МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему Організаційно-методичне забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0713-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми Облік і аудит
О.С. Косарева
Керівник к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.
Рецензент к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____Н.М. Проскуріна
«____»_____2024 р.

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Косаревій Олені Станіславівні

1. Тема роботи: «Організаційно-методичне забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ»
керівник роботи: Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2024 року.

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової та статистичної звітності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути сутність, особливості організації та регулювання імпортно-експортної діяльності підприємств, систематизувати питання щодо нормативно-методичних засад відображення в обліку імпортно-експортних операцій, дослідити наявну систему обліку імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» та розробити пропозиції щодо підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 12 рис., 29 табл. і 3 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Скорнякова Ю.Б., доцент	05.08.2024 р.	05.08.2024 р.
2	Скорнякова Ю.Б., доцент	09.09.2024 р.	09.09.2024 р.
3	Скорнякова Ю.Б., доцент	03.10.2024 р.	03.10.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2024	виконано
2.	Написання вступу	липень 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2024	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2024	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2024	виконано

Студент _____ О.С. Косарева
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 132 с., 3 розділи, 12 рис., 29 табл., 2 додатки, 90 джерел.

ОБЛІК, АНАЛІЗ, ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ, РОЗРАХУНКИ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ, КУРСОВА РІЗНИЦЯ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ЕФЕКТИВНІСТЬ, ОБОРОТНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку імпортно-експортних операцій, а також проведення аналізу імпортно-експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» з метою обґрунтування пропозицій щодо підвищення її ефективності.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, наукової абстракції, класифікації, порівняння, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності імпортно-експортних операцій підприємства. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення відображення в обліку та звітності курсових

різниць за рахунок обґрунтованої пропозиції передбачити на нормативному рівні можливість для підприємств згортати у фінансовій звітності показники доходів та витрат від курсових різниць, визнані протягом звітного періоду, та відображати у звітності лише підсумок – або лише дохід, або лише витрати; такий підхід дозволить покращити рівень сприйняття показників звітності щодо розміру та структури доходів та витрат і визнаний доцільним у тому числі для спрощеної фінансової звітності;

– інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень за імпортно-експортними операціями за рахунок розроблених аналітичних карток управлінського обліку за імпортними та експортними контрактами, які в повному обсязі на рівні аналітичного обліку систематизуватимуть інформацію щодо витрат, пов’язаних із виконанням даного контракту, в тому числі тих витрат, які в синтетичному обліку визнаються окремо у складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

За підсумками проведеного дослідження сформовані пропозиції вдосконалення облікової політики підприємства щодо відображення курсових різниць, обґрунтовані пропозиції впорядкування обліку руху продукції, що відвантажується на експорт, систематизовано основні стратегічні напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності, а також розроблена пропозиція щодо підвищення ефективності імпортних операцій підприємства шляхом пришвидшення реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку.

Застосування на практиці обґрунтованих автором рекомендацій дозволить забезпечити якісніше відображення в обліку та звітності імпортно-експортних операцій, покращити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур і підвищити ефективність імпортно-експортної діяльності підприємств. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку та звітності щодо імпортно-експортних операцій, а також на підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств.

SUMMARY

Qualifying work contains: 132 pp., 3 sections, 12 fig., 29 tab., 2 annex, 90 references.

ACCOUNTING, ANALYSIS, FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY, IMPORT-EXPORT OPERATIONS, FOREIGN CURRENCY PAYMENTS, EXCHANGE DIFFERENCE, INCOME, EXPENSES, ACCOUNTING POLICY, EFFICIENCY, REVERSIBILITY, PROFITABILITY

The object of study is accounting process and methods of analysis of import-export operations of VELSI LLC.

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting of import-export operations and analysis of the import-export activity of VELSI LLC in order to develop proposals for increasing its the efficiency.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving accounting and improving the efficiency of import-export operations of enterprise. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological provision of reflecting exchange rate differences in accounting and reporting through a substantiated proposal to provide at the regulatory level the opportunity for enterprises to offset in financial reporting the

indicators of income and expenses from exchange rate differences recognized during the reporting period, and to reflect in the reporting only the result – either only income or only expenses; this approach will improve the level of perception of reporting indicators regarding the size and structure of income and expenses and is recognized as appropriate, including for simplified financial reporting;

– information support for making management decisions on import-export operations through the developed analytical management accounting cards for import and export contracts, which will fully systematize information on the costs associated with the implementation of this contract at the analytical accounting level, including those costs that are recognized separately in synthetic accounting as part of administrative expenses, sales expenses, and other operating expenses.

Based on the results of the study, proposals were formulated to improve the accounting policy of the enterprise regarding the reflection of exchange rate differences, proposals were substantiated to streamline the accounting of the movement of products shipped for export, the main strategic directions for increasing the efficiency of import and export activities have been systematized, and a proposal was developed to increase the efficiency of import operations by accelerating the sale of imported goods on the domestic market.

The practical application of the recommendations substantiated by the author will ensure a better reflection of import-export operations in accounting and reporting, improve the quality of information support for analytical procedures, and increase the efficiency of import-export activities of enterprises. The obtained research results are aimed at improving the quality of accounting and reporting on import-export operations, as well as at increasing the efficiency of import-export activities of enterprises.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
ВСТУП ……... 10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ
1.1 Імпортно-експортні операції як важлива складова зовнішньоекономічної діяльності ……... 15
1.2 Організація та державне регулювання імпортно-експортної діяльності вітчизняних підприємств …..……. 31
1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку імпортно-експортних операцій ……. 42
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ВЕЛСІ»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……... 56
2.2 Характеристика наявної системи обліку імпортно-експортних операцій ……. 64
2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку імпортно-експортних операцій ……. 81
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ВЕЛСІ»
3.1 Інформаційно-організаційні аспекти аналізу імпортно-експортної діяльності ……... 89
3.2 Методика аналітичного дослідження імпортно-експортних операцій..…… 96
3.3 Шляхи підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства ……..... 112

ВИСНОВКИ ……. 115
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ ……... 121
ДОДАТОК А Аналітична картка управлінського обліку за імпортним контрактом..... 131
ДОДАТОК Б Аналітична картка управлінського обліку за експортним контрактом ……. 132

ВСТУП

Активна інтеграція вітчизняного бізнесу в світовий економічний простір є явищем безперечно позитивним, адже розширяє конкурентні можливості вітчизняних підприємств, сприяє економічному зростанню та розвитку України, зміцненню її позицій на світових ринках і у підсумку забезпечує зростання якісного рівня життя людей. На мікрорівні зазначена інтеграція означає, що все більше вітчизняних підприємств долучається до зовнішньоекономічної діяльності.

Традиційно зовнішньоекономічна діяльність представлена, насамперед, імпортно-експортними операціями, документальне оформлення та відображення в обліку яких характеризується певними особливостями, адже йдеться про діяльність, що потребує митного оформлення вантажів та сплати митних платежів, а також передбачає розрахунки із контрагентами в іноземній валюті. Відповідно питання документального оформлення імпортно-експортних операцій та їх обліку набувають особливої актуальності, адже ефективне здійснення зовнішньоекономічної діяльності потребує постійного прийняття дієвих управлінських рішень, що в свою чергу є неможливим без якісної інформаційної підтримки.

Важливою складовою управління підприємством, що здійснює імпортно-експортні операції, є також економічний аналіз таких операцій. Саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства, що є важливою складовою забезпечення ефективності та конкурентоспроможності підприємства в цілому.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій є надзвичайно важливими в організації управління підприємством, яке залучене до міжнародної торгівлі, що підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Питання документального оформлення, відображення в обліку та аналізу імпортно-експортних операцій підприємств досліджуються в наукових працях багатьох вітчизняних науковців, таких, як Ф. Бутинець, В. Венцель, В.Гордополов, І. Жиглей, Н. Карпенко, Л. Кіндрацька, Г. Коблянська, Я. Крупка, Ю. Кузьмінський, І. Назарова, Н. Федькевич та багатьох інших. У той же час проблематика організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій є достатньо багатогранною, законодавство, що регулює здійснення таких операцій активно змінюється, а підприємницька практика ставить перед обліком та аналізом нові завдання. Відповідно окремі питання щодо документального оформлення, обліку та аналізу імпортно-експортних операцій залишаються остаточно не вирішеними, потребують систематизації, уточнень, розвитку та адаптації до особливостей імпортно-експортної діяльності окремих підприємств.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку імпортно-експортних операцій, а також проведення аналізу імпортно-експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» з метою обґрунтування пропозицій щодо підвищення її ефективності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

– розглянути сутність, особливості організації та державного регулювання імпортно-експортної діяльності вітчизняних підприємств;

– систематизувати питання щодо організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій вітчизняних підприємств;

– дослідити наявну на підприємстві систему обліку імпортно-експортних операцій та розробити пропозиції щодо підвищення її якісного рівня;

– виконати аналіз імпортно-експортних операцій;

– розробити пропозиції щодо підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства.

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу імпортно-експортних операцій підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, що застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні сутності, особливостей організації та державного регулювання імпортно-експортної діяльності вітчизняних підприємств), діалектичний метод (при дослідженні теоретичних питань організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій), методи індукції та дедукції, наукової абстракції, класифікації, порівняння, системного та комплексного аналізу (при дослідженні наявної на підприємстві системи обліку імпортно-експортних операцій, для виконання аналізу імпортно-експортної діяльності підприємства), метод синтезу (при розробці пропозицій щодо вдосконалення наявної на підприємстві системи обліку імпортно-експортних операцій, за для систематизації основних стратегічних напрямків підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств), метод моделювання (при розробці пропозиції щодо підвищення ефективності імпортної діяльності підприємства) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності імпортно-експортних операцій підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– з метою підвищення якісного рівня облікової та звітної інформації

щодо доходів та витрат підприємства обґрунтована доцільності відображення курсових різниць за заборгованістю, що погашається поступово, у межах здійснення господарської операцій, адже такий варіант дозволяє у меншому обсязі, ніж альтернативний, визнавати в обліку та звітності «фіктивні» доходи та витрати у випадках постійного коливання курсу гривні до іноземних валют;

– з метою впорядкування обліку руху продукції, що відвантажується на експорт, запропоноване виокремлення на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» субрахунку 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами», застосування якого в обліковій практиці ТОВ «ВЕЛСІ» дозволить вирішити облікову проблему, наявну за експортними поставками, адже з моменту відвантаження продукції зі складу для її оформлення на експорт до моменту визнання доходу від її реалізації (за фактом передачі покупцеві ризиків й вигод, пов’язаних з правом власності на продукцію) і відповідно визнання собівартості реалізованої продукції наявний суттєвий проміжок часу;

– систематизовано основні стратегічні напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств;

– розроблена пропозиція щодо підвищення ефективності імпортних операцій шляхом пришвидшення реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку, що дозволить помітно збільшити ефективність діяльності ТОВ «ВЕЛСІ»;

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення відображення в обліку та звітності курсових різниць за рахунок обґрунтованої пропозиції передбачити на нормативному рівні можливість для підприємств згортати у фінансовій звітності показники доходів та витрат від курсових різниць, визнані протягом звітного періоду, та відображати у звітності лише підсумок – або лише дохід, або лише витрати; такий підхід дозволить покращити рівень сприйняття показників звітності щодо розміру та структури доходів та витрат і визнаний доцільним у тому

числі для спрощеної фінансової звітності;

– інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень за імпортно-експортними операціями за рахунок розроблених аналітичних карток управлінського обліку за імпортними та експортними контрактами, які в повному обсязі на рівні аналітичного обліку систематизуватимуть інформацію щодо витрат, пов’язаних із виконанням даного контракту, в тому числі тих витрат, які в синтетичному обліку визнаються окремо у складі адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань обліку та аналізу імпортно-експортної діяльності, законодавчі та нормативні акти з питань організації імпортно-експортних операцій та з питань бухгалтерського обліку та оподаткування.

Застосування на практиці обґрунтованих автором рекомендацій дозволить забезпечити якісніше відображення в обліку та звітності імпортно-експортних операцій, покращити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур і підвищити ефективність імпортно-експортної діяльності підприємств. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку та звітності щодо імпортно-експортних операцій, а також на підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Розрахунки в іноземних валютах за імпортно-експортними операціями: відображення в обліку та облікова політика малих підприємств» у фаховому науковому журналі «Економіка та суспільство».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків. Основний зміст викладено на 132 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1 Імпортно-експортні операції як важлива складова зовнішньоекономічної діяльності

В умовах глобальних світових трансформаційно-інтеграційних процесів міжнародне економічне співробітництво є одним із принципових чинників розвитку як світової економіки в цілому, так і економіки окремих країн. Жодна країна не здатна побудувати розвинуту соціально-економічну систему в ізоляції від світової економіки, відповідно складно навести в сучасному світі країну, яка б не була суб'єктом міжнародного економічного співробітництва і не зазнавала впливу світової економіки. Історично міжнародне економічне співробітництво є результатом суспільного цивілізаційного розвитку, адже саме перехід від натурального господарства до ринкових товарно-грошових відносин призвів як до формування національних товарних ринків, так і до появи міжнародного економічного обміну і поглиблення інтернаціональних економічних зв'язків.

Глобалізація економічних, фінансових, гуманітарних та інших суспільних відносин призвела до формування світового ринку, для якого не існує національних кордонів. Створення підприємств із змішаним капіталом, активне залучення іноземних інвестицій та кредитів, поява та розширення сфер діяльності транснаціональних корпорацій є реаліями сьогодення, що визначають профіль сучасного світового економічного простору.

Принциповість фактору впливу міжнародного економічного співробітництва на розвиток сучасної економічної системи є тезою, яка активно підтримується науковцями. Так, за думкою О.І. Шапоренко

«історичний розвиток світового господарства підтверджує неможливість успішного функціонування будь-якої країни без світової економіки. Зацікавленість окремих країн у співпраці з іншими країнами зумовлена економічними, політичними та соціальними вигодами, які викликані міжнародною співпрацею» [83, с. 86]. Н.М. Тюріна і Н.С. Карвацка з цього проводу зазначають, що «національні економічні системи можуть ефективно розвиватись лише за умови їх економічної взаємодії та переплетіння. Нині важко назвати країну, яка б не була суб'єктом міжнародних економічних відносин і не зазнала впливу зовнішнього середовища» [74, с. 10]. А на думку І.І.Кононова «сьогодні жодна країна світу не в змозі забезпечити достатній рівень розвитку виробничих потужностей і сталого розвитку ізольовано від міжнародного виробництва, прогресу та ринку праці. Тому процеси міжнародної економічної інтеграції, транснаціоналізації та глобалізації світового господарства перетворюються на найважливіші чинники розвитку національних економічних систем, а зовнішньоекономічні зв'язки впливають на рішення соціально-економічних проблем практично в усіх країнах світу» [36, с. 80].

На національному рівні міжнародне економічне співробітництво представлене зовнішньоекономічною діяльністю, яку варто визнати суттєвим чинником підвищення ефективності господарської діяльності як на рівні окремих суб'єктів господарювання, так й на національному рівні в цілому. Як вже було зазначено вище, в сучасних умовах зовнішньоекономічне співробітництво у всіх його проявах відіграє важливу роль у національній економіці, забезпечує економічне зростання та розвиток, підтримуючи конкурентне ринкове середовище. Актуальною є ця теза і для економіки України та відповідно для багатьох вітчизняних суб'єктів господарювання. Так, за твердженням Ю.О. Гайдученко, Г.М. Гузенко «нині в середньому кожен третій український продукт або послуга реалізуються за допомогою зовнішніх економічних зв'язків, що відіграють помітну роль у національній економіці та істотно впливають на темпи і пропорції економічного зростання,

створення конкурентного ринкового середовища і на весь системний трансформаційний процес» [13, с. 78].

В складних умовах воєнного стану активізація зовнішньоекономічної діяльності виявилась для багатьох суб'єктів господарювання «вимушеним» порятунком, як і міжнародна допомога для економіки країни в цілому. Так, Т.І. Воскресенська і Б.І. Вінярський звертають увагу на те, що «у воєнних умовах функціонування вітчизняної економічної системи, більшість суб'єктів господарювання переформатували свою діяльність, зокрема, частина з них, з метою забезпечення подальшої своєї діяльності, вимушено розпочала чи активізувала зовнішньоекономічну діяльність» [11].

Предметне дослідження питань організації та управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств потребує для початку чіткої ідентифікації даної категорії. Важливою складовою такою ідентифікації є нормативна площина. Основним нормативним документом, який у вітчизняному правовому полі регулює питання зовнішньоекономічної діяльності, є Закон України від 16.04.1991. № 959 «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», відповідно до норм якого «зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що мають місце як на території України, та і за її межами» [66]. Іншим важливим нормативним документом, який регулює господарські, у тому числі зовнішньоекономічні, відносини вітчизняних суб'єктів, є Господарський Кодекс України, відповідно до п. 1 ст. 377 якого «зовнішньоекономічна діяльність – це господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону країни майном та/або робочою силою» [17].

Ідентифікація категорії «зовнішньоекономічна діяльність є предметом дослідження сучасної юридичної та економічної науки. Відповідно в таблиці 1.1 представлені окремі визначення категорії «зовнішньоекономічна діяльність», порівняння яких дозволяє розкрити багатогранну юридичну,

економічну та соціальну природу даної категорії.

Таблиця 1.1 – Ідентифікація сутності категорії «зовнішньоекономічна діяльність» у наукових дослідженнях

Науковці, джерело	Ідентифікація категорії «зовнішньоекономічна діяльність»
1	2
О.І. Бондарчук [3, с. 85]	«Зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності, спрямована на виробництво, реалізацію, споживання продукції/послуг на міжнародному та внутрішньому ринках за умови зростання національної економіки держави».
А.С. Бохан, О.М. Бурлаков, Р.С. Дяків [4, с. 201]	«Зовнішньоекономічна діяльність – форма торговельно-економічної міжнародної діяльності держави, організацій, установ усіх форм власності, пов'язана з експортом та імпортом товарів, послуг, реалізацією спільних проектів, утворенням спільних виробничих, торговельних, транспортних структур за участю міжнародного фінансового капіталу, кредитів, інвестицій».
А.В. Ковалевська [31, с. 4]	«Зовнішньоекономічна діяльність – особлива галузь теоретичних та практичних знань, пов'язаних з організацією та технікою проведення міжнародних комерційних операцій у процесі міжнародного обміну матеріальними цінностями та послугами, яка виникає лише за умови включення іннаціонального контрагента бо багато етапного циклу процесу виробництва».
Я.П. Машталір [44, с. 5]	«Зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок».
О.Є. Новіков, Т.Ш. Садрідінов [50, с. 185]	«Зовнішньоекономічна діяльність підприємств – це частина їх загальної діяльності, яка визначається як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства відповідно до зовнішньоекономічних зв'язків держави, пов'язаних з виходом підприємства на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях, напрями, форми та методи якої узагальнюються відповідно до процесу виробництва згідно із цілями та задачами підприємства щодо його функціонування та розвитку».
Л.В. Торгова, О.В Хитра [73, с. 17]	«Зовнішньоекономічною діяльністю підприємств є сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях».
Н.М. Тюріна, Н.С. Карвацка [75, с. 162]	«Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність міжнародних організацій, держав та господарюючих суб'єктів різних країн з виконання зовнішньоекономічних операцій інноваційно-інвестиційного, фінансового та торговельного спрямування на взаємо вигідних умовах з дотриманням чинних законодавств, а також участь їх у міжнародному розподілі та кооперації праці для забезпечення розвитку національних соціально-економічних систем макро- і мікро- рівнів».

Продовження таблиці 1.1

1	2
А.О. Фатенок-Ткачук [76, с. 6]	«Зовнішньоекономічна діяльність – це система міжнародних економічних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання країн світу внаслідок виробництва, обміну і споживання товарів, послуг та ідей в умовах необмеженості потреб та ресурсів і на основі міжнародного поділу праці внаслідок виходу за межі національних господарств із метою максимізації прибутку».
Л.А. Швайка [84, с. 315]	«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».

Цікавий підхід щодо ідентифікації категорії «зовнішньоекономічна діяльність» представлений в монографії Л.М. Письмаченко «Державне управління зовнішньоекономічною діяльністю в Україні: регулювання та контроль», в якій науковець стверджує, що «поняття зовнішньоекономічна діяльність є складною агрегованою економічною категорією, яка складається з окремих елементів і класифікується за типами, формами та видами» [57, с. 74]. Схематично зазначена ідентифікація представлена на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Класифікаційні ознаки дефініції «зовнішньоекономічна діяльність» за Л.М. Письмаченком [57, с. 74]

Систематизуючи наведені вище визначення та підходи щодо ідентифікації категорії «зовнішньоекономічна діяльність», варто зазначити, що економічна сутність зовнішньоекономічної діяльності полягає в тому, що така діяльність є механізмом залучення економіки кожної окремої країни до системи світового господарства, а отже, і до процесі міжнародного поділу праці та міжнародної кооперації з метою забезпечення національного економічного зростання та розвитку.

Роль зовнішньоекономічної діяльності в умовах сучасної глобалізації постійно підвищується, відповідно посилюється вплив міжнародного економічного співробітництва на соціально-економічний розвиток не лише світу і окремих держав, а й кожного окремого господарюючого суб'єкта.

Окремою додатковою складовою розкриття сутності категорії «зовнішньоекономічна діяльність» є виокремлення її функцій. Так, Н.М. Тюріна і Н.С. Карвацка зазначають, що «зовнішньоекономічна діяльність у всіх країнах виконує ряд функцій:

– сприяє вирівнюванню рівня економічного розвитку національного та світового;

– виконує співставлення національних та світових витрат виробництва;

– реалізує переваги міжнародного розподілу праці та сприяє підвищенню рівня національної економіки» [74, с. 14].

Інший підхід щодо виокремленням функцій зовнішньоекономічної діяльності пропонується у навчальному посібнику М.А. Заєць, Ю.Г. Козак, Н.С. Логвинової і у науковій статті І.І. Кононова, які декларують такі функції зовнішньоекономічної діяльності:

– «організація та обслуговування міжнародного обміну природними ресурсами та результатами праці в їх матеріальній та вартісній формах;

– міжнародне призначення споживчої вартості продуктів міжнародного поділу праці;

– організація міжнародного грошового обміну» [24, с. 8; 36, с. 82].

Зовнішньоекономічна діяльність відрізняється багаторічною та

захопливою історією, певним наслідком чого є принципи, якими мають керуватися її учасники в процесі прийняття рішень. Зазначені принципи декларуються спеціальними документами а іноді є неписаними нормами і йдеться про міжнародні звичаї.

На міжнародному рівні найбільш всеохоплюючим переліком принципів організації міжнародного економічного співробітництва є «Хартія економічних права та обов'язків держав», прийнята сесією генеральної Асамблеї Організації об'єднаних націй 12 грудня 1974 року. У зазначеному міжнародному документі передбачені такі принципи:

– «суверенітет, територіальна цілісність і політична незалежність держав;

– суверенна рівність усіх держав;

– ненапад;

– невтручання;

– взаємна та справедлива вигода;

– мирне співіснування;

– рівноправність та самовизначення народів;

– мирне регулювання спорі;

– усунення несправедливостей, які виникають в результаті застосування сили, що позбавляють націю природних засобів, необхідних для її нормального розвитку;

– сумлінне виконання міжнародних обов'язків;

– повага прав людини та основних свобод;

– відсутність прагнення до гегемонії і сферам впливу;

– сприяння міжнародної соціальної справедливості;

– міжнародне співробітництво з метою розвитку;

– вільний доступ до моря і від нього для країн, що не мають виходу до моря, у межах вищевказаних принципів» [80].

Основним нормативним документом, що здійснює регулювання

зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, є Закон України від 16.04.1991. № 959 «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні». Відповідно до статті 2 даного Закону суб'єкти господарської діяльності України та іноземні суб'єкти господарської діяльності при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності керуються такими принципами:

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

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

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

– верховенства закону (регулювання зовнішньоекономічної діяльності тільки чинними законами України);

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

– еквівалентності обміну (недопущення демпінгу при ввезенні та вивезенні)» [53, с. 50; 66].

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється як на рівні держави, тобто на макрорівні, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання, тобто на мікрорівні.

На макроекономічному рівні зовнішньоекономічна діяльність держави спрямована на встановлення міждержавних основ співробітництва, створення правових, політичних і торгових механізмів, що стимулюють розвиток та підвищення ефективності зовнішньоекономічного співробітництва. У макроекономічній площині суб'єктами такої діяльності є держава, в особі відповідних органів влади в межах їх компетенції, а також певні національні недержавні структури – торгово-промислові палати, фахові об'єднання, спілки, асоціації тощо. Органи місцевого самоврядування можуть бути

визнані суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності на регіональному рівні. Варто звернути особливу увагу на те, що якісна зовнішньоекономічна політика держави та органів місцевого самоврядування здатна реально створити сприятливі умови для зовнішньоекономічної діяльності національних економічних одиниць і таким чином забезпечити підвищення темпів зростання валового внутрішнього продукту та національного доходу, прискорення науково-технічного прогресу та забезпечення ефективності інвестицій.

На мікрорівні суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності є відповідні економічно активні суб’єкти, залучені до такої діяльності. Статтею 3 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні» передбачено, що суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні є:

– «фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

– юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України, в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб’єктів господарської діяльності;

– об’єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльності;

– філії та представництва юридичної особи, утвореної відповідно до законодавства іноземної держави;

– спільні підприємства за участю суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України;

– державні замовники у сфері оборони;

– інші суб’єкти господарської діяльності, передбачені законами

України» [66].

Суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності схематично представлені на рисунку 1.2.

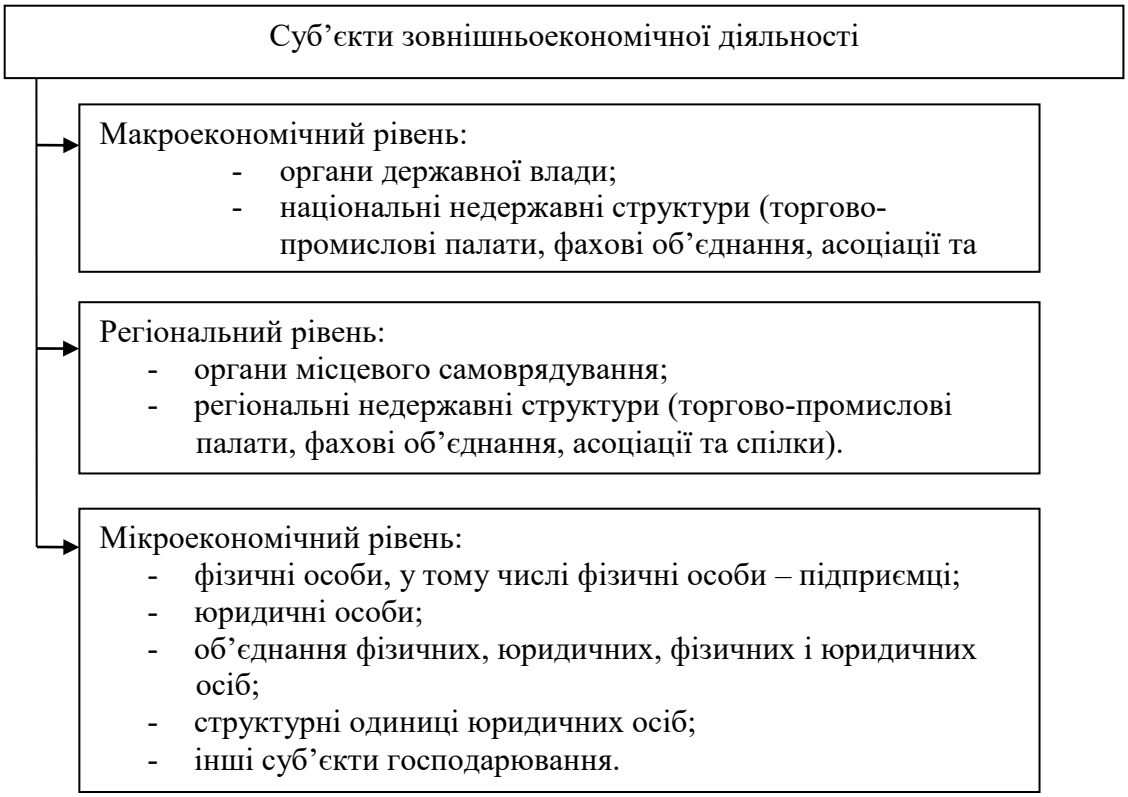


Рисунок 1.2 – Систематизація суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності (складено автором)

Об’єктивно зовнішньоекономічна діяльність складається з зовнішньоекономічних операцій, що характеризуються великим розмаїттям, і можуть бути пов’язані із принципово різними напрямками – рухом товарів, наданням послуг, обмін продуктами інтелектуальної власності, рухом капіталу, рухом робочої сили тощо.

Розлогий перелік видів зовнішньоекономічної діяльності, представлений статтею 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», передбачає такі її напрямки:

– «експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;

– надання суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб’єктам господарської діяльності, в тому числі виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, юридичних, туристичних та інших; надання вищезгаданих послуг іноземними суб’єктами господарської діяльності суб’єктам зовнішньоекономічної діяльності України;

– наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб’єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;

– міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами;

– кредитні та розрахункові операції між суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб’єктами господарської діяльності; створення суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб’єктами господарювання зазначених установ на території України;

– спільна підприємницька діяльність між суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб’єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України та і за її межами;

– підприємницька діяльність на території України, пов’язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об’єктів власності з боку іноземних суб’єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;

– організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб’єктів

зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;

– товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, регульованих грошових ринках та на міжбанківському валютному ринку;

– роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, та і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, та і за її межами;

– інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України» [66].

Розглядаючи операції, що складають зовнішньоекономічну діяльність, окремі науковці, зокрема О.Є. Новіков і Т.Ш. Садрідінов Т.Ш., пропонують їх розподіл на основні та допоміжні [50, с. 185]. Відповідно до такої класифікації основними операціями слід визнати імпортно-експортні операції, операції з об'єктами інтелектуальної власності – ліцензіями, патентами, ноу-хау, аудіо і відео творами, інформаційними продуктами, операції щодо надання технічних послуг і консультацій у сфері інформатизації та управління, операції у сфері міжнародного туризму, орендні операцій, операції, пов'язані із науковою, науково-технічною, науково-виробничою, виробничою, навчальною та іншою кооперацією. Допоміжними операціями варто визнати операції щодо міжнародних

розрахунків, міжнародні перевезення, послуги страхування вантажів та людей при міжнародних перевезеннях, послуги збереження вантажів за міжнародними перевезеннями і транспортно-експедиторські послуги.

В цілому ж коротко можна підсумувати, що на практиці зовнішньоекономічна діяльність складається з таких видів діяльності як зовнішня торгівля, міжнародні валютні розрахункові та кредитні операції, міжнародне інвестиційне співробітництво, міжнародна виробнича кооперація, міжнародне науково-технічне співробітництво та міжнародна туристична діяльність.

Сучасний світ динамічно розвивається, що природно впливає на усіх складові нашого життя. Відповідно сучасна система міжнародного економічного співробітництва та зовнішньоекономічної діяльності окремих країн також зазнає динамічних змін, що може бути охарактеризована певними специфічними рисами. Так, відбувається постійне зростання обсягів міжнародної торгівлі, що призводить до зниження світових витрат виробництва за рахунок спеціалізації та кооперації, і одночасно до зменшення частки сировини в міжнародній торгівлі на користь продукції наукоємних, високотехнологічних галузей – хімії, приладобудування, електроніки тощо. Відбувається активізація міжнародного руху робочої сили, а також активізація міжнародного руху капіталу, у тому числі шляхом створення та діяльності транснаціональних корпорацій. Розвиваються відносно нові елементи зовнішньоекономічної діяльності – інформаційний обмін, послуги зв’язку, франчайзингу, лізингова та страхова діяльність. Все це відбувається на тлі активної та цілеспрямованої політики держав щодо втягнення країни в систему глобальної світової економіки, передусім шляхом створення сприятливих правових, економічних та політичних умов, що забезпечують ефективну зовнішньоекономічну діяльність як на рівні окремих суб’єктів господарювання, так й на макроекономічному рівні в цілому. В цілому ж інтеграційні процеси поступово руйнують економічні кордони між країнами і створюють єдиний світовий економічний простір.

Незважаючи на зміни у структурі зовнішньоекономічної діяльності, суттєву її частину складають класичні товарні операції міжнародної торгівлі, тобто імпортні та експортні товарні операції. Варто зазначити, що саме міжнародна торгівля є історично першою формою зовнішньоекономічної діяльності та відповідно міжнародного економічного співробітництва. Так, Л.В. Тигрова і О.В. Хитра акцентують увагу на те, що «міжнародна торгівля є формою зовнішньоекономічної діяльності, яка є історично першою й переважаючою, що являє собою міжнародний обмін продуктами та послугами – результатами національної праці» [73, с. 19]. На думку П.І. Островерха і С.М. Панчишина «міжнародна торгівля – це історично перша найважливіша форма зовнішньоекономічних зв'язків, яка передбачає переміщення товарів та послуг між країнами» [55, с. 266] та відповідно «виникнення зовнішньої торгівлі спричинено винайденням нових знарядь праці, використанням досконаліших технологій, що давало змогу окремим країнам продукувати більший обсяг продукції та обмінювати деяку її частину на зовнішньому ринку, а поглиблення суспільного та становлення міжнародного поділу праці сприяли розвитку міжнародної торгівлі не лише між сусідніми країнами, а й між далекими державами й континентами» [55, С. 266-267]. А О.В. Шкурупій, В.В. Гончаренко та І.А. Артеменко з цього приводу зазначають, що «на початку становлення міжнародні економічні відносини зводилися переважно до здійснення зовнішньоторговельних операцій. Відомо, що іще дві тисячі років до нашої ери північно-африканські племена провадили торговельні операції з Ассирією та Вавілонією, обмінюючи фініки на оливкову олію та спеції. Ще до 500 р. до н.е. китайські торговці експортували шовк та нефритові вироби до Індії та Європи, в результаті чого сформувалися відомі торговельні шляхи. … роль міжнародних торговельних операцій, насамперед – базових зовнішньоекономічних угод, у розвитку світової економіки зі всією очевидністю треба назвати визначальною» [85, с. 127].

Міжнародна торгівля і відповідно імпорт та експорт товарів є й на

сьогодні важливою складовою зовнішньоекономічної діяльності, яка суттєво впливає на платіжний баланс та макроекономічні показники країни, зокрема на обсяги виробництва та споживання, зайнятість, курс національної валюти та темпи інфляції відповідно.

Так, І.І. Гаврилюк з цього приводу стверджує, що «високий рівень імпорту свідчить про здоровий внутрішній попит та економічне зростання, тоді як високий рівень експорту стимулює зайнятість і приплив капіталу в країну, що призводить до зростання приватного споживання. Хороший баланс між імпортом та експортом допомагає забезпечити сильну та стабільну економіку» [12].

Досліджуючи імпортно-експортні операцій як важливу складову зовнішньоекономічної діяльності, варто розглянути їх ідентифікацію.

Так, імпортом традиційно вважається ввезення певних об’єктів на митну територію держави. Зазначеними об’єктами імпорту можуть бути товари, роботи, послуги, результати інтелектуальної діяльності, робоча сила, капітал, грошові кошти тощо.

Нормативне визначення імпорту передбачене статтею 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», а саме «імпорт (імпорт товарів) – купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб’єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями, розташованими за її межами» [66]. Ідентифікація імпорту передбачена також Митним Кодексом України, статтею 74 якого передбачено, що «імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на території України» [45].

Експортом традиційно вважаються операції протилежні імпорту, тобто

вивезення певних об’єктів за межі території держави. Об’єктами експорту аналогічно можуть бути товари, роботи, послуги, результати інтелектуальної діяльності, робоча сила, капітал, грошові кошти тощо.

Нормативне визначення експорту передбачене статтею 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», відповідно до якої «експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб’єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів» [66].

Ідентифікація експорту передбачена також Митним Кодексом України, статтею 82 якого передбачено, що «експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов’язань щодо їх зворотного ввезення» [45].

Окремим питанням є ідентифікація імпортних та експортних операцій, що В.Ю. Гордополов пропонує передбачити у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», виклавши принципи ідентифікації таким чином «експортні операції – це господарські операції суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності України, що полягають в продажі товарів, наданні послуг, вивезення капіталу чи робочої сили за кордон; імпортні операції – це господарські операції суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, що полягають у придбанні товарів, отриманні послуг, ввезенні капіталу чи робочої сили з-за кордону» [15, с. 78].

Практичне здійснення вітчизняними суб’єктами господарювання імпортних та експортних операцій потребує відповідно організації. Варто також зазначити, що такі операції є об’єктом державного регулювання, а на рівні окремих об’єктів господарювання об’єктом управління з метою забезпечення ефективності таких операцій.

1.2 Організація та державне регулювання імпортно-експортної діяльності вітчизняних підприємств

Організація імпортно-експортних операцій є складним процесом, що має бути відповідним чином організований на підприємствах, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Йдеться як про процес планування та підготовки таких операцій, так і про безпосереднє їх виконання та наступний аналіз результатів імпортно-експортних операцій та розробку шляхів підвищення ефективності їх виконання.

Основні етапи організацій імпортно-експортної діяльності схематично систематизовані на рисунку 1.3.

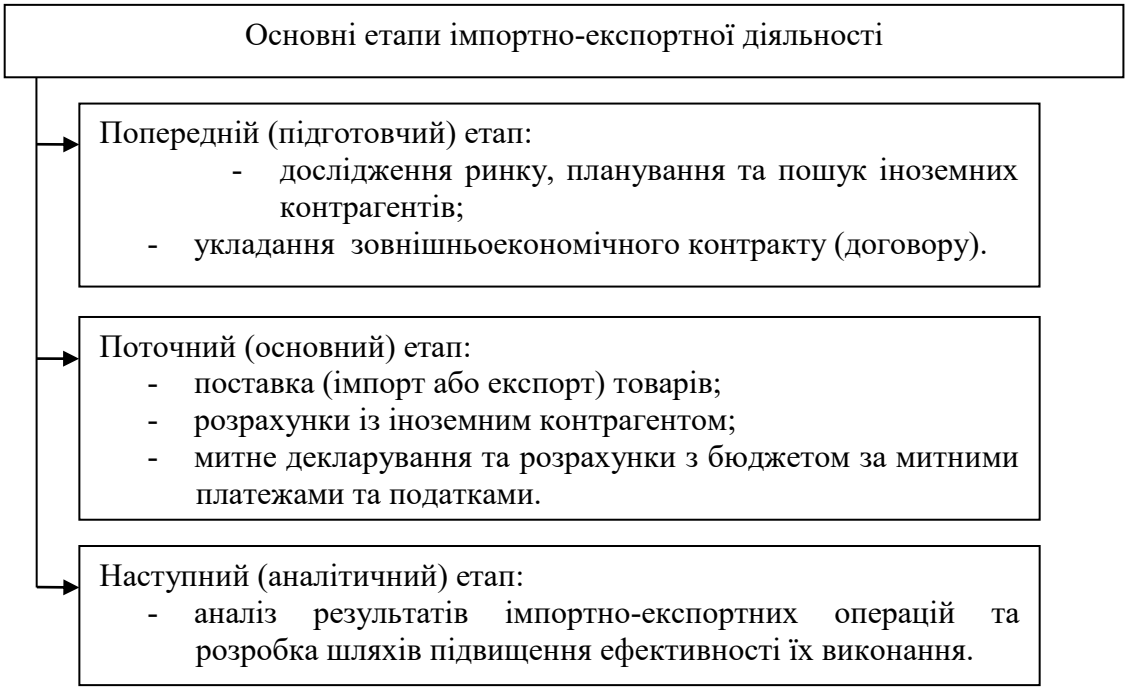


Рисунок 1.3 – Систематизація основних етапів імпортно-експортної діяльності (складено автором)

Важливою складовою попереднього етапу здійснення імпортно-

експортної діяльності варто визнати укладання зовнішньоекономічного контракту, що є нормативною основою виконання імпортно-експортних операцій між контрагентами.

За визначення, передбаченим статтею 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні», «зовнішньоекономічний договір (контракт) – домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності» [66].

Вітчизняні наукові джерела для ідентифікації зовнішньоекономічного договору (контракту), зазвичай, повторюють вищезазначені визначення. В той же час окремі науковці наводять інші визначення, звертаючи увагу на зміст та особливості таких договорів. Так, В.Т. Вензель, В.В. Євдокимов визначають зовнішньоекономічний контракт як документ, «що визначає порядок здійснення в майбутньому операцій, форму розрахунків, права, обов'язки і відповідальність сторін, і, відповідно, специфіку відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій» [8, с. 80]. У науковій статті О.М. Зборовської наводиться таке визначення: «зовнішньоекономічний догорів – це домовленість між двома і більше суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземними контрагентами, що укладається у формі комерційного документа, який регламентує організаційні, економічні та управлінські відносини під час зовнішньоекономічних операцій і за яким в однієї сторони (продавця) виникає зобов'язання передати у власність другій стороні (покупцеві) промислову продукцію, а в покупця виникає зобов'язання прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму» [25, с. 148]. Варто також звернути увагу на показову думку зазначеного науковця щодо важливості зовнішньоекономічного контракту, адже О.М. Зборовська вказує, що «структурні, тестуальні і фактичні компоненти зовнішньоекономічного контракту є факторами, які визначають не тільки ефективність

зовнішньоекономічної угоди, але і саму можливість її виконання. У цьому сенсі зовнішньоекономічний контракт і його зміст необхідно розглядати як найважливіший фактор, що впливає на діяльність підприємства на зовнішньому ринку» [25, с. 154].

Основними характеристиками зовнішньоекономічного договору можна вважати те, що такий договір є комерційним, його сторони (контрагенти) знаходяться у різних країнах, розрахунки здійснюються в іноземній валюті. Якщо ж йдеться про імпортно-експортні контракти, то такі контракти передбачають перетин товаром митного кордону.

Розглядаються науковцями і питання функцій зовнішньоекономічного договору (контракту). Так, М.А. Заєць, Ю.Г. Козак і Н.С. Логвинова визначають такі функції зовнішньоекономічного договору, який:

– «юридично закріплює відносини між партнерами, надаючи їм характер обов'язків, виконання яких захищено законом;

– визначає порядок, способи і послідовність здійснення дій партнерами;

– передбачає способи забезпечення обов'язків» [24, с. 102].

А О.В. Шкурупій, В.В. Гончаренко та І.А. Артеменко з цього приводу стверджують, що «основні функції зовнішньоекономічних контрактів, незважаючи на наявність розбіжності суджень фахівців щодо існування тієї чи іншої з них, можна визначити так: ініціативна, програмно-координаційна, інформаційна, гарантійна і правозахисна» [85, с. 88].

Визначаючи основні характеристики зовнішньоекономічних договорів варто звернути увагу на правої джерела таких відносин, якими є міжнародні договори, національне законодавство та звичаї (традиції).

У міжнародній торговельній практиці використовують такі джерела міжнародного права: Конвенція ООН про договори міжнародної купівлі-продажу від 11.04.1980 р. (Віденська конвенція), Конвенція ООН про давність позову в міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 року, Конвенція про право, що використовується до договорів міжнародної купівлі-продажу

товарів 1985 року, Правила ІНКОТЕРМС та інші [16].

Однією з основних умов успішного здійснення імпортно-експортної діяльності є укладання якісних контрактів, але цьому передують аналіз ринків, вибір контрагентів, проведення перемовин.

Найважливішими факторами, що аналізуються під час підготовки до укладання зовнішньоекономічними контрактами за імпортно-експортними операціями, варто визнати:

– політичні та торгово-економічні відносини з країною, де знаходиться потенційний контрагент;

– особливості правового регулювання господарських відносин (міжнародний та національний рівень);

– ємкість та кон'юнктура товарного ринку, наявність та характеристики потенційних конкурентів;

– транспортні умови, адже умови перевезення істотно впливають на вартість товару та наявність ризиків;

– умови здійснення розрахунків;

– специфічні вимоги ринку до асортименту, якості, пакування товарів тощо;

– наявність каналів збуту та специфіка методів збуту.

Основні складові зовнішньоекономічних договорів (контрактів) для вітчизняних суб'єктів господарювання тривалий період час визначався Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 06.09.2001. № 201 «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)». Даний нормативний документ втратив чинність з 07.08.2020 р., іншого нормативного документу для урегулювання зазначених питань прийнято не було. Саме тому вітчизняні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності продовжують орієнтуватися на елементи зовнішньоекономічного договору (контракту), що передбачені зазначеним нормативним документом:

1. Назва, номер договору (контракту), дата і місце його укладання.

2. Преамбула.

3. Предмет договору (контракту).

4. Кількість і якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).

5. Базисні умови постачання товарів (приймання-здачі виконаних робіт або послуг).

6. Ціна і загальна вартість договору (контракту).

7. Умови платежів.

8. Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг).

9. Упаковка та маркування.

10. Форс-мажорні обставини.

11. Санкції та рекламації.

12. Урегулювання спорів у судовому порядку.

13. Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін [64].

Важливими додатковими умовами зовнішньоекономічного контракту можуть бути умови страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців, агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, момент, з якого починає діяти укладений договір (контракт), можливість та порядок унесення змін до договору (контракту).

Додаткове дослідження умов зовнішньоекономічного контракту можливе шляхом їх класифікації, що представлено на рисунку 1.4.

Під час укладання імпортно-експортних контрактів варто звернути особливу увагу на перелік документів, що мають супроводжувати вантаж від відправника до місця призначення. Йдеться як про певні дозвільні документи (сертифікати якості, ветеринарні та фітосанітарні документи), без яких неможливий перетин товарами кордону, так і про документи (сертифікати про походження товарів), наявність яких безпосередньо впливає на оподаткування товарів під час їх митного оформлення.

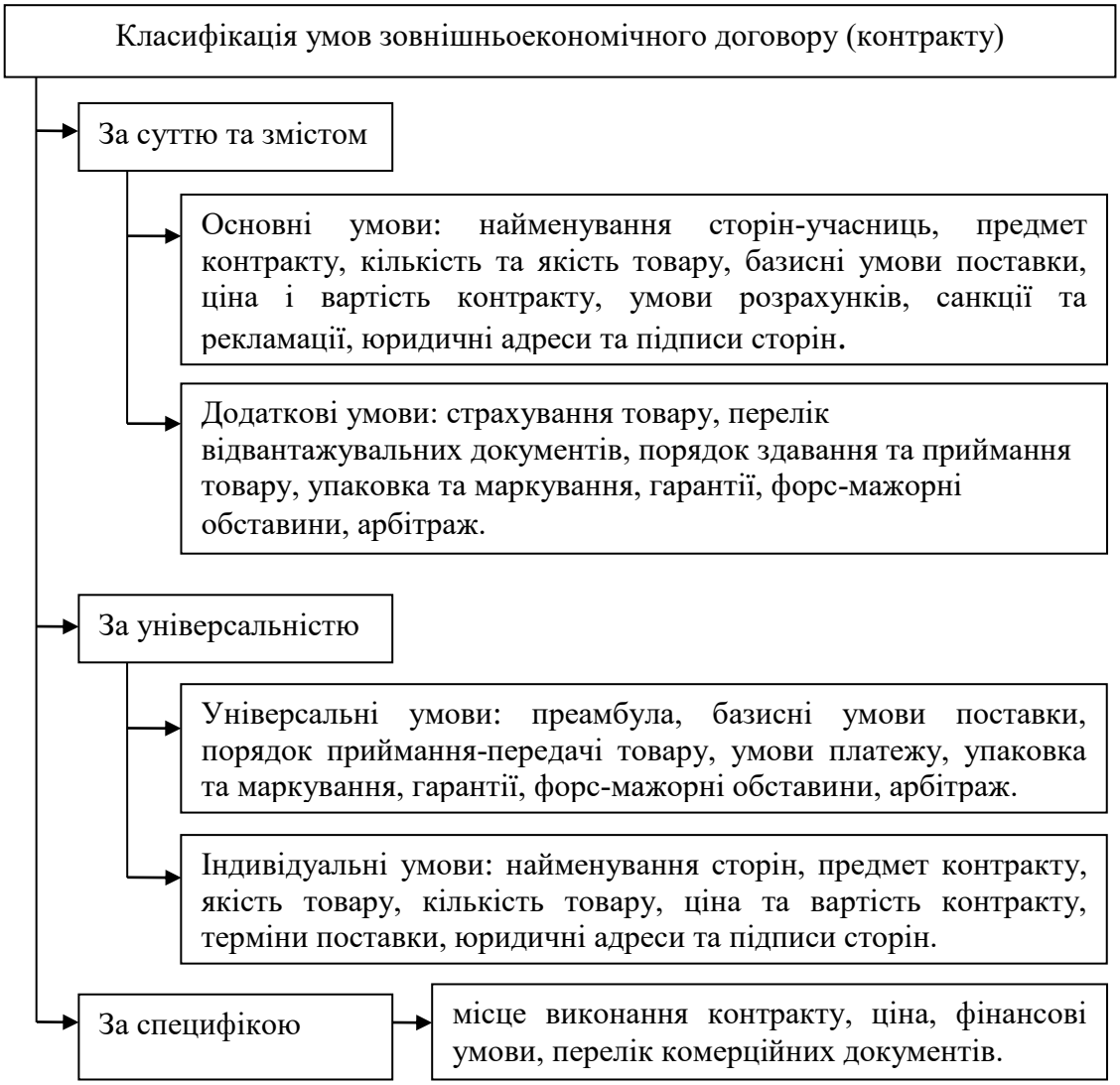


Рисунок 1.4 – Класифікація умов зовнішньоекономічного договору (складено за джерелами [16; 34, С. 215-219; 68, С. 254-259])

На підставі відповідним чином укладеного контракту здійснюється основний етап імпортно-експортної діяльності – виконання операцій як таких. Важливою складовою таких операцій є розрахунки, що здійснюються в іноземній валюті.

Для здійснення розрахунків в іноземній валюті суб’єкти зовнішньоекономічної діяльності використовують поточні рахунки в іноземній валюті. Придбання іноземної валюти здійснюється через уповноважені банки на Міжбанківському валютному ринку України,

спеціальному торгівельному майданчику, де здійснюється купівля – продаж валюти банками і визначаються курси валют, що є основою як для формування готівкового курсу, так й для встановлення офіційного курсу Національного банку України.

За здійснення купівлі іноземної валюти на користь суб'єкта господарювання уповноважені банки беруть винагороду (комісію), розмір якої встановлюється договором про надання банківських послуг і дорівнює, зазвичай, в межах 1 % від суми купівлі валюти у гривнях.

Для купівлі іноземної валюти суб'єкт господарювання надає до установи банку заяви про купівлю валюти і здійснює перерахування коштів з поточного рахунку на спеціальний внутрішньобанківський аналітичний рахунок з метою резервування гривневого еквіваленту для купівлі іноземної валюти. На наступний день іноземна валюта, придбана за дорученням підприємства на Міжбанківському валютному ринку, зараховується на валютний рахунок.

Операцій, пов'язані із придбанням та реалізацією іноземної валюти у вітчизняній практиці, здійснюються у відповідності до Закону України від 21.06.2018. № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції», а також у відповідності до «Положення про здійснення операцій із валютними цінностями», затвердженим Постановою Правління НБУ від 02.01.2019. № 2.

До заявки на придбання іноземної валюти для виконання розрахунків за імпортними операціями в обов'язковому порядку додаються документи, що регулюють відповідні господарські відносини – зовнішньоекономічний договір із усіма доповненнями, а також інвойс у випадках перерахування попередньої оплати.

Варто також звернути увагу на те, що відповідно до норм чинного законодавства купівля іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну товари, що підлягають митному оформленню, здійснюється підприємством лише за наявності в електронних реєстрах митних декларацій інформації про митні декларації, що є підставою

для ввезення товарів та їх випуску у вільний обіг на митній території України за відповідним зовнішньоекономічним договором (контрактом).

Придбану валюту підприємства зобов'язані використати не пізніше ніж за двох робочих днів після дня її зарахування на поточний валютний рахунок виключно на потреби, зазначені у заяві про купівлю іноземної валюти.

Окремо варто відзначити, що обов'язковий продаж виручки експортерами за зовнішньоекономічними контрактами зараз відсутній. Раніше передбачений порядок обов'язкового продажу виручки експортерами був скасований Постановою Правління НБУ від 06.02.2019. № 35 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України». На період воєнного стану його не відновлювали. В той же час варто зазначити, що реалізація іноземної валюти, отриманої за експортними контрактами, здійснюється виключно через уповноважений банк на Міжбанківському валютному ринку.

Окремої уваги заслуговують також питання митно-тарифного та нетарифного регулювання імпортно-експортних операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Саме митно-тарифні методи регулювання (імпортні та експортні тарифи) є історично першим інструментом регулювання зовнішньої торгівлі та відповідно засобом протекціонізму. Найчастіше сам е вони займають центральне місце в системі реалізації державного регулювання імпортно-експортних операцій. Основними елементом системи митно-тарифного регулювання є митний тариф, який за визначенням І.М. Товкун «у вузькому розумінні являє собою систематизований перелік ставок і товарів, що оподатковуються імпортним та експортним митом. Складовими цієї системи також є способи нарахування ставок мита і коефіцієнти надбавок, знижок та переліки товарів, заборонених до ввезення, вивезення й транзиту відповідно до товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності» [72, с. 69].

Досліджуючи сутність мит як елементу державного регулювання імпортно-експортних операцій, варто також зазначити, що «за своїм

економічним змістом і характером дії мита відносяться до вартісних, ринкових регуляторів зовнішньоторговельного обороту, а за економічною сутністю являють собою різницю між зовнішньоторговельною світовою (імпортною) ціною і внутрішньою ціною» [6].

Економічні функції, що виконують мита, можуть бути визначені таким чином:

– фіскальна функція, якщо мито вводиться для забезпечення надходжень до державного бюджету;

– протекціоністська функція, якщо мито вводиться з метою скорочення або усунення імпорту для захисту вітчизняних виробників від іноземної конкуренції;

– компенсаційна (балансуюча) функція, якщо мито вводиться для компенсації стимулювання експорту даних товарів у країні їх походження.

Розкриття сутності митного регулювання можливе також шляхом класифікації мит за різними класифікаційними ознаками, що відповідно представлене в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Класифікація мит за різними класифікаційними ознаками (складено за джерелами [2, с. 23; 24, С. 27-28; 26, С. 91-92; 35, с. 260; 69; 74, С. 94-95; 79, С. 41-42])

Класифікаційна ознака	Види мит
1	2
за характером застосування	фіскальні мита – застосовуються для забезпечення надходжень до державного бюджету
	протекціоністські мита – застосовуються з метою скорочення або усунення імпорту для захисту вітчизняних виробників від іноземної конкуренції
	компенсаційні мита – застосовується при ввезенні на митну територію країни товарів, при виробництві чи експорті яких прямо або побічно надавались субсидії
за способом стягнення	адвалорні (вартісні) мита – нараховуються у відсотках до митної вартості товарів, що обкладаються митом
	специфічні мита – нараховуються у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів, що обкладаються митом
	комбіновані мита – поєднують принципи специфічного мита як мінімум і адвалорного (вартісного) в цілому

Продовження таблиці 1.2

1	2
за напрямком руху товарів	ввізні (імпортні) мита – застосовуються до товарів, що ввозяться на митну територію держави
	вивізні (експортні) мита – застосовуються до товарів, що вивозяться за межі митної території держави
за принципом обмеження	спеціальні захисні мита – застосовуються, якщо товари ввозяться на митну територію країни у таких кількостях або на таких умовах, що це завдає або загрожує завдати економічних збитків вітчизняним виробникам подібних або безпосередньо конкуруючих товарів
	антидемпінгові мита – застосовуються у разі ввезення на митну територію країни товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіють шкоду національному товаровиробнику
	компенсаційні мита – застосовуються у разі ввезення на митну територію країни товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що здатне заподіяти шкоди національному товаровиробнику
за порядком встановлення	автономні мита – передбачені рішеннями органів державної влади окремої країни
	договірні мита – передбачені міждержавними двосторонніми та багатосторонніми угодами
	преференційні мита – мита із нижчими ставками, ніж стандартний рівень, для окремих країн за міждержавними угодами
за терміном дії	постійні мита – встановлені на необмежений термін
	тимчасові мита – встановлені тимчасово на певний термін
	сезонні мита – вводяться регулярно, але на лише на частину року

Нетарифні (організаційно-адміністративні) методи регулювання зовнішньоекономічної діяльності являють собою «комплекс заходів обмежено-заборонного порядку, що перешкоджають проникненню іноземних товарів та послуг на внутрішній ринок країні» [2, с. 22]. Такі нетарифні обмеження є фактично заходами прихованого протекціонізму, а їх метою варто визнати захист національної економіки, охорону навколишнього середовища, здоров'я населення, моралі, релігії, національної безпеки.

Серед нетарифних обмежень можуть бути виокремлені кількісні, приховані та фінансові обмеження. До кількісних в свою чергу можуть бути віднесені такі види регулювання імпортно-експортних операцій, як квотування, ліцензування та «добровільні» обмеження.

В Україні ліцензування експорту-імпорту здійснюється як у формі

автоматичного (надання дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту/імпорту товарів, щодо яких не встановлені квоти) так і у формі неавтоматичного ліцензування (надання дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту/імпорту товарів, щодо яких встановлені квоти).

Прихованими нетарифними методами торгової політики є технічні бар'єри, принципи оподаткування та порядком здійснення державних закупівель. Технічні бар'єри встановлюються за рахунок дії національних стандартів якості, санітарних, ветеринарних та фітосанітарних правил, вимог до пакування та маркування, дії національного законодавства щодо прав та гарантій споживачам. Відповідна дія технічних бар'єрів наявна у випадках невідповідності імпортних товарів обов'язковим стандартам якості, охорони здоров'я та безпеки, що застосовуються до аналогічних вітчизняних товарів, невідповідності товарів санітарним, ветеринарним і фітосанітарним нормам, що застосовуються для запобігання ввезення в країну шкідників і захворювань, що не розповсюджені у даній країні.

Варто також відзначити, що оподаткування імпортних операцій не обмежується стягненням мит, адже імпорт товарі в Україну передбачає також сплату акцизного податку за певним переліком товарів і податку на додану вартість. В той же час процедура митного оформлення передбачає сплату плати за митне оформлення, оплати витрат на послуги митних брокерів і витрат на зберігання товарів під час митного оформлення.

Підсумовуючи зазначимо, що організація і регулювання імпортно-експортних операцій є надзвичайно складним процесом. В умовах воєнного стану ситуація, наявна для вітчизняних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, лише ускладнилась. Так, за твердженням В. Панасюк і І. Ткачук «початок повномасштабної війни спричинив появу нових ризиків зовнішньоекономічної діяльності, які стосуються умов виконання договорів, проведення платіжних операцій, умов поставки, що призводить до непередбачуваних втрат при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності»

[54, с. 202].

Ефективне здійснення імпортно-експортної діяльності потребує якісної системи управління, основні складові якої схематично представлені на рисунку 1.5.

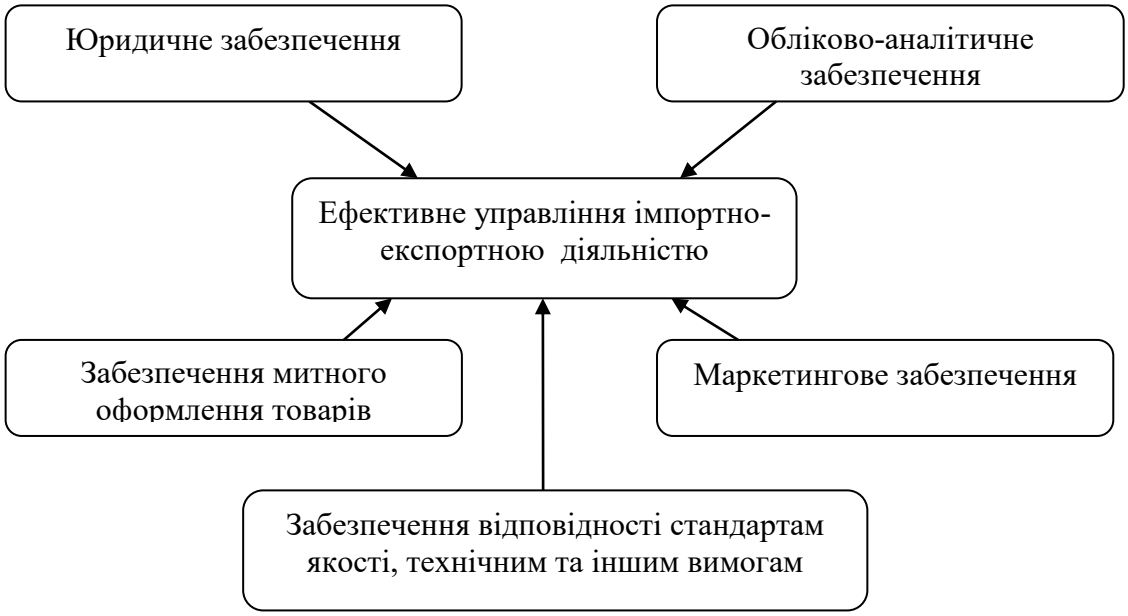


Рисунок 1.5 – Складові ефективного управління імпортно-експортною діяльністю (складено автором)

Досліджуючи основні складові ефективного управління імпортно-експортною діяльністю варто звернути особливу увагу на облікове забезпечення як на важливу складову такого управління.

1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку імпортно-експортних операцій

Відображення в обліку та звітності імпортно-експортних операцій є важливим завданням для підприємств, що здійснюють таку діяльність, адже

саме облік формує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень як щодо управління імпортно-експортними операціями, так і щодо організації діяльності підприємства в цілому.

Підставою для облікового відображення імпортно-експортних операцій є первинні документи, а саме дозвільні, договірні, страхові, супроводжувальні, митні, розрахунково-платіжні та претензійні документи, за допомогою яких здійснюється первинне документування правочинів імпортно-експортних операцій. Систематизація таких первинних документів імпортно-експортних операцій представлена на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6 – Систематизація первинних документів імпортно-експортної діяльності (складено за джерелами [15, с. 201; 16; 20, с. 203; 24, С. 141-142; 33, с. 181; 44, с. 5; 82, С. 394-395])

Окремо варто відзначити, що формування первинних документів, що використовуються в ході здійснення імпортно-експортних операцій, має здійснюватися із суворим дотриманням норм чинного законодавства, адже некоректне формування таких документів може призвести до проблем як під час виконання митного оформлення товарів і розрахунків із іноземними контрагентами, так і в ході організації правовідносин із іноземними контрагентами.

На етапі систематизації інформації саме первинні документи є основою відображення імпортно-експортних операцій в аналітичному та синтетичному обліку, а також у звітності підприємств.

Центральною складовою обліку імпортно-експортних операцій варто визнати розрахунки із іноземними контрагентами, що відбуваються в іноземній валюті. Відображення в обліку розрахунків в іноземних валютах в свою чергу означає, що певні облікові об’єкти (грошові кошти та кошти у розрахунках) мають бути відображені одночасно як в іноземній валюті, так і в гривні, адже систематизація інформації та її презентація у звітності відбувається саме у національній валюті. В умовах активної зміни курсу гривні до іноземних валют відображення в обліку зазначених операцій призводить до систематичного формування так званих «курсових різниць», що мають бути відображені в обліку.

У площині вітчизняного законодавства відображення в обліку розрахунків в іноземних валютах регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», яке зокрема «визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах … в грошовій одиниці України» [49]. Саме даним нормативним документом передбачене визначення, відповідно до якого «курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах» [49], розмежування статей балансу на «монетарні» та «немонетарні», а також порядок визнання курсових різниць за монетарними статтями на дату

балансу і на дату здійснення господарської операції. Нормативні принципи ідентифікації та відображення в обліку та звітності об'єктів обліку, що мають оцінку в іноземній валюті, систематизовані на рисунку 1.7.

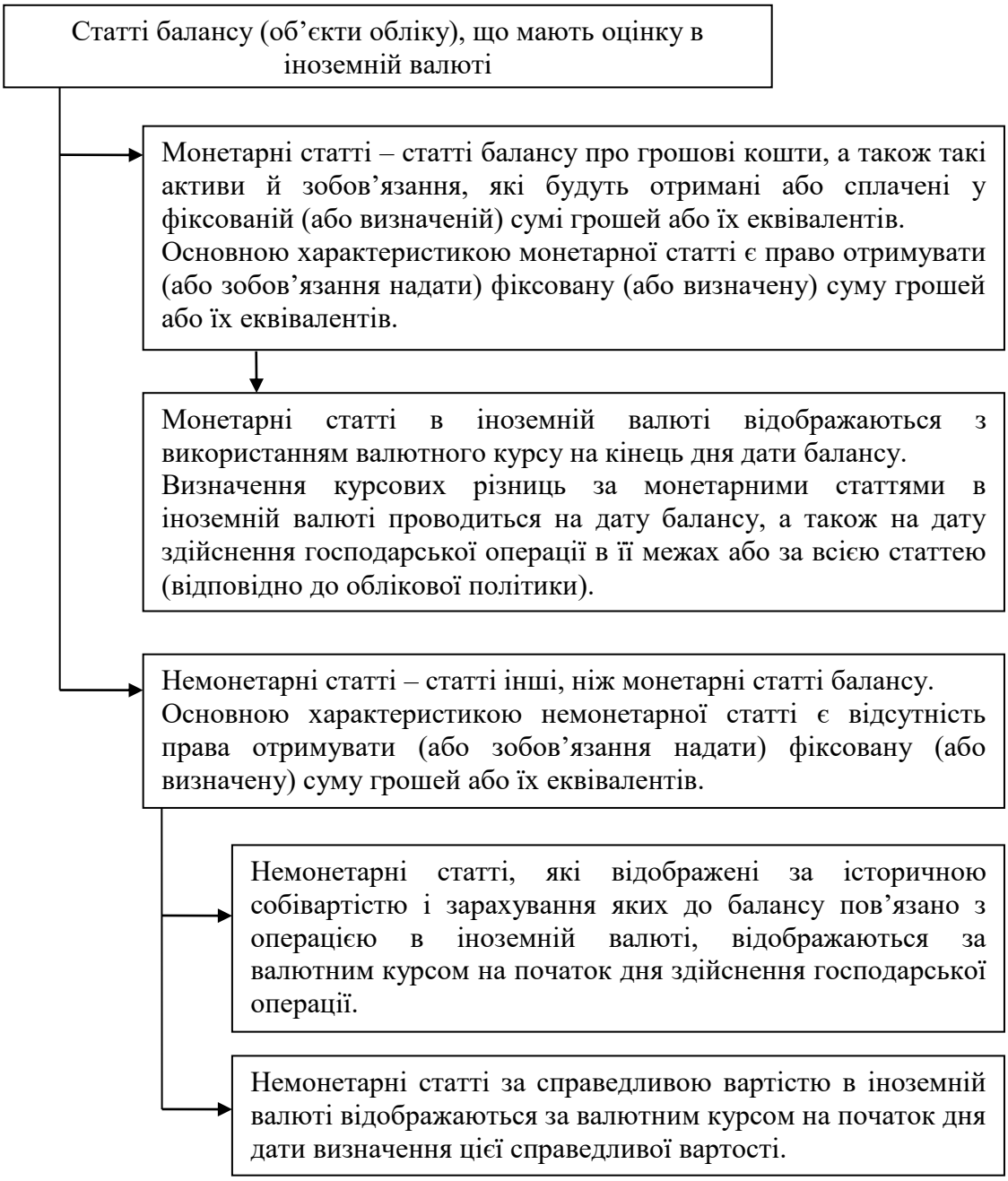


Рисунок 1.7 – Принципи ідентифікації та відображення в обліку та звітності об'єктів обліку, що мають оцінку в іноземній валюті

(складено за джерелом [49])

Визнання в обліку курсових різниць призводить до формування доходів або витрат в залежності від напрямку динаміки валютного курсу гривні. Курсові різниці за операціями щодо імпорту та експорту товарів, як за операціями операційної діяльності, включаються до складу доходів або витрат операційної діяльності і відповідно відображаються або за субрахунком 714 «Дохід від операційної курсової різниці», або у за субрахунком 945 «Втрати від операційної курсової різниці» із подальшим відображенням на рахунку 79 «Фінансові результати». Принципи синтетичного обліку курсових різниць систематизовані в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Принципи відображення в синтетичному обліку курсових різниць

Напрямок зміни валютного курсу	Курсові різниці відображаються	
	за статтями активу Балансу	за статтями пасиву Балансу
Операційна діяльність		
Зростання курсу іноземної валюти відносно гривні	Дохід відображається за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	Витрати відображаються за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Зменшення курсу іноземної валюти відносно гривні	Витрати відображаються за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Дохід відображається за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Фінансова та інвестиційна діяльність		
Зростання курсу іноземної валюти відносно гривні	Дохід відображається за кредитом субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	Витрати відображаються за дебетом субрахунку 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Зменшення курсу іноземної валюти відносно гривні	Витрати відображаються за дебетом субрахунку 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»	Дохід відображається за кредитом субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Дослідивши нормативні основи в обліку розрахунків в іноземних валютах, розглянемо детально порядок відображення в обліку імпортно-експортних операцій.

Так, оприбуткування активів (товарів, виробничих запасів тощо), отриманих від іноземного постачальника, здійснюється включно на підставі

відповідним чином оформленої ввізної вантажної митної декларації. Митне оформлення товарів передбачає сплату до державного бюджету певних обов'язкових платежів, податків та зборів, а саме плати митному брокеру за митне оформлення, акцизного податку та мита у разі імпорту деяких товарів, а також податку на додану вартість.

Надходження товарів за імпортними контрактами може здійснюватися як умовах попередньої оплати, так із оплатою на умовах надання відстрочки платежу. Відображення таких операцій в обліку дещо відрізняється, адже кредиторська заборгованість перед постачальником за отриманими товарами визнається статтею монетарною – відповідно за такою статтею відображаються курсові різниці на дату здійснення платежу, а також на дату балансу. Дебіторська заборгованість за виданим постачальнику авансом визнається статтею немонетарною – курсові різниці за такою статтею не визнаються, а до первинної вартості придбаних активів попередня оплата зараховується за курсом на дату виконання попередньої оплати.

Варто також відзначити, що відповідно до п. 6 НП(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» «сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів» [49].

У таблиці 1.4 представлений сформований на підставі умовних даних приклад відображення в обліку імпорту товарів на умовах попередньої оплати (курс НБУ на дату перерахування попередньої оплати становив

41,3879 грн. за євро, а курс НБУ на дату оформлення ввізної митної декларації становив 41,0042 грн. за євро).

Таблиця 1.4 – Синтетичний облік імпорту товарів на умовах попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
З валютного рахунку перерахована попередня оплата іноземному постачальнику у сумі 10000 євро 10000 євро * 41,3879 грн./євро	371	312	413879,00
З поточного рахунку перераховані митні платежі: - плата за митне оформлення - мито 10000 * 41,0042 * 3 % - акцизний податок 10000 * 41,0042 * 8 % - ПДВ (10000*41,0042 + 12301,26 + 32803,36) * 20 %	 377 377 377 377	 311 311 311 311	 2500,00 12301,26 32803,36 91029,32
На підставі оформленої ввізної вантажної митної декларації оприбуткований імпортний товар 10000 євро * 41,3879 грн./євро	281	632	413879,00
Платежі, сплачені під час митного оформлення товару, віднесені до його первісної вартості 2500,00 + 12301,26 + 32803,36	281	377	47604,62
Сплачена під час митного оформлення сума податку на додану вартість включена до податкового кредиту	641.2	377	91029,32
Виконаний залік заборгованостей	632	371	413879,00

В таблиці 1.5 представлений сформований на підставі умовних даних приклад відображення в обліку імпорту товарів на умовах оплати із відстрочкою платежу (курс НБУ за дату оформлення ввізної митної декларації становив 40,8684 грн. за євро, а курс НБУ на дату перерахування коштів іноземному постачальнику – 41,2968 грн. за євро).

Варто звернути особливу увагу на те, що кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником за отримані товари є монетарною статтею, за якою визнається відповідна курсова різниця. Підвищення курсу євро відносно гривні призводить до збільшення гривневого еквіваленту відповідної суми, що для вітчизняного підприємства означатиме додаткові витрати, визнані в обліку як витрати від операційної курсової різниці.

Таблиця 1.5 – Синтетичний облік імпорту товарів на умовах оплати із відстрочкою платежу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
З поточного рахунку перераховані митні платежі: - плата за митне оформлення - мито 10000 * 40,8684 * 3 % - акцизний податок 10000 * 40,8684 * 8 % - ПДВ (10000*40,8684 + 12260,52 + 32694,72) * 20 %	 377 377 377 377	 311 311 311 311	 2500,00 12260,52 32694,72 90727,85
На підставі оформленої ввізної вантажної митної декларації оприбуткований імпортний товар 10000 євро * 40,8684 грн./євро	281	632	408684,00
Платежі, сплачені під час митного оформлення товару, віднесені до його первісної вартості 2500,00 + 12260,52 + 32694,72	281	377	47455,24
Сплачена під час митного оформлення сума податку на додану вартість включена до податкового кредиту	641.2	377	90727,85
З валютного рахунку перераховано постачальнику за отримані товари 10000 євро 10000 євро * 41,2968 грн./євро	632	312	412968,00
Врахована курсова різниця за кредиторською заборгованістю за отримані товари 10000 євро * (41,2968 – 40,8684) грн./євро	945	632	4284,00
Втрати від операційної курсової різниці списуються на рахунок фінансових результатів	791	945	4284,00

Відображення в обліку операцій із експорту товарів також принципово залежить від порядку оплати, тобто від того має місце попередня оплата або відстрочка платежу. Особливу увагу варто звернути на те, що дебіторська заборгованість за відвантажені в рахунок майбутньої оплати товари визнається статтею монетарною – відповідно за такою статтею відображаються курсові різниці на дату здійснення платежу, а також на дату балансу. Кредиторська заборгованість за отриманим від покупця авансом визнається статтею немонетарною – курсові різниці за такою статтею не визнаються, а дохід від реалізації товарів визнається за фактом відвантаження і оформлення вивізної вантажної митної декларації, але за курсом на дату отримання попередньої оплати від покупця.

Також слід звернути уваги, що відповідно до норм п. 6 НП(с)БО 21 ««Вплив змін валютних курсів» «у разі одержання від покупців авансових

платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансів» [49].

В таблиці 1.6 представлений сформований на підставі умовних даних приклад відображення в обліку експорту товарів на умовах отримання від покупця попередньої оплати (курс НБУ за дату отримання попередньої оплати від покупця 41,3879 грн. за євро, а курс НБУ на дату оформлення вивізної митної декларації – 41,0042 грн. за євро).

Таблиця 1.6 – Синтетичний облік експорту товарів на умовах попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
На валютний рахунок зарахована попередня оплата за товари від покупця у сумі 10000 євро 10000 євро * 41,3879 грн./євро	312	681	413879,00
З поточного рахунку перерахована плата митному брокеру за митне оформлення товарів	377	311	2500,00
Витрати на оплату митного оформлення товарів включені у витрати на збут	93	377	2500,00
На підставі оформленої вивізної митної декларації відображена реалізація товарів та врахований дохід від їх реалізації 10000 євро * 41,3879 грн./євро	362	702	413879,00
Списана собівартість реалізованих на експорт товарів	902	281	341500,00
В кінці місяця враховані доходи та витрати списуються на рахунок фінансових результатів:			
- дохід від реалізації товарів	702	79	413879,00
- собівартість реалізованих товарів	79	902	341500,00
- витрати на збут	79	93	2500,00
Виконаний залік заборгованостей	681	362	413879,00

Витрати, які несе продавець, на підготовку товарів до відвантаження, їх транспортування як до митного кордону, так і за кордоном, витрати на страхування, оплату зборів за митне оформлення вантажу визнаються витратами на збут, обліковуються за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» із подальшим списанням до дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

В таблиці 1.7 представлений сформований на підставі умовних даних приклад відображення в обліку експорту товарів на умовах оплати із відстрочкою платежу (курс НБУ на дату оформлення вивізної митної декларації становив 40,8684 грн. за євро, курс НБУ за дату отримання оплати від іноземного покупця – 41,2968 грн. за євро).

Таблиця 1.7 – Синтетичний облік експорту товарів на умовах оплати із відстрочкою платежу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
З поточного рахунку перерахована плата митному брокеру за митне оформлення товарів	377	311	2500,00
Витрати на оплату митного оформлення товарів включені у витрати на збут	93	377	2500,00
На підставі оформленої вивізної митної декларації відображена реалізація товарів та врахований дохід від їх реалізації 10000 євро * 40,8684 грн.	362	702	408684,00
Списана собівартість реалізованих на експорт товарів	902	281	341500,00
На валютний рахунок отримані грошові кошти від покупця за відвантажені на експорт товари 10000 євро * 41,2968 грн./євро	312	362	412968,00
Врахована курсова різниця за дебіторською заборгованістю за відвантажені товари 10000 євро * (41,2968 – 40,8684) грн./євро	362	714	4284,00
В кінці місяця враховані доходи та витрати списуються на рахунок фінансових результатів:			
- дохід від реалізації товарів	702	79	408684,00
- дохід від операційної курсової різниці	714	79	4284,00
- собівартість реалізованих товарів	79	902	341500,00
- витрати на збут	79	93	2500,00

Окремим питанням формування облікової політики щодо відображення в обліку імпортно-експортних операцій є порядок визнання курсових різниць у випадках поступової компенсації дебіторської та кредиторської заборгованостей, що оцінені у іноземній валюті і визнаються монетарними статтями.

Йдеться фактично про те, що облікове відображення курсових різниць на дату здійснення господарських операцій актуалізує окреме важливе

питання: як діяти в умовах, коли в наслідок розрахунку відбувається поступова (частинами) компенсація дебіторської та кредиторської заборгованостей, що оцінені у іноземній валюті та відповідно визнаються монетарними статтями. Пунктом 8 НП(с)БО 21 передбачені два альтернативних варіанти відображення в обліку курсових різниць – або в межах здійснення господарської операції, або за всією статтею відповідно. Звісно рішення щодо вибору конкретного порядку відображення в обліку розрахунків в іноземних валютах має бути послідовним, саме тому кожне підприємство має самостійно визначитися з цього питання, обравши таким чином елемент власної облікової політики.

Досліджуючи питання визнання в обліку курсових різниць на дату здійснення господарських операцій, варто зазначити, що за умови коректного визначення курсових різниць за монетарними статтями на дату балансу, на квартальні (річні) показники фінансової звітності малого підприємства щодо фінансових результатів, активів та зобов'язань жодним чином не впливає порядок визнання курсових різниць протягом періоду – в межах здійснення господарської операції або за всією монетарною статтею. Наявна відмінність буде полягати у визнанні сум доходів та витрат від курсових різниць – за другого підходу вони будуть більшими на однакову суму, яка в умовах постійного коливання курсу національної грошової одиниці буде цілком помітною. Таким чином, визнання курсових різниць за всією статтею буде провокувати постійне визнання певних сум фактично «фіктивних» доходів та витрат, у той час як визнання курсових різниць в межах здійснення господарської операції такі «фіктивні» доходи та витрати якщо не виключає, то суттєво мінімізує.

Зазначена проблема була окремо проаналізована в площині організації обліку на підприємствах малого бізнесу, адже малі підприємства останнім часом активно долучаються до зовнішньоекономічної діяльності і відповідно стикаються із організаційним питанням забезпечення формування якісної системи відображення в обліку операцій, що таку діяльність складають,

зокрема розрахунків в іноземній валюті.

Таким чином було визначено, що доходи та витрати є надзвичайно важливим елементом фінансової звітності малого підприємства, їх фіктивне завищення є неприпустимим, навіть за умови, що це здійснюється на однакові суми і відповідно не впливає на розмір фінансових результатів. Саме тому, на нашу думку, вибір до облікової політики малого підприємства порядку відображення курсових різниць за монетарними статтями балансу на дату здійснення господарської операції в межах здійснення господарської операції є доцільним, адже такий підхід дозволяє уникнути зайвого завищення доходів та витрати на фактично «фіктивні» суми, що в свою чергу позитивно впливатиме на прозорість та інформативність спрощеної фінансової звітності малого підприємства щодо доходів та витрат.

Проаналізована в межах проведеного дослідження проблематика формування облікової політики малих підприємств щодо відображення в обліку курсових різниць за монетарними статтями на дату здійснення господарських операцій схематично представлена на рисунку 1.8.

Додатково варто зазначити, що обґрунтований підхід до формування облікової політики відповідає фіскальним інтересам тих підприємств малого бізнесу, що є платниками податку на прибуток, адже зменшує ризик формування показника річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку за календарний рік, у сумі більшої за 40 млн. грн. Зазначене перевищення означатиме для платника податку на прибуток неможливість застосування в наступному календарному році річного податкового (звітного) періоду з податку на прибуток (відповідно до пп. 137.5 ПКУ [58]) і неможливість визначення об’єкту оподаткування податком на прибуток без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ [58]). В свою чергу застосування квартального податкового (звітного) періоду призведе до ускладнення роботи із формування податкової звітності і відносного

наближення граничних термінів сплати до бюджету зобов'язань з податку на прибуток, а визначення об'єкту оподаткування із коригуванням на різниці, передбачені статтями 138-140 ПКУ, цілком можливо призведе до підвищення податкового навантаження в частині податку на прибуток.

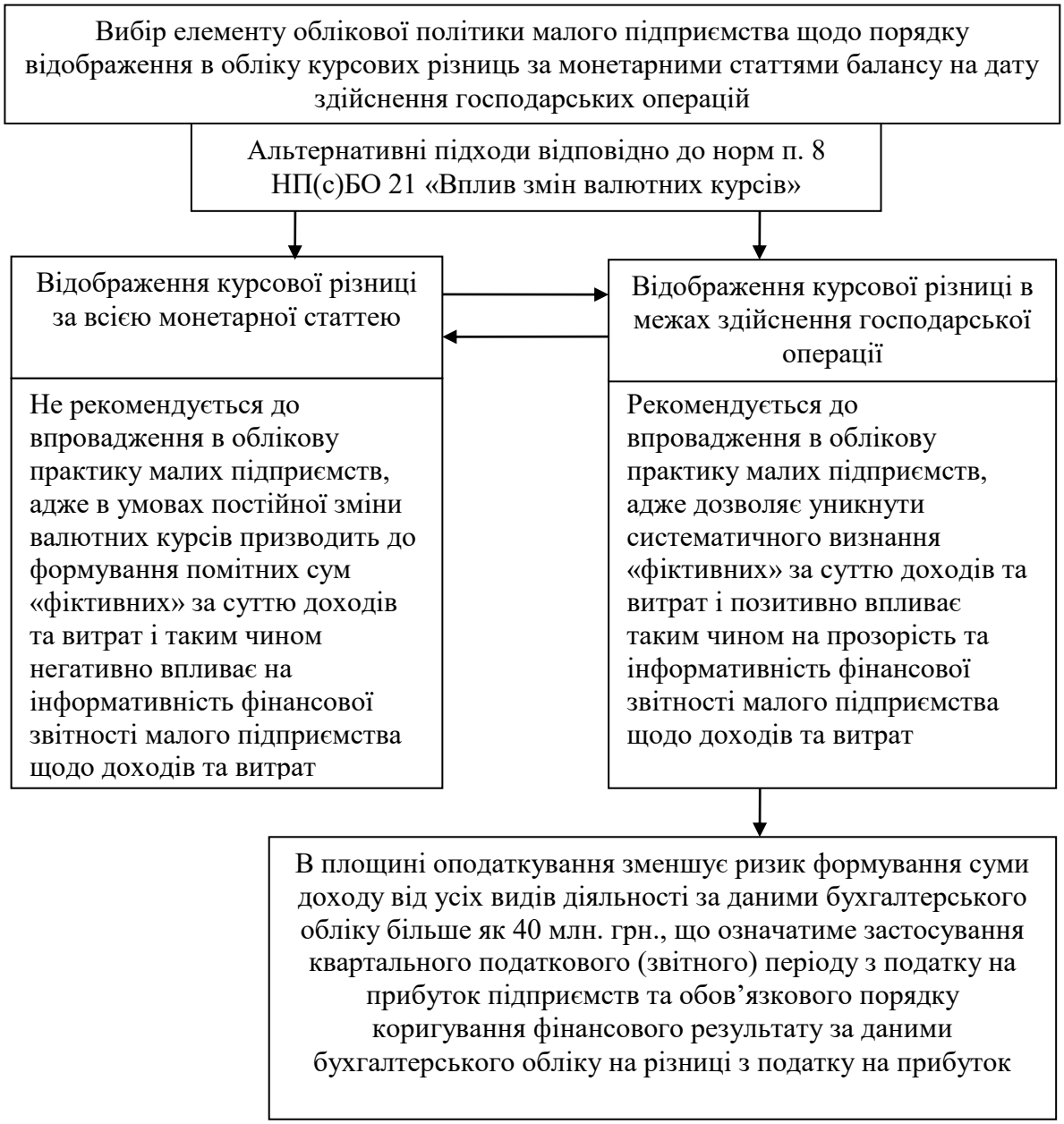


Рисунок 1.8 – Формування облікової політики малих підприємств щодо відображення в обліку розрахунків в іноземних валютах (складено автором)

В цілому ж досліджена облікова та звітна проблема щодо відображення

в обліку доходів та витрати за курсовими різницями потребує, на нашу думку, кардинального рішення на нормативному рівні. Зазначене питання є актуальним в площині вдосконалення організація обліку як на підприємствах малого бізнесу, так і на великих та середніх вітчизняних підприємствах. Для цього пропонуємо в національних стандартах бухгалтерського обліку передбачити можливість для підприємств згортати у звітності щодо фінансових результатів показники доходів та витрат від курсових різниць, визнані протягом звітного періоду, і відображати у звітності лише підсумок – або лише отриманий дохід, або лише понесені витрати. Такий варіант відображення у звітності доходів і витрат від курсових різниць дозволив би суттєво покращити рівень сприйняття звітності щодо фінансових результатів підприємств, що здійснюють розрахунки в іноземних валютах, адже виключив би презентацію у звітності фактично «фіктивних» сум доходів та витрат (які однак впливають на структуру доходів та витрат підприємства), що є наслідком коливання курсу гривні до іноземних валют в межах окремого звітного періоду.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ВЕЛСІ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ВЕЛСІ» було створене та зареєстроване у лютому 2008 року. Власниками підприємства є фізичні особи – громадяни України. Код підприємства відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань – 35763706.

Підприємство розташовано у місті Запоріжжя, зареєстровано за адресою м. Запоріжжя, вулиця Незалежної України, будинок 66, офіс 6.

Основним видом діяльності підприємства, відповідно до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань є діяльність за кодом ВЕД 26.20. «Виробництво комп'ютерів і периферійного устаткування». Тривалий період часу ТОВ «ВЕЛСІ» здійснювало імпорт комплектуючих із-за кордону і відповідне збирання комп'ютерної техніки та її подальшу реалізацію в Україні. У 2018 році підприємством також було придбане спеціальне обладнання і організоване виробництво кабельної продукції в межах коду ВЕД 27.32. «Виробництво інших видів електронних і електричних проводів і кабелів». Одночасно підприємство зберегло діяльність щодо імпорту комплектуючих до комп'ютерної техніки та периферійного устаткування.

Останніми роками фактично основними напрямками діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» є:

– імпорт комп'ютерів, комплектуючих для них та периферійного устаткування з метою їх продажу в Україні;

– виробництво електронних і електричних проводів і кабелів.

Кабельна продукція власного виробництва ТОВ «ВЕЛСІ» реалізується як в Україні, так і на експорт. Основними покупцями кабельної продукції підприємства є постійні покупці – підприємства в Польщі, Словаччині та Німеччині.

Основним принципом роботи підприємства є якість – це принцип є ключовим як щодо виробництва кабельної продукції, так щодо імпорту комплектуючих для комп'ютерної техніки та периферійного устаткування.

Незважаючи на збройну агресію проти України та запровадження воєнного стану ТОВ «ВЕЛСІ» не припинило роботу, зберегло виробництво та робочі місця. Динаміка обсягів реалізації останнім часом є позитивною, про що свідчать показники таблиці 2.1, де проаналізована динаміка обсягів реалізації підприємства в розрізі окремих напрямків у 2023 році в порівнянні з 2022 роком.

Таблиця 2.1 – Динаміка обсягів реалізації ТОВ «ВЕЛСІ» в розрізі окремих напрямків продажів у 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показник	2022 рік		2023 рік		Відхилення		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Реалізація на внутрішньому ринку України товарів, імпортованих підприємством	13873,6	56,1	16397,2	56,8	2523,6	18,2	+ 0,7
2. Реалізація кабельної продукції власного виробництва на внутрішньому ринку України	5017,4	20,3	5269,5	18,3	252,1	5,0	- 2,0
3. Експорт кабельної продукції власного виробництва	5847,5	23,6	7174,8	24,9	1327,3	22,7	+ 1,3
Загальний обсяг реалізації	24738,5	100,0	28841,5	100,0	4103,0	16,6	0,0

Показники динаміки обсягів реалізації за основними напрямками продажів ТОВ «ВЕЛСІ» свідчить активний розвиток підприємства, адже обсяг реалізації продукції та товарів у 2023 році в порівнянні з 2022 роком збільшився на 4103,0 тис. грн. або на 16,6 % і становив 28841,5 тис. грн.

За всіма представленими у таблиці 2.1 напрямками реалізації підприємства наявна позитивна динаміка. Так, обсяги продажів імпортованих комп'ютерів, комплектуючих до них та периферійного устаткування збільшилися за проаналізований період на 2523,6 тис. грн. або відповідно на 18,2 %. Зростання обсягів експорту за кордон електронних і електричних проводів і кабелів власного виробництва склало у 2023 році в порівнянні з попереднім роком 1327,3 тис. грн. або 22,7 %. Обсяги реалізації кабельної продукції власного виробництва на внутрішньому ринку збільшилися на 252,1 тис. грн. або на 5,0 %.

Істотні зрушення в структурі реалізації ТОВ «ВЕЛСІ» за окремими напрямками реалізації відсутні, хоча можна відзначити незначне збільшення питомої ваги експорту кабельної продукції власного виробництва (питома вага даного напрямку діяльності збільшилася до 24,9 % у 2023 році проти 23,6 % у 2022 році відповідно), що відбулося за рахунок скорочення питомої вази обсягів реалізації кабельної продукції на внутрішньому ринку. Такі структурні зрушення нажаль є наслідком проблем на внутрішньому ринку, які підприємство намагається компенсувати розвитком експорту, що безперечно є позитивний кроком для збереження діяльності ТОВ «ВЕЛСІ».

Імпортно-експортні операції є таким чином важливою складовою діяльності ТОВ «ВЕЛСІ».

Транспортування як імпортованих товарів із-за кордону, так і продукції підприємства на експорт здійснюється останніми роками виключно автомобільних транспортом через західний кордон України із Польщею та Словаччиною. Митне оформлення імпортних товарів здійснюється як в пунктах пропуску на кордоні України, так й за місцем знаходження підприємства, тобто на митному пості «Запоріжжя-Центральне». Останнім

часом митне оформлення товарів, що імпортуються, здійснюється переважно за місцем перетину товарами державного кордону України – відділом митного оформлення «Малехов» (Львівська область). Митне оформлення продукії на експорт здійснюється за місцем знаходження підприємства, тобто на митному пості «Запоріжжя-Центральне».

Для розрахунків із іноземними постачальниками і покупцями ТОВ «ВЕЛСІ» використовує рахунки в іноземній валюті. Останнім часом такі розрахунки підприємства здійснюються у євро. Для того наявні поточні валютні рахунки в євро в АКІБ «УкрСибБанк» і в АТ «ОТП БАНК». Враховуючи, що обсяг експортних операцій порівняно із імпортними є меншим, окрім власних експортних валютних надходжень для оплати імпортних поставок підприємство досить часто купує іноземну валюту (євро) через уповноважені банки на міжбанківському валютному ринку України.

Основні економічні показники діяльності ТОВ «ВЕЛСІ», у тому числі щодо фінансових результатів діяльності, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники результатів діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» в 2023 році в порівнянні із попереднім роком

Показник	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг реалізація продукції та товарів без врахування ПДВ, тис. грн.	24738,5	28841,5	4103,0	16,6
2. Чистий прибуток, тис. грн.	471,5	606,8	135,3	28,7
3. Середньорічна кількість працюючих, осіб	17	19	2	11,8
4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	1455,2	1518,0	62,8	4,3
5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	27,7	31,9	4,2	15,2
6. Рентабельність продажів продукції товарів за чистим прибутком, %	1,9	2,1	+ 0,2	х

Представлені в таблиці 2.2 показники свідчать про позитивну динаміку ефективності і відповідно розвиток ТОВ «ВЕЛСІ», адже чистий прибуток підприємства збільшився у 2023 році в порівнянні з 2022 роком на 135,3 тис.

грн. або на 28,7 % і становив 606,8 тис. грн. Позитивною динамікою також характеризуються показники обсягу реалізації в розрахунку на одного працюючого і прибутку в розрахунку на одного працюючого. Рентабельність продажів збільшилась у 2023 році проти попереднього року на 0,2 % з 1,9 % до 2,1 %, що свідчить про підвищення відносної ефективності роботи підприємства.

Окремо варто відзначити позитивну динаміку продуктивності праці, адже на тлі збільшення обсягів реалізації продукції та товарів за всіма напрямками на 16,6 % чисельність працюючих за відповідний період збільшилась на 11,8 %. З іншого боку збільшення чисельності працюючих є у сьогоднішні складні часи найпершим показником ефективної роботи підприємства. Показово, що в ТОВ «ВЕЛСІ» працює сталий, злагоджений колектив фахівців. Плинність кадрів є мінімальною. Оплата праці організована на підприємстві погодинно відповідно до штатного розкладу із регулярною виплатою премій за результати праці. Заробітна плата виплачується на підприємстві стабільно, два рази на місяць із дотриманням дисципліни, передбаченої чинним трудовим законодавством.

Відповідно до норм статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ТОВ «ВЕЛСІ» визнається малим підприємством, адже чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 8 млн. євро, середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 4 млн. євро, середня кількість працюючих не перевищує 50 осіб.

Таким чином, для надання користувачам інформації щодо фінансового стану і результатів діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» формує Фінансову звітність малого підприємства відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Зазначена спрощена фінансова звітність формується та надається користувачам у встановлені терміни, зокрема до органів державної статистики раз нарік, а також до податкових органів у складі податкової

звітності з податку на прибуток.

Як платник податків ТОВ «ВЕЛСІ» перебуває на обліку у Головному управлінні Державної податкової служби у Запорізькій області, Вознесенівська ДПІ (Вознесенівський район м. Запоріжжя).

Оподаткування підприємства здійснюється відповідно до принципів загальної системи оподаткування – відповідно підприємство є платником податку на прибуток підприємств за ставкою 18 %. Враховуючи, що обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності за 2023 рік не перевищує 40 млн. грн., звітним (податковим) періодом з податку на прибуток даного підприємства у 2024 році є календарний рік, що спрощує порядок звітування з податку на прибуток та відтерміновує його сплату, адже сплата здійснюється лише за підсумками податкового року.

ТОВ «ВЕЛСІ» є також платником порядку на додану вартість, адже підлягає реєстрації платником даного податку відповідно до норм чинного податкового законодавства в обов'язковому порядку. Варто також відзначити, що ТОВ «ВЕЛСІ» фактично сплачує податок на додану вартість окремо під час митного оформлення імпортних товарів, а також у загальному порядку, встановленому для платників податку на додану вартість, за підсумками Податкової декларацій з ПДВ за звітний (податковий) місяць із спеціального казначейського рахунку з ПДВ.

Як роботодавець ТОВ «ВЕЛСІ» у стандартному порядку нараховує на заробітну плату найманих працівників єдиний соціальний внесок і утримує із заробітної плати найманих працівників податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, а також формує та подає до податкових органів відповідну звітність.

Найвищім органом управління ТОВ «ВЕЛСІ» відповідно до норм чинного законодавства та статутних документів товариства є загальні збори учасників, до компетенції яких належать питання призначення керівника, визначення основних напрямів роботи підприємства, а також розподіл прибутку, отриманого товариством.

Поточне управління діяльністю підприємства здійснюється керівником, який займає посаду директора та виконує обов'язки керівника як трудові обов'язки. Одночасно особа, що займає посаду директора, є одним із учасників підприємства, але варто зазначити, що керівник є підзвітним загальним зборам учасників. Окрім директора до поточного управління підприємством залучені також інші працівники.

Відображення в обліку діяльності ТОВ «ВЕЛСІ», а також формування фінансової, податкової та статистичної звітності за її результатами здійснюється бухгалтерією у складі двох осіб на чолі із головним бухгалтером. Робота щодо відображення в обліку імпортно-експортних операцій здійснюється переважно головним бухгалтером.

У технічній площині автоматизації облік здійснюється із використання комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «BAS Бухгалтерія», що дозволяє складати відповідні первинні документи та автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації та спеціальних розрахункових облікових процедур (наприклад, щомісячного нарахування зносу матеріальних необоротних активів) формувати регістри аналітичного та синтетичного обліку.

Податкова та статистична звітність формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціального програмного продукту «M.E.doc». Зазначений програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Облік господарської діяльності підприємства організований відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним документом, що встановлює складові облікової політики ТОВ «ВЕЛСІ» є Наказ керівника підприємства про облікову політику, який за потреби щорічно оновлюється.

Основні елементи облікової політики ТОВ «ВЕЛСІ» відповідно до

складових даного Наказу такі:

– основними засобами визнаються матеріальні об’єкти багаторазового використання, вартість яких є більшою за двадцяти тисяч гривень без врахування податку на додану вартість за умови, що термін їх корисного використання перевищує один рік;

– амортизація основних засобів в бухгалтерському обліку нараховується прямолінійним методом; строк корисного використання і ліквідаційна вартість об’єктів визначається відповідною комісією при введенні об’єкту у експлуатацію;

– амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом;

– амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в розмірі 100 % від вартості їх при передачі в експлуатацію;

– для оцінки вибуття імпортованих товарів застосовується метод ідентифікованої собівартості;

– для оцінки вибуття інших запасів використовується метод FIFO (ФІФО);

– транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості придбаних запасів під час їх зарахування на баланс із розподілом витрат, що належать за суттю до кількох елементів аналітичного обліку, пропорційно вартості таких запасів;

– облік витрат організується за допомогою рахунків 9 класу «Витрати діяльності» без застосування 8 класу «Витрати за елементами»;

– об’єктом обліку витрат у виробництві приймається окреме замовлення на партію продукції;

– загальновиробничі витрати розподіляються між окремими партіями продукції пропорційно основній заробітній платі працівників виробництва;

– забезпечення на оплату відпусток формується щомісячно у розмірі 12,0 % від основної заробітної плати, нарахованої працівникам;

– резерв сумнівних боргів нараховується на підставі аналізу

платоспроможності окремих дебіторів.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та своєчасне формування та подання фінансової, податкової та статистичної звітності несе головний бухгалтер ТОВ «ВЕЛСІ». В цілому організація та ведення бухгалтерського обліку здійснюється на підприємстві на високому якісному рівні, завдяки чому забезпечується інформаційна підтримки управління підприємством, а також збереження та ефективне використання ресурсів підприємства з метою прибуткової роботи.

2.2 Характеристика наявної системи обліку імпортно-експортних операцій

Відображення в обліку імпортно-експортних операцій є надзвичайно важливою складовою управління для ТОВ «ВЕЛСІ», адже імпортно-експортна діяльність є для підприємства фактично основним напрямком господарської діяльності.

Розглянемо особливості організації та методики обліку імпорту товарів в практиці ТОВ «ВЕЛСІ».

Основним юридичним документом, на підставі якого здійснюються імпортні операції, є зовнішньоекономічний договір (контракт), укладений із іноземним постачальником. Практична діяльність щодо укладання таких договорів (контрактів) в ТОВ «ВЕЛСІ» здійснюється керівником підприємства із залученням за потреби консультацій юриста, із яким у

підприємства укладено постійний догорів на юридичне обслуговування (власного юридичного відділку або юрисконсульта підприємство не має).

Виконання імпортних операцій передбачає розрахунки в іноземній валюті. Для обліку коштів на валютних рахунках в банку Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій передбачений субрахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». За для відокремлення валютних рахунків у різних банківських установах і у різних іноземних валютах на синтетичному субрахунку 312 відкривають субрахунки наступного порядку 312.1, 312.2 і т.п. В обліку кошти на валютних рахунках мають бути відображені як у іноземній валюті, так й у гривневому еквіваленті за курсом Національного банку України. Варто акцентувати увагу на те, що грошові кошти на валютних рахунках визнаються монетарною статтею, а тому в наслідок зміни офіційного курсу національної валюти на субрахунку 312 «Поточні рахунки в національній валюті» відображаються курсові різниці як на дату здійснення розрахунків, так і щокварталу на дату формування балансу.

Придбання іноземної валюти в господарській практиці ТОВ «ВЕЛСІ» здійснюється відповідно до норм чинного законодавства для виконання розрахунків із конкретним іноземним постачальником відповідно до конкретного імпортного контракту. Придбання іноземної валюти здійснюється через уповноважений банк (яким може бути один з банків, де підприємство має валютні рахунки) на міжбанківському валютному ринку. Для придбання іноземної валюти до банківської установи подаються відповідні документи, що підтверджують мету придбання валюти, а також на спеціальний внутрішньобанківський рахунок перераховуються кошти із врахуванням оплати комісії банку для придбання валюти за орієнтовним курсом придбання. Придбана валюта надходить на валютний рахунок на наступний банківський день і зараховується за офіційним курсом Національного банку України.

Розглянемо приклад придбання іноземної валюти з практики

ТОВ «ВЕЛСІ».

12 березня 2024 року ТОВ «ВЕЛСІ» подало заяву до АКІБ «УкрСибБанк» на придбання на міжбанківському валютному ринку 15 тис. євро для виконання фінансових зобов'язань за отримані. Для придбання валюти на спеціальний внутрішньобанківський рахунок АКІБ «УкрСибБанк» були перераховані кошти для здійснення операції із урахуванням винагороди банку (0,3 % від вартості у гривнях придбаної валюти за курсом придбання на міжбанківському валютному ринку). Курс купівлі валюти виявився на рівні 42,0550 грн. за євро. Придбана іноземна валюта була зарахована на валютний рахунок 13 березня 2024 року за офіційним курсом НБУ 42,0414 грн. за євро, а наступного дня 14 квітня 2024 року була перерахована іноземному постачальнику (офіційний курс НБУ на дату здійснення платежу 42,4183 грн. за євро). Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ВЕЛСІ» розглянутої вище операції з придбання валюти представлено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік операції ТОВ «ВЕЛСІ» з придбання іноземної валюти

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. З поточного рахунку перераховані кошти для придбання 15 тис. євро із врахуванням винагороди банку у розмірі 0,3 %	333	311	633394,50
2. На поточний рахунок в іноземній валюті зараховані придбані 15 тис. євро за курсом НБУ 15000 євро * 42,0414 грн./євро	312.2	333	630621,00
3. Відображені витрати внаслідок різниці між комерційним курсом придбання валюти і курсом НБУ (валютообмінна різниця) (42,0550 – 42,0414) * 15000 євро	942	333	204,00
4. Відображені витрати у зв'язку із сплатою комісії банку 42,0550 * 15000 * 0,3 %	92	333	1892,48
5. На поточний рахунок повернуто залишок коштів після придбання валюти	311	333	677,02
6. З поточного валютного рахунку перераховані кошти іноземному постачальнику за отримані товари у сумі 15 тис. євро 15000 євро * 42,4183 грн./євро	632	312.2	636274,50

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4
7. Відображена курсова різниця за коштами на поточному рахунку у зв'язку із зміною офіційного курсу НБУ (42,4183 – 42,0414) *15000 євро	312.2	714	5653,50

Відповідно до укладених контрактів імпортні операції здійснюються у господарській практиці ТОВ «ВЕЛСІ» як на умовах здійснення попередньої оплати, так і на умовах оплати із певної відстрочкою платежу.

Для обліку розрахунків із іноземними постачальниками в практиці ТОВ «ВЕЛСІ» використовується субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». За даним субрахунком в обов'язковому порядку здійснюється аналітичний облік у розрізі кожного окремого постачальника і кожного окремого контракту.

Для обліку дебіторської заборгованості за виданими постачальникам авансами в практиці обліку ТОВ «ВЕЛСІ» використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Варто звернути увагу на те, що дебіторська заборгованість іноземних постачальників за виданими авансами не є монетарною статтею, курсові різниці за такою дебіторською заборгованістю не відображаються, а до вартості придбаних запасів сума включається за курсом НБУ на дату здійснення попередньої оплати.

Що стосується кредиторської заборгованості перед іноземними постачальниками за отримані товари, то така кредиторська заборгованість має бути компенсована грошовими коштами, а тому визнається монетарною статтею, за якою відображаються курсові різниці на дату здійснення розрахунків, а також щокварталу на дату формування балансу.

Товари, що купуються ТОВ «ВЕЛСІ» у режимі імпорту, мають пройти процедуру митного оформлення. Така процедура передбачає оформлення ввізної вантаженої митної декларації і сплати певних платежів – плати за митне оформлення, мита (за наявності), акцизного податку (за наявності) та податку на додану вартість. Митне оформлення товарів пов'язане також із додатковими витратами на оплату послуг митних брокерів.

Податок на додану вартість під час митного оформлення товарів, що імпортуються, сплачується ТОВ «ВЕЛСІ» за ставкою 20 %. Сплата податку здійснюється з поточного рахунку безпосередньо до державного бюджету, а не шляхом списання коштів із спеціального казначейського рахунку з ПДВ за підсумками податкового (звітного) періоду. Кошти, сплачені як податок на додану вартість під час митного оформлення товарів, долучаються до податкового кредиту ТОВ «ВЕЛСІ» на підставі оформленої ввізної митної вантажної декларації.

Розглянемо приклад придбання імпортних товарів на умовах попередньої оплати із господарської практики ТОВ «ВЕЛСІ».

Укладений зовнішньоекономічний контракт між ТОВ «ВЕЛСІ» та іноземним постачальником на поставку комплектуючих для комп'ютерної техніки. Загальна вартість контракту становить 35900 євро.

05 лютого 2024 року з поточного валютного рахунку ТОВ «ВЕЛСІ» була сплачена попередня оплата іноземному постачальнику у сумі 35900 євро (офіційний курс НБУ на дату виконання платежу становив 40,8797 грн. за євро). Доставка вантажу до кордону здійснюється за рахунок постачальника.

16 лютого 2024 року у пункті перетину державного кордону між Україною та Республікою Польщею було виконане митне оформлення даного товару. Задля митного оформлення вантажу до бюджету були сплачені плата за митне оформлення товарів у сумі 7500,00 грн., мито у розмірі 5 % від вартості вантажу, а також податок на додану вартість. Офіційний курс євро на дату митного оформлення вантажу склав 40,7718 грн. за євро.

За фактом виконання митного оформлення вантажу була складена ввізна вантажна митна декларація. На підставі документів постачальника і ввізної вантажної митної декларації товар, доставлений на підприємство, був оприбуткований.

Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ВЕЛСІ» розглянутої вище операції з імпорту товарів представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік імпорту товарів ТОВ «ВЕЛСІ» на умовах попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. З поточного валютного рахунку перерахована попередня оплата іноземному постачальнику у сумі 35900 євро 35900 євро * 40,8797 грн./євро	371	312.1	1467581,23
2. З поточного рахунку перераховані платежі для виконання митного оформлення вантажу: 2.1. плата за митне оформлення 2.2. мито у розмірі 5,0 % від задекларованої митної вартості 35900 євро * 40,7718 × 5,0 % 2.3. податок на додану вартість (35900 * 40,7718 + 73185,38) × 20 %	 377 377 377	 311 311 311	 7500,00 73185,38 307378,60
3. На підставі документів постачальника і оформленої ввізної вантажної митної декларації оприбуткований імпортний товар 35900 євро * 40,8797 грн./євро	281	632	1467581,23
4. Платежі, сплачені під час митного оформлення товару, віднесені до його первісної вартості 7500,00 грн. + 73185,38 грн.	281	377	80685,38
5. Сплачена під час митного оформлення сума податку на додану вартість включена до податкового кредиту	641.2	377	307378,60
6. Виконаний залік заборгованостей	632	371	1467581,23

Первісна вартість придбаних за даною операцією товарів складається із суми, що сплачена іноземному постачальнику в вигляді попередньої оплати за курсом на дату здійснення попередньої оплати, суми сплаченого мита, витрат на транспортування товару територією України, а також плати за послуги митного брокера під час митного оформлення вантажу.

Придбання товарів у режимі імпорту на умовах часткової попередньої оплати відрізняється з точки зору методики відображення в обліку, адже у такому випадку формується кредиторська заборгованість, яка визнається статтею монетарною і передбачає відображення курсової різниці, окрім того формування первісної вартості придбаних товарів здійснюється частинами з точки зору перерахунку іноземної валюти до гривневого еквіваленту.

Розглянемо приклад придбання імпортних товарів на умовах часткової

попередньої оплати із господарської практики ТОВ «ВЕЛСІ».

Укладений зовнішньоекономічний контракт між ТОВ «ВЕЛСІ» та іноземним постачальником на поставку комплектуючих для комп'ютерної техніки та периферійного устаткування. Загальна вартість контракту становить 50000 євро. Умови оплати передбачають здійснення попередньої оплати у розмірі 35 % від загальної вартості контракту, тобто у сумі 17500 євро. Протягом 20 календарних днів з дати отримання попередньої оплати постачальник зобов'язаний здійснити поставку товарів. Наступний крок – протягом 20 календарних днів покупець ТОВ «ВЕЛСІ» зобов'язаний сплатити 65 % контрактної вартості товару, тобто 32500 євро. Доставка вантажу до українського кордону здійснюється за рахунок постачальника.

06 вересня 2023 року з поточного валютного рахунку ТОВ «ВЕЛСІ» була сплачена 35 % попередня оплата іноземному постачальнику у сумі 17500 євро (офіційний курс НБУ на дату виконання платежу становив 39,2527 грн. за євро).

25 вересня 2023 року на пункті пропуску між Україною та Республікою Польща було виконане митне оформлення даного товару. Задля митного оформлення товарів до бюджету були сплачені плата за митне оформлення товарів у сумі 12500,00 грн., мито у розмірі 5,0 % від вартості вантажу, а також податок на додану вартість. Офіційний курс євро на дату митного оформлення вантажу склав 38,8980 грн. за євро. За фактом виконання митного оформлення товарів була складена ввізна вантажна митна декларація.

На підставі документів постачальника і ввізної вантажної митної декларації товар, доставлений на підприємство, був оприбуткований. За фактом оприбуткування товару в обліку сформувалась кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником, що визнається монетарною статтею. Відповідно на дату формування фінансової звітності за даною кредиторською заборгованістю в обліку була відображена курсова різниця, виходячи із офіційного курсу НБУ на кінець дня останнього дня кварталу

38,5543 грн. за євро.

13 жовтня 2023 року іноземному постачальнику з поточного валютного рахунку було перераховано 32500 євро за отримані товари (офіційний курс НБУ на дату платежу 38,6422 грн. за євро).

Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ВЕЛСІ» розглянутої вище операції представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Синтетичний облік імпорту товарів ТОВ «ВЕЛСІ» на умовах часткової попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. З поточного валютного рахунку перерахована попередня оплата іноземному постачальнику у сумі 17500 євро 17500 євро * 39,2527 грн./євро	371	312.1	686922,25
2. З поточного рахунку перераховані платежі для виконання митного оформлення вантажу: 2.1. плата за митне оформлення 2.2. мито у розмірі 5,0 % від задекларованої митної вартості 50000 євро * 38,8980 * 5,0 % 2.3. податок на додану вартість (50000 * 38,8980 + 97245,00) * 20 %	 377 377 377	 311 311 311	 12500,00 97245,00 408429,00
3. На підставі документів постачальника і оформленої ввізної вантажної митної декларації оприбуткований імпортний товар 17500 * 39,2527 грн. + 32500 * 38,8980 грн.	281	632	1951107,25
4. Платежі, сплачені під час митного оформлення товару, віднесені до його первісної вартості	281	377	109745,00
5. Сплачена під час митного оформлення сума податку на додану вартість включена до податкового кредиту	641.2	377	408429,00
6. Виконаний залік заборгованостей	632	371	686922,25
7. Відображена курсова різниця на дату формування балансу за кредиторською заборгованістю за отримані від іноземного постачальника товари (38,8980 – 38,5543) * 32500 євро	632	714	11170,25
8. З поточного валютного рахунку перераховано іноземному постачальнику за отримані понад попередню оплату товари 32500 євро 32500 євро * 38,6422 грн./євро	632	312.1	1255871,50
9. Відображена курсова різниця за кредиторською заборгованістю на дату розрахунку (38,6422 – 38,5543) * 32500 євро	945	632	2856,75

Особливої уваги під час здійснення операцій щодо імпорту товарів заслуговує питання формування первісної вартості таких товарів. Перелік складових, що мають бути включені до первісної вартості запасів, передбачений п. 9 НП(с)БО 9 «Запаси», а саме до первісної вартості придбаних запасів належать «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлі запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)» [46].

Перелік складових, що формують первісну вартість імпортних товарів, в практиці ТОВ «ВЕЛСІ», схематично представлений на рисунку 2.1.

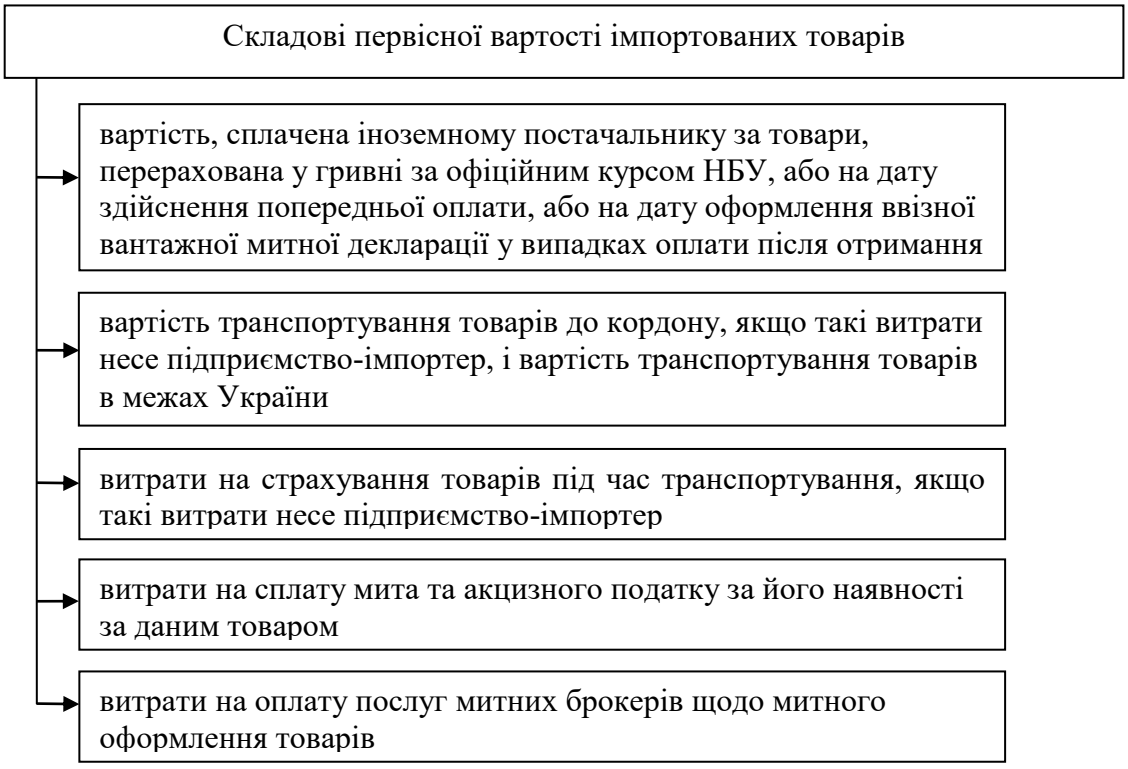


Рисунок 2.1 – Складові первісної вартості імпортованих товарів

Іншим напрямком імпортно-експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» є реалізація іноземним покупцям продукції власного виробництва – електронних і електричних проводів та кабелів.

Розглянемо особливості організації та методики обліку експорту продукції у господарській практиці ТОВ «ВЕЛСІ».

Основним юридичним документом, на підставі якого здійснюються експортні продажі, є зовнішньоекономічний договір (контракт), укладений із іноземним покупцем. Практична діяльність щодо укладання таких договорів (контрактів) в ТОВ «ВЕЛСІ» здійснюється керівником підприємства із залученням за потреби консультацій юриста, із яким у підприємства укладено постійний догорів на юридичне обслуговування (власного юридичного відділку або юрисконсульта підприємство не має).

Реалізація продукції на експорт у практиці ТОВ «ВЕЛСІ» здійснюється як на умовах здійснення покупцями попередньої оплати, так і на умовах надання покупцям певної відстрочкою платежу.

Для відображення в обліку розрахунків із іноземними покупцями в практиці ТОВ «ВЕЛСІ» використовується субрахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». За даним субрахунком в обов’язковому порядку здійснюється аналітичний облік у розрізі кожного окремого покупця і кожного окремого контракту.

Для обліку кредиторської заборгованості за отриманими від іноземних покупців авансами в практиці обліку ТОВ «ВЕЛСІ» використовується субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Варто звернути увагу на те, що кредиторська заборгованість перед іноземними покупцями за отриманими авансами не є монетарною статтею, відповідно курсові різниці за такою кредиторською заборгованістю не відображаються, а дохід від реалізації готової продукції визначається за офіційним курсом НБУ на дату отримання попередньої оплати.

Що стосується дебіторської заборгованості іноземних покупців за відвантажену продукцію, то така дебіторська заборгованість має бути

погашена грошовими коштами, а тому визнається монетарною статтею, за якою відображаються курсові різниці як на дату здійснення розрахунків, а так і щокварталу на дату формування балансу.

Продукція, що реалізуються на експорт, має пройти процедуру митного оформлення, що передбачає формування вивізної вантажної митної декларації. Митне оформлення продукції на експорт здійснюється ТОВ «ВЕЛСІ» за місцем знаходження, на митному пості «Запоріжжя-Центральне».

Під час митного оформлення продукції на експорт ТОВ «ВЕЛСІ» несе витрати на оплату послуг митного брокера за митне оформлення вантажу. Такі витрати за експортними операціями визнаються витратами на збут і обліковуються за дебетом синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут».

Вивізних мит на продукцію, що експортується ТОВ «ВЕЛСІ», вітчизняне законодавство не передбачає.

Що стосується податку на додану вартість, то відповідно до п. 195.1 Податкового Кодексу України, операції із вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються за нульовою ставкою [58].

Податкові зобов’язання з ПДВ при здійсненні експортних операцій визнаються, але формально, адже сума ПДВ дорівнює 0 грн. В той же час податкова накладна як електронний документ формується та має бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних. Така податкова накладна звичайно не передається покупцеві, адже він не є резидентом України, а тому у податковій накладній здійснюється позначка, що накладна не передається покупцеві, із зазначенням причини – тип причини «07 – Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України». Відповідно до норм Наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015. № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України у графі «Отримувач (покупець)»

зазначаються найменування (П. І. Б.) нерезидента та країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент), а у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ІПН «300000000000». У табличній частині податкової накладної зазначається код ставки ПДВ – 901 – «здійснення операцій із вивезення товарів за межі митної території України, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою» [65].

Розглянемо приклад реалізації товарів у режимі експорту на умовах попередньої оплати із господарської практики ТОВ «ВЕЛСІ».

Укладений зовнішньоекономічний контракт між ТОВ «ВЕЛСІ» та іноземним покупцем на поставку кабельної продукції. Загальна вартість контракту становить 40000 євро. Контракт передбачає отримання від іноземного покупця повної попередньої оплати. Доставка продукції покупцю у Федеративну Республіку Німеччину здійснюється автомобільним транспортом за рахунок постачальника.

10 квітня 2024 року на валютний рахунок ТОВ «ВЕЛСІ» надійшла попередня оплата від іноземного покупця у сумі 40000 євро (офіційний курс НБУ на дату отримання платежу становив 42,3519 грн. за євро).

15 квітня 2024 року співробітниками митного посту «Запоріжжя-Центральне» було виконане митне оформлення даного вантажу на експорт, що підтверджується складеною вивізною вантажною митною декларацією. Офіційний курс євро на дату митного оформлення вантажу становив 41,9678 гривень за євро. Під час митного оформлення вантажу була сплачена плата за митне оформлення у сумі 13250,00 грн.

25 квітня 2024 року вантаж був вивезений за межі митної території України через митний пункт пропуску «Рава Руська – Хребенне», транзитом через Республіку Польщу до Німеччини, а 26 квітня був переданий представникам покупця.

Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ВЕЛСІ» розглянутої вище операції з експорту продукції представлене в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Синтетичний облік експорту продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на умовах попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. На валютний рахунок зарахована попередня оплата за продукцію від іноземного покупця у сумі 40000 євро 40000 євро * 42,3519 грн./євро	312	681	1694076,00
2. З поточного рахунку перерахована плата за митне оформлення вантажу	377	311	13250,00
3. Витрати на оплату митного оформлення вантажу включені у витрати на збут	93	311	13250,00
4. На підставі оформленої вивізної вантажної митної декларації відображена реалізація продукції та врахований дохід від її реалізації 40000 євро * 42,3519 грн./євро	362	701	1694076,00
5. Списана собівартість реалізованої на експорт готової продукції	901	26	1345061,25
6. Виконаний залік заборгованостей	681	362	1694076,00
7. В кінці місяця враховані доходи та витрати списуються на рахунок фінансових результатів: - дохід від реалізації готової продукції - собівартість реалізованої готової продукції - витрати на збут	 701 791 791	 791 901 93	 1694076,00 1345061,25 13250,00

Реалізація продукції на експорт на умовах часткової попередньої оплати відрізняється з точки зору методики відображення в обліку, адже у такому випадку формується дебіторська заборгованість, що визнається статтею монетарною та відповідно потребує відображення курсової різниці, окрім того формування доходу від реалізації готової продукції здійснюється частинами, що є важливим під час перерахунку суми іноземної валюти до гривневого еквіваленту.

Розглянемо приклад реалізації товарів на експорт на умовах часткової попередньої оплати із господарської практики ТОВ «ВЕЛСІ».

В травні 2023 року між ТОВ «ВЕЛСІ» та іноземним покупцем із Словаччини був укладений зовнішньоекономічний контракт на поставку кабельної продукції. Загальна вартість контракту становить 45000 євро. Доставка продукції покупцю здійснюється автомобільним транспортом за рахунок постачальника.

Умови оплати передбачають здійснення попередньої оплати у розмірі 60 % від загальної вартості контракту, тобто у сумі 27000 євро. Протягом 15 календарних днів з дати отримання попередньої оплати ТОВ «ВЕЛСІ» зобов'язаний здійснити доставку продукції на пункт пропуску на кордоні України із Словаччиною. Протягом 15 календарних днів з дати передачі продукції безпосередньо покупцю останній зобов'язаний сплатити 40 % контрактної вартості поставки, тобто 18000 євро.

08 червня 2023 року на валютний рахунок ТОВ «ВЕЛСІ» надійшла попередня оплата від іноземного покупця у сумі 27000 євро (офіційний курс НБУ на дату отримання платежу становив 39,1851 грн. за євро).

14 червня 2023 року співробітниками митного посту «Запоріжжя-Центральне» було виконане митне оформлення даного вантажу на експорт, що підтверджується складеною вивізною вантажною митною декларацією. Офіційний курс НБУ на дату митного оформлення вантажу становив 39,4721 гривень за євро. Під час митного оформлення вантажу була сплачена плата за митне оформлення у сумі 14800,00 грн.

27 червня 2023 року вантаж був вивезений за межі митної території України через митний пункт пропуску «Малий Березний – Убля» до Словаччини, а 28 червня був переданий представникам покупця.

За фактом передачі продукції представникам сторони покупця на підставі вивізної вантажної митної декларації був врахований дохід від реалізації продукції. Зважаючи на часткову попередню оплату, в обліку таким чином сформувалась дебіторська заборгованість іноземного покупця, що визнається монетарною статтею. Відповідно на дату формування фінансової звітності за даною дебіторською заборгованістю в обліку була відображена курсова різниця, виходячи із офіційного курсу НБУ на кінець дня останнього дня кварталу 40,0006 грн. за євро.

10 липня 2023 року на валютний рахунок ТОВ «ВЕЛСІ» надійшла оплата за продукцію, відвантажену понад попередню оплату, від іноземного покупця у сумі 18000 євро (офіційний курс НБУ на дату отримання платежу

становив 39,8214 грн. за євро).

Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ВЕЛСІ» представленої вище операції з експорту продукції на умовах часткової попередньої оплати, наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Синтетичний облік експорту продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на умовах часткової попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. На валютний рахунок зарахована попередня оплата за товари від іноземного покупця у сумі 27000 євро 27000 євро * 39,1851 грн./євро	312	681	1057997,70
2. З поточного рахунку перерахована плата за митне оформлення вантажу	377	311	14800,00
3. Витрати на оплату митного оформлення вантажу включені у витрати на збут	93	311	14800,00
4. На підставі оформленої вивізної вантажної митної декларації відображена реалізація продукції та врахований дохід від її реалізації 27000 * 39,1851 грн. + 18000 * 39,4721 грн.	362	701	1768495,50
5. Списана собівартість реалізованої на експорт продукції	901	26	1328541,35
6. Виконаний залік заборгованостей	681	362	1057997,70
7. Відображена курсова різниця на дату формування балансу за дебіторською заборгованістю іноземного покупця за відвантажені товари (40,0006 – 39,4721) * 18000 євро	362	714	9513,00
8. В кінці місяця враховані доходи та витрати списуються на рахунок фінансових результатів: - дохід від реалізації готової продукції - дохід від операційної курсової різниці - собівартість реалізованої готової продукції - витрати на збут	 701 714 791 791	 791 791 901 93	 1768495,50 9513,00 1328541,35 14800,00
9. На валютний рахунок зарахована оплата від іноземного покупця за відвантажені товари у сумі 180000 євро 18000 євро * 39,8214 грн./євро	312	362	716785,20
10. Відображена курсова різниця за дебіторською заборгованістю на дату розрахунку (40,0006 – 39,8214) * 18000 євро	945	362	3225,60

Здійснення експортних операцій передбачає операції щодо реалізації іноземної валюти, тобто її конвертацію у гривні. На сьогодні жодних вимог

до експортерів щодо обов'язкового продажу іноземної валюти чинним законодавством не передбачено, але досить часто такі операції здійснюються за самостійним рішенням підприємства, адже розрахунки в межах України підприємство здійснює в національній валюті. У господарській практиці ТОВ «ВЕЛСІ» такі операції не є поширеними, адже підприємство у більшості наявних випадків розраховується валютою отриманою від іноземних покупців по зобов'язаннях перед іноземними постачальниками. Але іноді операції щодо реалізації іноземної валюти відбуваються.

Реалізація іноземної валюти здійснюється через уповноважений банк на міжбанківському валютному ринку України за комерційним курсом. Такий курс може бути як вищим за офіційний курс НБУ, так і нижчим. Невідповідність курсів призводить до формування так званої валютообмінної різниці, визнання якої в обліку призводить до визнання доходу або витрат. Відповідні доходи обліковуються за кредитом субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», а витрати – за дебетом субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

Що стосується додаткових витрат на сплату комісії банку за виконання конвертації валюти, то такі витрати відображаються окремо у складі адміністративних витрат як витрати на оплату банківських послуг та відповідно в обліку відображаються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Розглянемо приклад відображення в обліку надходження і продажу іноземної валюти з господарської практики ТОВ «ВЕЛСІ».

10 липня 2023 року на валютний рахунок ТОВ «ВЕЛСІ» надійшла оплата за продукцію, відвантажену понад попередню оплату, від іноземного покупця у сумі 18000 євро (офіційний курс НБУ на дату отримання платежу становив 39,8214 грн. за євро).

13 липня 2023 року з валютного рахунку підприємства 18000 євро були перераховані на продаж. Офіційний курс НБУ на дату такого перерахування 40,2803 грн. за євро.

14 липня 2023 року на поточний рахунок ТОВ «ВЕЛСІ» були зараховані кошти від реалізації валюти на міжбанківському валютному ринку за комерційним курсом 40,3350 гривень за євро за мінусом комісії банку. Винагорода банку склала 0,2 % від гривневого еквіваленту за комерційним курсом продажу.

Відображення в обліку ТОВ «ВЕЛСІ» представлених вище господарських операцій щодо конвертації іноземної валюти в гривні, наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік операції ТОВ «ВЕЛСІ» щодо конвертації іноземної валюти в гривні

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. На валютний рахунок зарахована оплата від іноземного покупця за відвантажені товари у сумі 18000 євро 18000 євро * 39,8214 грн./євро	312	362	716785,20
2. Відображена курсова різниця за залишком коштів на валютному рахунку (40,2803 – 39,8214) * 18000 євро	312	714	8260,20
3. Із валютного рахунку перераховано банку 18000 євро для реалізації на міжбанківському валютному ринку України 18000 євро * 40,2803 грн./євро	334	312	725045,40
4. На поточний рахунок зараховані кошти від продажу іноземної валюти 18000 євро × 40,3350 – (18000 * 40,3350 * 0,2 %)	311	334	724577,94
5. Відображена винагорода банку 18000 євро * 40,3350 * 0,2 %	92	334	1452,06
6. Врахований дохід від реалізації іноземної валюти (40,3350 – 40,2803) * 18000 євро	334	711	984,60

Підсумовуючи дослідження наявної системи відображення в обліку ТОВ «ВЕЛСІ» імпортно-експортних операцій, варто відзначити високий рівень організації обліку, його оперативність, а також відповідність вітчизняним нормативним документам.

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку імпортно-експортних операцій

Формування якісної системи відображення в обліку операцій імпортно-експортної діяльності є важливим завданням для підприємств, що здійснюють таку діяльність, адже управління потребує якісної інформаційної підтримки для прийняття різноманітних управлінських рішень.

Дослідження наявної в ТОВ «ВЕЛСІ» системи обліку імпортно-експортних операцій дозволяє сформувати висновок про її високий якісний рішень, адже проаналізована облікова система оперативно та в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Інформація про здійснені ТОВ «ВЕЛСІ» операції щодо імпорту товарів та експорту готової продукції в повному обсязі та у відповідності до норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображена в обліку та систематизована у фінансовій звітності підприємства.

За підсумками проведеного дослідження сформовані також кілька пропозицій, впровадження яких у практику обліку ТОВ «ВЕЛСІ» дозволить, на нашу думку, підвищити якісний рівень відображення в обліку імпортно-експортних операцій.

Перша пропозиція стосується зміни облікової політики ТОВ «ВЕЛСІ» щодо порядку визнання курсових різниць у випадках поступової компенсації дебіторської та кредиторської заборгованості, що оцінені у іноземній валюті та визнаються монетарними статтями. Зазначене питання вже частково було досліджене у теоретичній частині даної роботи.

Так, п. 8 НП(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» передбачені два альтернативних підходи, що можуть бути використані у таких випадках – визнання курсових різниць або в межах здійснення господарської операції, або за всією статтею. Наявна на сьогодні в ТОВ «ВЕЛСІ» облікова практика передбачає визнання курсової різниці у таких випадках за всією статтею. В

умовах постійного коливання курсу національної валюти до валют, в яких оцінені дебіторська або кредиторська заборгованості, у випадках здійснення платежів частинами визнання курсової різниці за всією статтею провокує постійне визнання доходів та витрат, що в підсумку відображаються у фінансовій звітності.

З метою зменшення таких за суттю «фіктивних» доходів та витрат в наслідок визнання курсових різниць, що ускладнюють сприйняття інформації спрощеної фінансової звітності щодо фінансових результатів, пропонуємо перейти до відображення курсових різниць в таких випадках в межах здійснення господарських операцій. Це дозволить якщо не уникнути, то хоча б мінімізувати наскільки це можливо суми «фіктивних» доходів та витрат в наслідок визнання курсових різниць. В таблиці 2.9. представлене порівняння відображення в обліку дебіторської заборгованості іноземного покупця із її поступовим погашенням із врахуванням курсових різниць за всією статтею і в межах здійснення господарської операції.

Таблиця 2.9 – Порівнянні відображення в обліку курсових різниць за всією статтею та в межах здійснення господарської операції

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1	2	3	4
10.01.2024. Врахований борг покупця та дохід від реалізації товарів на експорт у сумі 60000 євро (офіційний курс НБУ 41,8185 грн. за євро) 60000 євро * 41,8185 грн./євро	362	702	2509110,00
20.01.2024. На валютний рахунок отримано від іноземного покупця 20000 євро (офіційний курс НБУ 40,6905 грн. за євро) 20000 євро * 40,6905 грн./євро	312	362	813810,00
14.02.2024. На валютний рахунок отримано від іноземного покупця 20000 євро (офіційний курс НБУ 41,1212 грн. за євро) 20000 євро * 41,1212 грн./євро	312	362	822424,00
14.03.2024. На валютний рахунок отримано від іноземного покупця 20000 євро (офіційний курс НБУ 42,4183 грн. за євро) 20000 євро * 42,4183 грн./євро	312	362	848366,00

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4
Відображення курсових різниць за всією статтею			
20.01.2024. Відображена курсова різниця 60000 євро * (41,8185 – 40,6905) грн./євро	945	362	67680,00
14.02.2024. Відображена курсова різниця 40000 євро * (41,1212 – 40,6905) грн./євро	362	714	17228,00
14.03.2024. Відображена курсова різниця 20000 євро * (42,4183 – 41,1212) грн./євро	362	714	25942,00
Доходи – 43170 грн., витрати – 67680 грн., фінансовий результат – збиток 24510 грн.			
Відображення курсових різниць в межах здійснення господарської операції			
20.01.2024. Відображена курсова різниця 20000 євро * (41,8185 – 40,6905) грн./євро	945	362	22560,00
14.02.2024. Відображена курсова різниця 20000 євро * (41,8185 – 41,1212) грн./євро	945	362	13946,00
14.03.2024. Відображена курсова різниця 20000 євро * (42,4183 – 41,8185) грн./євро	362	714	11996,00
Доходи – 11996 грн., витрати – 36506 грн., фінансовий результат – збиток 24510 грн.			

Порівняння даних таблиці 2.9 свідчить, що вибір одного з методів відображення в обліку курсових різниць не впливає на підсумковий фінансовий результат в наслідок визнання курсових різниць: у будь-якому випадку йдеться про збитки від курсових різниць у сумі 24510,00 грн.

В той же час приклад підтверджує, що в умовах погашення дебіторської заборгованості поступово окремими платежами, визнання курсових різниць за всією статтею в умовах активного коливання курсу гривні до відповідної іноземної валюти буде провокувати постійне визнання певних сум фактично «фіктивних» доходів та витрат, а визнання курсових різниць в межах здійснення господарської операції такі «фіктивні» доходи та витрати хоча і не виключає, але достатньо помітно мінімізує.

Таким чином, відображення в обліку курсових різниць у межах здійснення господарської операцій є більш коректним, адже дозволяє зменшувати суми «фіктивних» доходів та витрат від курсових різниць, що мають бути відображені у фінансовій звітності у складі доходів та витрат. Варто підкреслити, що доходи та витрати є надзвичайно важливим елементом фінансової звітності, а тому їх «формальне» завищення є неприпустимим, навіть за умови, що це здійснюється на однакові суми і

відповідно не впливає на розмір фінансових результатів. Відповідно вибір до облікової політики підприємства порядку відображення курсових різниць за монетарними статтями балансу на дату здійснення господарської операції в межах здійснення господарської операції позитивно впливатиме на прозорість та інформативність фінансової звітності щодо доходів та витрат, у тому числі спрощеної фінансової звітності малого підприємства ТОВ «ВЕЛСІ».

Особливого значення вирішення даного питання набуває для малих підприємств – платників податку на прибуток, доходи від усіх видів діяльності яких не перевищують суми 40 млн. грн. за календарний рік. Якщо таке підприємство здійснює імпортно-експортні операції та відповідно розрахунки в іноземних валютах, то постійне «формальне» визнання доходів від курсових різниць може призвести до того, що саме за рахунок таких «фіктивних» доходів дохід від усіх видів діяльності за календарний рік перевищить суму в 40 млн. грн., що означатиме в наступному році квартальний податковий (звітний) період з податку на прибуток замість річного податкового (звітного) періоду, а також необхідність в обов'язковому порядку враховувати різниці з податку на прибуток при визначенні прибутку до оподаткування. Відповідно за наявних норм чинного податкового законодавства таким малим підприємствам варто застосовувати саме порядок відображення курсових різниць в межах здійснення господарської операції, адже це дозволить частково зменшити суми «фіктивних» доходів від визнання курсових різниць та відповідно зберегти право на застосування річного податкового (звітного) періоду та можливості не коригувати об'єкт оподаткування податком на прибуток на різниці, передбачені Податковим Кодексом.

Проблематика відображення доходів та витрат від курсових різниць у фінансовій звітності заслуговує, на нашу думку, вирішення кардинального на нормативному рівні. Для цього пропонуємо в національних стандартах бухгалтерського обліку передбачити можливість для підприємств згортати у

звітності щодо фінансових результатів показники доходів та витрат від курсових різниць, визнані протягом звітного періоду, та відображати у звітності лише підсумок – або лише отриманий дохід, або лише понесені витрати. Це дозволить покращити рівень сприйняття відповідних показників такої звітності, особливо звісно щодо структури доходів та витрат підприємства, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність. Нормативна реалізація розробленої пропозиції є, на нашу думку, доцільною як для спрощеної фінансової звітності підприємств малого бізнесу, так і для фінансової звітності великих та середніх підприємств.

Наступна пропозиція, сформована з метою вдосконалення обліку експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ», стосується відображення в обліку руху продукції, що реалізується на експорт.

Так, реалізація продукції за експортними контрактами, як і інші випадки реалізації активів, передбачає відображення в обліку доходу від реалізації активів та одночасне відображення витрат, безпосередньо пов’язаних із такою реалізацією – собівартості реалізації. Відповідно до принципів обліку доходів, передбачених п. 8 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», дохід від реалізації продукції визнається в обліку у разі, якщо «покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)», і «підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)» [47].

У практиці експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» у переважній більшості випадків право власності покупцеві на продукцію передається відповідно до норм експортного контракту за фактом передачі такої продукції на склад покупця, адже продукція транспортується у європейські країни коштом постачальника і ризики під час транспортування несе постачальник. Відповідно за фактом передачі прав власності на реалізовану продукцію і визнається в обліку дохід від її реалізації. Одночасно із визнанням доходу від реалізації продукції в обліку мають бути визнані

витрати у розмірі виробничої собівартості такої реалізованої готової продукції, адже відповідно до п. 7 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні» [48].

У той же час маємо розуміти, що транспортування досить часто потребує суттєвого часу, відповідно з моменту відвантаження продукції (товарів) зі складу підприємства-експортера для їх оформлення на експорт до моменту передачі їх у власність покупця і відповідно визнання доходу від реалізації і одночасно собівартості реалізованих активів наявний помітний проміжок часу. Це в свою чергу безперечно потребує впорядкування відображення в обліку руху продукції (товарів), що реалізуються за експортними контрактами.

Для торгових підприємств вирішити зазначену проблему доцільно шляхом запровадження в робочий план рахунків підприємств-експортерів субрахунку 287 «Товари в дорозі за експортними поставками» на рахунку 28 «Товари». Для виробничих підприємств, що реалізують на експорт продукцію власного виробництва, аналогічним за суттю підходом є виокремлення на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» двох субрахунків наступного порядку 261 «Готова продукція на складі» і 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами». Саме такий варіант диференціації обліку на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» варто використати ТОВ «ВЕЛСІ», адже підприємство реалізує на експорт продукцію власного виробництва.

В подальшому за фактом відвантаження готової продукції зі складу ТОВ «ВЕЛСІ» для її митного оформлення за експортними контрактами варто формувати бухгалтерську проводку:

Дт 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами»

Кт 261 «Готова продукція на складі»,

а за фактом визнання доходу від реалізації продукції на експорт

формувати бухгалтерську проводку:

Дт 901 «Собівартість реалізованої продукції»

Кт 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами».

Таким чином буде вирішена проблема наявності суттєвого проміжку часу з моменту відвантаження продукції зі складу для її оформлення на експорт до моменту визнання доходу від її реалізації (за фактом передачі покупцеві ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію) і відповідно визнання витрат у розмірі собівартості реалізованої продукції. Продукція, вартість якої має бути списана із відповідальності складу, але ще не може бути визнана собівартістю реалізованої продукції, буде таким чином відображатися на субрахунку 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами».

Впровадження облікову практику ТОВ «ВЕЛСІ» запропонованого підходу дозволить впорядкувати відображення руху продукції, що реалізується на експорт.

Прийняття управлінських рішень щодо імпортно-експортної діяльності потребує якісної – відповідно максимально повної інформації щодо витрат, які несе підприємство за імпортними та експортними контрактами.

В той же час наявні правила відображення в обліку доходів і витрат не дозволяють систематизувати таку інформацію в межах синтетичного обліку в повному обсязі.

Так, окремі витрати, за змістом пов'язані із імпортним контрактом, обліковуються окремо. Йдеться про витрати на службові відрядження, пов'язані із укладанням контракту, про витрати, пов'язані із купівлею іноземної валюти, витрати, пов'язані із курсовими різницями за кредиторською заборгованістю перед постачальниками. Такі витрати не формують первісну вартість придбаних товарів, а відображаються в обліку як адміністративні витрати, інші операційні витрати, хоча їх поява пов'язана із імпортним контрактом.

Відповідно на рівні управлінського обліку задля підвищення рівня

інформаційного обґрунтування прийняття управлінських рішень пропонуємо формування аналітичних карток витрат за імпортними контрактами, в яких в повному обсязі має бути систематизована відповідна інформація. Приклад такої аналітичної картки управлінського обліку щодо імпортного контракту представлений в додатку А.

Аналогічно за експортними контрактами в обліку аналітично витрати враховуються лише в межах собівартості реалізованої продукції. Витрати, пов'язані із митним оформлення вантажу на експорт, а також із транспортуванням продукції покупцеві визнаються в обліку витратами на збут. Окрім того, наявні витрати, які також пов'язані із експортним контрактом, але у синтетичному обліку відображаються окремо. Йдеться про витрати на службові відрядження, пов'язані із укладанням контракту, про витрати, пов'язані із продажем іноземної валюти, витрати, пов'язані із курсовими різницями за дебіторською заборгованістю покупця.

Відповідно на рівні управлінського обліку задля підвищення рівня інформаційного обґрунтування прийняття управлінських рішень пропонуємо формування аналітичних карток витрат за експортними контрактами, в яких в повному обсязі має бути систематизована відповідна інформація. Приклад такої аналітичної картки управлінського обліку щодо експортного контракту представлений в додатку Б.

Застосування в практиці ТОВ «ВЕЛСІ» запропонованих аналітичних карток управлінського обліку за імпортними та експортними контрактами дозволить підвищити рівень інформаційного забезпечення процесу управління імпортно-експортною діяльністю.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ВЕЛСІ»

3.1 Інформаційно-організаційні аспекти аналізу імпортно-експортної діяльності

Ефективність здійснення імпортно-експортної діяльності підприємства, як і ефективність функціонування підприємства в цілому, принципово залежать від якості системи управління. Важливою складовою або функцією такого управління є економічний аналіз, адже саме за рахунок здійснення економічного аналізу можуть бути виявлені резерви підвищення ефективності роботи підприємства та обґрунтована тактика їх мобілізації.

Економічний аналіз варто визнати однією зі основних складових управління економічними процесами на підприємстві. Відповідно до визначення, представленого А.В. Дерієм, «економічний аналіз – процес поділу цілого об’єкта дослідження у сфері економіки на частини для детального його визначення, з’ясування особливостей функціонування, взаємозв’язків і проблем та розроблення рекомендацій для ухвалення своєчасних і виважених управлінських рішень» [21, с. 7]. На думку М.В. Румянцева «економічний аналіз – комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їхніх підрозділів та інших господарських формувань для об’єктивної оцінки її результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання» [67, с. 13]. А Б.Є. Грабовецький визначає економічний аналіз як «комплексне всебічне дослідження всіх сторін діяльності підприємства на основі використання відповідних джерел інформації, вивчення окремих елементів економічної роботи, виявлення і вимірювання впливу факторів на результати діяльності підприємства,

зіставлення витрат і результатів, узагальнення результатів аналізу, і, нарешті, обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень з метою вибору оптимального» [18, с. 5].

Т.М. Джигар, Ю.Г. Міщук і О.О. Шишкіна, досліджуючи сутність економічного аналізу, вказують, що «термін аналіз (analyzis) запозичений з грецької мови і в перекладі означає «розподіляти», «відділяти», відповідно «економічний аналіз – це комплексне глибоке дослідження сутності економічних явищ і процесів, що ґрунтується на поділі їх на складові частини та вивченні їх зв'язків та залежностей», а «предметом економічного аналізу є діяльність підприємств, їх підрозділів, а також інших господарських формувань, спрямована на досягнення максимальних результатів за мінімальних витрат» [22, с. 8].

Характеризуючи сутність економічного аналізу, окремі науковці надають перелік якостей, притаманних економічному аналізу як функції управління, а саме:

– «використання системи показників, які всебічно характеризують господарську діяльність;

– комплексне використання джерел інформації;

– вивчення і кількісне вимірювання впливу факторів на зміну того або іншого показника;

– виявлення резервів підвищення ефективності економічної діяльності;

– виявлення резервів підвищення ефективності господарювання;

– розробка необхідних заходів із усунення виявлених в процесі аналізу недоліків;

– контроль за усуненням встановлених у процесі аналізу недоліків» [1, с. 23].

Основною метою економічного аналізу як функції управління варто визнати пошук резервів підвищення ефективності функціонування підприємства в процесі його управління та відповідну розробку заходів щодо їх мобілізації. Відповідно основними завданнями економічного аналізу варто

визнати:

– об’єктивну оцінку ефективності функціонування підприємства шляхом порівняння результатів із витратами та залученими ресурсами;

– дослідження факторів впливу і причинно-наслідкових зв’язків між показниками, що характеризують економічну діяльність підприємства та її результати;

– виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства;

– розробку конкретних заходів, що дозволять підвищити ефективність функціонування підприємства.

Для підприємства, що здійснює імпортно-експортну діяльність, аналіз таких операцій є важливою складовою комплексного економічного аналізу підприємства, адже результативність і ефективність імпортно-експортних операцій суттєво впливає на результативність, ефективність та конкурентоспроможність підприємства в цілому.

Основною метою проведення аналізу імпортно-експортних операцій є визначення факторів впливу, тенденцій та закономірностей, які у підсумку впливають на ефективність імпортно-експортної діяльності, і відповідно резервів підвищення ефективності як такої діяльності, так і функціонування підприємства в цілому.

Варто також зазначити, що як й інші складові економічного аналізу підприємства, аналіз імпортно-експортних операцій спрямований на стабільне збільшення прибутку підприємства і підвищення таким чином конкурентноздатності підприємства, тобто як стверджують Н.В. Піскунова, К.С. Піскунова і М.Г. Федорець «задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг» [56, с. 359].

Відповідно за думкою Н.М. Тюріної і Н.С. Карвацкої «до основних задач економічного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства

можна віднести:

– оцінку ефективності та структури зовнішньоекономічних зв’язків підприємства з партнерами з інших країн;

– оцінку ступеня та якості виконання зобов’язань зовнішньоторгових контрактів;

– виявлення резервів та розробку заходів щодо покращення зовнішньоекономічної діяльності підприємства» [74, С. 316-317].

Реалізація основної мети та завдань аналізу імпортно-експортної діяльності передбачає виконання певних аналітичних процедур, що схематично представлені на рисунку 3.1.

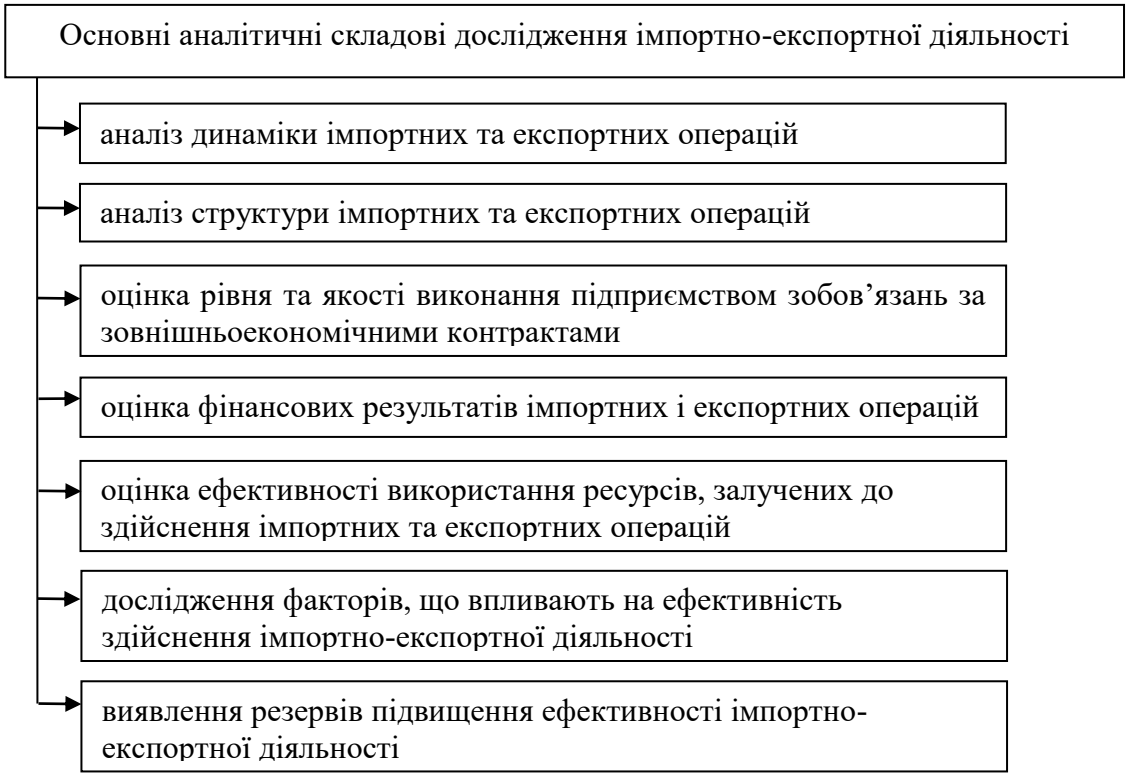


Рисунок 3.1 – Основні складові аналізу імпортно-експортної діяльності (складено автором)

Основними джерелами інформації в ході здійснення аналізу імпортно-експортних товарних операцій є:

– дані зовнішньоекономічних договорів (контрактів) за імпортними та експортними операціями;

– дані первинних документів, що документують здійснення імпортно-експортних операцій;

– систематизована інформація регістрів бухгалтерського обліку;

– планові дані по періодах, що аналізуються;

– фінансова звітність підприємства;

– статистична звітність підприємства щодо здійснення імпортно-експортних операцій;

– дані звітності інших підприємств для територіального аналізу, а також інших структурних підрозділів, якщо підприємство входить у більш велике підприємство як структурна ланка.

Здійснення аналітичного дослідження імпортно-експортних операцій неможливе без застосування відповідних принципів, показників, прийомів та процедур, що формують метод економічного аналізу.

За систематизацією, представленою Г.М. Гришин, для аналізу зовнішньоекономічної діяльності можуть бути використані:

– «методи детермінованого факторного аналізу (деталізація, порівняння, елімінування, узагальнення);

– стандартні методи (статистичне спостереження, групування, абсолютні та відносні величини, середні величини, індекси, ряди динаміки);

– математичні методи (математичне моделювання, математичний аналіз, інтегральний метод, математична статистика, теорія ймовірностей, економічна кібернетика);

– евристичні методи (метод експертних оцінок, мозкового штурму);

– спеціальні методи (SWOT (сценарний метод), PEST (порівняльний), SNW (аналіз моделі Дюпона), портфельний (R-аналіз)» [19, с. 64].

Дослідження формування методики аналізу імпортно-експортної операцій дозволяє виокремити наступні етапи виконання аналітичних процедур:

– вертикальний (структурний) аналіз – вивчення та оцінка співвідношення окремих і агрегованих показників, що характеризують обсяг імпортний та експортних товарних операцій;

– горизонтальний (трендовий) аналіз – дослідження динаміки показників, що характеризують обсяги, прибутковість та ефективність імпортно-експортних товарних операцій, визначення та кількісна оцінка тенденції їх зміни у часі (визначення показників абсолютного приросту, середнього приросту, темпів (індексів) приросту або росту, середніх темпів (індексів) проросту або росту);

– порівняльний аналіз – співставлення показників досліджуваного періоду з аналогічними плановими, попередніми, нормативними або еталонними показниками, що розглядаються як база порівняння;

– коефіцієнтний аналіз – оцінка рівня ефективності імпортно-експортних товарних операцій за системою попередньо обґрунтованих показників;

– факторний аналіз – визначення основних факторів, що впливають на ефективність імпортно-експортних товарних операцій підприємства;

– лекомпозиційний аналіз – побудова багаторівневої факторної моделі, що досліджує взаємозв’язок між факторами впливу ефективності управління та результатами імпортно-експортної діяльності підприємства;

– інтегральний аналіз – побудова багаторівневої факторної моделі, яка характеризує формування одного з основних результативних показників підприємства, що здійснює імпортно-експортну діяльність (наприклад, рентабельності капіталу або рентабельності власного капіталу) як наслідок дії різноманітних чинників, згрупованих за ознакою черговості впливу на результат.

Здійснення аналізу діяльності підприємства, у тому числі аналізу імпортно-експортної діяльності, передбачає виконання трьох етапів роботи, склад та сутність яких представлено на рисунку 3.2.

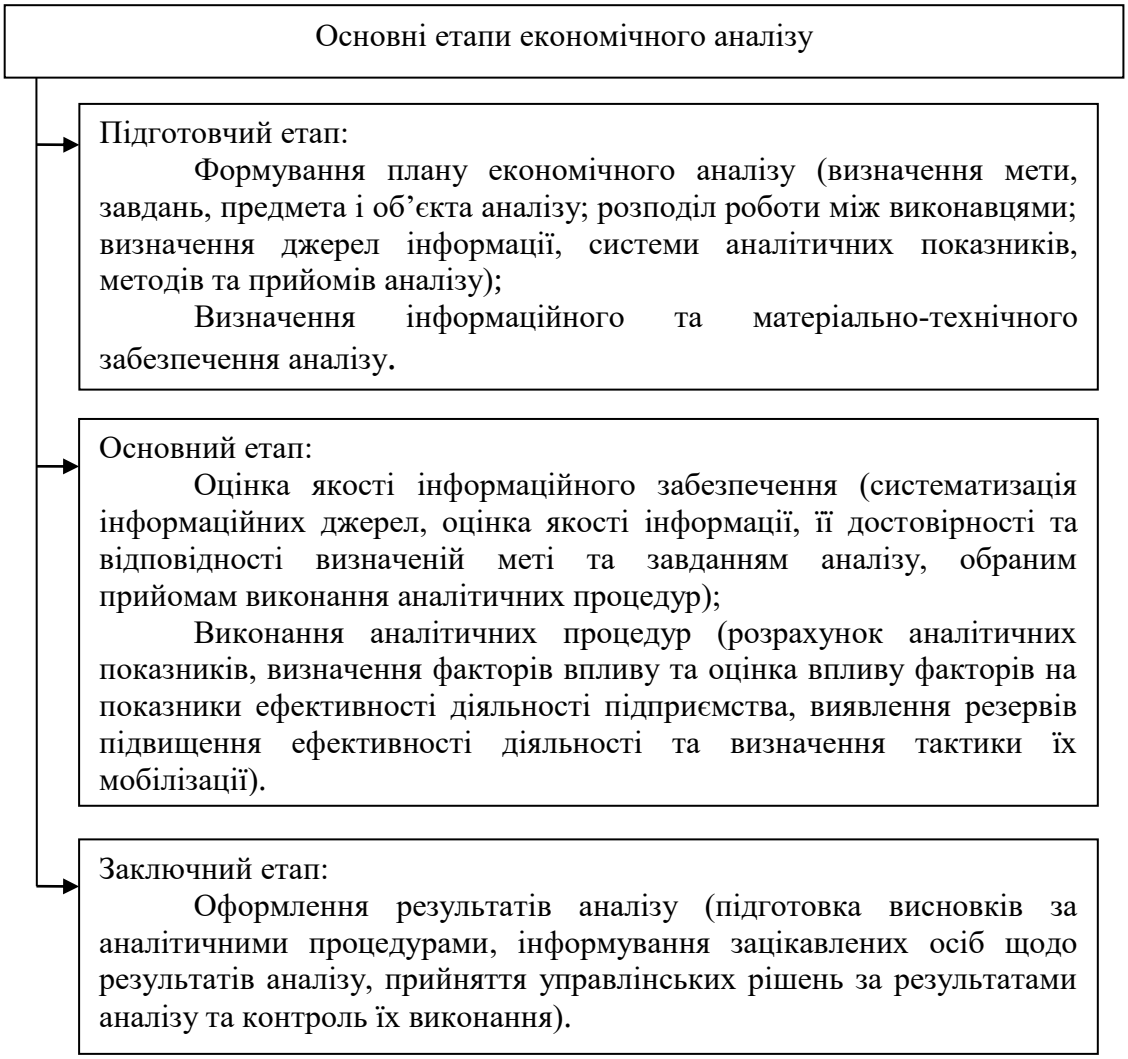


Рисунок 3.2 – Основні етапи економічного аналізу (складено автором)

Підсумовуючи питання організаційно-методичного забезпечення, варто зазначити, що економічний аналіз є дієвим інструментом виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності функціонування підприємства, а також основою формування та обґрунтування управлінських рішень, що мають бути об'єктивними, раціональними, оптимальними та своєчасними. Вимоги до якісного рівня управлінських рішень та управління в цілому формують певні вимоги й до економічного аналізу як складової управління. Так, сучасний економічний аналіз, по-перше, має бути комплексним, тобто враховувати всі аспекти економічного процесу та якісно обґрунтовувати класифікацію та систематизацію факторів, що впливають на результати

діяльності підприємства. А по-друге, аналіз має забезпечувати системний підхід аналітичних досліджень, за якого кожен об’єкт, що аналізується, визнається системою, що постійно змінюється та відповідно знаходиться під впливом різноманітних чинників конкурентного середовища.

3.2 Методика аналітичного дослідження імпортно-експортних операцій

Враховуючи, що специфіка здійснення імпортних і експортних операцій відрізняється, аналіз діяльності підприємств, що здійснюють імпортно-експортну діяльність, варто організувати окремо за імпортними операціями, окремо за експортними операціями.

Виконаємо дослідження імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ». Першим етапом такого аналізу є оцінка обсягу таких операцій і аналіз їх динаміки.

Дослідження динаміки обсягів імпортних операцій може бути виконане як в цілому, так і в розрізі кількості імпортних контрактів і середнього обсягу одного контракту. Відповідні показники, визначені за даними ТОВ «ВЕЛСІ», і дослідження їх динаміки у 2023 році в порівнянні з 2022 роком представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка показників імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» у 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Первісна вартість товарів, придбаних на умовах імпорту, тис. грн.	11021,4	12718,7	1697,3	15,4
2. Кількість виконаних імпортних контрактів, одиниць	15	17	2	13,3
3. Середній розмір одного виконаного імпортного контракту, тис. грн.	734,8	748,2	13,4	1,8

Виконані розрахунки свідчать, що вартість товарів, що були імпортовані ТОВ «ВЕЛСІ», за оцінкою їх первісної вартості збільшилась у 2023 році в порівнянні із попереднім роком на 1697,3 тис. грн. або на 15,4 %.

Кількість виконаних імпортних контрактів збільшилась на 2 одиниць або на 13,3 %. Окремо варто відзначити, що середній розмір одного виконаного контракту збільшився на 13,4 тис. грн. або 1,8 %, що варто оцінити як позитивні зміни, адже окремі витрати на обслуговування імпортного контракту фіксуються за контрактом і не залежать від його обсягу. Відповідно збільшення обсягу контрактів призводить до зниження рівня витрат на обслуговування імпортних контрактів.

Первісна вартість товарів, придбаних на умовах імпорту, складається із вартості, що відшкодовується іноземним постачальникам, з витрат на митне оформлення товарів та із транспортно-заготівельник витрат. Відповідно у якості об’єкта дослідження варто прийняти структуру первісної вартості імпортованих товарів.

Дослідження структури первісної вартості імпортованих ТОВ «ВЕЛСІ» товарів представлено в таблиці 3.2. Додатково розраховані показники динаміки структури – структурних зрушень.

Таблиця 3.2 – Дослідження структури первісної вартості імпортованих товарів ТОВ «ВЕЛСІ» у 2022 та 2023 роках

Показники	2022 рік		2023 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Первісна вартість товарів, тис. грн., у тому числі	11021,4	100,0	12718,7	100,0	1697,3	15,4	0,0
1.1. Вартість, що відшкодовується іноземним постачальникам	9554,4	86,7	11011,3	86,6	1456,9	15,3	- 0,1

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
1.2. Витрати на митне оформлення	643,9	5,8	791,7	6,2	147,8	23,0	+ 0,4
1.3. Транспортно-заготівельні витрати	823,1	7,5	915,7	7,2	92,6	11,3	- 0,3

Виконані розрахунки дозволяють сформувати висновок про відсутність суттєвих структурних зрушень у структурі первісної вартості імпортованих ТОВ «ВЕЛСІ» товарів у 2023 році в порівнянні із попереднім роком. Наявне лише незначне підвищення питомої ваги витрат на митне оформлення, що складає 0,4 % загальної первісної вартості, і зменшення питомої ваги транспортно-заготівельних витрат на 0,3 % і зменшення складової вартість, що відшкодовується іноземним постачальникам, на 0,1 %.

Основну складову первісної вартості імпортованих товарів за даними таблиці 3.2. складає вартість таких товарів, що відшкодовується іноземним постачальникам в іноземній валюті. Динаміка такого показника в національній валюті знаходиться під впливом таких факторів як зміна фізичного обсягу придбаних товарів, зміна рівня цін на придбані товари і зміна рівня курсу іноземних валют, у яких здійснюється оплата отриманих товарів.

Факторний аналіз динаміки витрат на придбання імпортованих товарів ТОВ «ВЕЛСІ» в 2023 році в порівнянні з 2022 роком представлений в таблиці 3.3.

Таким чином, витрати на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам у перерахунку на гривні, збільшилися в 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 1456,9 тис. грн., у тому числі на 701,4 тис. грн. в наслідок збільшення фізичного обсягу імпортних закупівель, на 385,7 тис. грн. в наслідок збільшення курсу іноземних валют, якими здійснювалась оплата отриманих товарів, відносно гривні та на 369,8 тис. грн. в наслідок підвищення рівня цін придбання в іноземній валюті.

Таблиця 3.3 – Дослідження впливу факторів на динаміку витрат на імпортовані товарів ТОВ «ВЕЛСІ» в 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показники	Сума, тис. грн.
1. Витрати на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам, у перерахунку на гривні за 2022 рік, тис. грн.	9554,4
2. Витрати на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам, у перерахунку на гривні за курсом валют у 2022 році, за рівнем цін 2022 року і фізичним обсягом закупівлі 2023 року, тис. грн.	10255,8
3. Витрати на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам, у перерахунку на гривні за курсом валют у 2022 році, за рівнем цін 2023 року і фізичним обсягом закупівлі 2023 року, тис. грн.	10625,6
4. Витрати на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам, у перерахунку на гривні за 2023 рік, тис. грн.	11011,3
5. Відхилення витрат на придбання імпортованих товарів, що відшкодовуються іноземним постачальникам, в 2023 році в порівнянні з 2022 роком, тис. грн., у тому числі	1456,9
5.1. в наслідок зміни фізичного обсягу придбання	701,4
5.2. в наслідок зміни рівня цін придбання	369,8
5.3. в наслідок зміни курсу гривні до іноземних валют	385,7

Метою здійснення імпортних операцій будь-якого підприємства є отримання прибутку. ТОВ «ВЕЛСІ» реалізує імпортовані товари на внутрішньому ринку і таким чином отримує валовий дохід від реалізації таких товарів.

В таблиці 3.4. представлені показники, що оцінюють ефективність реалізації на внутрішньому ринку імпортованих товарів, – чистий дохід від реалізації товарів, що були імпортовані, собівартість таких товарів, валовий дохід від їх реалізації і рентабельність реалізації, а також досліджена динаміка цих показників у 2023 році в порівнянні з 2022 роком.

Рентабельність продажів імпортованих товарів за валовим доходом від їх реалізації є важливим показником ефективності імпортних операцій, метою яких є отримання прибутку від реалізації товарів. Зазначений відносний показник заслуговує на особливу увагу.

Таблиця 3.4 – Дослідження ефективності імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» у 2022 та 2023 роках

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку, тис. грн.	13873,6	16397,2	2523,6	18,2
2. Собівартість реалізованих імпортованих товарів, тис. грн.	10987,6	12801,5	1813,9	16,5
3. Валовий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку, тис. грн.	2886,0	3595,7	709,7	24,6
4. Рентабельність продажів імпортованих товарів за валовим доходом від реалізації, %	20,8	21,9	1,1	х

Розраховані показники свідчать про підвищення ефективності імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» в 2023 році в порівнянні з попереднім роком, адже валовий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку збільшився на 709,7 тис. грн. або на 24,6 %. Окремо варто відзначити, що темпи збільшення чистого доходу від реалізації таких товарів перевищують темпи зростання їх собівартості. Так, чистий дохід від реалізації імпортованих товарів збільшився в 2023 році в порівнянні з 2022 роком на 18,2 %, а собівартість реалізованих товарів збільшилась за той же період лише на 16,5 %. Як наслідок підвищилась рентабельність продажів імпортованих товарів, розрахована за валовим доходом від реалізації, з 20,8 % до 21,9 %, тобто на 1,1 %.

Враховуючи, що валовий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку є добутком чистого доходу від реалізації таких товарів і рівнем рентабельності реалізації таких товарів, виконаний вище аналіз може бути доповнений відповідним факторним аналізом.

Розрахунки щодо визначення впливу факторів на динаміку валового доходу від реалізації імпортованих товарів ТОВ «ВЕЛСІ» представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Дослідження впливу факторів на динаміку валового доходу ТОВ «ВЕЛСІ» від реалізації імпортованих товарів в 2023 році в порівнянні з 2022 роком

	Рентабельність продажів імпортованих товарів, %	Чистий дохід від реалізації імпортованих товарів, тис. грн.	Валовий дохід від реалізації імпортованих товарів, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
2022 рік	20,8	13873,6	2886,0	х
За рівня рентабельності продажів 2022 року та обсягів чистого доходу від реалізації імпортованих товарів 2023 року	20,8	16397,2	3410,6	+ 524,6
2023 рік	21,9	16397,2	3595,7	+ 185,1
Загальна динаміка показника валового доходу, тис. грн.				+ 709,7

Таким чином, валовий дохід ТОВ «ВЕЛСІ» від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку збільшився в 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 709,7 тис. грн., у тому числі на 524,6 тис. грн. за рахунок збільшення обсягів продажів імпортованих товарів і на 185,1 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності продажів таких товарів.

Ефективність імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» принципово залежить від швидкості, з якою імпортовані товари реалізуються на внутрішньому ринку, а тому наступним етапом аналізу імпортних операцій має бути аналіз оборотності імпортованих товарів.

Методика аналізу оборотності імпортованих товарів має за основу класичну методику аналізу оборотності товарів.

Відповідно основним показником, що характеризує розмір наявних товарних запасів на підприємстві, є середня вартість залишків товарних запасів за період. Розраховується середня вартість залишків товарних запасів на підставі даних обліку за середньої хронологічної (формула 3.1):

$$\bar{ТЗ} = \frac{\frac{1}{2} \times ТЗ_1 + ТЗ_2 + ... + ТЗ_{n-1} + \frac{1}{2} \times ТЗ_n}{n-1}, \quad (3.1)$$

де $ТЗ_1$ – вартість товарних запасів на початок періоду;

$ТЗ_2$, ... $ТЗ_{n-1}$ – вартість товарних запасів на проміжні дати;

$ТЗ_n$ – вартість товарних запасів на кінець періоду.

Динаміку середніх залишків товарних запасів варто порівнювати із динамікою обсягів продажів таких товарів. Окрім такого порівняння для оцінки оборотності товарних запасів розраховують також спеціальні відносні показники – коефіцієнт оборотності товарних запасів і тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування товарних запасів.

Коефіцієнт оборотності товарних запасів – це відносний показник, що застосовується для оцінки швидкості обороту коштів, спрямованих на формування товарних запасів. Розраховується показник як відношення обсягу продажів (товарообороту) до середніх залишків товарних запасів за відповідний період (формула 3.2):

$$К = \frac{Т}{ТЗ}, \tag{3.2}$$

де $К$ – коефіцієнт оборотності товарних запасів;

$Т$ – товарооборот (обсяг продажів товарів);

$ТЗ$ – середні залишки товарних запасів.

Коефіцієнт оборотності товарних запасів характеризує кількість оборотів, що здійснюють за період кошти, спрямовані на формування товарних запасів. Позитивною тенденцією є збільшення даного показника.

Окрім коефіцієнту оборотності товарних запасів розраховують також тривалість одного обороту товарних запасів у днях. Розраховується даний показник таким чином (формула 3.3):

$$Тр = \frac{Д \times ТЗ}{Т}, \tag{3.3}$$

де *Тр* – тривалість обороту товарних запасів;

Т – товарооборот (обсяг продажів товарів);

ТЗ – середні залишки товарних запасів;

Д – нормативна тривалість робочого періоду – місяць – 30 днів, квартал – 90 днів, півріччя – 180 днів, рік – 360 днів.

Даний показник характеризує період, протягом якого кошти, спрямовані на формування товарних запасів, здійснюють один оборот. Позитивний напрямок змін – зменшення, за умови що таке зменшення не перешкоджає нормальному процесу діяльності і не загрожує дефіцитом товарних запасів, адже саме наявність товарних запасів у достатній кількості забезпечує нормальний процес реалізації товарів і можливість формування доходів від реалізації та отримання прибутку від діяльності щодо реалізації товарів.

Порівняння динаміки обсягів продажу імпортних товарів на внутрішньому ринку і середніх залишків імпортованих товарів ТОВ «ВЕЛСІ», а також показники оборотності імпортованих товарів наведені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Дослідження оборотності імпортованих ТОВ «ВЕЛСІ» товарів за 2022 та 2023 роки

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Середня вартість імпортованих товарів, тис. грн.	1745,9	2197,3	451,4	25,9
2. Чистий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку, тис. грн.	13873,6	16397,2	2523,6	18,2
3. Коефіцієнт оборотності імпортованих товарів	7,946	7,462	- 0,484	х
4. Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, дні	45,3	48,2	2,9	6,4

Виконані розрахунки дозволяють стверджувати, що темпі зростання середніх залишків імпортованих товарів за проаналізований період помітно перевищують темпі зростання обсягів їх продажу. Так, за 2023 рік в порівнянні з попереднім роком обсяги продажів збільшилися лише на 18,2 %, в той час як середні залишки імпортованих товарів збільшилися на 25,9 %.

Звісно, що це призвело до уповільнення оборотності імпортованих товарів, про що свідчать розраховані спеціальні відносні показники. Так, коефіцієнт оборотності імпортованих товарів знизився на 0,484 з 7,946 оборотів у 2022 році до 7,462 оборотів у 2023 році, а тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, відповідно збільшилась з 45,3 днів до 48,2 днів, тобто на 2,9 дні або на 6,4 %. Визначені зміни є негативною тенденцією, адже уповільнення обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, потребуватиме додаткового залучення оборотних коштів. Вирішення виявленої проблеми потребує прискорення руху товарів, відповідно в подальшому підприємству необхідно розробити та провести заходи щодо прискорення реалізації імпортованих товарів.

Виконаний аналіз може бути також доповнений факторним аналізом змін тривалості одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, адже на динаміку даного показника впливають два фактори – зміна обсягів продажів та зміна вартості середніх залишків імпортованих товарів. В ході виконання такого факторного аналізу варто зважати, що обсяги продажів товарів визнаються фактором кількісним, а зміна вартості середніх залишків імпортованих товарів – відповідно показником якісним.

Виконаний факторний аналіз динаміки тривалості одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, за даними ТОВ «ВЕЛСІ» за 2023 рік в порівнянні з попереднім 2022 роком представлений в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Дослідження динаміки тривалості одного обороту коштів ТОВ «ВЕЛСІ», спрямованих на придбання імпортованих товарів

	Середня вартість імпортованих товарів, тис. грн.	Обсяг продажів імпортованих товарів, тис. грн.	Тривалість одного обороту імпортованих товарів, днів	Вплив факторів, днів
2022 рік	1745,9	13873,6	45,3	х
За рівня середніх залишків 2022 року та обсягів продажів 2023 року	1745,9	16397,2	38,3	- 7,0
2023 рік	2197,3	16397,2	48,2	+ 9,9
Загальна динаміка показника тривалості одного обороту коштів, днів				+ 2,9

Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, у 2023 році в порівнянні з 2022 роком збільшилась на 2,9 дні, але в той же час причиною збільшення тривалості одного обороту імпортованих товарів на 9,9 дні є збільшення середньої вартості залишків таких товарних запасів, а на 7,0 дні тривалість обороту зменшилась за рахунок збільшення обсягів продажів імпортованих товарів. Варто пам’ятати, що негативні зміни в цілому призвели до відносного додаткового залучення коштів на фінансування придбання імпортованих товарних запасів підприємства, а тому в подальшому варто прийняти заходи щодо прискорення реалізації імпортованих товарів.

Наступним етапом аналізу операцій імпортно-експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» є дослідження експортної складової. Йдеться про реалізацію готової продукції підприємства на експорт.

Як і дослідження обсягів імпортних операцій, дослідження динаміки обсягів експортних операцій може бути виконане як у цілому, так і в розрізі кількості експортних контрактів і середнього обсягу одного контракту.

Відповідні показники обсягів реалізації товарів на експорт, розраховані за даними ТОВ «ВЕЛСІ», і дослідження їх динаміки в 2023 році в порівнянні з 2022 роком представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Динаміка показників експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» у 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
2. Чистий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	5847,5	7174,8	1327,3	22,7
3. Кількість виконаних експортних контрактів, одиниць	9	10	1	11,1
4. Середній розмір одного виконаного експортного контракту, тис. грн.	649,7	717,5	67,8	10,4

Виконані розрахунки свідчать, що дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті збільшився за 2023 рік в порівнянні з попереднім роком на 1327,3 тис. грн. або на 22,7 % і склав відповідно 7174,8 тис. грн.

Кількість виконаних експортних контрактів збільшилась на один контракт, що відносно складає 11,1 %. Окремо варто відзначити, що середній розмір одного виконаного контракту збільшився на 67,8 тис. грн. або 10,4 %, що варто визнати позитивною динамікою, тому що окремі витрати на обслуговування експортного контракту фіксуються за контрактом і не залежать від його вартості. Відповідно збільшення вартості окремих контрактів призводить до відносного зменшення рівня витрат на обслуговування експортних контрактів.

Динаміка доходу від реалізації готової продукції на експорт знаходиться під впливом таких факторів як зміна фізичного обсягу реалізації продукції, зміна рівня цін реалізації продукції і зміна рівня курсу іноземних валют, у яких здійснюється оплата покупцями реалізованої продукції, відносно національної валюти.

Відповідний факторний аналіз динаміки доходу від реалізації продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на експорт в 2023 році в порівнянні з 2022 роком із виокремленням наведений вище факторних показників представлений в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Дослідження впливу факторів на динаміку доходу від реалізації продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на експорт в 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показники	Сума, тис. грн.
1. Дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті за 2022 рік, тис. грн.	5847,5
2. Дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті за курсом валют у 2022 році, за рівнем цін реалізації 2022 року і фізичним обсягом реалізації 2023 року, тис. грн.	6572,4
3. Дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті за курсом валют у 2022 році, за рівнем цін реалізації 2023 року і фізичним обсягом реалізації 2023 року, тис. грн.	6854,1
4. Дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті за 2023 рік, тис. грн.	7174,8
5. Відхилення доходу від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті в 2023 році в порівнянні з 2022 роком, тис. грн., у тому числі	1327,3
5.1. в наслідок зміни фізичного обсягу реалізації	724,9
5.2. в наслідок зміни рівня цін реалізації	281,7
5.3. в наслідок зміни курсу гривні до іноземних валют	320,7

Таким чином, дохід від реалізації продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на експорт у гривневому еквіваленті збільшився в 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 1327,3 тис. грн., у тому числі на 724,9 тис. грн. в наслідок збільшення фізичного обсягу реалізації продукції на експорт, на 320,7 тис. грн. в наслідок підвищення курсу іноземних валют, за яким здійснювалась оплата відвантаженої продукції іноземними покупцями, до національної валюти і на 281,7 тис. грн. в наслідок підвищення рівня цін реалізації продукції в іноземній валюті.

Метою здійснення експортних операцій будь-якого підприємства є отримання прибутку. Показником, що оцінює прибутковість експортної діяльності, є валовий дохід від реалізації продукції на експорт.

В таблиці 3.10. представлені показники, що оцінюють ефективність експортних продажів, – чистий дохід від реалізації продукції на експорт, виробнича собівартість реалізованої продукції, валовий дохід від реалізації продукції і рентабельність зазначеної реалізації, а також досліджена динаміка цих показників в 2023 році в порівнянні з 2022 роком.

Таблиця 3.10 – Дослідження ефективності експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» у 2022 та 2023 роках

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	5847,5	7174,8	1327,3	22,7
2. Собівартість реалізованої на експорт готової продукції, тис. грн.	4463,1	5389,1	926,0	20,7
3. Валовий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	1384,4	1785,7	401,3	29,0
4. Рентабельність продажів експортованої продукції за валовим доходом від реалізації, %	23,7	24,9	+ 1,2	х

Розраховані показники динаміки свідчать про підвищення ефективності експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» в 2023 році в порівнянні з 2022 роком, адже валовий дохід від реалізації продукції на експорт збільшився на 401,3 тис. грн. або на 29,0 %. Окремо варто відзначити, що темпи збільшення доходу від реалізації продукції на експорт перевищують темпи зростання розмірів собівартості такої продукції. Так, дохід від реалізації продукції на експорт збільшився в 2023 році в порівнянні з 2022 роком на 22,7 %, а собівартість реалізованої продукції збільшилась за відповідний період лише на 20,7 %. Як наслідок підвищилась рентабельність продажів продукції на експорт, розрахована за валовим доходом від її реалізації, з 23,7 % до 24,9 %, тобто на 1,2 %.

Враховуючи, що валовий дохід від реалізації продукції на експорт є добутком чистого доходу від реалізації продукції і рівнем рентабельності продажів, виконаний вище аналіз може бути доповнений відповідним факторним аналізом. Варто також зазначити, що з визначених факторних показників впливу дохід від реалізації готової продукції визнається кількісним показником, а рентабельність продажів – відповідно якісним показником.

Розрахунок впливу факторів на динаміку валового доходу від реалізації продукції ТОВ «ВЕЛСІ» на експорт наведені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Дослідження впливу факторів на динаміку валового доходу ТОВ «ВЕЛСІ» від реалізації продукції на експорт в 2023 році в порівнянні з 2022 роком

	Рентабельність реалізації продукції на експорт, %	Чистий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	Валовий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
2022 рік	23,7	5847,5	1384,4	х
За рівня рентабельності реалізації 2022 р. та обсягом чистого доходу від реалізації продукції на експорт 2023 р.	23,7	7174,8	1700,4	+ 316,0
2023 рік	24,9	7174,8	1785,7	+ 85,3
Загальна динаміка показника валового доходу, тис. грн.				+ 401,3

Таким чином, валовий дохід ТОВ «ВЕЛСІ» від реалізації продукції на експорт збільшився в 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 401,3 тис. грн., у тому числі на 316,0 тис. грн. за рахунок збільшення обсягу продажів продукції на експорт і на 85,3 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності реалізації готової продукції.

Ефективність експортних операцій, як й імпортних, залежить від того, з якою швидкістю продукція або товари реалізуються покупцям, а тому доцільним етапом аналізу експортних операцій є аналіз оборотності таких активів. Для ТОВ «ВЕЛСІ» доцільним відповідно є аналіз швидкості руху готової продукції, яка реалізується покупцям на експорт. Тут варто зазначити, що продукції підприємства реалізується як на експорт, так і на внутрішньому ринку, тому облікові залишки готової продукції були для виконання аналізу умовно розділені пропорційно обсягам реалізації між експортними продажами і продажами на внутрішньому ринку.

Дослідження динаміки середніх залишків продукції на експорт у порівнянні із динамікою експортних продажів, а також показники оборотності продукції, що реалізується на експорт, наведені в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Дослідження оборотності продукції, що реалізується ТОВ «ВЕЛСІ» на експорт, в 2023 році в порівнянні з 2022 роком

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Середня вартість залишків продукції, що реалізується на експорт, тис. грн.	871,8	1040,5	168,7	19,4
2. Чистий дохід від реалізації продукції на експорт, тис. грн.	5847,5	7174,8	1327,3	22,7
3. Коефіцієнт оборотності продукції, що реалізуються на експорт	6,707	6,896	+ 0,189	х
4. Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт, дні	53,7	52,2	- 1,5	- 2,8

Виконані розрахунки дозволяють стверджувати про наявність позитивних змін, незважаючи на підвищення в цілому середньої вартості залишків продукції, що реалізується на експорт, адже темпи такого зростання є меншими в порівнянні з темпами зростання експортних продажів. Так, за 2023 рік в порівнянні з 2022 роком обсяги реалізації продукції на експорт збільшилися на 22,7 %, а середні залишки продукції, що реалізується на експорт, відповідно на 19,4 %.

Відповідно це призвело до пришвидшення оборотності коштів, спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт, про що свідчить динаміка розрахованих відносних показників оборотності. Так, коефіцієнт оборотності продукції збільшився на 0,189 з 6,707 оборотів у 2022 році до 6,896 оборотів у 2022 році, а тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт, відповідно зменшилась з 53,7 дні у 2022 році до 52,2 дні, тобто на 1,5 дні або на 2,8 %. Виявлені зміни безперечно є позитивними, адже у підсумку призводять до підвищення ефективності експортних операцій.

Додатково виконаний факторний аналіз динаміки тривалості одного обороту коштів, спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт, за даними ТОВ «ВЕЛСІ» у 2023 році в порівнянні з 2022 роком

представлений в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Дослідження динаміки тривалості одного обороту коштів ТОВ «ВЕЛСІ», спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт

	Середня вартість продукції для реалізації на експорт, тис. грн.	Обсяг реалізації продукції на експорт, тис. грн.	Тривалість одного обороту коштів, на формування продукції на експорт, днів	Вплив факторів, днів
2022 рік	871,8	5847,5	53,7	х
За рівня середніх залишків 2022 року та обсягів реалізації 2023 року	871,8	7174,8	43,7	- 10,0
2023 рік	1040,5	7174,8	52,2	+ 8,5
Загальна динаміка показника тривалості одного обороту коштів, днів				- 1,5

Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування продукції для реалізації на експорт, у 2023 році в порівнянні з 2022 роком зменшилась на 1,5 дні, але в той же час причиною зменшення тривалості обороту на 10,0 дні є збільшення обсягів реалізації продукції на експорт, а на 8,5 дні тривалість одного обороту таких активів збільшилась в наслідок збільшення середньої вартості залишків відповідної готової продукції.

Окремо варто також зазначити, що важливим резервом підвищення ефективності реалізації продукції на експорт, є оптимізації рівня її виробничої собівартості шляхом мобілізації резервів зниження собівартості продукції за умови збереження її якісного рівня. Звісно виявлення таких резервів можливе лише за умови комплексного аналізу процесу виробництва та відповідно витрат, що формуються в процесі виробництва продукції та складають її виробничу собівартість.

Підсумковим етапом аналізу імпортно-експортних товарних операцій має бути розробка пропозицій щодо підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства.

3.3 Шляхи підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємства

Підвищення результативності та ефективності здійснення імпортно-експортних операцій є важливим завданням для підприємств, що здійснюють таку зовнішньоекономічну діяльність, адже це є важливою складовою підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності такого підприємства в цілому.

Основні стратегічні напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств систематизовані на рисунку 3.3.

Зазначені напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності є лише загальними орієнтирами. Розробка конкретних пропозицій має враховувати специфіку діяльності кожного конкретного підприємства, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність. Звісно такі пропозиції можуть бути реально обґрунтовані лише за підсумками виконаного економічного аналізу імпортно-експортної діяльності.

Так, в ході проведеного аналізу імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» було встановлено, що тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, збільшилась у 2023 році в порівнянні з 2022 роком на 2,9 дні з 45,3 днів до 48,2 днів відповідно. Це в свою чергу призвело до залучення додаткових коштів на формування оборотних активів, а також до негативного впливу на обсяги реалізації та розмір валового доходу від реалізації імпортованих товарів.

Якщо б тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, залишилася у 2023 році на досягнутому у 2022 році рівні 45,3 дні, то за середніх залишків імпортованих товарів 2023 року на рівні 2197,3 тис. грн. чистий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку склав би 17462,0 тис. грн., що на 1064,8 тис. грн. або на 6,5 % більше реально досягнутого показника в розмірі 16397,2 тис. грн.

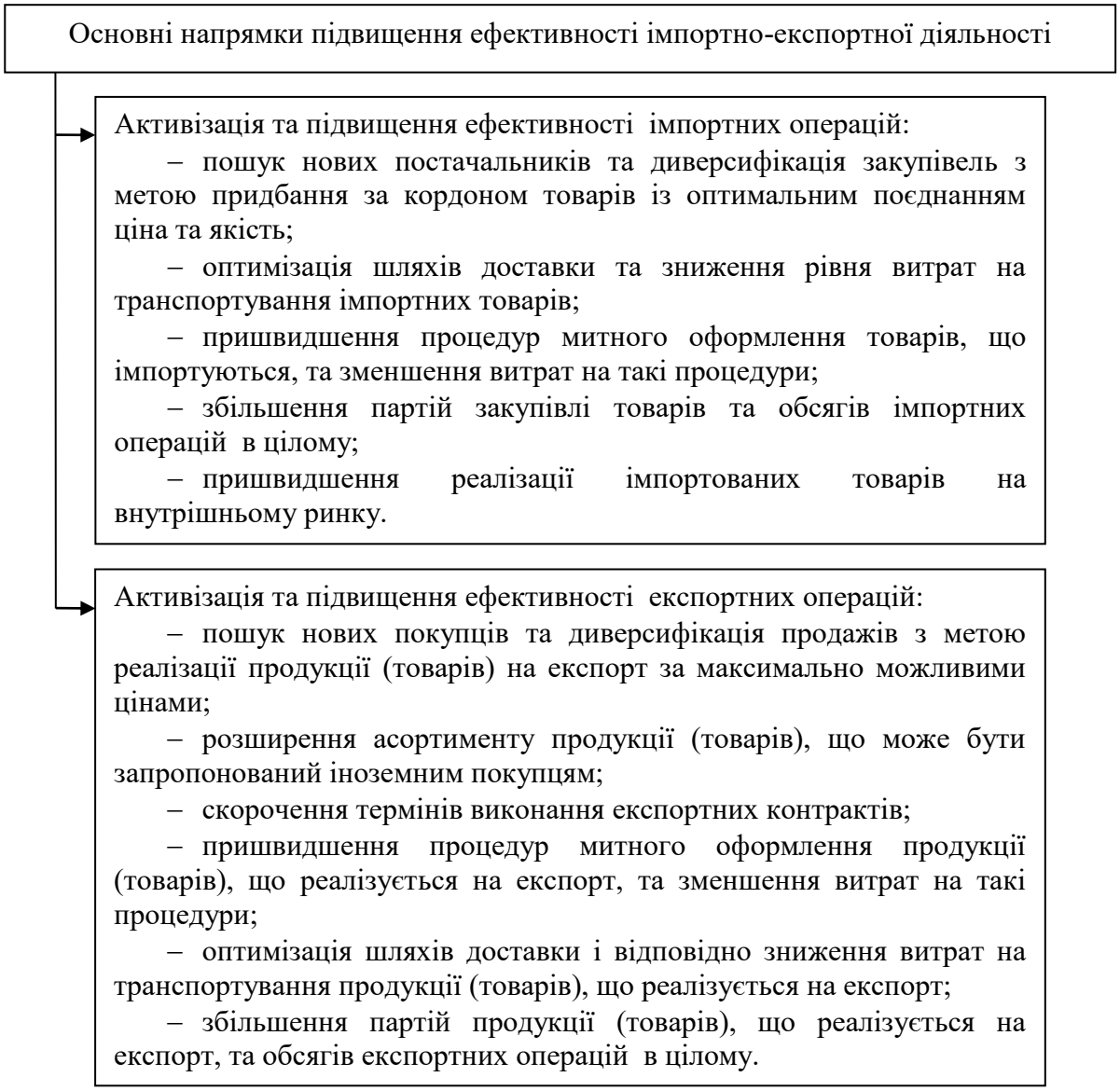


Рисунок 3.3 – Основні стратегічні напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності (складено автором)

В свою чергу збільшення обсягів реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку до 17462,0 тис. грн. на рік за наявного рівня рентабельності таких продажів за валовим доходом на рівні 2023 році 21,9 % означатиме збільшення валового доходу від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку на 233,2 тис. грн. Відповідно за умови збереження витрат діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» на наявному у 2023 році рівні збільшення валового доходу від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку

призведе до збільшення отриманого підприємством прибутку на 233,2 тис. грн. і до збільшення чистого прибутку на 191,2 тис. грн., що складає 31,5 % чистого прибутку, отриманого підприємством у 2023 році.

З метою мобілізації визначених резервів підвищення ефективності імпортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» необхідно активізувати роботу із постійними вітчизняними покупцями, розширити коло таких постійних покупців, впорядкувати роботу складу, що в підсумку дозволить пришвидшити рух імпортованих товарів до рівні 2022 року, що цілком реально.

ВИСНОВКИ

Імпортно-експортні операції є важливою складовою підприємницької діяльності для багатьох вітчизняних підприємств, що інтегровані у міжнародний економічний простір. Управління імпортно-експортною діяльністю потребує від менеджменту таких підприємств особливих управлінських навичок, адже організація імпортно-експортних операцій є на порядок складнішою в порівнянні із аналогічними операціями із постачальниками та покупцями на внутрішньому ринку. Здійснення імпортно-експортних операцій є об'єктом жорсткого державного регулювання, такі операції потребують виконання процедур митного оформлення вантажів та відповідної сплати митних платежів, а також організації розрахунків із контрагентами в іноземній валюті.

Управління імпортно-експортною діяльністю потребує відповідної інформаційної підтримки, адже прийняття дієвих управлінських рішень неможливе за відсутності якісної інформації щодо імпортно-експортних операцій підприємства. Відображення в обліку та звітності таких операцій пов'язане із певними обліковими проблемами, що мають бути вирішені за для якісного відображення в обліку та звітності підприємства активів, зобов'язань, доходів та витрат, що формуються в ході здійснення імпортно-експортної діяльності.

Важливою складовою системи управління імпортно-експортною діяльністю є економічний аналіз, адже саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності імпортно-експортних операцій, а в підсумку і на підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства в цілому.

Таким чином, питання організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу імпортно-експортних операцій є важливими для підприємств, що

здійснюють таку діяльність, в тому числі і для ТОВ «ВЕЛСІ», яке було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є обґрунтована пропозиція передбачити на нормативному рівні національними стандартами бухгалтерського обліку можливість для підприємств згортати у фінансовій звітності показники доходів та витрат від курсових різниць, визнані протягом звітного періоду, та відображати у звітності лише підсумок – або лише отриманий дохід, або лише понесені витрати. Це дозволить покращити рівень сприйняття показників такої звітності щодо розміру та структури доходів та витрат підприємства, яке здійснює зовнішньоекономічну діяльність. Зазначена пропозиція є, на нашу думку, доцільною як для спрощеної фінансової звітності підприємств малого бізнесу, так і для фінансової звітності великих та середніх підприємств.

Попередньо в ході дослідження в теоретичній площині було розглянуте питання вибору порядку відображення курсових різниць за монетарними статтями дебіторської та кредиторської заборгованості, що погашається поступово. НП(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» дозволяє в таких випадках відображати курсові різниці або в межах здійснення господарської операції, або за всією статтею. Дане питання було розглянуто і щодо наявної облікової політики ТОВ «ВЕЛСІ», яка передбачає відображення курсових різниць у таких випадках за всією статтею.

Шляхом порівняння альтернативних варіантів було доведено, що відображення в обліку курсових різниць у межах здійснення господарської операції є більш коректним, адже дозволяє зменшити суми «фіктивних» доходів та витрат від курсових різниць, що мають бути відображені у фінансовій звітності у складі доходів та витрат. Доходи та витрати є надзвичайно важливим елементом фінансової звітності, а тому їх «формальне» завищення є неприпустимим, навіть за умови, що це здійснюється на однакові суми та відповідно не впливає на остаточний розмір фінансового результату діяльності.

Особливого значення проаналізована проблема формування облікової політики набуває для малих підприємств – платників податку на прибуток, доходи від усіх видів діяльності яких за календарний рік не перевищують 40 млн. грн. Для таких підприємств постійне «формальне» визнання доходів від курсових різниць може призвести до того, що саме за рахунок таких «фіктивних» доходів доходи від усіх видів діяльності за календарний рік перевищать суму в 40 млн. грн., що означатиме в наступному році квартальний податковий (звітний) період з податку на прибуток замість річного податкового (звітного) періоду, а також обов'язкове коригування на податкові різниці при визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток. Варто зазначити, що саме до таких підприємств належить ТОВ «ВЕЛСІ», що підкреслює актуальність проаналізованої проблеми.

Дослідження наявної в ТОВ «ВЕЛСІ» системи обліку імпортно-експортних операцій дозволяє стверджувати про її високий якісний рівень, адже проаналізована облікова система оперативно та в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Інформація щодо здійснених ТОВ «ВЕЛСІ» імпортно-експортних операцій в повному обсязі та у відповідності до норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображена та систематизована в обліку та презентована у спрощеній фінансовій звітності підприємства.

За підсумками проведеного дослідження сформовані також кілька пропозицій, впровадження яких в облікову практику ТОВ «ВЕЛСІ» дозволить, на нашу думку, підвищити якісний рівень відображення в обліку та звітності імпортно-експортних операцій.

По-перше, пропонується змінити облікову політику ТОВ «ВЕЛСІ» щодо відображення в обліку курсових різниць і в подальшому здійснювати таке відображення в межах здійснення господарської операції, доцільність чого вже була вище обґрунтована.

По-друге, з метою впорядкування обліку руху готової продукції, що відвантажується на експорт, пропонується в робочому плані рахунків

ТОВ «ВЕЛСІ» виокремити на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» два субрахунки наступного порядку 261 «Готова продукція на складі» і 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами». Застосування в практиці обліку ТОВ «ВЕЛСІ» запропонованого субрахунку 262 дозволить вирішити облікову проблему, що наявна за експортними поставками, адже з моменту відвантаження продукції зі складу для її оформлення на експорт до моменту визнання доходу від її реалізації (за фактом передачі покупцеві ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію) та відповідно визнання собівартості реалізованої продукції наявний помітний проміжок часу. Відповідно відвантаження продукції зі складу для її митного оформлення за експортними контрактами буде відображатися бухгалтерською проводкою:

Дт 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами»

Кт 261 «Готова продукція на складі»,

а за фактом визнання доходу від реалізації продукції на експорт вартість продукції у дорозі буде визнана собівартістю реалізованої продукції:

Дт 901 «Собівартість реалізованої продукції»

Кт 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами».

Таким чином продукція, вартість якої має бути списана із відповідальності складу, але ще не може бути визнана собівартістю реалізованої продукції, буде відображатися на субрахунку 262 «Готова продукція в дорозі за експортними контрактами», що дозволить впорядкувати відображення в обліку рух готової продукції.

По-третє, з метою підвищення рівня інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо імпортно-експортних операцій запропоновано формування аналітичних карток управлінського обліку за імпортними та експортними контрактами, в яких в повному обсязі на рівні аналітичного обліку буде систематизована інформація щодо витрат, пов'язаних із виконанням даного контракту, в тому числі й тих витрат, які в синтетичному обліку визнаються у складі адміністративних витрат, витрат на

збут і інших операційних витрат.

Виконаний аналіз імпортно-експортних операцій ТОВ «ВЕЛСІ» дозволяє сформувати в цілому позитивні висновки.

Обсяг імпортних операцій має позитивну динаміку, адже вартість товарів, що були імпортовані підприємством, за оцінкою їх первісної вартості збільшилась у 2023 році в порівнянні із попереднім роком на 1697,3 тис. грн. або на 15,4 %.

Ефективність діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» щодо імпорту товарів у 2023 році в порівнянні з попереднім роком підвищилась, адже валовий дохід від реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку збільшився на 709,7 тис. грн. або на 24,6 % і склав 3595,7 тис. грн., а рентабельність таких продажів, розрахована за валовим доходом від реалізації, за той же період збільшилась з 20,8 % до 21,9 %, тобто на 1,1 %.

В той же час негативні тенденції були виявлені в ході здійснення аналізу оборотності імпортованих товарних запасів. Так, коефіцієнт оборотності імпортованих товарів знизився на 0,484 з 7,964 оборотів на рік у 2022 році до 7,462 оборотів на рік у 2023 році, а тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, відповідно збільшилась з 45,3 днів до 48,2 днів, тобто на 2,9 дні або на 6,4 %. Уповільнення руху коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, потребує додаткового залучення оборотних коштів, а тому варто негайно вжити заходів щодо активізації продажів імпортованих товарів.

Дохід від реалізації продукції на експорт у гривневому еквіваленті збільшився у 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 1327,3 тис. грн. або на 22,7 % і склав відповідно 7174,8 тис. грн.

Ефективності експортної діяльності ТОВ «ВЕЛСІ» також підвищилась, адже валовий дохід від реалізації продукції на експорт збільшився в 2023 році в порівнянні з попереднім роком на 401,3 тис. грн. або на 29,0 % і склав 1785,7 тис. грн., а рентабельність таких продажів, розрахована за валовим доходом від реалізації, відповідно підвищилась з 23,7 % у 2022 році

до 24,9 % у 2023 році, тобто на 1,2 %.

У підсумку чистий прибуток ТОВ «ВЕЛСІ», що формується переважно за рахунок імпортно-експортної діяльності (реалізація продукції власного виробництва на внутрішньому ринку склала у 2023 році лише 18,3 % від загального обсягу реалізації), збільшився у 2023 році в порівнянні з 2022 роком на 135,3 тис. грн. або на 28,7 % і склав 606,8 тис. грн.

Підвищення ефективності здійснення імпортно-експортних операцій є важливим завданням для підприємств, що здійснюють таку діяльність, адже це є принциповою складовою підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності такого підприємства в цілому. Відповідно за підсумками проведеного дослідження були систематизовані основні стратегічні напрямки підвищення ефективності імпортно-експортної діяльності підприємств.

В площині управління ТОВ «ВЕЛСІ» варто звернути увагу на те, що важливим напрямком підвищення ефективності імпортних операцій є пришвидшення реалізації імпортованих товарів на внутрішньому ринку. Саме цей напрямок насамперед заслуговує на увагу, зважаючи на уповільнення руху коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів. Виконані розрахунки свідчать, що якщо б тривалість одного обороту коштів, спрямованих на придбання імпортованих товарів, залишилася у 2023 році на досягнутому у 2022 році рівні, то за наявних товарних запасів чистий дохід від реалізації імпортованих товарів був би більшим на 1064,8 тис. грн., що за наявного рівня рентабельності та витрат означає отримання додатково чистого прибутку в розмірі 191,2 тис. грн., що складає 31,5 % чистого прибутку, отриманого підприємством у 2023 році.

Для мобілізації визначених резервів необхідно активізувати роботу із постійними вітчизняними покупцями, розширити коло таких постійних покупців, впорядкувати роботу складу, що в підсумку дозволить пришвидшити рух імпортованих товарів до рівні 2022 року.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Андрєєва Г.І., Андрєєва В.А. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2019. 353 с.

2. Більська О.В., Карпова А.О. Зовнішньоекономічне регулювання експортно-імпортних операцій в ЄС і адаптація до нього України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки.* 2015. Вип. 15. Частина 1. С. 21-24.

3. Бондарчук О.І. Поняття «зовнішньоекономічна діяльність» та етапи її розвитку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 83-86.

4. Бохан А.С., Бурлаков О.М., Дяків Р.С. Енциклопедія інвестицій. Київ : Міжнародна економічна фундація, 2008. 508 с.

5. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Житомир : ПП «Рута», 2011. 544 с.

6. Ватагович М.І. Сучасні теоретичні засади митного регулювання в контексті державного регулювання національної економіки: міжнародні аспекти. *Ефективна економіка*. 2017. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6933 (дата звернення 20.11.2024).

7. Венцель В.Т. Теоретико-обліковий аспект розрахунків з іноземними контрагентами. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2011. № 1 (55). С. 47-51.

8. Венцель В.Т., Євдокимов В.В. Внутрішній контроль операцій експорту та імпорту товарів. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії.* 2011. № 3(24). С. 79-84.

9. Вічевич А.М., Максимець О.В. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Львів : Афіша, 2019. 140 с.

10. Волкова І.А., Іванюк Б.І. Розрахунки іноземною валютою та їх облік в зовнішньоекономічній діяльності підприємств України. *Сталий розвиток*

економіки. 2021. № 7. С. 184-187.

11. Воскресенська Т.І., Вінярський Б.І. Формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств в розрізі її видів. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3532/3462 (дата звернення 20.11.2024).

12. Гаврилюк І.І. Зовнішньоекономічна діяльність України з країнами Європейського Союзу. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3344/3271 (дата звернення 20.11.2024).

13. Гайдученко Ю.О., Гузенко Г.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. 2013. № 3(14). С. 77-88.

14. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств. *Агросвіт.* 2018. № 13. С. 15-27.

15. Гордополов В.Ю. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності : монографія. Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2019. 392 с.

16. Городницька І.О., Черниш І.В. Управління зовнішньоекономічними контрактами підприємства. *Ефективна економіка.* 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4480 (Дата звернення 21.11.2024).

17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 15.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення 20.11.2024).

18. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2013. 85 с.

19. Гришин Г.М. Методика аналізу зовнішньоекономічної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. Вип. 1(28). С. 63-73.

20. Губіна М.І. Організація експортно-імпортних операцій на підприємстві та шляхи її удосконалення. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2009. № 5. Т. 1. С. 202-204.

21. Дерій А.В. проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 6. С. 3-11.

22. Джигар Т.М., Міщук Ю.Г., Шишкіна О.О. Економічний аналіз : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2017. 156 с.

23. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки : дис. … канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2003. 235 с.

24. Заєць М.А., Козак Ю.Г., Логвинова Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навч. посіб. Київ : Освіта України, 2012. 272 с.

25. Зборовська О.М. Характерні особливості зовнішньоекономічних контрактів промислових підприємств. *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2013. № 1 (6). С. 146-155.

26. Івашина О.Ф. Митно-тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в умовах економічної конкуренції. *Держава та регіони.* 2020. № 2. С. 89-93.

27. Кадуріна Л.О., Стрєльнікова М.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності підприємств : теорія, практика, рекомендації : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2015. 606 с.

28. Капанжи М.В., Радченко О.П. Удосконалення організації зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Ефективна економіка. Науковий журнал Дніпропетровського аграрно-економічного університету.* 2018. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua /pdf/7_2018/34.pdf (Дата звернення 20.11.2024).

29. Карпенко Н.Г. Особливості обліку експорту товарів. *Економіка і суспільство*. 2017. № 9. С. 1134-1138.

30. Коблянська Г.Ю. Методологія обліку і фінансової звітності

експортних операцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 5. С. 4-14.

31. Ковалевська А.В. Конкурентна стратегія зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств України в умовах перехідної економіки інверсного типу : автореф. дис. …канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2002. 19 с.

32. Ковтуненко Ю.В., Телеганенко Р.Л., Бормотіна А.В. Роль економічного аналізу в процесі управління підприємством. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 269-274.

33. Козак Ю.Г., Притула Н.В., Єрмакова О.А. Зовнішньоекономічна діяльність: підприємство – регіон : монографія. Київ : Центр учбової літератури. 2016. 240 с.

34. Козик В.В. Зовнішньоекономічні операції і контракти : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 608 с.

35. Койтов І.М., Карамбович І.М. Митний тариф як елемент захисту національної економіки. *Історія торгівлі, податків та мита.* 2010. № 1. С. 259-262.

36. Кононов І.І. Сутність зовнішньоекономічної діяльності як об’єкта облікового моделювання. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2020. № 5. С. 79-86.

37. Косарева О.С., Скорнякова Ю.Б. Облік розрахунків в іноземній валюті в площині формування облікової політики підприємств малого бізнесу. *Матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції «Трансформація обліку та бізнес-консалтингу в умовах невизначеності: сучасні тренди, виклики, міжнародний досвід» (8 листопада 2024 року)*. Харків: Державний біотехнологічний університет, 2024. С. 91-94.

38. Косарева О.С., Скорнякова Ю.Б. Окремі аспекти відображення в обліку реалізації товарів за експортними контрактами. *The XII International Scientific and Practical Conference «Development of theories and methods of education of past years» (November 18-20, 2024. Antwerp, Brussels)*. Antwerp, Brussels : The European Conference, 2024. С. 50-53.

39. Косарева О.С., Скорнякова Ю.Б. Розрахунки в іноземних валютах за

імпортно-експортними операціями: відображення в обліку та облікова політика малих підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. № 68. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4932/4875 (дата звернення 20.11.2024).

40. Кравченко О.В., Дмитренко А.В. Облік міжнародних операцій : навч. посіб. Суми : Сумський державний університет, 2022. 216 с.

41. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій : монографія. Тернопіль : Крок, 2016. 216 с.

42. Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій : дис. … док. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2002. 454 с.

43. Максименко Д.В., Шуленка О.Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2017. № 23 (18). С. 197-203.

44. Машталір Я.П. Механізм управління зовнішньоекономічною діяльністю машинобудівного підприємства : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.04. Хмельницький, 2009. 23 с.

45. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Дата оновлення: 31.10.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text (дата звернення 20.11.2024).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 01.01.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення 20.11.2024.).

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення 20.11.2024.).

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 20.11.2024.).

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. Дата оновлення: 05.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text (дата звернення 20.11.2024).

50. Новіков О.Є., Садрідінов Т.Ш. Систематизація наукових поглядів щодо визначення сутності терміна «зовнішньоекономічна діяльність». *Вісник Хмельницького національного університету*. 2014. № 2. Т. 2. С. 183-186.

51. Огійчук М.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Алерта, 2019. 332 с.

52. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституціональних змін : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 653 с.

53. Оляднічук Н.В., Підлубна О.Д. Облік експортно-імпортних операцій. *Облік і фінанси.* 2017. № 1(75). С. 48-56.

54. Панасюк В., Ткачук І. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності в умовах повномасштабної війни. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2024. № 2. С. 201-206.

55. Панчишин С.М., Островерх П.І. Аналітична економіка: макроекономіка і мікроекономіка : навч. посіб. Київ : Знання, 2014. 723 с.

56. Піскунова К.С., Піскунова Н.В., Федорець М.Г. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. *Економічний аналіз*. 2013. Том 13. С. 357-364.

57. Письмаченко Л.М. Державне управління зовнішньоекономічною діяльністю в Україні: регулювання та контроль : монографія. Донецьк : ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2008. 366 с.

58. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.10.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 20.11.2024).

59. Положення про здійснення операцій із валютними цінностями :

Постанова правління НБУ від 02.01.2019 р. № 2. Дата оновлення: 07.10.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text (дата звернення 20.11.2024).

60. Попович П.Я. Організація і методологія операційного аналізу : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2010. 260 с.

61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 20.11.2024).

62. Про валюту та валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473- VIII. Дата оновлення: 08.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text (дата звернення 20.11.2024).

63. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України : Постанова правління НБУ від 06.02.2019 р. № 35. Дата оновлення: 20.06.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0035500-19#Text (дата звернення 20.11.2024).

64. Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 06.09.2001 р. № 201. Втрата чинності: 07.08.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text (Дата звернення 21.11.2024).

65. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. Дата оновлення: 01.10.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text (дата звернення 20.11.2024.).

66. Про зовнішньоекономічної діяльності в Україні : Закон України від 16.04.1991 р. № 959. Дата оновлення: 15.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text (дата звернення 20.11.2024).

67. Румянцев М.В. Економічний аналіз і моделювання господарської

діяльності підприємства : монографія. Донець : ТОВ «Юго-Восток, ЛТД», 2013. 296 с.

68. Саксонов В.Б. Правові особливості зовнішньоекономічних договорів (контрактів) України. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2012. № 2. С.252-260.

69. Скибінський О.С., Сивохіп П.С. Особливості митного регулювання в Україні. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3986/3912 (дата звернення 20.11.2024).

70. Скорнякова Ю.Б., Радченко М.С. Особливості факторного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Збірник матеріалів XIII Міжнародної науково-практичної конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях»* / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2018. С. 178-179.

71. Стаднік М.О. Аналіз підходів до оцінки та визначення ефективності ЗЕД підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2011. № 2. Т. 1. С. 7-9.

72. Товкун І.М. Особливості законодавчого регулювання експортно-імпортних операцій. *Право та інновації.* 2015. № 1(9). С. 69-74.

73. Торгова Л.В., Хитра О.В. Основи зовнішньоекономічної діяльності : навч.-метод. посіб. Львів : «Новий світ-2000», 2006. 512 с.

74. Тюріна Н.М., Карвацка Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 408 с.

75. Тюріна Н.М., Карвацка Н.С., Петяк А.О. Зовнішньоекономічна діяльність: сутнісні характеристики та система менеджменту. *Development Service Industry Management.* 2023. № 4. С. 156-165.

76. Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств : автореф. дис. …канд. екон. наук : 08.00.04. Львів, 2009. 22 с.

77. Фатенок-Ткачук А.О., Губей А.В. Особливості обліку розрахунків з іноземними покупцями та замовниками. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2018. № 6 (105). С. 12-18.

78. Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу : дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 219 с.

79. Фомін І.С. Митне регулювання імпорту товарів в Україні : монографія. Київ : Логос, 2008. 200 с.

80. Хартія економічних прав та обов'язків держав : Резолюція ООН від 12 грудня 1974 року. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/169637___169637 (Дата звернення 21.11.2024).

81. Черниш О.В., Шатило О.М. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит»*. 2013. № 1. С. 35-39.

82. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць*. 2011. № 1 (19). С. 393-400.

83. Шапоренко О.І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств як одна з ключових складових їх виробничо-господарської діяльності. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 85-89.

84. Швайка Л.А. Державне регулювання економіки : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 435 с.

85. Шкурупій О.В., Гончаренко В.В., Артеменко І.А. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 248 с.

86. Bmeimans R. The capacity aspect of inventories. Lecture notes in economics and mathematical systems. 2012. v. 267. 165 p.

87. Feenstra Robert C. Advanced International Trade: Theory and Evidence. Princeton University Press. 2004. 152 p.

88. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. Accounting & Finance. 2011. № 51. pp. 235-251.

89. Johnson Thomas E. Export / Import documentation and procedures : Fourth edition. AMACOM. 2002. 607 p.

90. Kieso Donald E. Accounting – Tools for business decision making / Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt. Wiley, 2011. 1458 p.

ДОДАТОК А

Аналітична картка управлінського обліку за імпортним контрактом

Витрати	Сума, грн.
1. Вартість, оплачена іноземному постачальнику, перерахована у гривні за офіційним курсом НБУ на дату здійснення попередньої оплати, або на дату оформлення ввізної вантажної митної декларації у випадках оплати після отримання товару*	
2. Вартість транспортування товарів до кордону, якщо такі витрати несе підприємство-імпортер, і вартість транспортування товарів в межах України*	
3. Витрати на страхування товарів під час транспортування, якщо такі витрати несе підприємство-імпортер*	
4. Витрати на сплату мита та акцизного податку за його наявності за даним товаром*	
5. Витрати на оплату послуг митних брокерів щодо митного оформлення товару*	
6. Витрати, пов’язані із укладанням імпортного контракту, у тому числі витрати на службові відрядження працівників, якщо відрядження пов’язане із даним контрактом**	
7. Витрати на оплату комісійної винагороди банку при купівлі іноземної валюти для оплати даного контракту**	
8. Витрати (дохід «-»), пов’язані із придбанням іноземної валюти, в формі валютообмінної різниці, що наявна в наслідок різниці між курсом придбання валюти на міжбанківському валютному ринку і офіційним курсом НБУ на дату придбання***	
9. Курсові різниці (витрати «+», дохід «-») за кредиторською заборгованістю перед постачальником у випадках оплати після отримання товару****	

* витрати, які в синтетичному обліку включаються до первісної вартості придбаних товарів.

** витрати, які в синтетичному обліку відображаються як адміністративні витрати.

*** витрати та доходи, які в синтетичному обліку відображаються у складі інших операційних витрат (Дт 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти») та інших операційних доходів (Кт 711 «Дохід від купівлі продажу іноземної валюти»).

**** витрати та доходи, які в синтетичному обліку відображаються у складі інших операційних витрат (Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці») та інших операційних доходів (Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»).

ДОДАТОК Б

Аналітична картка управлінського обліку за експортним контрактом

Витрати	Сума, грн.
1. Собівартість реалізованої на експорт продукції *	
2. Вартість транспортування продукції безпосередньо покупцю або до кордону, якщо такі витрати несе підприємство-експортер**	
3. Витрати на страхування товарів під час транспортування, якщо такі витрати несе підприємство-експортер**	
4. Витрати на сплату вивізного мита за його наявності за даною продукцією**	
5. Витрати на оплату послуг митних брокерів щодо митного оформлення вантажу**	
6. Витрати, пов’язані із укладанням експортного контракту, у тому числі витрати на службові відрядження працівників, якщо відрядження пов’язане із даним контрактом***	
7. Витрати на оплату комісійної винагороди банку під час продажу іноземної валюти, що надходить від іноземного покупця***	
8. Витрати (дохід «-»), пов’язані із продажем іноземної валюти, в формі валютообмінної різниці, що наявна в наслідок різниці між курсом продажу іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку і офіційним курсом НБУ на дату продажу****	
9. Курсові різниці (витрати «+», дохід «-») за дебіторською заборгованістю покупця у випадках надання відстрочки платежу*****	

* витрати, що в синтетичному обліку визнаються собівартістю реалізованої продукції.

** витрати, що в синтетичному обліку визнаються витратами на збут.

*** витрати, що в синтетичному обліку відображаються як адміністративні витрати.

**** витрати та доходи, що в синтетичному обліку відображаються у складі інших операційних витрат (Дт 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти») та інших операційних доходів (Кт 711 «Дохід від купівлі продажу іноземної валюти»).

***** витрати та доходи, що в синтетичному обліку відображаються у складі інших операційних витрат (Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці») та інших операційних доходів (Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»).