КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ

ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ

УНІВЕРСИТЕТ

УДК 657.6+339.5+334

На правах рукопису

**Мельничук Ірина Володимирівна**

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ’ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Спеціальність 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”

Дисертація на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Бутко Анатолій Дмитрович

кандидат економічних наук,

доцент

Київ – 2001

1. **ЗМІСТ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ВСТУП | 4 |
|  | РОЗДІЛ 1 ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ ЗА УМОВ РОЗВИТКУ СВІТОВИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ЗВ’ЯЗКІВ | 13 |
| 1.1 | Сутність експортно-імпортних операцій та правові основи їх регулювання | 13 |
| 1.2 | Розвиток зовнішньоторговельних зв’язків України | 37 |
| 1.3 | Теоретико–методологічні аспекти обліку та контролю в управлінні зовнішньоторговельною діяльністю  Висновки до першого розділу | 48  65 |
|  |  |  |
|  | РОЗДІЛ 2 РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ  ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ | 69 |
| 2.1 | Інформаційне забезпечення облікового процесу зовнішньоторговельних операцій підприємств | 69 |
| 2.2 | Фінансовий облік експортно-імпортних операцій | 85 |
| 2.3 | Методика внутрішнього контролю зовнішньоторговельних  операцій  Висновки до другого розділу | 108  116 |
|  |  |  |
|  | РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ  ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ | 121 |
| 3.1 | Інформаційне забезпечення та методичні прийоми аудиту  експортно-імпортних операцій | 121 |
| 3.2 | Методика та організація аудиту зовнішньоторговельних операцій підприємств | 136 |
| 3.3 | Аналіз зовнішньоторговельної діяльності підприємств  Висновки до третього розділу | 160  176 |
|  |  |  |
|  | ВИСНОВКИ | 182 |
|  | СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ | 190 |
|  | ДОДАТКИ | 221 |

ВСТУП

**Актуальність теми.** Україна належить до країн з високою питомою вагою експорту у ВВП. Адже характерним є те, що третина національного виробництва країни опосередкована дією зовнішньоторговельних зв’язків, що відіграють помітну роль у національній економіці та істотно впливають на темпи економічного росту, на створення конкурентного ринкового середовища і на успіх трансформаційного процесу в Україні.

Проте варто зазначити, що саме у цій галузі значних масштабів набув тіньовий сектор та незаконне вивезення валютних цінностей за кордон. За цих умов значно посилюється роль фінансового контролю, як обов’язкового і неодмінного елементу фінансової політики, ланки в загальній системі заходів перебудови фінансового механізму. Державний фінансовий контроль у сфері зовнішньої торгівлі – це система органів та інструментів реалізації визначеної зовнішньоторговельної політики держави.

Втім, в якості економічних інструментів регулювання зовнішньоторговельних операцій поряд з тарифними та нетарифними методами виступають: облік та контроль експортно-імпортних операцій суб’єктів господарювання.

Втручання держави впливає на розвиток процесу здійснення експортно-імпортних операцій, тобто видозмінює той ряд дій, які необхідно виконати, щоб підприємство мало змогу займатись зовнішньою торгівлею. Адже за цих обставин багато в чому успіх залежить від якості прийняття управлінських рішень.

За умов розвитку ринкових відносин формування ефективних комерційних зв’язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без наукового підходу до розв’язання комплексу задач його інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі обліку.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб’єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортно-імпортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

Більше того, становлення зовнішньоторговельної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності. За цих умов звітність суб’єктів господарювання, що здійснюють зовнішньоторговельні операції, стає неодмінним об’єктом незалежного фінансового контролю – зовнішнього аудиту.

Найбільш ґрунтовно питання реформування бухгалтерського обліку розглянуті у працях вітчизняних учених Голова С., Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Завгороднього В.П., Дорош Н.І., Житної І.П., Кужельного М.В., Кузьминського А.М., Литвина Б.М., Мниха Є.В., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Шевчука В.О., Фаріона І.Д. Разом з тим, дослідження розвитку обліку та контролю в Україні у своїй більшості висвітлюють або загальні засади формування та подання фінансової звітності згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, або характеризують окремі епізоди обліку та техніку облікових записів згідно з новим Планом рахунків.

Фахівці з менеджменту зовнішньоекономічної діяльності (О. Кириченко, І Кавас, А. Ятченко, А. Кредісов, В Козик, Л. Панкова, Я.Карп’як, О. Гребельник та інші) в своїх працях докладно висвітлюють організаційні основи та інструментарій управління зовнішньою торгівлею. Проте, такі важливі функції управління експортно-імпортними операціями, як облік і контроль лишаються поза увагою науковців, що суттєво знижує практичну значущість цих наукових розробок. Адже, відокремлення у дослідження вітчизняних науковців аспектів державного регулювання зовнішньої торгівлі від пов’язаних з ним питань обліку та контролю негативно впливає на процес управління зовнішньоторговельною діяльністю, а відсутність наукових підходів до розгляду управління зовнішньою торгівлею як єдиного процесу, а не комплекту окремих традиційно визначених функцій, на практиці призводить до одержання результатів, протилежних очікуваним.

Безумовно корисними для теорії та практики аудиту в Україні є праці закордонних учених Е.А. Аренса, Р. Адамса, Ф.Л. Дефліса, Г.Р. Дженика, Дж. Лоббека, Р.Монтгомері, Дж.К. Робертсона, В.М. О’Рейла, адже в них розглядаються організаційно-методологічні аспекти аудиту фінансової звітності суб’єктів господарювання країн з розвиненою економікою. Проте автори не розглядають зовнішньоторговельні операції підприємств як предмет аудиторської перевірки. Що стосується аудиту експортно-імпортних операцій, слід відзначити, що проблеми організаційно-методичного забезпечення аудиту поки що не мають ґрунтовного вирішення і в працях вітчизняних учених. Разом з тим практика аудиту переконливо свідчить про нагальну потребу їх розв’язання.

Отже, недостатній рівень теоретичної розробки питань організації та методики обліку і контролю експортно-імпортних операцій в системі управління зовнішньоторговельною діяльністю та потреби практики обумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Обраний напрям дослідження визначається Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. №996-ХІV та державною Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706. Тема дисертації є складовою науково-дослідної роботи кафедри обліку та аудиту Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ з проблеми “Фінансовий аналіз діяльності підприємств споживчої кооперації в сучасних умовах господарювання”, у межах якої автором особисто виконано підрозділ “Інформаційне забезпечення та аналіз зовнішньоторговельної діяльності підприємств” (довідка від 05.10.01. № 23101-438).

**Метою дослідження** є наукове обґрунтування теоретичних та методологічних положень щодо удосконалення системи обліку і контролю експортно-імпортних операцій суб’єктів господарювання і розробка практичних рекомендацій з організації та методики обліку, аналізу і контролю експортно-імпортних операцій в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку міжнародних зв’язків підприємств.

Адже досягнення означеної мети потребує послідовного, виваженого вирішення наступних взаємопов’язаних завдань теоретичного, методологічного та практичного спрямування, які визначають зміст дисертаційного дослідження. А саме:

* конкретизувати економіко-правову сутність експортно-імпортних операцій та тенденції розвитку зовнішньої торгівлі в Україні;
* дослідити та проаналізувати механізм регулювання зовнішньоторговельних операцій в Україні та обґрунтувати пропозиції з удосконалення діючих нормативних документів щодо регулювання експортно-імпортних операцій підприємств;
* уточнити місце, значення та зміст обліку експортно-імпортних операцій у системі менеджменту зовнішньої торгівлі;
* дослідити діючу практику, визначити напрямки розвитку обліку та розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення обліку і внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій в умовах ринкової економіки;
* окреслити (визначити) місце аудиту експортно-імпортних операцій в системі фінансового контролю і розробити напрямки удосконалення методики та організації аудиту експортно-імпортних операцій в умовах реформування економічних відносин;
* визначити принципи та розробити методику аналізу зовнішньоторговельних операцій на основі положень економічної теорії у відповідності до інформаційних потреб споживачів аналітичної інформації.

**Об’єктом дослідження** є експортно-імпортні операції суб’єктів господарювання.

**Предмет дослідження** - система обліку, аналізу та контролю експортно-імпортних операцій підприємств.

**Методи дослідження.** Методологічною та методичною основою дослідження стали основні положення діалектичного методу щодо пізнання різних економічних явищ та процесів в безперервному їх взаємозв’язку. Визначальними у вирішенні поставлених завдань були такі загальнонаукові методи, як аналіз, синтез, моделювання, конкретизація. Спеціальні методи дослідження (методи економічного аналізу і статистичних угрупувань; метод порівняння; різноманітні фінансово-розрахункові методи; методи експертного опитування та інші) використовувались переважно при аналізі та контролі експортно-імпортних операцій. У ряді випадків застосовувався метод експертних оцінок при дослідженні стану обліку та контролю зовнішньоторговельних операційна на основі даних суб’єктів господарювання.

Крім того, у процесі дослідження використовувались законодавчі акти України, нормативні документи стосовно регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні, фінансово-економічні бюлетені Державного Комітету статистики України та Вінницького обласного управління статистики.

**Наукова новизна одержаних результатів.** При вирішенні поставлених завдань отриманінаукові результати, які розкривають мету дослідження, є особистим внеском у розвиток економічної науки та характеризують наукову новизну дисертаційної роботи. Зокрема:

* уточнено поняття “експортно-імпортних” операцій в сучасних умовах розвитку світових господарських зв’язків;
* доведена необхідність удосконалення інформаційного забезпечення обліково - контрольного процесу експортно-імпортних операцій та конкретизовані напрями його покращення;
* критично оцінені реформаційні процеси системи бухгалтерського обліку в Україні та розроблені напрями удосконалення методики і організації обліку експортно-імпортних операцій;
* запропоновано впровадження оперативної комплексної системи внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій;
* дістало подальшого розвитку функціонально-категорійне поняття інформаційного забезпечення як джерела аудиторських доказів в аудиті;
* обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення організації та методики аудиту експортно-імпортних операцій (визначені етапи, конкретизовані завдання, методи аудиту, розроблені робочі документи аудиту);
* запропоновано комплексний підхід і розроблена система взаємопов’язаних показників аналізу зовнішньоторговельних операцій та організаційно-інформаційна модель її запровадження.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що теоретичні і методичні дослідження проблеми викладені у практичних висновках і методичних рекомендаціях щодо удосконалення системи обліку, контролю та аналізу, які можуть бути використані суб’єктами підприємницької діяльності при здійсненні зовнішньоторговельних операцій.

Зокрема, їх прикладне значення полягає у практичному удосконаленні організації та методики обліку експортно-імпортних операцій у відповідності до напрямів реформування системи бухгалтерського обліку в Україні і сприяє посиленню як контрольної, так і аналітичної функції обліку, що дозволяє підвищити ефективність управління зовнішньоторговельною діяльністю підприємств.

Практична цінність впровадження у практику зазначених пропозицій щодо удосконалення методики аудиту експортно-імпортних операцій при здійсненні зовнішнього аудиту фінансової звітності визначається підвищенням економічної ефективності проведення аудиту.

Розроблені пропозиції по удосконаленню діючих нормативних документів щодо регулювання експортно-імпортних операцій підприємств сприяють уникненню суперечливості та зарегульованості національного законодавства, а за цих умов посиленню ролі фінансового контролю в економіці країни. Рекомендації щодо організації і методики обліку експортно-імпортних операцій апробовані та впроваджені в АТ “Вінницям’ясо” (довідка від 22.05.01. № 723-22). Методичні рекомендації з контролю, аналізу та аудиту зовнішньоторговельних операцій апробовані та впроваджені в аудиторській фірмі “Слауді і К” (довідка від 04.09.01. № 01-07/18) та у Вінницькій обласній податковій адміністрації (довідка від 14.06.01. № 2459 - 62)

Теоретичні висновки, науково-практичні рекомендації та інші результати дисертаційного дослідження використовуються у навчальному процесі при читанні лекцій, проведенні семінарських і практичних занять з курсів “Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності” та “Контроль, ревізія, аудит” (довідка Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ від 18.09.01. №23101-405).

**Апробація результатів дисертаційного дослідження.** Основні результати дослідження, що включені до дисертації були оприлюднені у доповідях та одержали позитивну оцінку на Межвузовской научно-практической конференции (г.Белгород,1997г), на міжнародній конференції «Потребительская кооперация России на пороге третьего тысячелетия» (г.Белгород, 1999г), на міжнародній науково-практичній конференції «Україна на порозі двадцять першого століття: економіка, державність» (м.Вінниця, 2000р.) на міжнародному симпозіумі «Наука та підприємництво» (м.Вінниця–Львів, 1999г.) на IV міжнародній науковій конференції молодих вчених-економістів (м.Донецьк, 2001р.), на VI міжнародній науковій конференції «Проблеми економічної інтеграції України в Європейський союз: європейські порівняльні студії» (м. Ялта – Форос, 2001р.).

**Публікації**.Найважливіші положення та результати дисертаційного дослідження висвітлені у 15 друкованих роботах загальним обсягом 3,6 друкованих аркуші. У наукових фахових виданнях опубліковано 6 статей, в інших журналах та збірниках наукових праць – 4 статті, у матеріалах конференцій – 5 робіт, з них 3 у співавторстві.

1. Мельничук. І.В. Автоматизація обліку за міжнародними стандартами // Вісник Вінницького державного сільськогосподарського інституту. – 1998. – Випуск №2 – С. 167 – 170.

2. Мельничук І.В. Роль та значення внутрішнього аудиту експортно-імпортних операцій. Формування економічних відносин в умовах ринку // Збірник наукових праць кафедри економіки, обліку і контролю в невиробничій сфері ТАНГ: Випуск 2–Тернопіль: Економічна думка, 1998. – С. 130–131.

3.Мельничук І.В. Правильний вибір форми розрахунків при експорті – імпорті – гарантія платежів // Вестник ХГУ: № 423 Проблемы развития финансово-кредитного механизма экономики Украины.: Харьков, 1999. – С. 109-115.

4. Мельничук І.В. Аудит: необхідність та проблеми розвитку в Україні // Вестник ХГУ: № 423 Проблемы развития финансово-кредитного механизма экономики Украины.: Харьков, 1999. – С. 88 - 90.

5. Мельничук І.В. Зовнішньоторгова діяльність як елемент ринкового господарства. Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль // Науковий журнал ТАНГ: Випуск 1 – Тернопіль: Економічна думка, 1999. - С. 79 – 86.

6. Мельничук І.В. Облік перерахунку інвалютних об’єктів при зовнішньоторговельних операціях: міжнародний досвід та національна практика. Сучасні економічні проблеми розвитку підприємництва // Зб. наук. праць – К.: Київ. держ. торг.- екон. ун-т., 2000. – С. 413 – 419.

7. Мельничук І.В. Гармонізація фінансового обліку експортно-імпортних операцій підприємств за умов розвитку ринкових відносин. Економіка України: реалії, перспективи розвитку ринкових відносин. // Міжвідомчий науковий збірник / За ред. А.І. Комарової та інш.: Київ, 2000. – Том 20. – С. 343 – 353.

8. Мельничук І.В. Правові засади регулювання експортно-імпортних операцій // Фінанси України. – 2001. - №7. – С. 343 - 352.

9. Мельничук І.В. Інформаційне забезпечення облікового процесу зовнішньоторгових операцій підприємств // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. – 2001. - №508. – С. 215 - 219.

10. Мельничук І.В. Внутрішній контроль експортно-імпортних операцій підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2001. - №18. – С. 222 – 224.

11. Глаз В.Н., Мараховська Т.М. Мельничук І.В. Проблемы косвенного налогообложения во внешнеэкономической деятельности стран СНГ // Материалы докладов и выступлений на межвузовской научно-практической конференции. Потребительская кооперация России в системе рыночных отношений: проблемы и перспективы, 1997г. – С.205-206. (Дисертантом запропоновано скасувати ПДВ при імпорті в зовнішньоторговельній діяльності з країнами СНД).

12. Садовські Н.В., Мельничук І.В. Проблемы процесса гармонизации нормативной базы аудита // Сборник материалов конференции. Потребительская кооперация России на пороге третьего тысячелетия, 1999г. – С.75-76. (Дисертантом запропоновані уточнення до національних нормативів аудиту).

13. Бутко А.Д., Мельничук І.В. Місце національної системи рахівництва в процесі гармонізації бухгалтерського обліку // Збірник наукових праць по матеріалах міжнародної науково-практичної конференції. Україна на порозі двадцять першого століття: економіка, державність, 2000р. – Том.1. – С.217-220. (Дисертантом запропонована класифікація бухгалтерських систем).

14. Мельничук І.В. Управлінський облік в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства // Сборник трудов международного симпозиума. Наука и предпринимательство, // Вестник Виннцкого государственного сельськохозяйственного института. – 1999. – Спец.выпуск. – С.7-11.

15. Мельничук І.В. Інформаційне забезпечення та методичні прийоми аулиту експортно-імпортних операцій підприємств // Материалы IV Международной научной конференции молодых ученых – економистов, 2001г. – С.137-139.

ВИСНОВКИ

Проведене дисертаційне дослідження дозволило вирішити ряд взаємопов’язаних завдань теоретичного, методологічного та практичного характеру щодо удосконалення системи обліку і контролю в управлінні експортно-імпортними операціями суб’єктів господарювання і містить наукове обґрунтування розроблених рекомендацій з організації та методики обліку, аналізу і контролю зовнішньоторговельної діяльності підприємств в умовах реформування облікової системи та розвитку міжнародних торговельних зв’язків.

Отже, науково обґрунтоване вирішення визначеної мети дисертаційного дослідження шляхом розв’язання окреслених завдань дає змогу зробити наступні висновки :

1. У сучасних економічних умовах існує об’єктивна тенденція до міжнародної кооперації і, як наслідок цього, можна констатувати подальше зростання ролі експортно-імпортних операцій у ринковій трансформації національної економіки. Проведений аналіз розвитку зовнішньоторговельних зв’язків українських підприємств свідчить про те, що цей вид господарської діяльності знаходиться на етапі становлення. Разом зі становленням самого бізнесу, що є новим атрибутом ринку для економіки України, відбувається формування механізму регулювання зовнішньоторговельної діяльності, що включає державне регулювання та регулювання всередині підприємства, яке відбувається через реалізацію управлінських рішень.

2. Критичний аналіз інструментів зовнішньоторговельної політики держави дозволив конкретизувати зміст “експортно-імпортних” операцій та визначити основні перешкоди для їх розвитку, які склались сьогодні в Україні - це:

* суперечливість і неповнота діючих нормативно-правових актів;
* надмірна зарегульованість ряду економічних процесів і організаційних процедур;
* відсутність системи фінансування і кредитування;
* невизначеність податкового законодавства;
* нерозвиненість ринкової інфраструктури;
* відсутність внутрішніх мотивації для інвестицій і впровадження нових технологій.

Все це ускладнює систему обліку і аудиту зовнішньоторговельних операцій, яка відбиває протиріччя існуючої системи державного регулювання експорту та імпорту.

3. З’ясована потреба у подальшому розвитку системного підходу до удосконалення обліку, аналізу і контролю експортно-імпортних операцій підприємств в системі процесного управління як нової управлінської парадигми. На основі дослідження національної облікової практики, розвитку реформаційних процесів системи бухгалтерського обліку в Україні та за кордоном, становлення аудиторського контролю і прискореного розвитку зовнішньоторговельних зв’язків українських підприємств з іноземними партнерами визначено зміст, задачі та особливості обліку і контролю експортно-імпортних операцій за умов посилення протекціонізму як форми державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності в Україні.

4. Важлива роль в удосконаленні управління зовнішньоторговельною діяльністю підприємства, посиленні орієнтації на досягнення високих фінансових результатів належить обліку – основній інформаційній базі управління, знаряддю контролю за станом об’єктів управління, способом об’єктивної оцінки результатів зовнішньоторговельної діяльності підприємства. Підставою для здійснення облікового процесу є первинні документи, які фіксують факти здійснення експортно-імпортних операцій. Тому усі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку неможливо розглядати без взаємозв’язку з удосконаленням документування, як елементу методу бухгалтерського обліку.

5. На підставі розробленої тематичної класифікації первинних документів проаналізовані основні їх види, серед яких визначальна роль належить товарно-транспортним документам. Особливе значення цих документів для відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку пов’язане з тим, що у відповідності до правил ІНКОТЕРМС товарно-транспортні документи підтверджують поставку продукції та перехід ризиків по продукції (товару) від продавця до покупця, що є моментом визнання доходу у продавця (експортера).

З огляду на це, необхідно поглибити роботу з уніфікації первинних документів, а саме: залізничних накладних, морських накладних (шляхом приєднання України до міжнародних конвенцій); закріпити на законодавчому рівні можливість використання замість транспортних документів еквівалентні повідомлення по електронному зв’язку (ЕДІ).

6. Ефективність управління зовнішньоторговельною діяльністю підприємства залежить не лише від сукупності інформаційних ресурсів, а й у значній мірі від системи їх обробки та аналізу.

Отже, відсутність методичних вказівок та рекомендацій із застосування окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку уповільнює процес трансформації бухгалтерського обліку, робить його незрозумілим для багатьох бухгалтерів. За таких умов постає нагальна потреба у подальшому розвитку методології обліку. Особливо це стосується обліку експортно-імпортних операцій, враховуючи їх певну специфіку, зарегульованість та суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення з точки зору міжнародної практики застосування первинних документів.

Для подолання методологічного вакууму щодо здійснення обліку експортно-імпортних операцій рекомендовано:

а) робочий план рахунків, у основу побудови якого покладено взаємозв’язок між базовими умовами постачання (правилами ІНКОТЕРМС) та моментом визнання доходу згідно з П(С)БО 15 “Дохід”. Застосування робочого плану дозволить:

* деталізувати облік усього спектру експортно-імпортних операцій, що дасть можливість своєчасно і у повному обсязі отримувати повну та змістовну інформацію про хід виконання зовнішньоторговельних угод;
* розширити коло користувачів отриманої в процесі обліку інформації;
* здійснювати контроль на усіх етапах просування експортної (імпортної) продукції;
* формувати достовірну інформацію про доходи та витрати зовнішньоторговельної діяльності підприємства.

б) уточнена кореспонденція рахунків з обліку податку на додану вартість при здійсненні імпортних операцій, яка базується на методологічних засадах обліку викладених у національних П(С)БО та на положеннях Закону України “Про податок на додану вартість”, що сприяє адаптації податкового та фінансового обліку.

7. Критична оцінка реформаційних процесів на шляху удосконалення сучасної облікової системи дозволила визначити певні прорахунки у запровадженні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Запропоновані певні редакційні уточнення, які дозволять уникнути суперечливості окремих положень П(С)БО 21 та Положення (стандарту) 15“Дохід”. Крім цього, пропонуємо застосовувати у П(С)БО 21 загально прийнятті у міжнародній практиці назви курсів валют, а саме: “спот”, та “закриття”, що сприятиме подальшій гармонізації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

8. Аналіз практики застосування системи бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій свідчить про її нездатність задовольнити інформаційні потреби управління, зокрема, маркетингу, менеджменту. Впровадження оперативної комплексної системи внутрішнього контролю за відхиленнями на всіх етапах здійснення зовнішньоторговельної операції дозволить:

а) своєчасно і у повному обсязі виконувати свої обов’язки перед іноземним партнером;

б) здійснювати превентивний контроль за збереженням продукції у процесі експорту з метою попередження виникнення нестач, псування та розтрат;

в) запобігати виникненню псевдо експорту;

г) через створену мережу АРМів залучати до управління зовнішньо-торговельною операцією юридичні, фінансові служби та службу маркетингу;

д) своєчасно та об’єктивно складати звітні документи для державних структур валютного контролю про валютні цінності, що знаходяться за кордоном.

9. Необхідність та доцільність розвитку аудиторського контролю визначається як виникненням нових недержавних суб’єктів господарювання (акціонерних товариств, орендних підприємств, страхових компаній, комерційних банків), так і тими змінами в господарському механізмі, які передбачають розширення самостійності підприємств і, перш за все, перехід на прямі зв’язки з іноземними партнерами при здійсненні зовнішньої торгівлі. Отже, аудиторський контроль, як відокремлений вид фінансового контролю, призваний стати гарантом порядності взаємовідносин між учасниками підприємницької діяльності.

Метою аудиту експортно-імпортних операцій є встановлення достовірності відображення у фінансовій звітності та обліку доходів, витрат, прибутків та збитків отриманих підприємством при здійсненні зовнішньоторговельних операцій.

Трактування мети аудиторської перевірки зумовлює суть і методи її проведення. Адже підтвердження достовірності інформації вимагає ретельної перевірки обліку експортно-імпортних операцій із застосуванням необхідних методів. Органічне поєднання інформаційного забезпечення та методичних прийомів аудиту дозволило розробити методичне забезпечення аудиту експортно-імпортних операцій. Зокрема:

- науково обґрунтована послідовність виконання аудиту експортно-імпортних операцій (алгоритмізація процесу аудиту), яка включає чітке визначення етапів аудиторської перевірки та конкретизацію завдань, методів аудиту на кожному етапі здійснення аудиту експортно-імпортних операцій, визначення ризиків і суттєвості економічної інформації;

- розроблена структурно-логічна схема обробки інформації у контрольно-ревізійному процесі, яка відображає функцію інформаційного забезпечення, як джерела аудиторських доказів, що задокументовані у робочих документах аудитора;

- розроблені робочі документи містять детальний опис планування перевірки, її ходу, аналізу системи внутрішнього контролю і обліку, відображають результати перевірки окремих об’єктів обліку. Застосування таких документів виступає гарантом якості, своєчасності та ефективності аудиту експортно-імпортних операцій та підтвердженням того, що аудиторська перевірка була проведена згідно з національними нормативами, адже документальне оформлення аудиту вважається однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення.

10. Проведення аудиту згідно з розробленими національними нормативами аудиту значно підвищує якість аудиторських послуг і сприяє наближенню українського аудиту до міжнародного. У зв’язку з цим запропоновані редакційні уточнення до окремих національних нормативів, що сприятимуть удосконаленню методологічного забезпечення аудиту.

11. Національна практика аудиту свідчить про зростання аналітичної спрямованості аудиторської діяльності. Аналіз в аудиті використовується як самостійний вид аудиторських послуг та як метод пізнання фінансового механізму підприємства під час здійснення аудиторської перевірки.

Розроблена методика комплексного аналізу експортно-імпортних операцій базується на взаємозалежності параметрів, що характеризують зовнішньоторговельну діяльність підприємства і складає взаємопов’язану систему показників ефективності зовнішньоторговельних операцій, що забезпечують непротирічну оцінку певного варіанту експортно-імпортної операції та отримання однозначного економічного висновку. Визначена форма зв’язку між результативними і факторними показниками, ґрунтується на застосуванні вихідних інформаційних потоків, що утворюються на рівні фінансового обліку. Універсальність визначеної методики полягає в тому, що вона може використовуватись як для ретроспективного так і для перспективного аналізу.

12. Управлінський облік, як функціонально відокремлений напрямок економічної роботи на підприємстві, пов’язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті, забезпечує прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Розроблена послідовність запровадження управлінського обліку експортно-імпортних операцій, яка включає:

* оцінку економічної ефективності окремих пропозицій щодо експортно-імпортних операцій;
* складання картки нормативних витрат, віднесених по кожному центру відповідальності за економічно ефективними зовнішньоторговельними операціями;
* визначення фактичних витрат по кожному центру відповідальності; порівняння нормативних та фактичних витрат і факторний аналіз відхилень;
* вивчення відхилень та усунення причин їх виникнення.

Обчислення показників економічної ефективності експорту та імпорту можна проводити із застосуванням викладеної методики аналізу, яка повністю відповідає запитам системи управлінського обліку зовнішньоторговельної діяльності підприємства.

Для проведення такої оцінки доцільно ведення в автоматизованому режимі картки нормативних витрат по експорту, яка є регістром управлінського обліку і може використовуватись для контролю та аналізу витрат при безпосередньому виконанні зовнішньоторговельного контракту. Адже за її допомогою створюється контрольна схема, яка направлена на виявлення операцій, які не узгоджені з планом (прогнозом) і потребують коригуючих управлінських дій менеджерів; прогнозуються майбутні витрати, які будуть використовуватись для прийняття управлінських рішень.