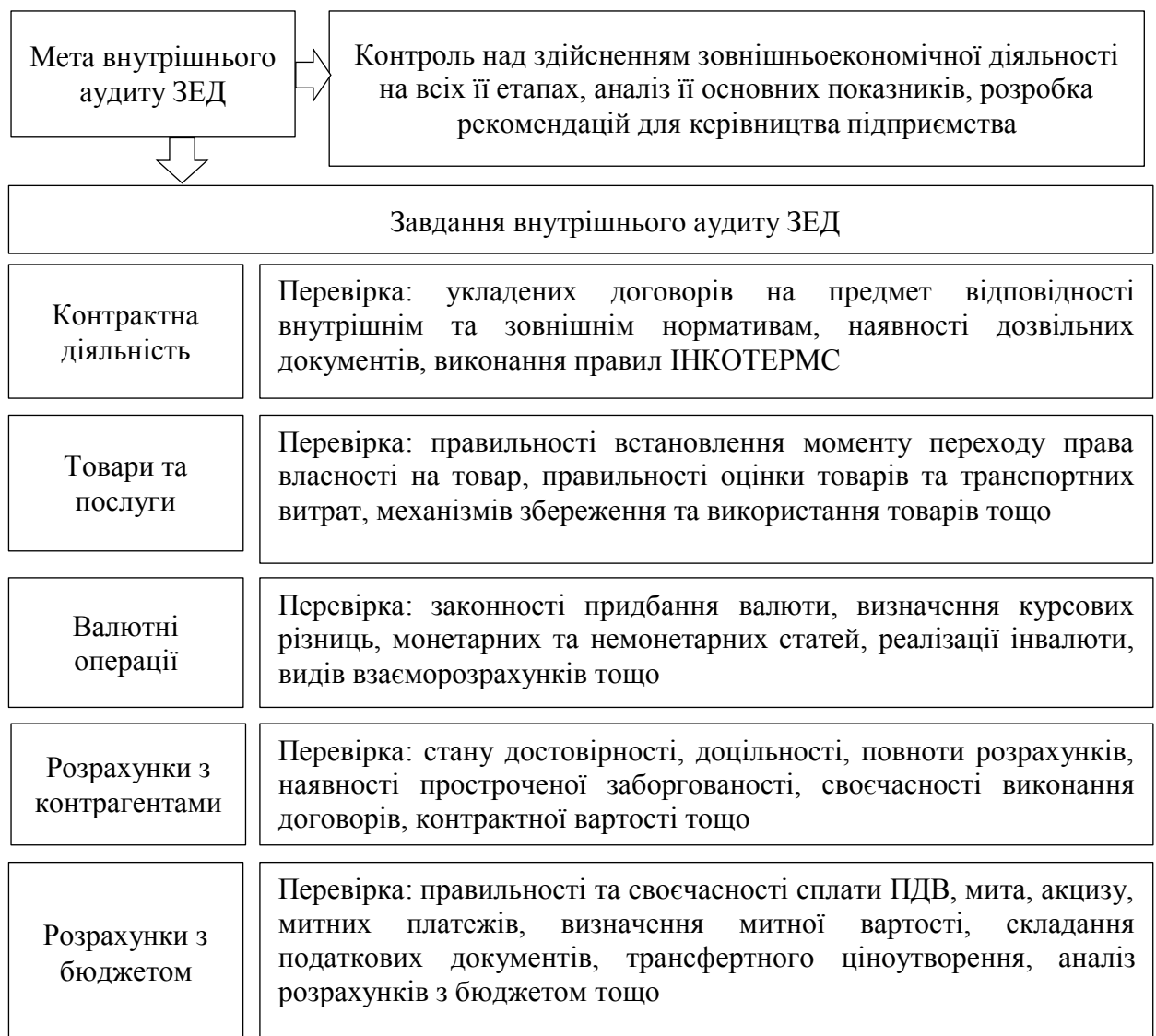


Рисунок 3.3 – Мета та завдання внутрішнього аудиту ЗЕД в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

Саме в розрізі означених об'єктів буде здійснюватися попередній, поточний та внутрішній аудит зовнішньоекономічної діяльності. Враховуючи особливості реалізації операцій ЗЕД, що здійснюються в товаристві, система внутрішнього аудиту повинна охоплювати систему ключових елементів (рис. 3.4).

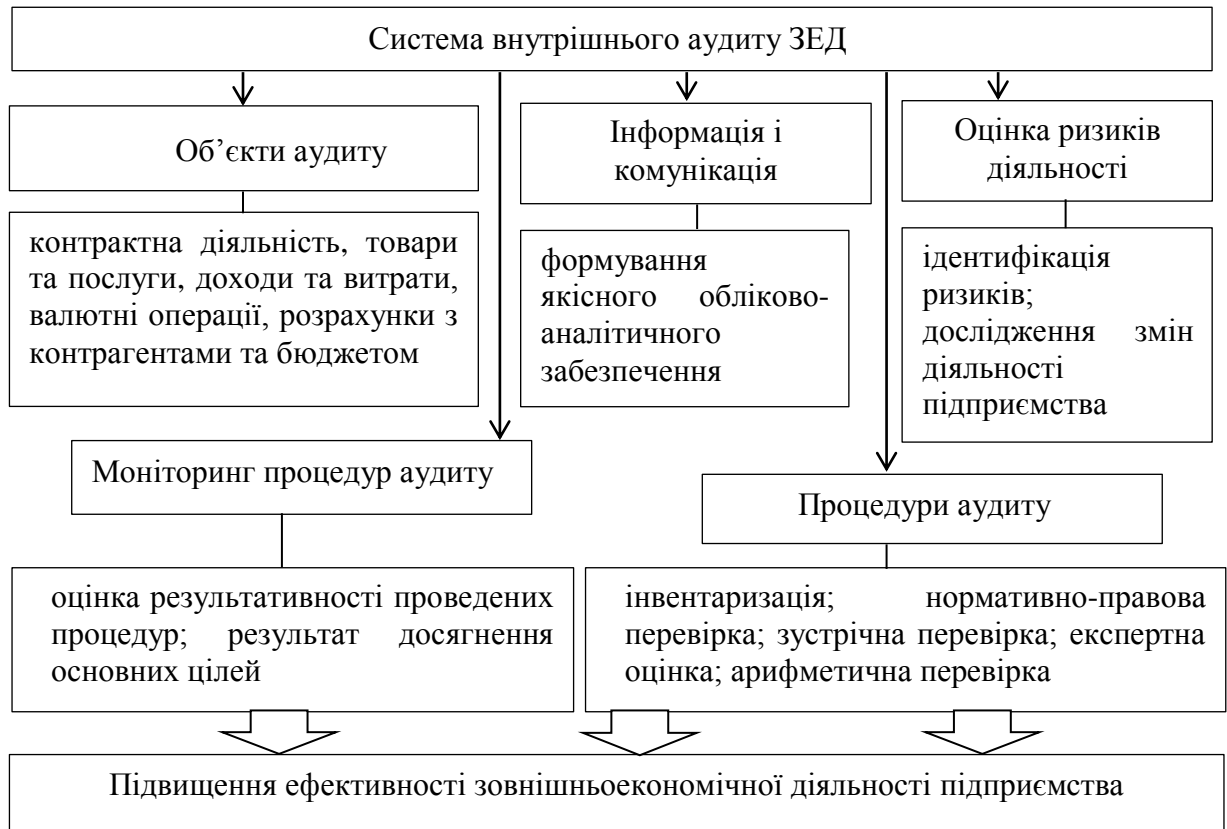


Рисунок 3.4 – Запропоновані основні елементи системи внутрішнього аудиту ЗЕД ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз»

Джерелами інформації для проведення внутрішнього аудиту ЗЕД в ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» перш за все є значна сукупність документів, що включає митні, складські, технічні, комерційні, транспортні та страхові, а також транспортно-супровідні документи. Крім того в якості джерел внутрішній аудитор буде використовувати реєстри синтетичного та аналітичного обліку, що формуються в системі 1С, інвентаризаційні описи, фінансову звітність та інші документи (законодавчі акти і нормативно-правові документи, які регулюють відносини з імпортерами).

На формування системи обліково-аналітичного забезпечення впливатимуть організаційні аспекти здійснення внутрішнього аудиту. З урахуванням ключових факторів діяльності ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз» вважаємо за доцільне створити відділ внутрішнього аудиту, що в подальшому дасть змогу підприємству ефективніше здійснювати свою діяльність. До працівників підрозділу будуть входити його керівник, в особі внутрішнього аудитора, а також його помічник. Ефективна робота означеного підрозділу можлива лише за умови наявності розроблених внутрішніх регламентів. Служба внутрішнього аудиту повинна діяти на підставі Положення, затвердженого керівником підприємства, підпорядковуватися безпосередньо власнику та захищати його інтереси (Додаток М).

Для проведення внутрішньої аудиторської перевірки можуть використовуватися такі методичні прийоми аудиту: обстеження, хронометраж і вибіркові спостереження; інвентаризація; комплексні та тематичні перевірки; експертиза; прийоми порівняльного і факторного аналізу; інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування; нормативно-правове регулювання.

Для покращення здійснення аудиторських перевірок ЗЕД, пропонуємо розділити даний процес на декілька етапів (Додаток Н)

Аудиторська перевірка ЗЕД передбачає сукупність здійснення системи процедур в залежності від об'єктів перевірки та визначених відповідно напрямів та завдань які будуть зазначені в програмі внутрішнього аудиту (Додаток О).

Аудит розрахунків з постачальниками за імпортними операціями передбачає перевірку правильності оформлення зовнішньоекономічних контрактів, що визначають права та обов'язки сторін щодо імпорту. Також встановлюється дотримання прописаних у контракті розрахунків.

Аудит формування вартості імпортованої продукції передбачає перевірку правильності визначення митної вартості товару на підставі його

ціни, що встановлена контрактом, а також перевірку не включених до рахунку-фактури витрат. Це можуть бути витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні послуги, страхування, комісійних і брокерських платежів, що сплачуються підприємствами на умовах їх ввезення. При цьому перевіряється дійсність цих витрат, що мають бути підтвержені відповідними документами.

В частині аудиту формування вартості імпортової продукції слід звернути увагу на процес визначення економічної ефективності здійснення імпортних операцій. Йдеться про відбір одного із можливих товарів, якщо на ринку представлені аналоги в різних країнах, або навіть якщо вибір здійснюється між товаром виробленим за межами території України та у її межах. Для обрання найбільш вигідного для підприємства варіанту, пропонуємо здійснити аналіз продукції різних контрагентів шляхом порівняння їх характеристик для запобігання неналежного імпорту.

Розглянемо застосування запропонованого аналізу на умовному прикладі, коли вибір постає між імпортним обладнанням і обладнанням, виробленим на внутрішньому ринку. Для розрахунку витрат на імпорт обладнання пропонуємо використати формулу 3.1.

$$C_{imm} = Z_1 + P_m \quad (3.1)$$

де,  $C_{imm}$  – витрати на імпорт обладнання;

$Z_1$  – витрати на придбання обладнання;

$T_e$  – витрати на транспортування.

Для розрахунку витрат на купівлю вітчизняного обладнання використаємо формулу 3.2.

$$C_e = Z_2 + T_1 \quad (3.2)$$



де,  $C_v$  – витрати на вітчизняне обладнання;

$Z_2$  – витрати на придбання обладнання;

$T_v$  – витрати на транспортування.

Індекс конкурентоспроможності (3.3) будується на двох попередніх показниках.

$$I_k = C_v / C_{имп} \quad (3.3)$$

Де  $I_k$  – індекс конкурентоспроможності;

$C_{имп}$  – витрати на імпорт обладнання;

$C_v$  – витрати на вітчизняне обладнання.

Якщо в результаті проведених розрахунків, індекс конкурентоспроможності набудатиме значення, що виявиться більше 1, імпортований товар буде конкурентоздатним і витрати на його придбання будуть меншими за витрати, які може понести підприємство, при купівлі вітчизняного обладнання. При значенні такого індексу, яке виявиться менше 1 – вартість імпортованого обладнання перевищуватиме вартість вітчизняного. В такому випадку перевагу слід надати виробленому в Україні. Якщо ж індекс буде дорівнювати нулю, то обидва товари будуть однаково конкурентоздатними. В такому випадку слід детальніше вивчити ринок та прийняти відповідне рішення на користь одного із варіантів.

Проведемо обчислення за формулами, наведеними вище (табл. 3.1).

Отже, при здійсненні обчислення економічного ефекту від закупівлі імпортованого обладнання, можна зробити висновок, що його значення є вагомим за значення при закупівлі на вітчизняному ринку. Для визначення коефіцієнта конкурентоспроможності, валові витрати на внутрішньому ринку співставимо до витрат на імпорт обладнання. Обчислений коефіцієнт у трьох із дванадцяти випадків має значення більше одиниці. Це свідчить про

конкурентоспроможність імпортного обладнання, тобто його вартість, порівняно із вартістю, виробленого на внутрішньому ринку менша. Виходячи з цього, бачимо, що тільки на валових витратах підприємство отримує вигоду у 61,67 тис. грн., при обраному об'ємі закупівлі, а отже можна зробити висновок, що в даному випадку однозначним варіантом є здійснення імпортової операції.

Таблиця 3.1 – Визначення економічної ефективності здійснення імпортової операції

Найменування	Ціна на зовнішньому ринку, грн.	Ціна на внутрішньому ринку, грн.	Валові витрати на зовнішньому ринку, грн.	Валові витрати на внутрішньому ринку, грн.	Економічна вигода	Коефіцієнт конкурентоспроможності
Пакер	18,2	20,33	910	1016,5	106,5	1,117
Муфта	3,78	12	378	1200	822	3,174
Надувна система	13,45	15,75	6725	7875	1150	1,171
Шаблони	5,05	6,65	5050	6650	1600	1,317
Колонні скребки	16,66	20,42	49980	61260	11280	1,226
Підвіска	10,6	17	84800	136000	51200	1,604
Комплект для випробування	10,3	10,67	4120	4268	148	1,036
Патрубки	11,7	12	11700	12000	300	1,026
Оснастка	19,59	18,25	7836	7300	-536	0,932
Ремонтна система	21,96	26,26	3294	3939	645	1,196
Сервісний пристрій	36,05	28	36050	28000	-8050	0,778
Доставка на склад	-	3000	-	-	-	-
Разом	167,34	3187,33	210843	269508,5	58665,5	-

Таким чином, запропоновані напрямки та методи внутрішнього аудиту дадуть можливість зменшити час на проведення перевірок та розкриють можливості для більш раціонально організованого контролю на та ТОВ «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз».

## ВИСНОВКИ

Наявність достовірної інформації про здійснення зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі, при перевірках шляхом внутрішнього аудиту, має важливе значення при прийнятті рішень в управлінні та виборі напрямку подальшої діяльності. Лише в такому випадку можливо прийняти рішення, за допомогою якого, ефективність від його здійснення буде максимальною.

На даний момент організація обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності має велику кількість невирішених питань, зокрема, недосконалість вітчизняного законодавства спричиняє недостовірне відображення інформації та недосконалість здійснення внутрішнього контролю.

Основними об'єктами обліку і аудиту ЗЕД, що в подальшому будуть відображатися в системі бухгалтерського обліку є розрахунки з іноземними покупцями та замовниками, розрахунки з бюджетом в частині нарахування та сплати податків і платежів, оприбуткування товарів та формування їх контрактної та митної вартостей, проведення валютних операцій, відображення витрат та доходів за операціями від ЗЕД. В розрізі означених об'єктів будуть використовуватися власний інструментарій бухгалтерського обліку, визначений виходячи з основних його елементів, таких як: документування, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, звітність.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної магістерської роботи було обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Пайлот Дріллінг Текнолоджіз». Основним напрямком діяльності компанії є виробництво та сервісне обслуговування обладнання для цементування свердловин.

Під час здійснення фінансово-господарського аналізу підприємства було виявлено, що деякі показники не відповідають нормативному значенню. Підприємство має залежність від залучених коштів. Це обумовлено економічними проблемами в країні, що і стало причиною погіршення платоспроможності та рентабельності.

Ведення обліку зовнішньоекономічної діяльності здійснюється на основі законодавчих та нормативних актів, а стосовно його організації, були знайдені недоліки в обліковій політиці, яка не в повному обсязі містить методику обліку стосовно такої діяльності, зокрема щодо аспектів методики накопичення та розподілу витрат пов'язаних з придбанням цінностей, їх доставкою та приведенням їх до стану придатного до використання.

Синтетичний облік здійснюється за допомогою робочого плану рахунків в частині придбаних товарів, які розмежовуються за місцем їх придбання. Підприємство використовує рахунки 2811 «Товари на складі (Україна)» та 2812 «Товари на складі (імпорт), які означають, що товари були куплені на митній території України та за її межами відповідно.

На підприємстві використовується така форма контролю, як проведення інвентаризації розрахунків, банківських операцій та товарів. За дотримання правильної організації бухгалтерського обліку та контролю на відповідальність несе керівник.

На підприємстві також було виявлено недоліки, пов'язані з організацією обліку.

Для вдосконалення організації обліку імпорتنих операцій було запропоновано доповнити облікову політику підприємства в частині імпорتنих операцій в розрізі ключових об'єктів обліку ЗЕД. Внесення змін до наказу про облікову політику дасть змогу забезпечити формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, а також полегшить прийняття рішень для подальшого здійснення зовнішньоекономічної діяльності в частині імпорتنих операцій

З метою пришвидшення оперативності обробки даних запропоновано до використання сформований графік документообігу.

Оскільки на підприємстві здійснюється облік за допомогою програми 1С, було впроваджено систему субконто для обліку імпорتنих операцій підприємства. Це полегшить групування та узагальнення інформації під час

здійснення аналізу операцій, а також полегшить процес прийняття подальших управлінських рішень.

Для посилення контролю обліку зовнішньоекономічної діяльності було запропоновано впровадити відділ внутрішнього аудиту, який діє на підставі положення, затвердженого директором підприємства. Також було впроваджено програму внутрішнього аудиту імпорتنих операцій із зазначенням етапів аудиторської перевірки, відповідального за виконання, а також робочого документу для здійснення кожного з етапів.

Отже, вважаємо, що запропоновані удосконалення з організації обліку та внутрішнього аудиту на підприємстві сприятимуть покращенню процесу обліку, пришвидшенню прийняття управлінських рішень і підвищенню ефективності діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багрій К. Л. Основні концепції аудиту експортно-імпортних операцій суб'єкта господарювання. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Вип. 3 С. 299-305. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2012\\_3\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_3_55) (дата звернення: 20.11.18)
2. Бережнюк І. Г. [Відвантажувальна специфікація](#): [енциклопедія](#). Хмельницький, 2013. 472 с.
3. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ, 2010. 692 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 544с.
5. Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2006. 388 с.
6. Вітлінський В. В. Ризикологія у зовнішньоекономічній діяльності. Київ: КНЕУ, 2008. 432 с.
7. Гарний Дмитро Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи. *Школа бухгалтера*. № 5. 2007. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2011-1\(19\)-393-400](https://doi.org/10.26642/pbo-2011-1(19)-393-400)
8. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 2473-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення: 10.11.2018. № 21-22. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
9. Горячева М. О., Овчарова Н. В. Аналіз нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності. *Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів*: тези II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (5 жовтня 2018 р.). Київ: ТОВ «ВІПО», 2018. 370 с.
10. Давидов Г. М. Аудит: підручник. Київ: Знання, 2009. 495 с.
11. Дідківський М. І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навчальний посібник. Київ: Знання, 2006. 462 с.

12. Дроздова Г. М., *Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: навчальний посібник*. Київ : ЦУЛ, 2004. 172 с.
13. Зовнішня торгівля України: стат. зб.  
URL: [http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv\\_u/10/Arch\\_ztu\\_zb.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/10/Arch_ztu_zb.htm) (дата звернення 25.11.2018).
14. Ільїна С. Б. *Основи аудиту: навчально-практичний посібник* Київ : Кондор, 2006. 378 с.
15. Кадуріна Л. О. *Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник*. Київ : Видавничий Дім «Слово», 2006. 288 с.
16. Кадуріна Л. О., Стрельнікова М. С. *Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації: навчальний посібник*. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 606 с.
17. Каленський М. М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави. *Вісник податкової служби України*. 2004, №4, с. 60–64.
18. Карпушенко М. Ю., Гордієнко Н. І. *Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник*. Харків. : Страйд, 2006. 304 с.
19. Коблянська, Г. *Методика обліку експортно-імпортних операцій та складання і подання звітності за сегментами діяльності. Актуальні проблеми міжнародних відносин* : збірник наукових праць. 2007. Вип. 70. С. 268–275.
20. Кожухова Т. В. *Визначення курсових різниць в обліку. Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Чернівці, 2005. Вип. 4. С. 447–453.
21. Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Батанова Т. В. *Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сучасні особливості функціонування та аналізу розвитку*. Одеса: ОНЕУ, 2012. 182 с.
22. Кузьмінський Ю. А. *Оперативний облік та контроль операцій з імпорту. Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка*. Київ : ВПЦ «Київський університет», 2001. Вип. 51. С. 45-49.

23. Кулик Р. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні. *Наукові записки*. 2005. Вип.14. URL: [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/gBr0h.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/gBr0h.pdf)
24. Мельник Л. Г. Економіка та інформація: економіка інформації та інформація в економіці: енциклопедичний словник. Суми : ВТД «Університетська книга», 2005. 384 с.
25. Мирун, М. І. Савлук, І. М. Міжнародні розрахунки та валютні операції. Київ : КНЕУ, 2002. 392 с.
26. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. №4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 25.11.2018. № 46-47. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
27. Міжнародна торгівля: підручник. / За ред. Ю. Г. Козака. Катовіце-Краков: ЦУЛ, 2015. 272 с.
28. Мінчішин Г. В. Міжнародні економічні відносини: навчальний посібник. Київ : ЗАТ «Нічвала», 2009. 348 с.
29. Могрич К. В. Міжнародні розрахунки та валютні операції: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2002. 255 с.
30. Новіков С. Податковий кодекс: податок на додану вартість. Харків : Фактор, 2011. 320 с.
31. Особливості аудиту зовнішньоекономічної діяльності: електронна бібліотека. URL : <https://buklib.net/books/35647/> (дата звернення 27.11.2018).
32. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 17. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 25.11.2018 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
33. Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України: Закон України від 01.11.2018 р. № [v0100500-18](#). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0950-05>.
34. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 29. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 04.10.2018 р. № 959-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>



35. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.1994 р. № 40. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 03.01.2017 р. № 185/94-ВР. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94-ВР>

36. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Закон України від 19.02.1993 р. № 17. *Відомості Верховної Ради України*. Дата оновлення : 04.10.2018 р. № 15-93. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-93>

37. Прокушев Є. Ф. Зовнішньоекономічна діяльність: навчальний посібник / Є.Ф. Прокушев. – М.: ІОЦ Маркетинг, 2010. – 208 с.

38. Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів: збірник матеріалів II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (5 жовтня 2018 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. Київ: ТОВ «ВІПО», 2018. 370 с. URL: [http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb\\_conference/zb\\_conf\\_2018-10-05.pdf](http://magazine.faaf.org.ua/images/stories/zb_conference/zb_conf_2018-10-05.pdf)

39. Фесенко В. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка*: електронний журнал, 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184>

40. Хрупович С. Є. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навчальний посібник Тернопіль, 2017. 137 с.

41. Швайка Л. А. Регулювання економіки: навчальний посібник Київ : Знання, 2006. 435 с.