

го валютного курсу є однозначною. Так, протягом 1992—1999 рр. вона помітна в 1993, 1995, 1996, 1998 та 1999 рр. у сальдо по товарах. А в сальдо по товарах та послугах (часовий проміжок 1995—1999 рр.) вона спостерігається починаючи з 1997 р. (табл.5).

Зокрема, на зростання валютного курсу в 1993, 1995, 1996 рр. на 80,7%, 38,5% та 24,2% торговельний баланс по товарах реагував зростанням від'ємного сальдо на 194,4%, 4,9% та 58,9%. А на його зменшення в 1998 та 1999 рр. на 50,4% та 26,8% торговельний баланс відреагував зменшенням від'ємного сальдо на 38,5% та 81,3%. В абсолютних величинах від'ємне сальдо по товарах зменшилось з 4205 млн дол. у 1997 р. до 482 млн дол. у 1999 р. Динаміка сальдо по товарах та послугах також підтверджує загальну залежність, особливо в частині реакції на зменшення величини реального валютного курсу (табл.5). Наприклад, на зменшення реального валютного курсу в 1998 та 1999 рр. на 50,4% та 26,8% торговельний баланс по товарах та послугах відреагував зменшенням від'ємного сальдо на 21,4% та 182,6%, унаслідок чого, починаючи з другого кварталу 1999 р., баланс став позитивним. В абсолютних величинах від'ємне сальдо по товарах та послугах зменшилось з 1536 млн дол. у 1997 р. до 1207 млн дол. у 1998 р., а в 1999 р. його позитивна величина становила 997 млн дол.

Усе це дає підстави зробити загальний висновок, що зміна величини реального валютного курсу була досить значним чинником зміни величини сальдо торговельного балансу України як окремо по товарах, так і загалом по товарах та послугах. При цьому міцність зв'язку між змінами величини реального валютного курсу та змінами величини сальдо торговельного балансу України зумовлена тим, що зміна величини реального валютного курсу істотно впливала на зміни величини імпорту Україною товарів та послуг, експорт же на зміни реального валютного курсу майже не реагував.

*Ю. А. КУЗЬМІНСЬКИЙ*, канд. екон. наук

## **РОЗВИТОК ДОКУМЕНТУВАННЯ ДОГОВІРНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ВІДНОСИН У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ З ТОЧКИ ЗОРУ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ**

У міжнародній практиці існують певні регламенти узагальнення правил та звичаїв. Так, Конференція ООН від 11 квітня 1980 р. регламентувала Віденською конвенцією основні поло-

ження щодо договорів купівлі-продажу товарів. Зазначимо, що СРСР приєднався до Конвенції лише 23 травня 1990 р., Україна — 1 лютого 1991 р.

Міжнародна економічна діяльність, у нашому випадку купівля-продаж товарів, оформлюється специфічними документами. Контракт є базовим документом і способом оформлення домовленостей між контрагентами. Він регулює правові взаємовідносини між контрагентами. Зміст текстів контрактів різноманітний, а їх уніфікація збіднює вираження волі сторін.

Укладання договору має на меті три цілі:

1.Юридичне оформлення (підтвердження) та закріплення відносин між контрагентами.

2.Визначається спосіб, послідовність, порядок, терміни тощо виконання своїх зобов'язань партнерами.

3.Передбачаються способи виконання (забезпечення виконання) зобов'язань та наслідки в разі невиконання, або (неповного, невідповідного, неналежного) виконання.

У багатьох країнах світу існують правила, які дозволяють укладати міжнародні економічні контракти в усній формі. Ще у своєму знаменитому трактаті, Лука Пачолі зазначав, що «...було достатньо слова чесного купця, і тому клятва обмежувалась одним: «на слово чесного купця» [3, с.11]. З цих слів можна дійти висновку, що в той час договори між купцями укладались в усній формі.

Історія міжнародної торгівлі почалась дуже давно. З того самого часу, коли почалося виробництво продукції не для власного споживання. Виникла необхідність у реалізації (обміні) продукції власного виробництва. Тоді ж виникли перші угоди про обмін. Угоди економічного характеру спочатку укладались між племенами, а потім, при виникненні держав — між державами. Приблизно в той же час виникла специфічна категорія людей, які не виробляли продукцію самостійно, а обмінювали (купували) її і обмінювали (перепродували) іншим особам. Таким чином, виникли ті, кого ми зараз називаємо трейдерами або посередниками.

Ураховуючи існування торгівлі з іноземцями, та те, що місцеві громадяни через різні причини недолюбливали іноземних торговців, то можна припустити, що виникали суперечки між іноземними торговцями та місцевими жителями. Як наслідок, держава повинна була якимось чином захищати інтереси своїх громадян. За свідченням істориків, приблизно в III ст. до н.е. виник особливий суд, який за спрощеною формою розглядав спірні питання щодо торговельних відносин, які виникали між іноземними та місцевими торговцями.

Світовий торговельний обіг постійно збільшувався. Дедалі більша кількість країн та відповідно торговців бажали займатись торгівлею. Кожна країна вже мала якісь свої правила, звичаї та традиції щодо здійснення торговельних операцій. Кожний торговець або певне угруповування торговців мали свої особливості укладання угод. Тож виникало багато правових питань, пов'язаних з вирішенням спорів та суперечок між торговцями різних країн.

З історичних досліджень учених-правовиків, обліковців та обліковців юридичного напрямку дослідження розвитку обліку — впливає, що на початку зародження феодального устрою в Європі виникали судові суперечки між торговцями різних країн. Відповідно спори могли розглядатись за умови наявності в торговців письмових свідчень про їх права на здійснення торгівлі на певній території, права власності на товари тощо.

Це означає, що на той час уже існували письмові правила та звичаї, що регламентували хоча б загальні правила та порядок торговельних відносин між національними та іноземними торговцями.

А оскільки рішення судів виносились у письмовій формі, вони і базувались на певних письмових доказах (свідченнях) торговців. Це значить, що на той час торговці як іноземні, так і місцеві мали письмові свідчення про свою торговельну діяльність, тобто можна стверджувати, що на той час уже існував «письмовий» облік торговельної діяльності.

Пригадаємо слова Л. Пачолі: «Те, що в пилюці валялось і знемагало забудим у в'язниці, Лука знайшов для тебе, друг і читач». Виходячи з історичних даних часу зародження феодалізму в Європі, середньовіччя та найперших книжок математиків стосовно ведення обліку, можна дійти висновку, що облік зароджувався приблизно в той самий час. Потім, якимось чином, він був забутий (у всякому випадку так можна вважати через відсутність письмових історичних свідчень та слів Л. Пачолі) і лише за часів життя Л. Пачолі з'явилися письмові свідчення про його ведення на території Італії.

Якщо ж зважити на те, що вже в ті часи облік торговельних операцій здійснювався на землях Англії, Франції, Іспанії, Португалії, Німеччини, Італії, то дуже важко дійти висновку, де саме він був започаткований. Але перші математичні книжки з обліку з різницею в 100—150 років були надруковані в різних країнах Європи. Вони за своїм змістом повторювались. Можливо було одне першоджерело?

Виходячи з вищевикладеного, можна дійти висновку, що порядок та регламенти ведення обліку торговельної діяльності були

вже викладені в письмовому вигляді (манускрипти, глиняні таблички, папірус тощо) у період переходу до феодалізму народів Стародавнього Риму.

У подальшому правила, звичаї, регламенти, нормативні та регулюючі документи щодо внутрішньої та міжнародної торгівлі трансформувались у закони. Так виникли в травні 1673 р. «Ордонанс про торгівлю» (Франція); у серпні 1681 р. «Ордонанс про морську торгівлю» (Франція); у 1801 р. «Французький торговий кодекс». Правила кодексу поширились на Сардинію, Неаполь, Швейцарію, Бельгію, Фламандію, Голландію, Герцогство Варшавське, вільне місто Данциг (Гданьськ) (після їх захоплення армією Наполеона) і були прийняті там як закони [2, с.10—15]. Цей процес також вплинув на вдосконалення правил і звичаїв обліку торговельних операцій.

Потім були розвинуті й удосконалені правила Німецького торговельного союзу. Сформовані та опубліковані в 1848 р. «Вексельний статут», у 1861 р. «Загальнонімецьке торговельне укладення» (після утворення Німецької імперії та скасування Митного союзу було прийняте в 1897 р. нове Німецьке торговельне укладення) [2, с.16].

Розвиток міжнародної торгівлі в ХІХ ст. потребував конкретизації звичаїв. Тоді виникли регламенти, які регулювали базу та вид постачання товарів, види та форми проведення розрахункових операцій тощо.

Контрагенти, які постійно розвивали торговельні відносини, почали уніфікувати свої письмові домовленості. Зміст текстів угод набував шаблонного характеру, просто вписувались специфічні (змінні) умови договору, такі як ціна, кількість, якість, походження товару тощо.

Слід згадати статтю 1134 Французького цивільного кодексу (кодексу Наполеона): «Договір, належним чином укладений, є законом для тих, хто його уклав». Це означало, що тексти міжнародних договорів мають містити не тільки ті положення, що передбачені законодавчими актами сторін, які домовляються, а й ті, про які домовились інопартнери між собою.

Як бачимо, регламентація торговельних відносин почалась давно. Вона започаткувала сучасні Уніфіковані правила та звичаї, які публікує Міжнародна торговельна палата. А її публікації набувають статусу законодавчих актів і в Україні, після прийняття указів Президента України, інших нормативних документів.

Наприклад, Міжнародні правила тлумачення термінів «Інкотермс». Перші правила були підготовлені Міжнародною торговельною палатою в 1953 р. У наш час діє вдосконалений їх варіант —

Правила №460 від 1 вересня 1990 р., загальнозживана назва «Інкотермс-90». Приблизно кожних 10 років подібні правила вдосконалюються. Є вже «Інкотермс-2000».

Для єдиного тлумачення комерційних термінів у договірних торговельних відносинах при їх застосуванні суб'єктами господарювання України вийшов Указ Президента України «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 4 жовтня 1994 р. №567/94. На виконання та роз'яснення якого Державний митний комітет своїм листом від 6 вересня 1995 р. за №11/18-3772 «Про деякі особливості митного оформлення суднових документів» упорядкував невизначені питання.

Потім, наступним листом від 29 вересня 1995 р. за №11/3-4118 «Щодо умов поставки, що використовуються залежно від способу перевезення» надав роз'яснення з основних питань застосування умов поставлення товарів, згідно з умовами «Інкотермс-90», відносно формування митної вартості на товари. У ньому ж є прямі посилення на необхідність наявності документальних підтверджень даними бухгалтерського обліку щодо визначення собівартості товарів.

Надамо як приклад розмежування витрат між іноземним продавцем та українським покупцем за різних умов «Інкотермс-90», (див. табл.1.)

Інший приклад. На початку 90-х років в Україні було прийнято закон «Про зовнішньоекономічну діяльність», подібні закони існують майже у всіх країнах світу. На вимогу часу та у зв'язку із значним неповерненням валютних коштів від експортної діяльності був виданий наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 5 жовтня 1995 р. №75, положення якого регламентувало форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів). На практиці обліковці використовують дані міжнародних економічних контрактів для проведення оперативного та бухгалтерського обліку.

Положення цього наказу розроблені на виконання пункту 9 спільної постанови Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 17 липня 1995 р. №523 «Про стан виконання Указу Президента України від 18 червня 1994 р. №319 «Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами» та відповідно до статті 6 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Як бачимо на цих двох прикладах, з одного боку, регламенти, що історично склалися і мають статус міжнародних, приймаються кожною окремою країною для упорядкування діяльності своїх суб'єктів господарської діяльності.

Таблиця 1

## РОЗМЕЖУВАННЯ ВИТРАТ ПОКУПЦЯ І ПРОДАВЦЯ ЗА РІЗНИХ УМОВ «ІНКОТЕРМС-90»

Умови Інкотермс	Витрати експортера	Витрати імпортера
EXW	Пакування	Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
FCA	Пакування Навантаження	Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
FAS	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита	Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця

Продовження табл. 1

Умови Інкотермс	Витрати експортера	Витрати імпортера
FOB	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Перевантаження на транспортний засіб перевізника	Страховання товару Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
CFR	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Страховання товару Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
CIF	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
CPT	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Страховання товару Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця

Продовження табл. 1

Умови Інкотермс	Витрати експортера	Витрати імпортера
CIP	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
DAF	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
DES	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страховання товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування	Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця



Закінчення табл. 1

Умови Інкотермс	Витрати експортера	Витрати імпортера
DEQ	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страхування товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита	Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
DDU	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страхування товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця	Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця
DDP	Пакування Навантаження Доставка до перевізника Сплата експортного мита Страхування товару Перевантаження на транспортний засіб перевізника Оплата послуг транспортування Перевантаження на транспорт покупця Сплата імпортного мита Доставка від транспорту перевізника Розвантаження в покупця	—

З другого боку, залежно від економічної ситуації в країні, приймаються нормативні акти, що теж регулюють міжнародну торговельну діяльність суб'єктів господарювання і ніяким чином не суперечать міжнародному комерційному праву щодо міжнародної економічної співпраці. Більш того опираються та посиляються на міжнародні, історично складені правила та звичаї.

Також з прикладів видно, що міжнародні регламенти, які приймає Міжнародна торговельна палата, та підзаконні і нормативні документи, що приймає Україна, на їх дотримання, безпосередньо пов'язані з проведенням оперативного обліку та оперативного контролю, а також застосовуються для ведення бухгалтерського обліку і, відповідно, складання державної статистичної звітності.

Така тенденція спостерігалась і під час первинного формування торгових правил і звичаїв ще за часів Стародавнього Риму, що тісно переплело юридичну регламентацію договірних та торговельних відносин і облік торговельної (комерційної) діяльності. Можливо, саме це і було першопричиною виникнення юридичного напрямку в розвитку бухгалтерського обліку.

Розвиток юридичного напрямку зумовив виникнення певних прийомів і способів обліку та контролю на конкретних стадіях торговельних відносин.

З метою вирішення завдань оперативного обліку в міжнародній економічній діяльності на певних стадіях оперативно-облікового процесу, на нашу думку, слід застосовувати такі прийоми, способи: спостереження, виявлення, вимірювання, оцінювання, порівняння, групування, реєстрація, фіксація, документування, звітність.

Розглянемо конкретніше вищезазначені елементи методів оперативного обліку.

Спостереження (вивчення, нагляд) — отримання інформації про явища та процеси, які не охоплює бухгалтерський облік та статистична звітність. Спостереження поділяється на вибіркове, суцільне, несуцільне, контрольне (проводиться з метою перевірки, як правило вибіркової, уже проведеного дослідження), реєстрове. Останнє найбільш широко застосовується в оперативному обліку, бо ведеться не лише спостереження, а й фіксація конкретних явищ та процесів, або певних відхилень (тобто дані заносяться в реєстр).

Виявлення — визначення фактів відхилень або недоліків у процесах та явищах з подальшим відображенням у кількісному та вартісному виразах.

Вимірювання — спосіб визначення явищ, об'єктів у кількісному та/або якісному виразі. Залежно від показників, що характеризують явища та процеси, застосовуються різноманітні вимірювання: натуральні, трудові та грошові.

Оцінювання — спосіб грошового, натурального, трудового виміру процесів та об'єктів.

Порівняння — спосіб якісної характеристики, за допомогою якого порівнюють розміри різних об'єктів або однакових величин у грошовому, натуральному, трудовому вимірі.

Групування — елемент обробки даних про об'єкти та явища. У такий спосіб збирається інформація про об'єкти обліку та явища за даними спостереження, вимірювання, оцінювання.

Фіксація — з'ясування факту здійснення або нездійснення явища, процесу або визначення наявності (відсутності) об'єкта обліку.

Реєстрація — запис у відповідний документ оперативного обліку (картка, книга тощо) про факт здійснення (нездійснення) якогось явища або про стан об'єкта обліку.

Документування — спосіб відображення фінансово-господарських операцій у реєстрах первинного обліку та інших документах, які є підставою для здійснення бухгалтерських записів.

Звітність (оперативна) — звітний оперативний документ, у якому викладені дані про наявність та рух об'єктів обліку; узагальнена інформація про явища та процеси; факти фінансово-господарської діяльності.

Найбільш широко в оперативному обліку міжнародної економічної діяльності застосовується такий елемент, як документація. А в подальшому оперативні документи є підставою для здійснення бухгалтерських записів, тобто дані первинної оперативної інформації оформлюються в бухгалтерську, і на заключній стадії — у статистичну звітність.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
2. Курс международного торгового права / А. Гынель, Я. Функ, В. Хвалей. — 2-е изд. — Мн.: Амалфея, 2000. — 704 с.
3. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. — М.: Статистика, 1974. — 160 с.