

Реєстраційна форма

№	Назва поля	Зміст поля
1	Назва роботи	Магістерська кваліфікаційна робота
2	УДК	
3	Автор(ПІБ)	Кіча Анастасія Олександрівна
4	Дата (рік, місяць, день)	2022.11.21
5	Факультет (ІНП)	Економічний
6	Кафедра (шифр, назва)	11_06 - Кафедра статистики та економічного аналізу
7	Спеціальність	Облік і оподаткування
8	Освітня програма	Облік і аудит
9	Орієнтація освітньої програми (освітньо-професійна чи освітньо-наукова)	Освітньо-професійна
10	Форма навчання	Денна
11	Тема магістерської роботи	Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу експортно-імпортних операцій підприємств
12	Керівник (ПІБ, наукова ступінь, вчене звання)	Богданюк О.В., к.е.н., доцент кафедри статистики та економічного аналізу
13	Консультант (якщо є)	-
14	Ключові слова (до 10 слів)	Облік, аналіз, експортно-імпортні операції, ефективність, управлінські рішення.
15	Анотація (до 300 символів)**	Досліджено економічну сутність обліку та аналізу експортно-імпортних операцій в сільськогосподарських підприємствах; розглянуто види експортно-імпортних операцій; наведено методичні підходи щодо здійснення експортно-імпортних операцій; розглянуто нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу експортно-імпортних операцій підприємств. На прикладі агрохолдингу «ПМК» розглянуто питання організації і методики обліку та аналізу експортно-імпортних операцій. Вивчено методичні прийоми та організацію аналізу експортно-імпортних операцій. Проаналізовано ефективність здійснення експортно-імпортних операцій.
Необов'язкові поля		
	Назва поля	Ім'я файлу
	Перелік додаткових матеріалів	doc
	Архів додаткових матеріалів	zip

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи _____

Богданюк О.В.

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

11.06 - КМР. 1757 "С" 2021.10.18. 023. ПЗ

КІЧІ АНАСТАСІЇ ОЛЕКСАНДРІВНИ

2022 р.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
Економічний факультет
УДК 657.44:336.226.11

ПОГОДЖЕНО ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Декан економічного факультету Завідувач кафедри статистики та економічного аналізу

Діброва А.Д. Лазаришина І.Д.
(підпис) (підпис)

" 2022р. " 2022р.
МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему
«Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій підприємств»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Світлова програма Облік і аудит
Орієнтація освітньої програми освітньо - професійна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор (науковий ступінь та вчене звання) Калюга Є.В. (підпис) (ПІБ)
Керівник кваліфікаційної роботи
к.е.н., доцент (науковий ступінь та вчене звання) Богданюк О.В. (підпис) (ПІБ)

Виконала Кіча А.О. (підпис) (ПІБ студента)
Київ - 2022

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри статистики та
економічного аналізу

д.е.н., проф.

Лазаришина І.Д.

2021р.

ЗАВДАННЯ

до виконання магістерської кваліфікаційної роботи студенту (-ці)

Кічі Анастасії Олександрівні

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність

071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма

Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми освітньо - професійна

Тема магістерської роботи: «Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій підприємств»

Затверджена наказом ректора НУБіП України від "18" жовтня 2021 р. №1757 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2022.11.11

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: звітність сільськогосподарських підприємств, нормативно-правові акти, наукова та періодична література

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. теоретико-методичні основи обліку і аналізу експортно-імпорتنних операцій;
2. методика обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств;
3. аналіз експортно-імпорتنних операцій для забезпечення ефективного управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств.

Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки, схеми

Дата видачі завдання " " жовтня 2021 р.

Керівник магістерської
кваліфікаційної роботи

Богданюк О.В.

Завдання прийняла до виконання

Кіча А.О.

НУБІП УКРАЇНИ

Реферат
на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою
«Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій підприємств»

НУБІП УКРАЇНИ

У магістерській роботі розкривається науковий підхід щодо економічної суті обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій в сільськогосподарських підприємствах; розглядається види експортно-імпорتنних операцій, наводяться методичні підходи щодо здійснення експортно-імпорتنних операцій; розглядається нормативно-правове забезпечення обліку і аналізу експортно-імпорتنних операцій підприємств.

НУБІП УКРАЇНИ

На практичних матеріалах агрохолдингу «ІМК» викладена організація методики обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій, зокрема здійснено аналіз діяльності підприємства за напрямками: рослинництво; елеватори та складські приміщення; молочне екотаретво.

НУБІП УКРАЇНИ

Важливе місце в роботі відведено організаційним аспектам та методичним прийомам аналізу експортно-імпорتنних операцій. Оцінено динаміку та структуру проведення експортно-імпорتنних операцій. Проаналізовано ефективність здійснення експортно-імпорتنних операцій.

НУБІП УКРАЇНИ

У висновках магістерської роботи узагальнено отримані результати дослідження, наведено рекомендації щодо покращення обліку і аналізу експортно-імпорتنних операцій за допомогою дотримання стратегії розвитку підприємства на період 2021-2030 рр.

НУБІП УКРАЇНИ

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, аналіз, експортно-імпорتنні операції, ефективність, управлінські рішення.

НУБІП УКРАЇНИ

ЗМІСТ

ВСТУП.....**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ**.....

1.1. Сутність експортно-імпортних операцій та їх значення для підприємств...

1.2. Види експортно-імпортних операцій.....

1.2.1. Методи здійснення експортно-імпортних операцій.....

1.3. Оцінка нормативно-правового забезпечення здійснення операцій з експорту та імпорту.....

Висновки до розділу 1.....**РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ**.....

2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження.....

2.2. Організація обліку і фінансової звітності експортно-імпортних операцій підприємств.....

2.3. Облік експортних операцій.....

2.4. Облік імпортних операцій.....

2.4. Напрями покращення обліку експортно-імпортних операцій підприємств

Висновки до розділу 2.....**РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ**.....

3.1. Методичні прийоми аналізу.....

3.2. Оцінка динаміки та структури проведення експортно-імпортних операцій на досліджуваному підприємстві.....

3.3. Аналіз ефективності здійснення експортно-імпортних операцій.....

3.4. Узагальнення результатів аналізу та їх вплив на прийняття управлінських рішень.....

Висновки до розділу 3.....**ВИСНОВКИ**.....**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**.....**ДОДАТКИ**.....

ВСТУП

Проведення ринкових реформ у країні створює підґрунтя для сприятливих умов відродження економіки України та її інтеграції у світове економічне співтовариство. У той же час демократизація процесів управління економікою забезпечує рівні права всіх економічних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Значну роль у розвитку економіки України, насиченні споживчого ринку товарами належної якості, просуванні товарів вітчизняних виробників на зовнішні ринки відіграє зовнішньоекономічна діяльність підприємств. Вони можуть здійснювати операції, які пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю,

використовуючи при цьому лише правила міжнародних розрахунків, порядок укладання контрактів, аналізуючи кон'юнктуру валютного ринку, а також ґрунтуючись на нормативно-правову базу для регулювання порядку здійснення операцій в іноземній валюті як на території України, так і за її межами.

Формування та реалізація комерційних відносин із зарубіжними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливі без науково обґрунтованого підходу до вирішення комплексу завдань їх інформаційного забезпечення, які здійснюються в обліково-аналітичній системі. У той же час дані бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту стали необхідними елементами при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень для отримання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

На сьогодні проблеми інформаційного забезпечення експортно-імпортної діяльності є найбільш актуальними, оскільки користувачами фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є іноземні контрагенти, які в свою чергу є потенційними інвесторами економіки України.

Питання бухгалтерського обліку і аналізу експортно-імпортних операцій розглянуті у працях вітчизняних вчених: Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф.,

Герасимовича А.М., Єфіменка В.І., Голова С.Ф., Кіндрацької Л.М., Кужельного

М.В., Кузьмінського Ю.А., Лінника В.П., Литвина Б.М., Мниха С.В., Пархоменка

В.М., Пушкаря М.Є., Савченка В.Я., Сопка В.В., Шевчука В.О., Чумаченка М.Г. та інших вчених. У той же час дослідження розвитку обліку і аналізу в Україні у більшості праць висвітлюють як загально-методологічні основи бухгалтерського обліку й фінансової звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), так і характеризують окремі напрямки обліку та техніку облікових записів згідно з новим Планом рахунків.

Водночас на теперішній час питання обліку і аналізу експортно-імпорتنних операцій не знайшли достатнього вирішення в опублікованих наукових роботах. У публікаціях закордонних учених Р. Адамса, Ф.Л. Дефліса, Г.Р. Дженика, Р.Монтгомері, Дж.К. Робертсона, В.М. О.Рейла, Рей Вандер Віла, Хорнгерна Ч.Т. та інших учених розглядаються організаційно-методологічні аспекти обліку та аналізу фінансової звітності підприємств, що може бути використано для теорії та практики обліку і аналізу експортно-імпорتنних операцій в Україні. Разом з тим їх праці безпосередньо не торкаються питань обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій.

Проте, дослідження економічної літератури і практики засвідчили, що багато питань з обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій в системі управління зовнішньоторговельною діяльністю підприємств потребують подальшого вдосконалення та вирішення.

Об'єктом магістерської роботи виступає агрохолдинг «Молочна індустріальна компанія» (ІМК).

Предметом дослідження є організація обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій в сільськогосподарських підприємствах.

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних основ щодо покращення обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій у сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети у магістерській роботі сформульовано такі задачі:

- розглянути економічну суть експортно-імпортних операцій та їх значення для підприємств;

- дослідити види експортно-імпортних операцій;

- розглянути методи здійснення експортно-імпортних операцій;

- проаналізувати нормативно-правове забезпечення здійснення операцій з експорту та імпорту;

- проаналізувати організаційно-економічну характеристику агрохолдингу «Молочна індустріальна компанія»;

- дослідити питання обліку експортних та імпортних операцій;

- визначити напрямки покращення обліку експортно-імпортних операцій сільськогосподарських підприємств;

- розглянути методичні прийоми аналізу експортно-імпортних операцій підприємств;

- оцінити динаміку та структуру проведення експортно-імпортних операцій на досліджуваному підприємстві;

- проаналізувати ефективність здійснення експортно-імпортних операцій;

- узагальнити результатів аналізу та прийняття управлінських рішень щодо покращення здійснення експортно-імпортних операцій.

Під час дослідження обліку та аналізу експортно-імпортних операцій підприємств було використано загальнонаукові та специфічні методи. При встановленні причинно-наслідкових зв'язків між господарськими фактами, явищами і процесами використані методи індукції та дедукції, аналізу й синтезу.

При узагальненні інформації відносно економічної суті експортно-імпортних операцій сільськогосподарських підприємств та їх зовнішньоекономічної діяльності було використано методи системного та комплексного аналізу. Метод порівняння використано для визначення специфіки методики та організації аналізу експортно-імпортних операцій на сільськогосподарських підприємствах.

Під час написання магістерської роботи були використані такі інформаційні джерела: національні та міжнародні законодавчі та нормативні документи, підручники, науков. фахові періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, офіційні статистичні дані, інтернет-ресурси, результати особистих спостережень, матеріали обліку й звітності агрохолдингу «Молочна індустріальна компанія» за 2019-2021 рр.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи – 80 сторінок друкованого тексту, який включає 13 таблиць, 16 рисунків. Список використаних джерел становить 65 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Сутність експортно-імпорتنних операцій та їх значення для підприємств

У сучасних умовах економічних та політичних змін, які відбуваються в Україні, постає вимога щодо створення сприятливих умов для поглиблення відносин з іншими країнами світу. Це означає активізацію зв'язків з іноземними суб'єктами господарювання, активний обмін валютою, продуктами, товарами, послугами, мобільний технологічний обмін та надходження в країну іноземних інвестицій. Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) підприємств суттєво відрізняється від звичайної господарської діяльності всередині країни, як щодо оподаткування, обліку, звітності, так і за специфікою імпорту та експорту товарів, продукції, робіт, послуг.

Економічний зміст експортно-імпорتنних операцій із розглядом методичних і організаційних аспектів обліку та аналізу висвітлена у працях як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців. Дослідження в даній сфері здійснюються за багатьма напрямками. Проблеми теорії і методології зовнішньоекономічної діяльності розглянуті у працях Васильченко З.М., Дідківського М.І., Нікіферова П.О.; теорії і методології зовнішньоекономічної діяльності бухгалтерського обліку та звітності зовнішньоекономічної діяльності – Бутинця Ф.Ф., Войтенко Т.І., Гуцайлюка З.В., Калюги Є.В., Кірейцева Г.Г., Крупки М.І. та інших вчених.

Розглянемо визначення поняття експорту - це продаж товарів (робіт, послуг, інформації, прав інтелектуальної власності) з вивезенням їх за межі митної території України для подальшого споживання. Імпорт означає придбання товарів (робіт, послуг, інформації, прав інтелектуальної власності) з ввезенням їх на митну територію України для подальшого споживання.

Опосередковано через міжнародну торгівлю здійснюється розвиток міжнародної спеціалізації, підвищення ефективності наявних виробничих ресурсів, збільшення валових обсягів продукції. Дане твердження є характерним як для країни у цілому, так і для окремих суб'єктів господарської діяльності [33].

Виходячи з такого визначення, виділяють наступні функції зовнішньої торгівлі (рис. 1.1)

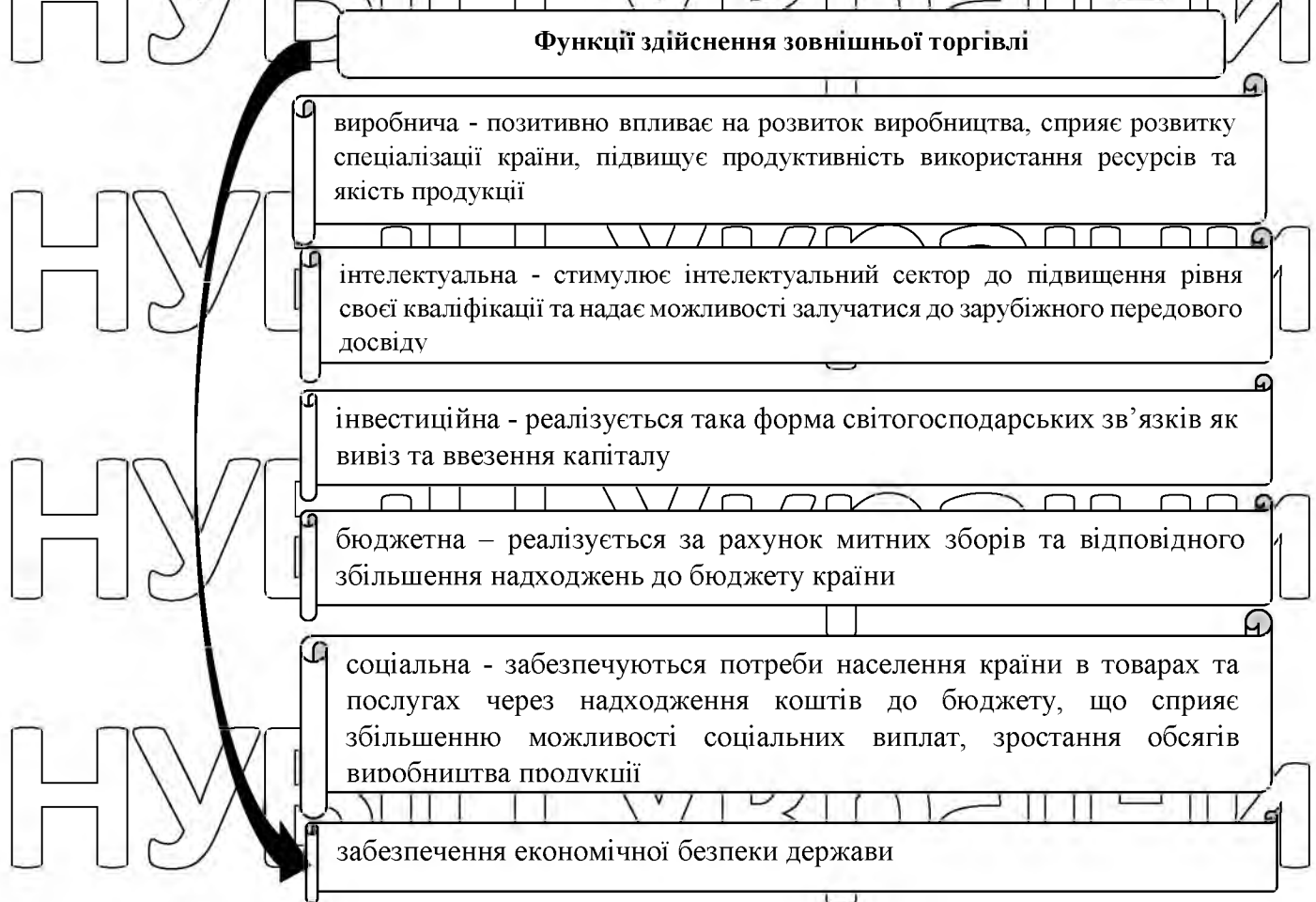


Рис. 1.1. Функції зовнішньої торгівлі

Джерело: [16, 42]

У магістерській роботі розглядаються експортно-імпортні операції суб'єктом яких є продукція та товари.

Дослідження та систематизація існуючих підходів до визначень сутності понять експорту та імпорту на рівні підприємства надало можливість деталізувати

зміст даних категорій та узагальнити їх у окремому визначенні. Поняття «експортно-імпорتنі операції підприємства» можна охарактеризувати як вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин, що спрямована на отримання прибутку, поєднуючи водночас процес руху продукції й подальших розрахунків між контрагентами різних країн, засобом вимірювання обсягу у яких є іноземна валюта.

На сьогодні підприємствам аграрної сфери необхідно вкладати значні фінансові ресурси в інновації. Спостерігається необхідність у накопиченні резервів, що дозволить підприємствам вільніше конкурувати в нестабільних умовах внутрішнього й зовнішнього середовища. Варто відмітити, що ефективність зовнішньоторговельних операцій у значній мірі залежить від логістики, що теперішніх умовах особливо актуально через війну, а в подальшому прогнозується зростання транспортних витрат, що може призвести до зниження рівня рентабельності. Це у свою чергу потребує оптимізації витрат, пов'язаних з логістикою.

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства України у 2021 р. частка сільського господарства у валовому внутрішньому продукті країни становила більше 10%, що було найвищим показником серед інших галузей економіки. При цьому на агропродовольчу продукцію також припадає найбільший відсоток – близько 41% у загальному експорті України за рік.

У той же час за офіційними даними Державної митної служби України, зовнішньоторговельний обіг сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів (товарні групи 1–24 УКТЗЕД) за підсумками 2021 р. збільшився на 24 % порівняно з 2020 р. та досяг більше 35,4 млрд. дол. США, або 25,1% всього зовнішньоторговельного обігу товарами України.

У вартісному вираженні експортовано продукції аграрного сектору на загальну суму 27,7 млрд. дол. США, що становить 40,7 % від загального експорту товарів з України. Це в свою чергу на 25 % більше, ніж у 2020 році.

Найвагомішими складовими експорту продовольчих товарів та сільськогосподарської продукції у 2021 р. залишились зернові культури, олія, насіння олійних культур та макухи, тверді відходи від видичення рослинних жирів і олій.

Варто відзначити, що основними країнами, до яких постачалась сільськогосподарська продукція України у 2021 р стали: Китай (питома вага становила 15,5% у структурі експорту сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів), Індія (7,1%), Нідерланди (6,4%), Єгипет (5,8%), Туреччина (5,3%).

У 2021 р. імпорт сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів зріс на 19 % у порівнянні до 2020 р. і становив 7,7 млрд. дол. США або 10,6 % від загального імпорту товарів, які надійшли в Україну. Найбільшу частку у структурі імпорту сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів становили: риба, ракоподібні та молюски; їстівні плоди та горіхи; алкогольні та безалкогольні напої; тютюн і промислові замітники тютюну.

Найбільшу питому вагу у структурі імпорту сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів займали такі країни як: Польща – 10,3%, Італія – 7,2%, Німеччина – 6,8%, Туреччина – 6,5% та Індонезія – 4,2%.

У поточному 2022 р. спостерігається негативна динаміка зовнішньої торгівлі, що зумовлена передусім наслідками війни в Україні, надмірним інфляційним тиском всередині країни та за кордоном, чинником високої бази порівняння попереднього року, а також ситуацією на зовнішніх ринках товарів, які становлять основу українського експорту та імпорту.

Позитивною тенденцією у 2022 р. є прискорення євроінтеграційних процесів України й у сфері зовнішньої торгівлі. Про це свідчить зміцнення торговельних зв'язків з ЄС, зокрема наближення частки товарообігу України до показника деяких країн ЄС у їхній торгівлі всередині ЄС, зокрема Польщі, Болгарії, Литви, Естонії).

Класифікувати експортні та імпорتنі операції можна за типами здійснення операцій, за порядком укладання угод, за видами угод в залежності від методів міжнародної торгівлі (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація імпорتنих та експортних операцій

Проблема нарощування експортного потенціалу в аграрній сфері полягає [7]:

1) наявності конкурентоздатного продукту; 2) доцільності його постачання на зовнішній ринок; 3) трансакційних витратах; 4) компетенціях персоналу підприємства, які забезпечують умови експортного постачання, зокрема експортний маркетинг, дотримання вимог цільового ринку й супроводження операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Перелічені чинники для підприємства є питанням здійснення відповідних інвестицій, які в сукупності можуть розглядатися як експортний проєкт та доцільність яких зазвичай визначається співвідношенням отриманої вихідної собівартості експортних поставок та рівнем цін цільового ринку.

Отже, питання реалізації експортного потенціалу на рівні підприємства є лише питанням рентабельності відповідних капіталовкладень. Економічна ефективність експортно-імпоротної діяльності залежить від низки чинників, які мають специфіку свого вияву відповідно до галузевої специфіки їх діяльності.

Специфіка галузі визначає особливості виробництва, ринки його продукції, умови конкуренції на них, механізми ціноутворення, регуляторні рамки щодо експорту його продукції та імпорту предметів праці [7].

Мета обліку експортно-імпорتنних операцій полягає у наданні користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про експортно-імпортні операції, фінансове становище, результати діяльності підприємства до податкових, статистичних органів та інших користувачів. При здійсненні експортно-імпорتنних операцій необхідно враховувати дату здійснення експортної чи імпоротної операції, дату валютування та дату розрахунку.

1.2. Види експортно-імпорتنних операцій

Розглянемо сутність понять імпорту та експорту й відповідно види експортно-імпорتنних операцій.

Імпортна операція - це комерційна діяльність, що пов'язана з закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

На рис. 1.3. зображено види імпорتنних операцій.

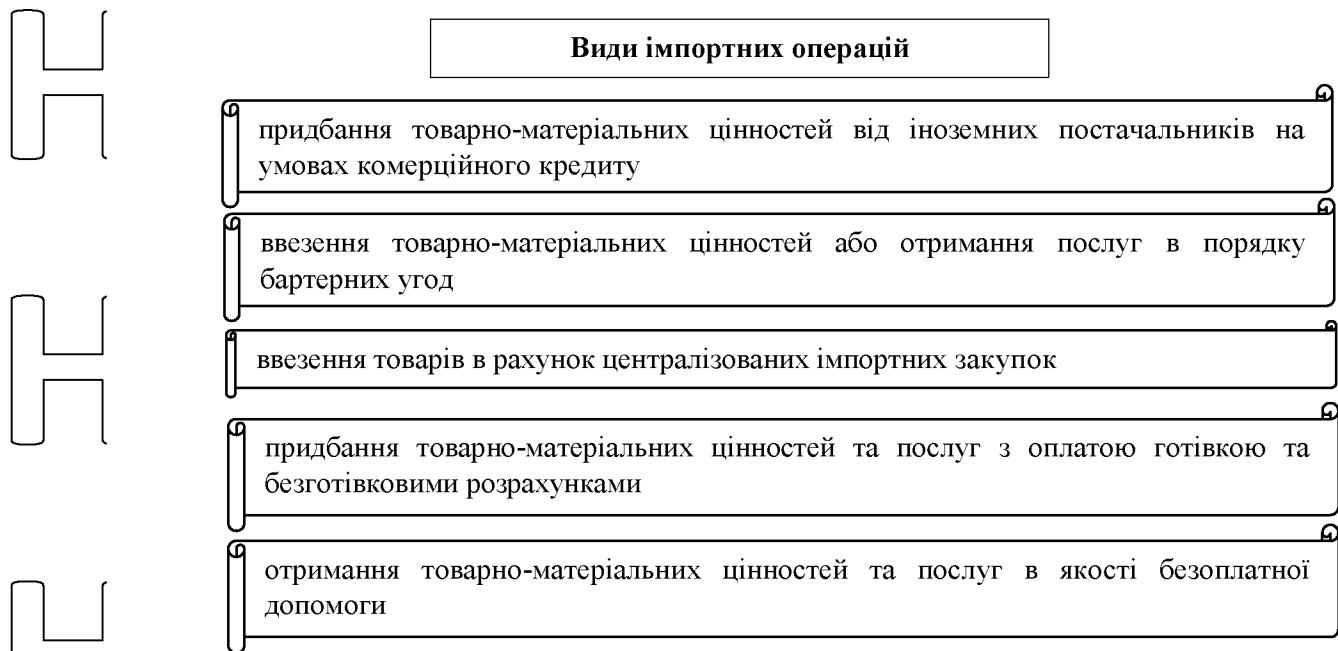


Рис. 1.3. Види імпортних операцій

Експортна операція - це комерційна діяльність, пов'язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту. На рис. 1.4. наведено види експортних операцій в умовах здійснення підприємством зовнішньоекономічної діяльності.

Види експортних операцій діяльності підприємства в умовах зовнішньоекономічної діяльності представлені на рис. 1.4.

Крім товарів можливий експорт робіт, наприклад, будівництво об'єктів за кордоном, а також експорт послуг, зокрема технічних послуг, навчання та інші.

Експорт товарів (робіт, послуг) може здійснюватися у разі виконання певних вимог, зокрема:

- здійснення експортних операцій повинно бути передбаченим статутними документами підприємства;

- контракт на експорт товарів (робіт, послуг) має бути укладений у письмовій формі й відповідати всім вимогам, які встановлені Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів);

- при визначенні предмету експортного контракту повинні бути враховані такі обмеження, як експортне квотування й ліцензування експорту, які є визначеними законодавством України.

Види експортних операцій

експорт товару за наявні грошові кошти

експорт товару в межах державного або комерційного кредиту, або за рахунок відстрочки платежу

експорт товару на умовах консигнаційної угоди

експорт товару на умовах бартерної угоди

експорт товару в рахунок надання допомоги

Рис. 1.4. Види експортних операцій

Експорт робіт та послуг класифікується як експорт капіталу, зокрема як вивезення за межі України капіталу в будь-якій формі з ціллю одержання прибутку від здійснення виробничої та інших форм господарювання.

Однак, при укладенні експортних угод варто зауважити, що деякі види експортних операцій в Україні є забороненими. До таких відносять: експорт з території України предметів, які представляють національне, історичне або культурне надбання українського народу, що визначається відповідно до законів України; експорт товарів, що відбувається із порушеннями прав промислової та інтелектуальної власності. При цьому детальний перелік заборонених для експорту товарів, затверджується Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України [4].

Вихід суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на міжнародний рівень має забезпечити зміцнення їх фінансово-економічного стану та стану країни в цілому.

Цьому мають сприяти сучасні підходи до управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства, які ґрунтуються на економічному обґрунтуванні кожної

операції, оцінці ефекту й ефективності її здійснення. У той же час мають бути враховані як інтереси суб'єкта господарювання, так і інтереси держави, які часто вимагають компромісних рішень.

Досвід діяльності українських підприємств на зовнішньому ринку підтверджує необхідність урахування його особливостей щодо оцінки ефективності зовнішньоекономічних операцій та проектів. Необхідно враховувати майбутні коливання попиту продукцію та можливість зміни обсягу виробництва, зміну світових цін на ресурси та готову продукцію, зміну витрат виробництва у залежності від зміни обсягу випуску продукції. Врахувати всі фактори дуже складно. Однак, зі збільшенням кількості факторів, що враховуються, достовірність результатів розрахунку зростає.

Складність зовнішньоекономічних операцій не дозволяє лише формалізувати всі фактори впливу, тому система розрахунків не обов'язково повинна мати єдиний критерій. Можлива наявність двох і більше критеріїв в залежності від інтересів учасників проекту.

Успіх здійснення експортно-імпорتنих операцій, реалізації міжнародних проектів залежить не тільки від достовірності економічної доцільності, але й від досвіду, інтуїції, знань спеціалістів і менеджерів, відповідальних за їх реалізацію.

Важливо використовувати попередній досвід, мати інформацію про партнерів і вміти домовлятися. Розрахунки є відправною точкою для прийняття рішень, однак самі по собі не гарантують успіху.

У сучасних умовах світове суспільство характеризується посиленням взаємодії між країнами. Тенденція до об'єднання підсилюється необхідністю вирішення глобальних питань, що постають перед людством. При цьому основою забезпечення цілісності світу є взаємозалежність країн в економічній сфері. Жодна країна світу не може повноцінно існувати, якщо вона не є повноцінною частиною світових економічних відносин. Сьогодні існує два шляхи глобалізації світу: через міждержавні економічні союзи та через Світову організацію торгівлі (СОТ).

При цьому найважливішим у сучасних умовах господарювання є інтернаціоналізація процесів виробництва, підвищення взаємозв'язків між державами у економічній сфері, переходу країн від замкнутих національних господарств до економік відкритого типу. Однією з форм прояву відкритості є міжнародна економічна інтеграція, яка у свою чергу представляє собою як вища форму інтернаціоналізації в економіці.

1.3. Методи здійснення експортно-імпортних операцій

У міжнародній торговельній практиці використовуються два основних методи здійснення експортно-імпортних операцій, а саме:

1) прямий (англ. direct) експорт та імпорт - передбачає постачання товарів підприємствами безпосередньо іноземному споживачу або купівлю у нього відповідних товарів;

2) непрямий (англ. indirect) експорт і імпорт, який передбачає купівлю-продаж товарів через торговельних посередників.

Розширення прямого експорту та імпорту характерне для сучасного етапу розвитку великого виробництва з великою концентрацією та централізацією капіталу. Так, у США 2/3 експорту промислових товарів здійснюється безпосередньо виробниками.

Прямий метод зовнішньоекономічних операцій застосовується у таких випадках:

- продажу та закупівлі промислової сировини на основі довгострокових контрактів;
- експорту дорогого й великогабаритного устаткування;
- експорту стандартного устаткування за допомогою закордонних філій;
- закупівлі сільськогосподарських товарів у фермерів;
- продажу і закупівлі товарів державою.

Прямий метод має багато переваг, зокрема: тісніші контакти із контрагентом; краще розуміння кон'юнктури ринкового середовища; швидке реагування відносно пристосування власних виробничих потужностей до потреб покупців.

Однак, непрямий експорт та імпорт мають теж свої переваги. Так, за оцінками експертів, за допомогою торговельних посередників у світовий товарооборот залучається близько 50% загального обсягу товарів. Даний метод використовується у разі:

- збуту стандартного промислового устаткування;
- збуту споживчих товарів;

- реалізації другорядної продукції;
- ринки важкодоступні та маловідомі;
- просування нових товарів;
- відсутності власної збутової мережі;

- торгівля монополізована великими торговельно-посередницькими фірмами.

Непрямий метод експортно-імпортних операцій має свої переваги, зокрема: великий досвід, власна мережа обслуговування, зовнішні зв'язки, розуміння процесів, які відбуваються на ринку та його кон'юнктури.

Важливо відмітити, що у міжнародній торговельній практиці вироблено досить міткий механізм організації експортно-імпортних операцій, що здійснюється або фірмами-виробниками, або за допомогою торговельних посередників. Це у свою чергу надає можливість раціональніше використати відповідні методи й ефективно здійснювати зовнішньоторговельну діяльність підприємства.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [45]. Згідно з п. 5 П(С)БО 21

операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Таким чином, операції в іноземній валюті відображаються в обліку у двох валютах – спочатку у валюті здійснення операції, а потім у національній валюті. Згідно з п. 4 П(С)БО 21 операція в іноземній валюті - це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

На порядок здійснення обліку експортно-імпорتنих операцій окрім законодавства в сфері обліку значний вплив має податкове, митне та валютне законодавство. Оскільки експортно-імпорتنі операції є складовою загальної діяльності підприємства, то для них діють загальні правила обліку із врахуванням деяких особливостей, які притаманні лише їм. Методика обліку експортно-імпорتنих операцій займає значне місце в системі загальної методики бухгалтерського обліку, що пов'язано із специфікою такого виду операцій в іноземній валюті. Для обліку валютних коштів на рахунках в банку Планом рахунків передбачено рахунок 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на

дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (п.5 П(С)БО-21). Основною відмінністю експортно-імпорتنих операцій від обліку операцій в національній валюті є використання монетарних і немонетарних статей балансу. Згідно з П(С)БО 21 статті балансу поділяються на монетарні та немонетарні. Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів [64]. При цьому монетарні статті відповідно до П(С)БО 21 балансу виступають об'єктом бухгалтерського обліку.

Немонетарні статті є статтями іншими, ніж монетарні статті балансу [55].

Позитивним моментом П(С)БО 21 є можливість страхувати підприємство, яке

здійснює експортно-імпортні операції, від значних сум доходів або витрат в умовах інфляції, оскільки відповідно згідно з цим стандартом фінансові платежі не підлягають переоцінці. У зв'язку з цим основною відмінністю обліку експортно-імпортних операцій від обліку інших операцій підприємства є необхідність розмежування заборгованості, яка виникла в результаті відвантаження або отримання продукції, товарів від заборгованості, що в свою чергу виникає при здійсненні попередньої оплати чи отриманні попередньої оплати за продукцію, товари, тобто розмежування монетарної й немонетарної заборгованості. Відповідно до п. 8 П(С)БО 21 курсові різниці розраховуються лише за монетарними статтями на дату здійснення розрахунків та на дату балансу [48].

Важливо враховувати основні принципи обліку та елементи методу бухгалтерського обліку, які безпосередньо впливають на відображення операцій ЗЕД та визначають якість і достовірність сформованої у фінансовій звітності інформації для цілей управління зовнішньоекономічною діяльністю. Облік операцій у іноземній валюті регулюється відповідним стандартом бухгалтерського обліку. При цьому розрізняють наступне: для підприємств, які ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку - це П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", а для підприємств, які здійснюють облік за МСФЗ - МСБО (IAS) 21 "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates". Перелічені основні вимоги цих двох стандартів ідентичні [13]. Тому в цьому дослідженні здійснюється оцінка національного положення бухгалтерського обліку. На рис. 1.5 відображено зв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку та етапами здійснення ЗЕД.

Оцінка і калькулювання мають місце на етапах підготовки та реалізації експорту і імпорту, де оцінка полягає у своєчасному формуванні вартості імпортованих товарів/послуг та достовірне калькулювання собівартості експортованих товарів / послуг. До того ж, якість оцінки впливає на достовірність відображення доходів та витрат ЗЕД підприємства.

Важливим значенням для експортно-імпортних операцій є правильне своєчасне документування, яке можна інтерпретувати на всіх етапах реалізації зовнішньоекономічних операцій та повинно забезпечувати достовірність даних, які відображаються в обліку на підставі перетворення інформації, що міститься в первинних документах.

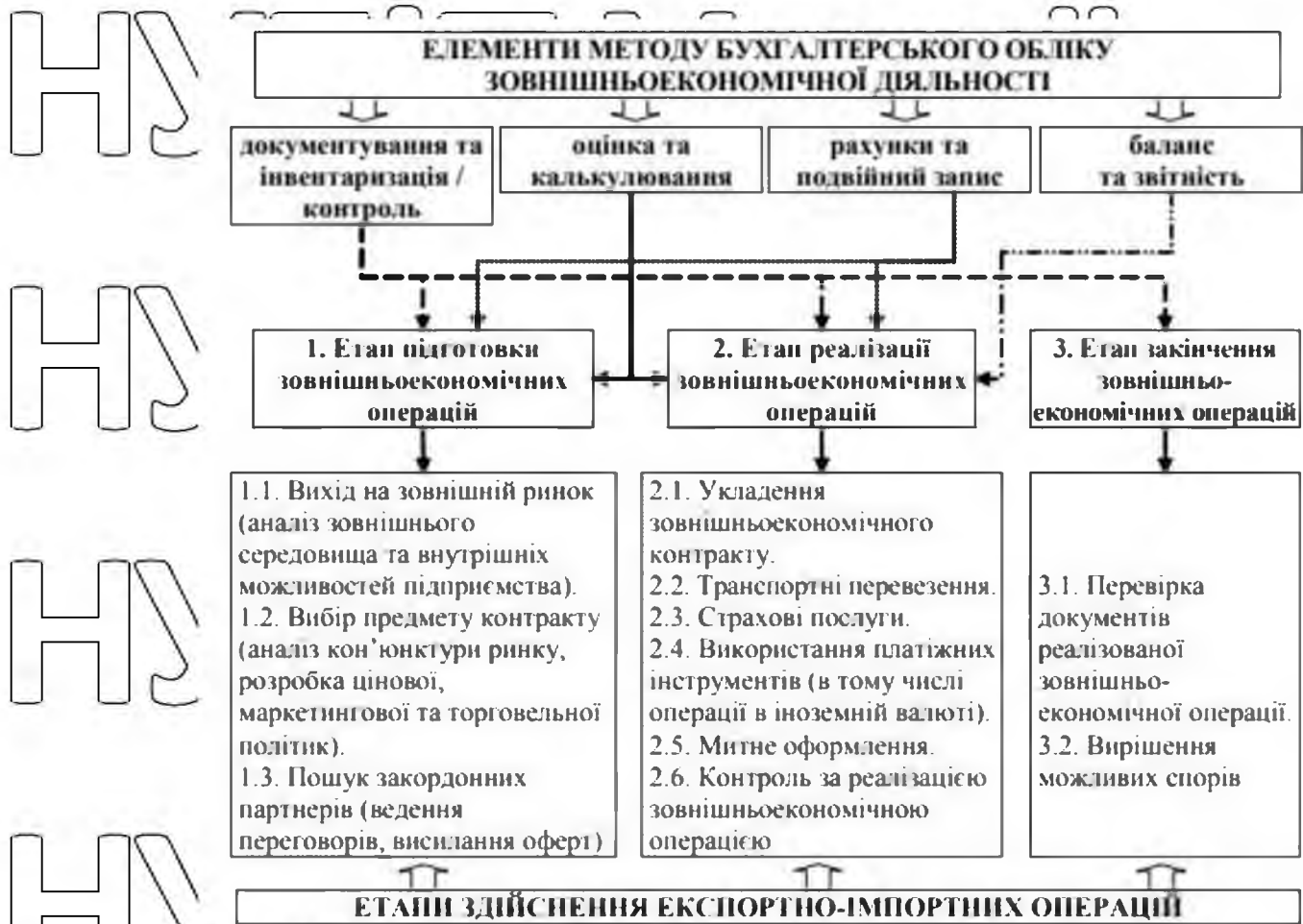


Рис. 1.5. Взаємозв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності

Класифікація документів є різноманітною й характеризує функціональне призначення документа в системі ведення експортно-імпортних операцій. Необхідно врахувати той факт, що первинні документи є каналом комунікаційного зв'язку між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, тому повинні забезпечувати дотримання вимог як облікової системи, так і управління діяльністю підприємства. Тому, можна виокремити основні напрями

покращення документування операцій експорту та імпорту у зв'язку з необхідністю розширення роді бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління ЗЕД підприємства, які у свою чергу дозволять покращити якість каналів комунікації всередині комунікаційного простору ЗЕД підприємства. Спочатку варто навести основні вимоги законодавства до процесу документування господарських операцій загалом та експортно-імпортних операцій. Так в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначено, що «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі» [8].

У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» задекларовано особливості ведення зовнішньоекономічної діяльності та регулюється питання укладання та виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які є підставою формування економічних відносин між суб'єктами ЗЕД. Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом [9].

Отже, можемо зробити висновок, що зовнішньоекономічний контракт може бути замінений у випадку здійснення операцій експорту послуг (крім транспортних) може мати вигляд оферти, рахунка (інвойсу) або підтверджувати необхідну інформацію у вигляді електронних повідомлень між суб'єктами господарювання. Чирка Д.М. у своїх наукових дослідженнях звертає увагу на те, що для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій - вангажно-митна декларація. Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах йдеться про складання акта наданих послуг і типова форма даного документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що

ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру [26].

1.4. Оцінка нормативно-правового забезпечення здійснення операцій з експорту та імпорту

Нормативно-правове регулювання обліку і звітності експортно-імпортних операцій спрямоване передусім на захист економічних інтересів України, прав і законних інтересів суб'єктів ЗЕД, створення рівних умов для розвитку усіх видів підприємництва у сфері зовнішньоекономічних відносин. Діюче законодавчо-

нормативне регулювання у сфері експортно-імпортних операцій є достатньо складним у розумінні та містить багато протиріч. Це у свою чергу ускладнює систему обліку і звітності експортно-імпортних операцій, визначає актуальність досліджень у напрямку покращення законодавчо-нормативної бази обліку експортно-імпортних операцій.

Правове регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємств на рівні законодавства здійснюється у відповідності до основних положень нормативно-правових документів. Так, у навчальному посібнику Крупка Я.Д. та Назарова І.Я. [10] виділяють групи документів, що визначають правила здійснення зовнішньої діяльності підприємствами, зокрема:

1) кодекси (Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Митний кодекс України, Податковий кодекс України);

2) закони України (Про зовнішньоекономічну діяльність (від 16 квітня 1991 року № 959/XII), Про режим іноземного інвестування (від 19 березня 1996 року № 94/96-ВР), Про міжнародні договори України (від 29 червня 2004 року № 19065-IV); Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (від 23 грудня 1998 року № 351-XIV); Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті (від 23 вересня 1994 року №

185/94-ВР); Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (від 17 липня 1999 року № 996-ХІV)),

3) постанови та положення (Положення про валютний контроль (Постанова Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49); Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201); Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою (Постанова Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 281); Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України (Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863);

Положення про митні декларації (Постанова КМУ від 21.05.2012 р. № 450); Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа (Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651));

4) інструкції (Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах (Постанова Правління НБУ від 18.11.2003 р. № 492), Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України (Постанова Правління НБУ від 27.05.2008 р. № 148); Про службові відрядження в межах України та за кордон (Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59); Про порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за експортними,

імпортними та лізинговими операціями (Постанова Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136));

5) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73); П(С)БО 15 «Дохід» (наказ Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290); П(С)БО 16 «Витрати» (наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318); П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193)).

Зовнішньоекономічне державне регулювання окремих питань у сфері здійснення зовнішньої діяльності підприємств має як позитивний, так і негативний вплив на розвиток підприємницького сектору економіки країни. Так, документами,

що регулюють стан на грошово-кредитному та валютному ринках України, визначено валютні обмеження для суб'єктів господарювання, які здійснюють експортні операції: «надходження в іноземній валюті, зазначені в абзаці першому цього пункту, підлягають обов'язковому продажу на міжбанківського валютного ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 50 відсотків» [14]. Ці обмеження негативно впливають на результати ЗЕД, оскільки підвищують валютний ризик, зокрема, негативний вплив зміни валютного курсу отримання на доходи та витрати підприємств. Проте метою таких валютних обмежень є стабілізація грошового ринку, тому доцільність та ефективність їх застосування є виправданою. Також необхідно враховувати і те, що протягом 2015-2017 рр. відбулось послаблення валютних обмежень, а це в свою чергу свідчить про позитивні зміни на валютному ринку та підвищує зацікавленість компаній-експортерів у проведенні зовнішньоекономічних операцій. Крім вищенаведеного переліку документів, варто відзначити, що в 2017 р. Національний банк України представив Проект закону України «Про валюту», а у 2018 р. було прийнято закон України «Про валюту і валютні операції», яким визначаються правові засади здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду, права та обов'язки суб'єктів валютних операцій і уповноважених установ та встановлює відповідальність за порушення ними валютного законодавства. Метою даного Закону є забезпечення єдиної державної політики у сфері валютних операцій та вільного здійснення валютних операцій на території України [7].

Варто зауважити, що в Україні окремі суб'єкти господарської діяльності складають фінансову звітність згідно вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. У зв'язку з цим до переліку облікових правових документів варто включити також:

- Концептуальну основу фінансової звітності, яка регулює здійснення зовнішніх операцій у частині визнання витрат суб'єкта господарювання;
- МСБО 18 «Дохід»;

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

У сфері бухгалтерського обліку ЗЕД основним правовим документом національного законодавства є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У 2017 р. відбулись значні зміни в бухгалтерському законодавстві України, які у свою чергу впливають на відображення облікової політики ЗЕД підприємств.

Аналізуючи нормативно-правове забезпечення облікового відображення важливо звернути увагу на те, що підстави для побудови бухгалтерського законодавства формуються в сфері господарського, митного, податкового та валютного законодавства. На рис. 1.6 представлено систему нормативно-правового забезпечення ЗЕД підприємств.

декларує принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; а також методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про облікові об'єкти та відображення їх у бухгалтерській звітності



Рис. 1.6. Система нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Основи ведення зовнішньоекономічної діяльності визначено у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», який є загальним нормативно-правовим

документом та регулює ряд питань, які пов'язані зі здійсненням господарських операцій підприємствами на світових ринках товарів та послуг, капіталу тощо.

У табл. 1.1 представлено особливості формування інформації в бухгалтерському обліку під впливом господарського, митного, валютного та податкового нормативно-правового забезпечення. Основним документом Митного законодавства є Митний кодекс України, що представляє собою регулювання питань, пов'язані зі встановленням митного статусу, підтвердження походження, визначенням митної вартості, правилами ввезення/вивезення, порядком митного оформлення готової продукції, товарів, робіт, послуг, які є предметом зовнішньоекономічних контрактів, а також здійсненням митних платежів та відповідальності в сфері правопорушень митних правил.

Таблиця 1.1

Вплив нормативно-правового забезпечення на формування

інформаційних потоків у обліку зовнішньоекономічної діяльності

підприємств

Нормативно-правове забезпечення	Облікове відображення та розкриття у звітності зовнішньоекономічних операцій
Господарське законодавство	Визначення в бухгалтерському обліку різних видів зовнішньоекономічних операцій, що відповідають характеристикам законодавчо закріпленим в господарському законодавстві
Митне законодавство	формування вартості активів та порядок їх визнання в бухгалтерському обліку, розрахунок суми дебіторської та кредиторської заборгованості, погашення зобов'язань та отримання дебіторської заборгованості, а також їх визнання в бухгалтерському обліку; формування показників бухгалтерської звітності
Валютне законодавство	формування вартості активів, розрахунок суми дебіторської заборгованості на підставі застосування валютних курсів; відображення зміни вартості активів та дебіторської і кредиторської заборгованості у вигляді доходів та витрат діяльності підприємства
Податкове законодавство	розрахунок суми податків та обов'язкових платежів і відображення в бухгалтерському обліку їх нарахування та сплати; формування показників податкової звітності

Що стосується правил митного регулювання ЗЕД, то в науковій літературі цьому питанню приділяється достатньо уваги з огляду наявності низки питань, які потребують подальшого вирішення. Так, Кістанова Ю.М. обгрунтовує питання класифікації товарів, що є предметом зовнішньоекономічних контрактів, Домбровська С.М. вивчає місце та сутність системи управління ризиками в структурі митного адміністрування, а також ефективність здійснення митного контролю.

Митний кодекс має бути стабільним нормативно-правовим актом із одночасним оперативним реагуванням на зміни внутрішньої та зовнішньоекономічної ситуації, однак повинна бути певна послідовність при їх запровадженні. Митна політика України має передбачати укладення митних союзів із заінтересованими країнами, що відповідно підвищить їхню взаємну довіру, призведе до узгодження їх митної політики [2].

Питання щодо валютного регулювання розглядаються у Законі України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", крім того, відповідну законодавчу силу мають постанови Національного банку України, в яких встановлено окремі норми, що здійснюють регулювання розрахунків в іноземній валюті підприємствами ЗЕД.

Податкове законодавство охоплює широке коло питань, пов'язаних з оподаткуванням операцій ЗЕД. Податковий кодекс України є основою для нарахувань й сплати податків та платежів, що пов'язані із здійсненням ЗЕД.

Підсумовуючи розгляд даного питання, варто відмітити, що система нормативно-правового забезпечення господарської діяльності повинна бути уніфікованою та приведена у відповідність до міжнародного законодавства. Це стосується і системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, оскільки в цьому випадку облікова інформація буде порівняльною, що є важливим і ключовим моментом під час прийняття управлінських рішень у сфері зовнішньої торговельної діяльності підприємств.

Висновки до розділу 1

Зовнішньоекономічна діяльність у сучасних умовах є важливою сферою господарської діяльності підприємств, оскільки розвиток ринкових відносин та вступ

України до СОТ відкрили нові можливості для українських підприємств.

Експортно-імпортні операції, які набувають все більшого поширення, мають особливості їх обліку та аналізу.

Під поняттям «експортно-імпортні операції підприємства» розуміють вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин, який спрямований на отримання прибутку, водночас поєднуючи процес руху продукції й подальших розрахунків між контрагентами різних країн, засобом вимірювання обсягу у яких є іноземна валюта.

У міжнародній торговельній практиці використовуються два основних методи здійснення експортно-імпортних операцій: 1) прямий експорт та імпорт - передбачає постачання товарів підприємствами безпосередньо іноземному споживачу або купівлю у нього відповідних товарів; 2) непрямої експорт і імпорт, який передбачає купівлю-продаж товарів через торговельних посередників.

Правове регулювання ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємств на рівні законодавства здійснюється у відповідності до основних положень нормативно-правових документів. Основи ведення зовнішньоекономічної діяльності визначено у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», який є загальним нормативно-правовим документом та регулює ряд питань, які пов'язані зі здійсненням господарських операцій підприємствами на світових ринках товарів та послуг, капіталу тощо.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організаційно-економічна характеристика об'єкта дослідження

У 1998 р. засновник Індустріальної молочної компанії (ІМК) Петров О. придбав Кременчуцький молокопереробний завод. Після здійснення реконструкції даного заводу, у 2003 р. прибуток становив 20 млн. дол. США. Завод було продано компанії Unimilk Group, а Петров О. створив Корпорацію «Клуб сиру», що спеціалізується на виробництві твердих сирів. Було також придбано шість молокопереробних заводів. Виручка від реалізації сирів у 2006 р. становила 114 млн дол. США. У 2007 р. корпорацію «Клуб сиру» було продано за 200 млн дол. США та створено Індустріальну молочну компанію. При цьому було придбано 2 агрокомпанії в Полтавській області та 4 в Чернігівській. У 2009 р. на підприємствах були встановлені трекери GPS для моніторингу використання техніки. У 2010 р. земельний банк зріс до 37 900 гектарів.

У травні 2011 р. ІМК вийшла на Варшавську фондову біржу, де за рахунок продажу акцій змогла залучити 24,4 млн. дол. США інвестицій. У кінці 2011 р. був створений третій агрокластер у Сумській області, куди ввійшло 6 компаній. При цьому кількість аеликої рогатої худоби зросла до 7531 голів, з яких кількість корів становила 3888. Таким чином потужності з виробництва молока становили 18 тис.

т.

У 2012 р. земельний банк збільшився до 120 тис. гектарів. У Носівці було створено четвертий агрокластер. У цьому ж році було запроваджено 3 етап системи управління ефективністю «ІМК КОМПАС» на основі аналізу супутникових знімків полів, а також запущена соціальна програма «ІМК ДОПОМАГАС».

У 2013 р. було створено п'ятий - Прилуцький кластер.

Інтенсивна діяльність щодо розширення географії виробництва та ефективність управління сприяли тому, що в січні 2014 р. ІМК отримала кредит

Міжнародної Фінансової Корпорації на суму 30 млн доларів США. Це в свою чергу підтверджує довіру до діяльності самого агрохолдингу.

Основними напрямками діяльності ІМК є вирощування зернових та олійних культур; зберігання зернових та олійних культур; молочне скотарство.

У цілому компанія володіє земельним банком у розмірі 120 тис. га у регіонах України, де наявні родючі ґрунти. Аналізуючи діяльність кластерів, то спостерігається висока концентрація земельних ділянок у межах кластерів, зокрема середня відстань між полями становить до 20 км).

Досліджуючи організаційну структуру агрохолдингу, варто відмітити розвинену та самодостатню фермерську інфраструктуру:

- власні складські потужності для зберігання зернових та олійних культур;
- логістична інфраструктура;
- власний машинний парк.

Ідея вертикальної інтеграції компанії лежить в основі бізнес-моделі ІМК (рис. 2.1). Вертикально інтегрована структура бізнесу дозволяє підприємству скористатися перевагами диверсифікації, гарантуючи при цьому постачання сировини з мінімальними транспортними витратами та ефективно керувати всіма елементами ланцюжка вартості.

Високий рівень вертикальної інтеграції як всередині кожного бізнесу, так і між сегментами забезпечує конкурентні переваги на ринках, високу ефективність виробництва та фінансову стійкість.

Агрохолдинг орендує землю сільськогосподарського призначення у приватних осіб. Орендні платежі розраховуються на основі грошової оцінки землі з урахуванням чинника інфляції. Середня відсоткова ставка за оренду землі становить 5-13% у 2021 році.

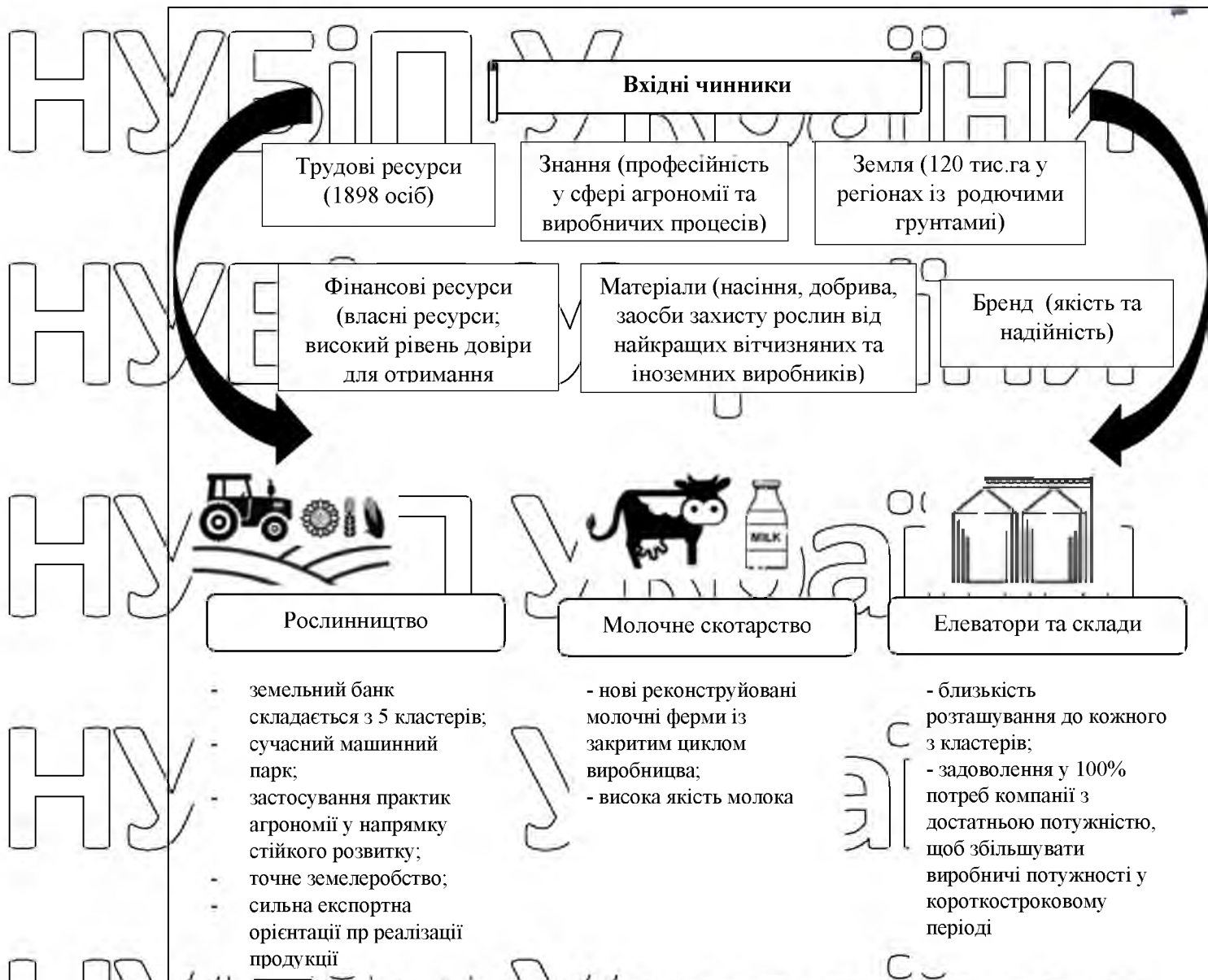


Рис. 2.1. Бізнес модель діяльності ІМК []

У табл. 2.1 представлена земельна площа, якою володіє підприємство у різних регіонах України на основі оренди.

Як видно із табл. площа ріллі в цілому залишається стабільною та за період 2020-2021 рр. становила 120301 тис. га. У той же час є відмінності у її використанні по регіонах. Так, найбільшу частку ріллі займає Чернігівський кластер у розмірі 76829 тис. га, на другому місці Сумський кластер – 23371 тис. га та Полтавський кластер становив 19824 тис. га. Незначною часткою є земля, відведена під

пасовища, будівництво та інше. Так, у Сумській області це лише 7 тис. га, у Чернігівському регіоні – 130 тис. га та у Полтавському – 140 тис. га.

Таблиця 2.1

Наявність та використання сільськогосподарських угідь у розрізі регіонів діяльності агрохолдинга «ІМК», тис. га

Показники	2020 р.	2021 р.	Абсол. відх. 2021 р. до 2020 р., %	Відн. відх. 2021 р. до 2020 р., %
Полтавський регіон				
Рілля	19824	19824	-	100%
Земля під пасовища, будівництво, інше	140	140	-	100%
Чернігівський регіон				
Рілля	76829	76829	-	100%
Земля під пасовища, будівництво, інше	130	130	-	100%
Сумський регіон				
Рілля	23371	23371	-	100%
Земля під пасовища, будівництво, інше	7	7	-	100%
Всього	120301	120301	-	100%

Наявність більшої частки землі під пасовища, будівництво та інше у Чернігівському та Полтавському регіонах пояснюється концентрацією діяльності агрохолдингу у напрямку молочного скотарства та вирощування ВРХ у даних областях.

Проаналізуємо забезпеченість досліджуваного підприємства трудовими ресурсами (табл. 2.2).

З табл. 2.2 видно, що найбільшу частку займають працівники, зайняті у виробництві, зокрема у 2021 р. їх частка становила 71% (1341 осіб).

Адміністративний персонал також займає значну питому вагу (27%) у загальній кількості персоналу та у 2021 р. становив 537 осіб. У той час виплати заробітної плати виробничому персоналу становили 13296 тис. дол. США у 2021 р.

Таблиця 2.2

Наявність трудових ресурсів на агрохолдинку ІМК та розподіл заробітної плати й відповідних платежів

Показники	2020 р.		2021 р.	
	Заробітна плата та інші платежі, тис. дол. США	Середньорічна кількість працівників, осіб	Заробітна плата та інші платежі, тис. дол. США	Середньорічна кількість працівників, осіб
Виробничий (операційний) персонал	12726	1404	13296	1341
Адміністративний персонал	8963	555	8603	537
Персонал, зайнятий у торгівлі	216	18	246	18
Персонал, не зайнятий у виробничій діяльності	143	2	5	2
Всього	22048	1979	22150	1898

Виплати на заробітну плату всього зросли у 2021 р. та становили 22150 тис. дол. США, що на 1% вище від рівня 2020 року.

Розглянемо забезпеченість підприємства основними засобами, аналізуючи чисту балансову вартість у розрізі груп основних засобів за період 2019-2021 років (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Забезпеченість агрохолдингу ІМК основними засобами, тис. дол. США

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відн. відхил. 2021 р. до 2019 р., %
Земля та будівлі	45317	38526	39084	86,2
Техніка	20425	18532	17274	84,6
Транспортні засоби	10003	8622	7412	74,1
Інші	112	117	218	194,6
Незавершене будівництво	93	84	140	150,5
Всього	75950	65881	64128	84,4

Аналізуючи забезпеченість підприємства основними засобами, варто відмітити, що їх вартість у 2021 р. знизилась порівняно з 2019 на 15,6% та становила 64128 тис. дол. США. Їх зниження вартості відбулось головним чином через зменшення вартості землі та будівель, техніки та транспортних засобів.

Проаналізуємо реалізацію сільськогосподарських культур на досліджуваному підприємстві, оскільки даному напрямку частка отриманих доходів підприємства у 2021 р. становила 98% (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Реалізація сільськогосподарської продукції в агрохолдингу ІМК, т

Види с/г культур	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Абсол. відхил. 2021 р. до 2019 р., тис.т	Відн. відхил. 2021 р. до 2019 р., %
Кукурудза	71134	610927	536104	-176030,0	75,4
Соняшник	81001	86831	85822	4821,0	106,0
Пшениця	76542	118063	117967	41425	154,1
Соя	32819	1308	-	х	х
Інші	9738	5698	3513	-6225,0	36,1
Реалізовано всього	911234	822827	743406	-167828,0	81,6

Результати табл. 2.4 свідчать, що по всіх видах сільськогосподарських культур відбулось зменшення реалізації виробленої продукції на 18,4%. Так, порівнюючи 2021 р. до 2019 р. зниження реалізації продукції було спричинено за рахунок кукурудзи на 25% та інших сільськогосподарських культур – на 64%. У той же час при порівнянні 2021 р. до 2020 р. відбулось зниження реалізації по всіх видах сільськогосподарських культур, спрямованих на експорт. Це можна пояснити такими чинниками як зниження врожайності сільськогосподарських культур, зменшення обсягів у договорах поставок, оскільки земельна площа затишалась незмінної протягом аналізованого періоду.

Розглянемо собівартість реалізованої продукції (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Собівартість реалізованої продукції, тис. дол. США

Статті витрат	2020 р.	2021 р.	Абсол. відх. 2021 р. до 2020 р., %	Відн. відх. 2021 р. до 2020 р., %
Сировина	106004	131250	25246	123,82
Зміна запасів і незавершеного виробництва	4705	15413	20118	-327,59
Знос та амортизація	18973	23211	4238	122,34
Заробітна плата обслуговуючого персоналу та відповідні платежі	12726	13296	570	104,48
Паливно-енергетичне забезпечення	7642	20012	12370	261,87
Послуги третіх осіб	3040	6623	3583	217,86
Оренда	2252	3021	769	134,15
Ремонт і технічне обслуговування	1020	708	-312	69,41
Податки та інші збори	682	1075	393	157,62
Інші витрати	126	117	-90	92,86
Всього витрат	159170	183900	24730	115,54

Аналізуючи собівартість реалізованої продукції, можна відмітити, що у 2021р. даний показник становив 183,9 млн. дол. США, що на 16% вище, а ніж у попередньому 2020 р. Найвагомішу частку витрат у собівартості виробництва займає сировина, зокрема у 2021 р. на її частку припадало 71%. У той же час частка даної статті витрат у 2021 р. порівняно з 2020 р. зростає на 24% та становила 131250 тис. дол. США.

Знос та амортизація також займають вагому частку у структурі витрат та у 2021 р. їх сума становила 23211 тис. дол. США, що на 22% більше від рівня попереднього року.

Суттєво зросла стаття витрат паливно-енергетичного забезпечення. Так у 2020 р. вона становила 20012 тис. дол. США, що на 161,8% вище її рівня у 2020 році.

Досліджуючи діяльність підприємства за напрямками діяльності, варто відмітити, що розподіл доходу у 2020 р. становив 161,4 млн. дол. США (рис. 2.2). При цьому на напрямок рослинництва припадало 98%, елеватори та сховища – 1%, молочне скотарство – 1%. У 2021 р. розподіл доходу за напрямками був однаковий, однак отриманий дохід становив 181,7 млн. дол. США.

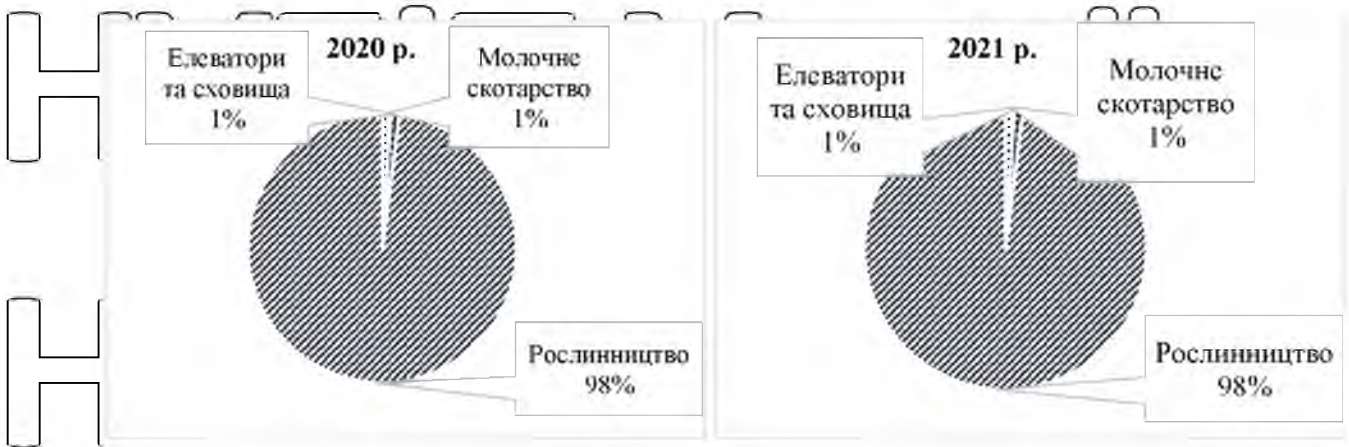


Рис. 2.2. Розподіл доходів за напрямками діяльності у 2020-2021 рр.

У зв'язку з тим, що на підприємстві на напрямок рослинництва припадало 98% отриманих доходів, розглянемо частку окремих культур, які сприяли його отриманню (рис. 2.3).

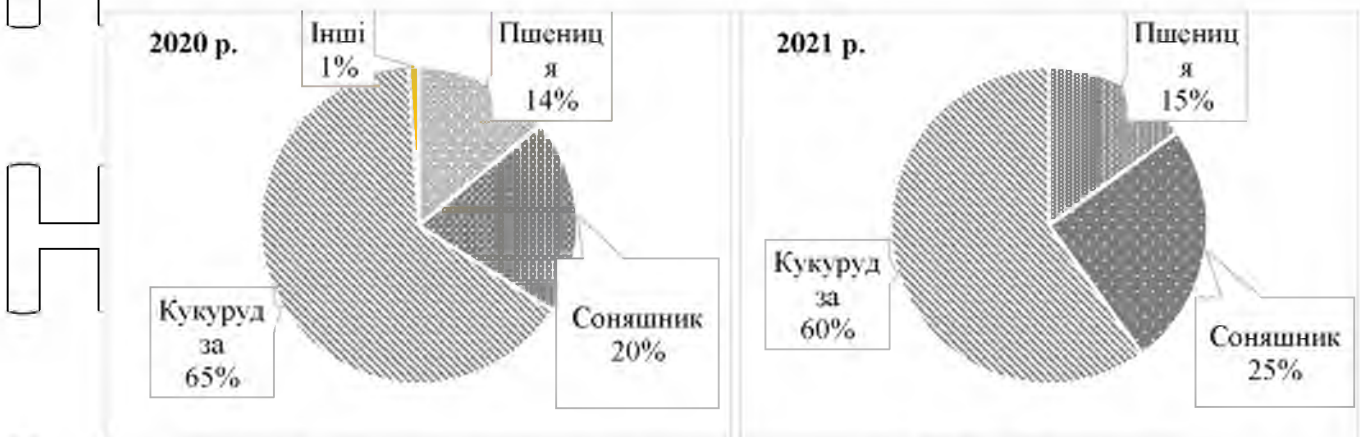


Рис. 2.3. Розподіл доходів у рослинництві в 2020-2021 рр.

Із рис. 2.3 видно, що у 2020 р. найбільш генеруючими дохід були такі: частка кукурудзи становила 65%, соняшнику – 20%, пшениці – 14%. Інші культури становили лише 1% в утворенні доходів. На відміну від 2020 р. на досліджуваному

ІМК вирощувались три культури – кукурудза, частка якої у генерації доходів становила 60%, соняшник – 25% та пшениця – 15%.

2.2. Організація обліку і фінансової звітності експортно-імпортних операцій підприємств

Стратегія розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємства, насамперед, залежить від структури системи управління, визначених пріоритетних цілей адміністрації, рівня професіоналізму працівників, облікової інформації.

Правильно визначені стратегічні орієнтири дозволяють передбачати і враховувати можливі ризики від провадження зовнішньоекономічних операцій. Тому оцінювання стану й окреслення можливих перспектив покращення організації обліку ЗЕД. Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу: організаційні, методичні, технічні.

На організацію бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій суттєво впливає галузева приналежність форм і видів експортно-імпортної діяльності, яка визначається особливостями діяльності підприємств. Система організації обліку експортно-імпортних операцій охоплює такі елементи, які передбачають їх комплексну взаємодію, а саме: обліковий процес та його забезпечення, облікова політика, види облікової інформації, техніка обліку та формування єдиної бази даних.

На рис. 2.4 зображена загальна структура етапів організації обліку експортно-імпортних операцій.

На підприємстві облікова політика оформлюється у вигляді Наказу про облікову політику. Облікова політика в вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні.

Одним із етапів організації обліку є правильна організація документообігу, яка полягає у формуванні переліку первинних документів, що підлягають

обов'язковому оформленню на відповідних стадіях товарообороту або у зв'язку із здійсненням чи оплатою запланованих витрат.

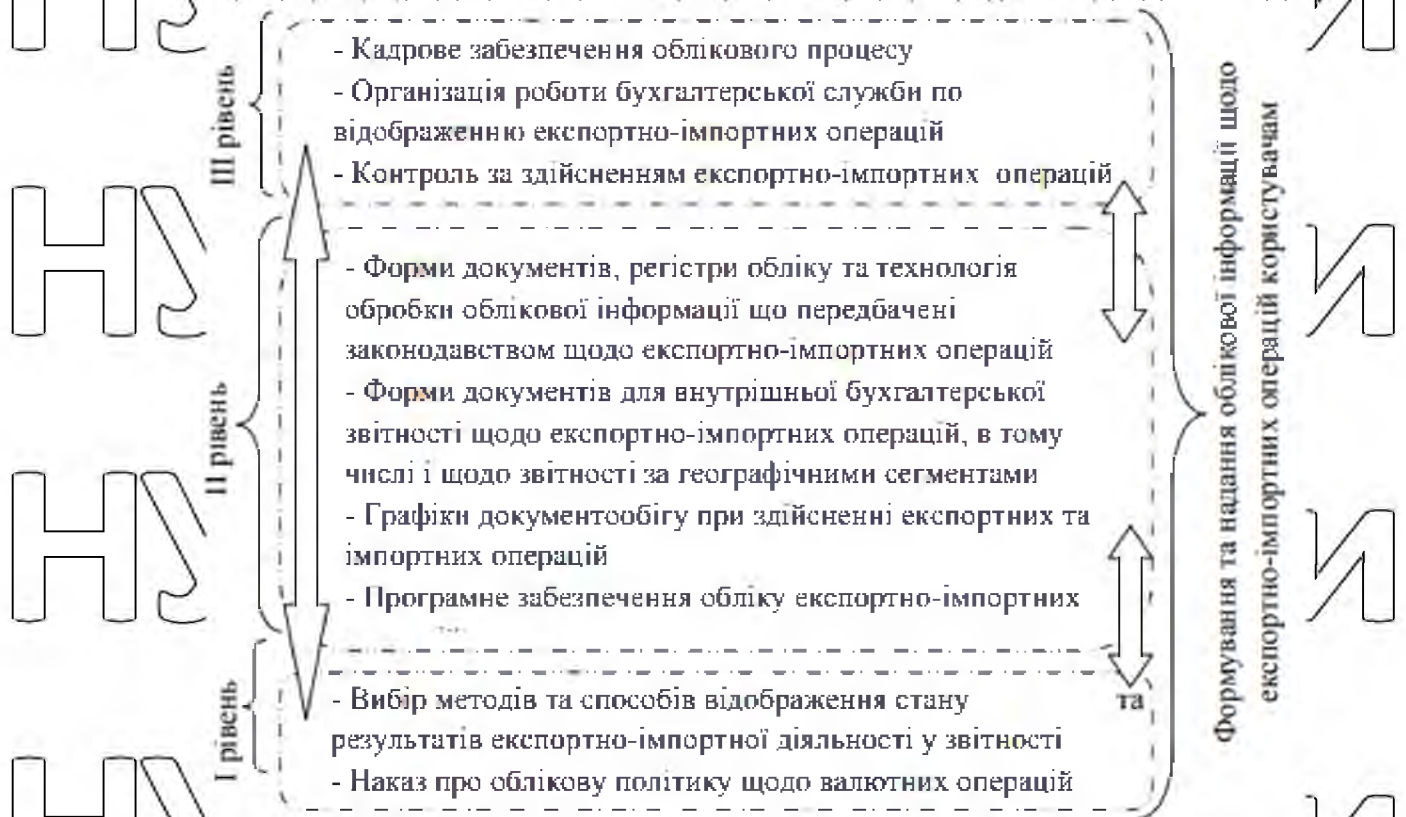


Рис. 2.4. Етапи організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій

Джерело: сформовано за результатами теоретичних досліджень

Документообіг містить такі основні стадії: створення або одержання документів від інших підприємств; перевірка і обробка документів; передача документів в архів.

На рис. 2.5 представлено склад первинної документації, що використовується для обліку експортно-імпортних операцій підприємством.

Згідно з пп. 4 і 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, слід систематизувати на рахунках, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку.

Вважаємо, що існуючі форми журналів і відомостей є не зовсім повними для обліку експортно-імпортних операцій, оскільки не враховують монетарні і

немонетарні статті балансу, а також операційні і неопераційні курсові різниці, які виникають в результаті змін валютних курсів.

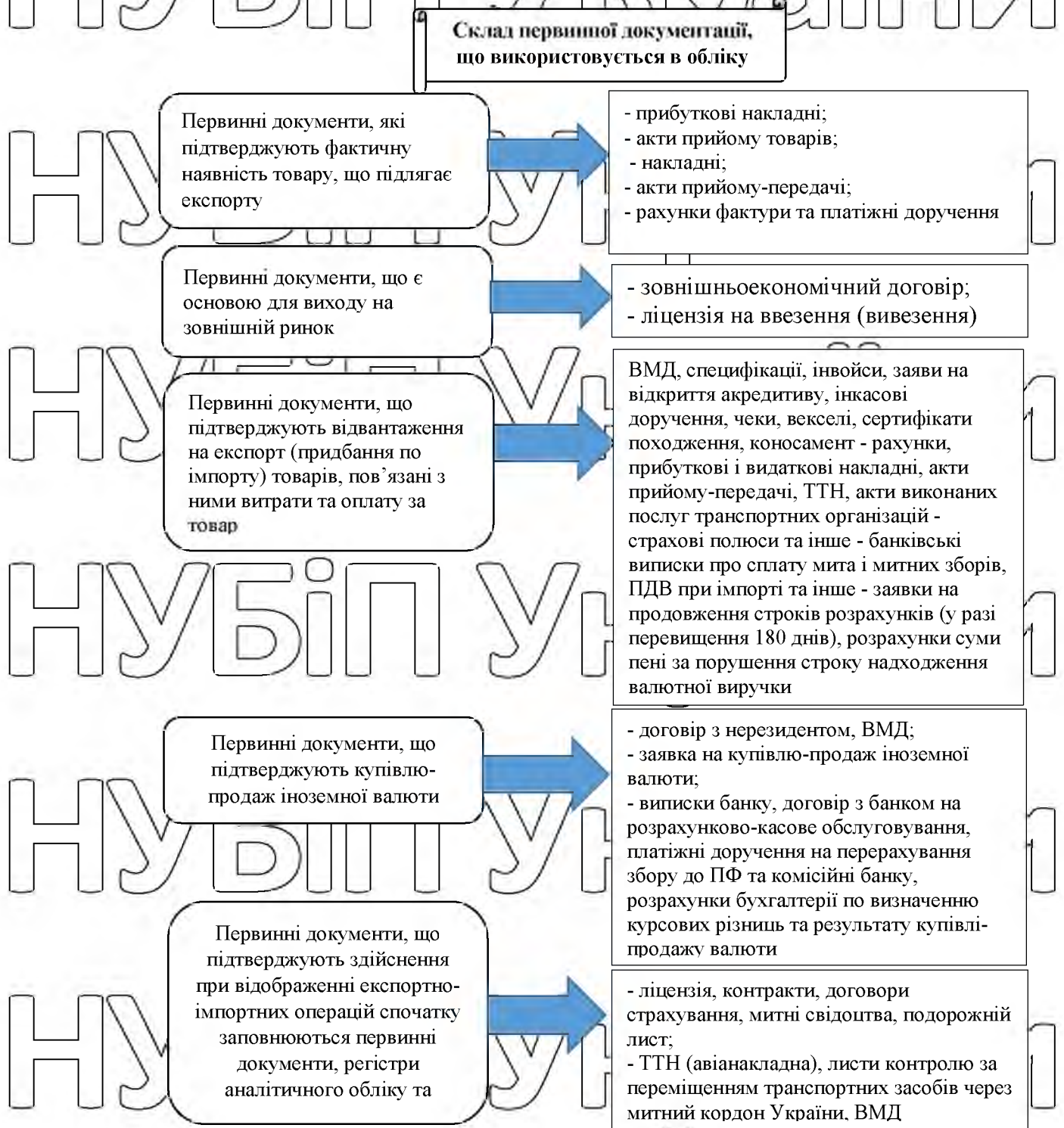


Рис. 2.5. Склад первинної документації, що використовується для обліку

експортно-імпортних операцій

При відображенні експортно-імпортних операцій бухгалтери не можуть використовувати у повній мірі існуючі реєстри, що негативно впливає на ведення бухгалтерського обліку. Варто більш детально зупинитися на характеристиці облікових реєстрів (відомостей).

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними покупцями, що відображаються на діючому рахунку 362. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру відвантаження товарів чи послуг та отримання оплати від нерезидентів. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним покупцем-нерезидентом і переноситься в графу сальдо на початок наступного місяця.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості за авансами, сплаченими нерезиденту, що відображаються на діючому рахунку 371. У відомості для розрахунку за кожним дебітором відводиться відповідний рядок. Сальдо визначається за кожним дебітором і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.3 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними постачальниками по діючому рахунку 632 за одержані по імпорту товарно-матеріальні цінності, отримані послуги. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру виконання зобов'язання за матеріальні цінності та послуги і проведення розрахунків з нерезидентами на підставі первинних облікових документів (вантажно-митних декларацій, актів виконаних робіт тощо). Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним іноземним постачальником і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку отриманих авансів від іноземного покупця по діючому рахунку 681. Зауважимо, що пропонувані форми облікових реєстрів мають лише рекомендаційний характер.

На рис. 2.6 наведено схему організації документообороту в агрохолдингу ІМК, які займаються зовнішньо-економічною діяльністю.

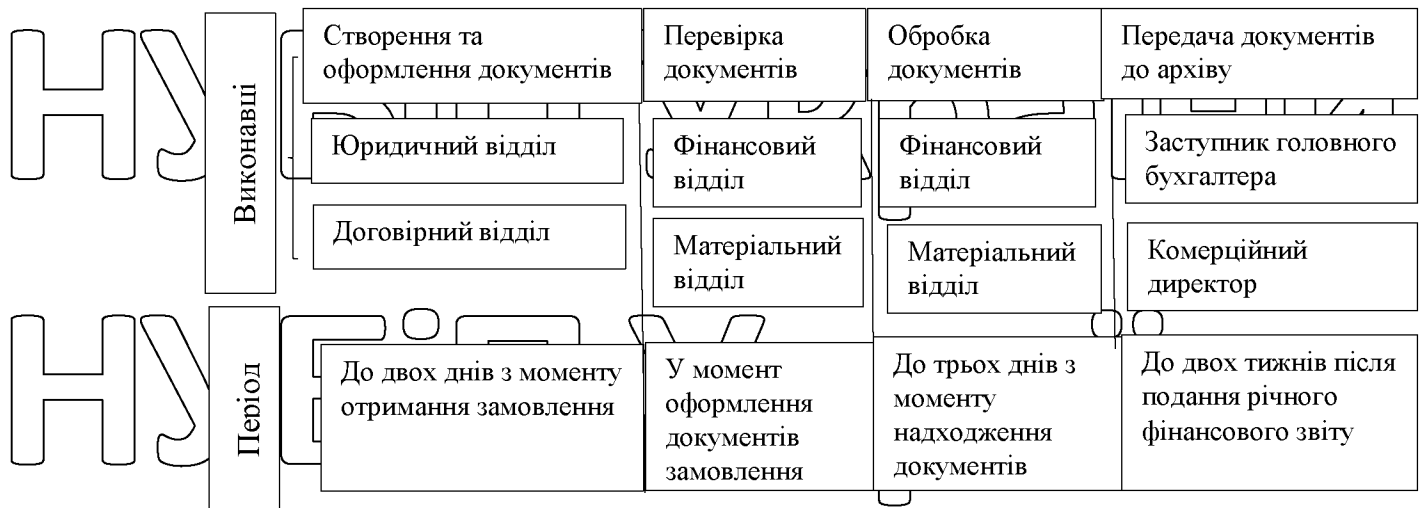


Рис. 2.6. Організація документообороту в агрохолдингу ІМК

Таким чином, у сучасних умовах ведення господарської діяльності перед підприємством все гостріше постає питання наявності ефективної та зрозумілої системи документального оформлення експортно-імпортних операцій. У свою чергу ефективно управління експортно-імпортними операціями неможливе без обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу задач їх документального забезпечення, які вирішуються в системі обліку.

2.3. Облік експортних операцій

Експорт є одним із видів міжнародної торгівлі. Експорт товарів - це продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням товарів за межі митного кордону України з метою отримання доходу. Під час здійснення операцій з експорту товарів суб'єкт господарювання зобов'язаний враховувати та виконувати ряд вимог законодавства, що стосуються документального оформлення.

Для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності існує два варіанти експорту [30]:

- без вивезення через митний кордон України,
- з вивезенням через митний кордон України.

При першому варіанті експорту (без переміщення через митний кордон України) товари продаються нерезиденту або на митній території України, або за межами, коли товар придбано і продано без ввезення до України. Під час продажу товарів на митній території України їх передача, оформлення та оподаткування здійснюється на загальних підставах, тобто такі товари не підлягають митному декларуванню, не сплачуються митні збори, а ПДВ справляється за основною ставкою. Така операція має місце, наприклад, коли резидент на території України продає товари нерезиденту, що використовує їх без вивезення з України.

У разі продажу товарів без ввезення їх на митну територію України об'єкт обкладення ПДВ відсутній, тобто даний податок не нараховується. Така операція має місце, коли резидент купує товари за межами митної території України (імпорт без ввезення) та продає їх за межами України (експорт без вивезення) [34].

Найбільш розповсюдженим є другий варіант експорту (з вивезенням через митний кордон України), при якому застосовується митний режим експорту, що свідчить про те, що експортер повинен надати митним органам документи на товар і сплатити митні платежі, податки і збори.

Для митного оформлення вантажу на експорт представникам підприємства необхідно надати такі документи [32]:

- 1) митна декларація (заповнює митний брокер);
- 2) картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);
- 3) договір доручення з митним брокером;
- 4) зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;
- 5) товаротранспортні документи та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації тощо (складає митний брокер);
- 6) комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice);
- 7) сертифікат якості на товар (в разі наявності);

8) сертифікат походження товару для країн СНД (як правило, форми СТ-1), для Європейського Союзу (сертифікат походження форми EUR.1);

9) документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного, екологічного контролю тощо);

10) свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами, книжка МДП (у разі її застосування);

11) інші документи на вимогу митних органів.

У разі, коли товар придбано і продано без вивезення з України, митне оформлення товару не проводиться.

При здійсненні експорту в бухгалтерському обліку відображаються такі господарські факти, як: відвантаження товару зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та віднесення витрат за операцією і визначення фінансового результату. При цьому виконуються наступні завдання [37]: визначення методу оцінки вибуття товарів; визначення моменту визнання доходів і витрат; оцінка витрат за експортними операціями; оцінка дебіторської та кредиторської заборгованості і контроль за повнотою і своєчасністю її погашення; контроль за станом розрахунків з іноземними партнерами (покупцями, комісіонерами, перевізниками тощо); визначення результатів експортних операцій; формування достовірної інформації про курсові різниці, контроль за правильністю і повнотою оподаткування; контроль за правильністю митного оформлення експорту.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій пов'язана з тим, що розрахунки за такими видами операцій здійснюються в іноземній валюті.

Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображають у валюті звітності грошовій одиниці

України перерахунком сум в іноземній валюті на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Первинні документи необхідно скласти під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Таким чином, кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку виключно на його підставі [23].

Наступним етапом є відображення в бухгалтерському обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає: фіксування відповідних рахунків у журналі господарських операцій або при комп'ютеризованій формі ведення обліку в певній бухгалтерській програмі (при цьому аналітичні рахунки мають забезпечувати достовірність, зрозумілість і повноту інформації, що відображається в бухгалтерському обліку); заповнення реєстрів обліку, Головної книги й оборотно-сальдової відомості з урахуванням оплати у національній та паралельно в іноземній валюті.

Первинна документація у сфері ЗЕД дуже різноманітна, і очевидним є те, що відсутність єдиного підходу щодо видів документів помітно ускладнює документальне оформлення господарських операцій. За таких умов одні експерти розглядають лише фінансову документацію, у той час як інші здійснюють додаткову деталізацію, виділяючи банківську документацію, що включає заяву на переказ валюти, інкасове доручення, доручення щодо відкриття акредитиву, заяву на розподіл експортної виручки, виписки банку за поточним і валютним рахунками тощо.

У даному контексті на додаткову увагу заслуговує особливий вид первинних документів у ЗЕД - це договір. На підставі аналізу впливу умов зовнішньоекономічного договору на облікове відображення експортно-імпорتنих операцій, необхідно окремо виділяти даний документ, адже він підтверджує факт виникнення прав і зобов'язань у сторін, а також дозволяє здійснювати записи в бухгалтерському обліку. У даному випадку облікове відображення підтверджують

інші документи, які складаються безпосередньо під час здійснення господарської операції (накладні, рахунки, акти тощо).

Основою для бухгалтерських записів з оприбуткування товарів для експорту є товарно-розрахункові документи, які відображають їх рух до іноземного покупця і які фіксують рух товарів: акцептовані рахунки підприємств-постачальників з додатком специфікацій, коносаментів, авіа накладних поштових квитанцій, які свідчать про відвантаження товарів в установлені адреси; приймальні акти, підтверджують, надходження товарів в порт чи на склади; комерційні та інші акти, які свідчать про нестачі, залишки та псування товарів; приймальні акти іноземних експедиторів та інші документи, які підтверджують рух експортних товарів за кордоном. Усі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку неможливо розглядати без взаємозв'язку з удосконаленням документування [36].

Експортна діяльність передбачає отримання доходу у вигляді експортної виручки. Відповідно до вимог П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації товарів визнається на дату переходу права власності на товар від продавця до покупця. Дохід за експортною операцією слід визнати на дату переходу права власності за правилами Інкотермс. Дохід від наданих послуг визнають на дату складання акта наданих послуг. Суму доходу у валюті варто перераховувати у гривню за курсом НБУ, що діяв на дату першої події за експортною операцією в межах суми такої першої події. Облік в експортера залежить від умов розрахунку із покупцем за товар. Визнання доходу в обліку за умови першої дії (відвантаження товару) відображається проведеннями [49]:

➤ Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

➤ Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображаються витрати, що включаються в собівартість товару та визнаються одночасно з доходами від його реалізації. Витрати, що утворюються в процесі митного оформлення, оплати послуг навантаження, страхування, транспортування,

відображаються в обліку в процесі їх утворення на однойменному рахунку 93 «Витрати на збут».

У разі попередньої оплати товару сума авансу відображається на розподільчому рахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», для проведення обов'язкового продажу валюти вона відображається в кореспонденції з рахунком 681 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті» [49].

В подальшому сума обов'язкового продажу валюти (65% надходження) відображається проведеннями:

➤ Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

➤ Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

а також по факту зарахування коштів:

➤ Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

➤ Кт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

➤ Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

➤ Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

В результаті різниці між валютними курсами під час продажу іноземної валюти та зарахування на рахунки коштів утворюються курсові різниці, що відображаються на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»

та 942 «Витрати від купівлі-продажу іноземної валюти» у кореспонденції із субрахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті». У табл. 2.6

відображаються рахунки, як запропоновані для обліку здійснення розрахунків при експортно-імпортних операціях.

Для обліку розрахунків з іноземними покупцями і іноземними постачальниками в розрізі строків заборгованості вважаємо за доцільне відкривати субрахунки третього порядку до рахунку 3621 «Розрахунки з іноземними покупцями»: 36211 «Розрахунки з іноземними покупцями за експортовані товари строком не більше 180 днів» та 36212 «Розрахунки з іноземними покупцями за експортовані товари строком більше 180 днів». Відповідно відкривати субрахунки

третього порядку до рахунку 6322 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту”:
63221 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту строком не більше 180 днів”
та 63222 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту строком більше 180 днів”.

Таблиця 2.6

Запропоновані рахунки для обліку розрахунків в сфері експортно-імпорتنих операцій

362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	3621 “Розрахунки з іноземними покупцями”
	3622 “Аванси, отримані від іноземного покупця”
632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”	6321 “Розрахунки з іноземними постачальниками”
	6322 “Аванси, сплачені постачальнику-нерезиденту”

Об’єкт обкладення податком на прибуток відповідає бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування з коригуванням на різниці, що визначається пп. 134.1.1 Податкового кодексу [33]. Під час здійснення контрольованих операцій підприємство повинно збільшити фінрезультат на суму перевищення цін над договірною вартістю реалізованих товарів відповідно до вимог ст. 39 та пп. 140.5.1 Податкового кодексу. У митному режимі експортні операції з вивезенням товарів обкладаються податком на додану вартість за ставкою 0%. Датою виникнення податкових зобов’язань із ПДВ вважається дата оформлення митної декларації, що підтверджує факт перетину митного кордону. У разі, коли експорт здійснюється без вивезення, тобто купівля та передача товару нерезиденту проводиться на митній території України, операції обкладаються ПДВ за загальними правилами за ставкою 20%. Об’єкт обкладення ПДВ відсутній, коли купівля та передача товару проводяться поза межами митної території України.

Підприємства України, які зайняті зовнішньоекономічною діяльністю відображають її результати окремими показниками у своїй річній фінансовій звітності:

1) у бухгалтерському балансі окремо виділяють засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, - товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) - кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо;

2) у звіті про фінансові результати окремо відображають виручку від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати;

3) у примітках до річного фінансового звіту робляться необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

Отже, зовнішньоекономічна діяльність підприємств, зокрема і досліджуваного агрохолдингу ІМК, невід'ємною і найбільшою складовою якої є експортні операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку і аналізу.

2.4. Облік імпорتنих операцій

Важливим макроекономічним фактором для розвитку сучасної економіки є імпорту. Якщо переваги експорту товарів достатньо вивчені та описані, то переваги імпорту повинні бути додатково обґрунтовані. Наукова та навчальна література вказує на соціально-економічні наслідки імпорту зарубіжних товарів. Імпортна діяльність підприємства є важливою сферою господарської діяльності, яка при ефективному використанні сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється.

На порядок обліку придбання товару в нерезидента впливає ряд ключових моментів. Це й умови постачання товару, прописані в договорі ЗЕД, і те, що товар проходить митний контроль, який завершується оформленням митної декларації (МД). А ще і те, що вартість товару визначена у валюті. У бухгалтерському обліку імпортні товари відображаються на дату їх визнання активами, контрольованими підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому (п. 3 НП(С)БО 1) [19].

При цьому контроль над активом, зазвичай, супроводжується отриманням права власності на нього. Проте, одного тільки права власності недостатньо для того, щоб вважати актив контрольованим. Необхідно також враховувати і момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товарів, який визначають відповідно до базису постачання ІНКОТЕРМС, зазначеного в договорі [45].

Потрібно врахувати ще один важливий момент: запаси визнають активами тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена (п. 5 П(С)БО 9, п. 2.1 Методичних рекомендацій №2).

По суті повний контроль над активом настає за фактом фізичного отримання його у володіння, тобто за фактом заходу товару на склад підприємства.

Проте, оприбуткувати товар можна і до надходження його на склад, якщо фактично підприємства визнають контроль достатнім за наявності переходу права власності і переходу ризиків. І звичайно заповнення первинних документів, що дозволяє провести оприбуткування імпортного товару (товарно-транспортної накладної, міжнародної товарно-транспортної накладної (СМР), залізничної накладної (ЦІМ, УМВС або ЦІМ/УМВС), коносаменту, авіавантажної накладної (Air Waybill) тощо) [44].

Існує велика різноманітність первинної документації у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відсутність єдиного підходу щодо видів документів ускладнює здійснення операцій з точки зору їх документального оформлення. Деякі автори розглядають митну документацію, в той час як інші вказують на банківську (заява на переказ валюти, інкасове доручення, доручення про відкриття акредитиву, заява на розподіл експортної виручки, виписки з банку по поточному та валютному рахунках тощо).

Важливою складовою відносно у сфері імпортної діяльності є укладання договору (контракту) між резидентом та нерезидентом. Зовнішньоекономічний договір – це угода між двома або більше зовнішньоекономічними суб'єктами та їх

іноземними контрагентами, спрямована на встановлення, зміну чи припинення взаємних прав та обов'язків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Імпортні операції в бухгалтерському обліку відображаються в залежності від того до якої з категорій вони відносяться товарів або послуг, в свою чергу як імпорتنі товари можуть бути ввезені запаси та основні засоби, в якості імпорتنих послуг отримані послуги, що забезпечують процес товаропросування і впливають на вартість імпортованої продукції, а також так звані основні послуги [43, 44, 46].

Оприбуткування імпорتنих товарно-матеріальних цінностей відображають в обліку підприємства таким чином:

Дт 28 «Товари», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 15 «Капітальні інвестиції»;
Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Згідно із загальним правилом імпорتنі товарно-матеріальні цінності (ТМЦ) оприбутковують за первісною вартістю. Такою первісною вартістю є собівартість придбаних імпорتنих ТМЦ, яка складається із фактичних витрат, які визнають за допомогою НП(С)БО 9 «Запаси» та 7 «Основні засоби». Складові частини первісної вартості імпорتنих товарно-матеріальних цінностей, що визначені НП(С)БО представлено на рис. 2.7

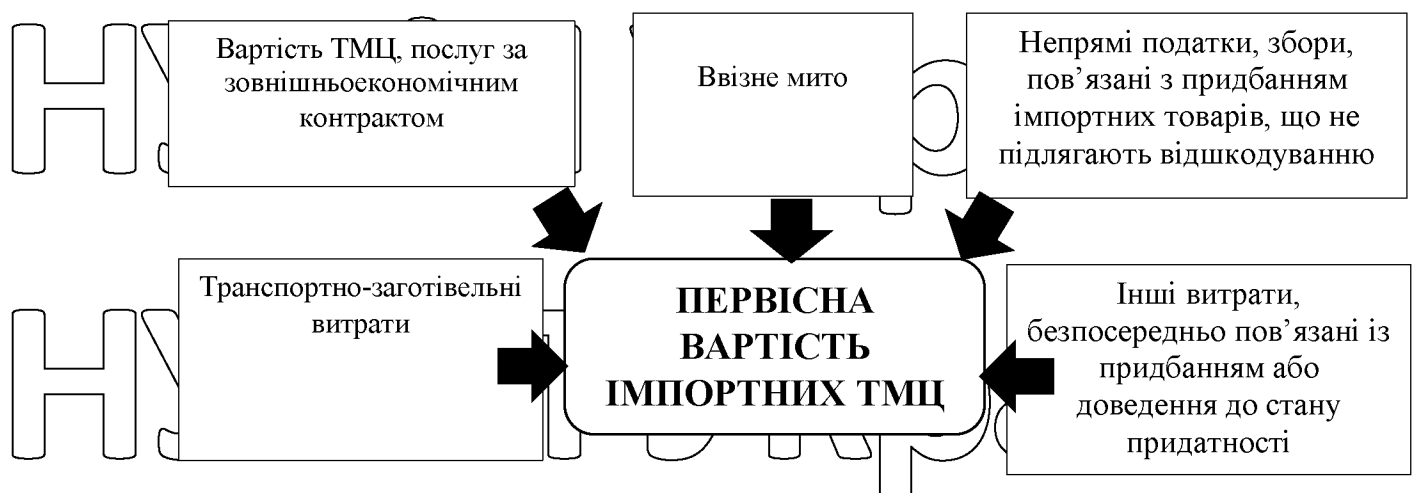


Рис. 2.7. Формування первісної вартості імпорتنих товарно-матеріальних цінностей

Проаналізуємо кожну зі складових частин, що формують первісну вартість імпортованих товарів.

1) Суми, які сплачують згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків.

Основним складником первісної вартості імпортованих товарів є їхня вартість, визначена за допомогою зовнішньоекономічного договору. Розрахунки за даними договорами зазвичай здійснюються в іноземній валюті, у зв'язку з чим під час визначення первісної вартості необхідно враховувати, яка саме подія відбулася раніше, тобто оприбуткування товарів чи оплата їх вартості.

У той же час гривневий еквівалент іноземних валютних витрат визначає НПК(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», зокрема п.п. 5-6. У разі передоплати, первісна вартість у частині такої передоплати визнається за курсом НБУ на дату здійснення передоплати, а у частині, яка не покрита передоплатою - за курсом НБУ на дату оприбуткування товарів. У подальшому у випадку зміни курсу НБУ, первісна вартість товарів залишається незмінною [33].

2) Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єкту господарювання.

Сюди відносять суми сплаченого ПДВ, які не включатимуть до податкового кредиту через відсутність прав на таке включення.

3) Транспортно-заготівельні витрати.

Під час імпорту товарів покупець несе різні витрати, які пов'язані з імпортом.

Ці витрати визначені міжнародними правилами Інкотермс (2020), зокрема: затрати на заготівлю запасів; оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включно з витратами, пов'язаними зі страхуванням ризиків транспортування запасів тощо.

На підставі відповідних первинних документів перелічені витрати належать до включення у собівартість імпортованих товарів. У випадку, якщо вартість

перевезення (чи інших витрат) вказана сукупною сумою, тоді відповідну суму витрат, яку потрібно включити до первісної вартості, необхідно розподілити між предметами перевезення.

4) Інші витрати, які пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

До цих витрат належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати підприємства на доспрацювання та підвищення якісно технічних характеристик запасів.

До того ж, до них входять також і витрати на оплату послуг митного брокера, якщо дану вартість можна безпосередньо визначити і віднести до товарів, які імпортуються.

Як зазначалось вище, при придбанні імпортованих товарів виникають курсові різниці. Їх розрахунок залежить від умов проведення операції, зокрема передоплати, післяоплати чи часткової передоплати. Загальний порядок визначення витрат в іноземній валюті у обліку наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Порядок відображення в обліку витрат в іноземній валюті

№п/п	Зміст господарської операції	Визначення суми витрат	Дата виникнення права на віднесення до складу витрат
1.	Оприбутковано товари покупцем, оплата здійснюється після оприбуткування	Витрати визначаються за курсом НБУ на дату оприбуткування товарів, а у випадку виконання робіт чи надання послуг – дата підписання документів, що підтверджують факт їх прийняття покупцем	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт та наданих послуг
2.	Здійснено частковий аванс, після чого частково оплачені товари оприбутковуються у сумі, що перевищує розмір авансу	Витрати складаються: 1) добуток суми сплаченого авансу та курсу НБУ на дату сплати авансу; 2) добуток вартості товару, не сплаченого на дату оприбуткування, та курсу НБУ, що діяв на оприбуткування товару	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг
3.	Здійснено 100% передоплату	Витрати визнаються за курсом НБУ на дату сплати авансу	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг

У разі повної передоплати вартості імпортованих товарів, необхідно керуватися п. 5 НП(С)БО 21, відповідно до якого «операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)».

При перерахуванні нерезиденту аванс в іноземній валюті, у підприємства виникає дебіторська заборгованість, гривневий еквівалент якої необхідно обчислювати за курсом НБУ на дату перерахування коштів. Через те, що вартість товару попередньо була оплачена, то відповідно суму даного авансу в іноземній валюті під час включення до первісної вартості запасів перераховують у гривні з використанням курсу НБУ на дату сплати авансу, а не за датою, коли відбулось фактичне отримання товарів.

Таким чином, вартість імпортованих товарів за зовнішньоекономічним договором в іноземній валюті під час оприбуткування відображають за курсом НБУ на дату передоплати. Перераховувати дану вартість на дату оприбуткування не потрібно. Дебіторська заборгованість нерезидента - це немонетарна стаття, у зв'язку з чим визначати курсові різниці за нею немає сенсу.

При умові купівлі імпортованих товарів на умовах післяоплати, необхідно керуватися згаданим вище п. 5 НП(С)БО 21. Це означає, що отримавши від нерезидента товари, у обліку оприбутковувати їх варто за курсом НБУ на дату здійснення операції, тобто на дату отримання товарів. Після того, як отримано товари, у підприємства виникає кредиторська заборгованість, яка є монетарною статтею. Відповідно до п.п. 7, 8 НП(С)БО 21 на дату балансу та дату здійснення господарської операції, зокрема на дату перерахування коштів в оплату заборгованості, за нею потрібно розраховувати й відображати курсові різниці.

Розрахунок курсової різниці здійснюють таким чином (формула 2.1):

$$КР = СКЗ \times (К2 - К1) \quad (2.1),$$

де КР - сума курсових різниць; СКЗ - сума кредиторської заборгованості; К1 - курс НБУ на дату виникнення кредиторської заборгованості або дату балансу, залежно від того, яка подія сталася пізніше; К2 - курс НБУ на дату визначення курсової різниці, тобто на дату балансу чи на дату розрахунку).

У бухгалтерському обліку курсові різниці відображають залежно від результату здійснення такого розрахунку. Якщо результат додатний, це означає, що курс НБУ підвищився, при цьому $K2 > K1$, то його списують на витрати на субрахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці» чи 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць». У випадку, коли результат розрахунку від'ємний, тобто курс НБУ знизився, при цьому $K2 < K1$, його включають до доходів та відносять на субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці». Вибір рахунка (операційний дохід/витрати чи ні) залежить від того, за якою саме операцією (заборгованістю тощо) визначають курсові різниці.

У свою чергу за кредиторською заборгованістю, яка є монетарною статтею, курсові різниці визначатимуть у загальному порядку. Це означає, що на дату балансу й дату здійснення розрахунків, тобто дату оплати. Дата балансу визнається на кінець кварталу.

Умовно вартість імпортного товару можна поділити на 2 частини:

- оплачена, тобто в сумі перерахованого авансу;
- неоплачена, тобто в сумі вартості товарів, що підлягає оплаті.

Відображення операцій імпорту агрохолдингу ІМК на рахунках бухгалтерського обліку можна побачити у табл. 2.8.

Представлений порядок визначення курсових різниць є достатньо складним й запутаним. На нашу думку, варто визначити первісну вартість імпортованих ТМЦ за курсом НБУ на дату їх надходження (розмитнення).

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків по відображенню імпорتنних операцій
агрохолдингу ІМК

№п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Перераховано нерезиденту передоплату	371	312
2.	Отримано від іноземного постачальника товарно-матеріальні цінності	20, 22, 28, 15	662
3.	Сплачено податки і збори під час митного оформлення товарно-матеріальних цінностей	377	311
4.	Включено до первісної вартості імпорتنних ТМЦ сплачені податки і збори, послуги брокера	20, 22, 28, 15	377, 685
5.	Віднесено до складу податкового кредиту суму ПДВ (на підставі митної декларації)	641	377
6.	Включено до первісної вартості імпорتنних ТМЦ вартість транспортних послуг по доставці	20, 22, 28, 15	377, 685
7.	Відображено залік заборгованостей (на суму передоплати)	632	371
8.	Відображено позитивні курсові різниці за заборгованістю	632	714, 744
9.	Відображено негативні курсові різниці за заборгованістю	945, 974	632

Це сприятиме полегшенню щодо визначення курсових різниць, оскільки вони розраховуватимуться як різниця між курсом НБУ на дату надходження та курсом НБУ на дату оплати.

2.4. Напрями покращення обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств

Досліджуваний агрохолдинг «ІМК» постачає продукцію як на внутрішній, так і на зовнішній ринки. При плануванні виходу на зовнішній ринок вироблених товарів як експорту або імпорту підприємству необхідно здійснити низку дій, а саме:

- визначити мету проведення експортно-імпорتنних операцій;

- оцінити зовнішнє середовище, вибрати також ринки збуту або ж ринки закупівель, знайти шляхи для виходу на них;

- оцінити умови функціонування підприємств, з якими досліджуване підприємство укладатиме угоди, зокрема їх фінансово-майновий стан;

- визначити ціну товару й умови його постачання;

- укласти угоди на реалізацію (закупівлю) товарів, робіт або послуг.

Світова практика обліку зовнішньоекономічних операцій свідчить про те, що всі системи ведення податкового обліку можна умовно поділити на дві групи:

1) ведення податкового обліку відокремлено від бухгалтерського обліку;

2) ведення податкового обліку на підставі даних бухгалтерського обліку.

На нашу думку, доцільним є визначення облікової політики у сфері бухгалтерського і податкового обліку. При цьому варто максимально зблизити бухгалтерський та податковий облік. Важливим кроком гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку до такого поєднання, що відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, є усунення розбіжностей, які є між бухгалтерським і податковим обліком в сфері експортно-імпорتنних операцій.

Вивчаючи питання щодо здійснення переоцінки, то регулювання даного питання здійснюється відповідно до положень П(С)БО 21 «Вплив змін валютних

курсів». Так, науковці Оляднічук Н.В. та Підлубна О.Д. узагальнюють вимоги, які

зазначені у законодавстві та відзначають, що «за умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 «Втрати від

операційної курсової різниці», а при умові зменшення курсу іноземної валюти, у

якій обліковується заборгованість - на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» із подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку

791 «Результат операційної діяльності»» [18, с. 53].

Курсові різниці, які відображаються в бухгалтерському обліку, формуються на рахунках доходів та витрат, які потрібно класифікувати у відповідності до

аналітичних розрізів. У табл. 2.9 представлений підхід щодо формування напрямків

синтетичного і аналітичного облікового відображення експортно-імпортних операцій.

НУВБІП УКРАЇНИ

Таблиця 2.9

Напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій

Рахунки	Субрахунки	Напрями аналітичних рахунків
28 «Товари»	281 «Товари в торгівлі»	<ul style="list-style-type: none"> за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань; за видами імпортованих товарів
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	<ul style="list-style-type: none"> за видами іноземної валюти; за географічним розташуванням контрагента; за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків і зобов'язань
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	<ul style="list-style-type: none"> за видами експортованого товару; за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	702 «Дохід від реалізації товарів»	
	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	
71 «Інший операційний дохід»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	<ul style="list-style-type: none"> за видами іноземної валюти; за видами монетарної статті
74 «Інші доходи»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	<ul style="list-style-type: none"> за видами експортованого товару; за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань
	902 «Собівартість реалізованих товарів»	
	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
94 «Інші витрати операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	<ul style="list-style-type: none"> за видами іноземної валюти; за видами монетарної статті
97 «Інші витрати»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	

Ідентифікація переліку та систематизація видів первинних документів для відображення здійснення зовнішньоекономічних операцій в бухгалтерському обліку надає можливість розширити предмет дослідження з метою удосконалення

НУВБІП УКРАЇНИ

інформаційних джерел системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

На рис. 2.8 представлено зміни в системі бухгалтерського обліку, які спричинені впровадженням до комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю документації експортно-імпортних операцій. При цьому з метою створення єдиного інформаційного простору системи управління підприємством, що забезпечує реалізацію функцій бухгалтерського обліку, на даному рисунку представлено напрямки розширення меж функціонування облікової системи, що здійснюється за допомогою покращення ведення документації на досліджуваному підприємстві.

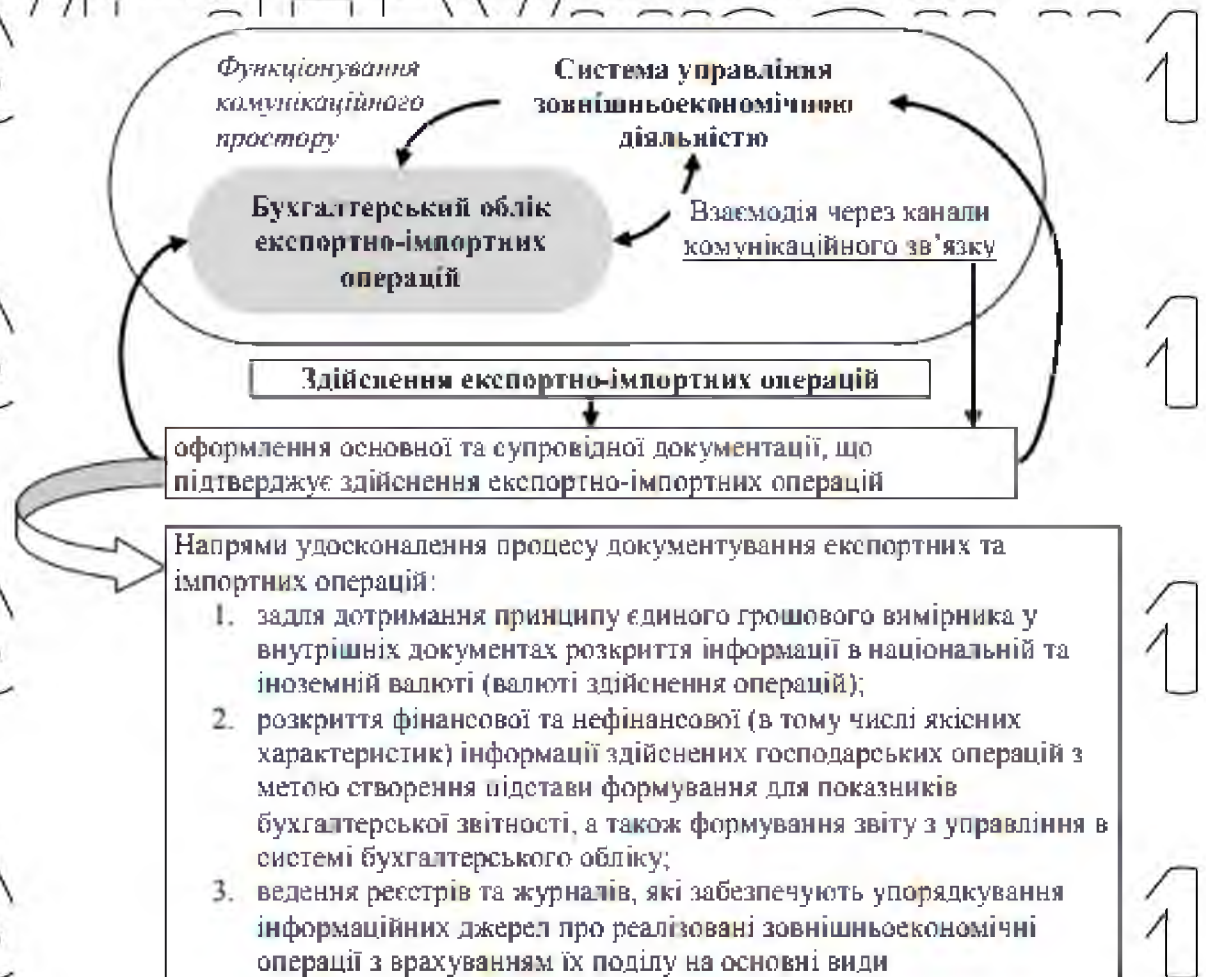


Рис. 2.8. Функціонування комунікаційного простору між системою управління та бухгалтерським обліком через документування зовнішньоекономічних операцій

Облікова інформація щодо експортно-імпортних операцій повинна відповідати, з одного боку, вимогам діючих П(С)БО, а з іншого боку, вимогам податкового законодавства. При здійсненні експортно-імпортних операцій повинен бути комплексний підхід до планування всіх податків. Під час проведеного дослідження було виявлено, що економічний зміст податків, зокрема об'єкт оподаткування, податкова база суттєво впливає на порядок обліку експортно-імпортних операцій. Це означає, що податкове законодавство визначає порядок відображення податків на рахунках бухгалтерського обліку. Існує також і зворотній зв'язок, який полягає в тому, що бухгалтерський облік також впливає на порядок оподаткування й визначає правила розрахунку податків при здійсненні експортних та імпортних операцій.

Висновки до розділу 2

Об'єктом дослідження у магістерській роботі є агрохолдинг «ІМК». Основними напрямками його діяльності є: вирощування зернових та олійних культур; зберігання зернових та олійних культур; молочне скотарство.

Основним завданням обліку експортних операцій є: формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів; своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту; формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками; формування достовірної інформації про курсові різниці.

Після переходу права власності від продавця до покупця в обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» із використанням відповідних субрахунків.

Синтетичний облік імпортних товарів ведеться на рахунку 28 «Товари».

Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх отримання за купівельними

чи продажними цінами у залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів на рахунок 281 «Товари на складі» буде відноситись їх митна вартість, тобто контрактна вартість, яка перерахована за курсом НБУ на дату їх ввезення. З

набуттям чинності П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», порядок формування облікової вартості імпортованих товарів зберігається при умові, що надходження товарів передуватиме їхній оплаті. Однак, коли за імпортовані товари перераховується

аванс в іноземній валюті, то їх облікова вартість буде іншою, ніж митна вартість, що зазначена у вантажній митній декларації й визначатиметься шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». При цьому облік за даним рахунком потрібно вести паралельно як у національній, так і в іноземній валюті.

Синтетичний облік розрахунків з контрагентами з усіх послуг, пов'язаних з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Ці послуги залежно від місця розташування їх виконавця можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті.

Аналітичний облік розрахунків з імпортованими операціями варто здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - у розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати.

Під час дослідження проаналізовано підхід, який спрямований на виокремлення напрямів аналітичного обліку експортно-імпортованих операцій. В основі даного підходу акцентовано увагу на особливостях зовнішньоекономічної діяльності, зокрема зміни валютних курсів, правил Інкотермс, виду діяльності підприємства тощо.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Методичні прийоми аналізу

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства ототожнюється передусім зі здійсненням експортно-імпортних операцій торговельних суб'єктів, оскільки на них припадає більшість усіх здійснюваних у зовнішньоекономічній діяльності процесів.

Аналіз зовнішньоекономічної діяльності - це комплексне вивчення її організації та перебігу економічних подій з метою встановлення результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності діяльності.

Предметом вивчення аналізу господарської діяльності є друга і третя групи проблем.

При цьому інформаційною базою є дані бухгалтерського обліку і звітності підприємств різних форм власності.

Залежно від часу проведення аналітичної роботи в зовнішньоекономічній діяльності розрізняють попередній, оперативний та наступний аналіз.

Основними завданнями аналізу зовнішньоекономічної діяльності є:

1) оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань по контрактах з іноземними партнерами;

2) характеристика динаміки зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

3) оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань по контрактах. Виконання вказаної задачі передбачає послідовне або паралельне вивчення оборотності капіталу підприємства, дослідження непрямих витрат по експорту та імпорту товарів, вивчення ефективності зовнішньоекономічних операцій; узагальнення попередніх результатів аналізу за допомогою коефіцієнту віддачі оборотного капіталу, що дозволяє відповісти на

питання, наскільки ефективно використано оборотний капітал в процесі зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

4) оцінка фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

5) характеристика фінансового стану підприємства.

Під час здійснення якісного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства застосовують такі прийоми і методи, зокрема: STEP-аналізу; SWOT-аналізу; SPACE-аналізу; модель GE/McKinsey.

На першому етапі аналізу середовища зовнішньоекономічної діяльності підприємства оцінюється макроекономічне оточення підприємства, яке створює загальні умови господарювання підприємства у зовнішньому середовищі. До макроекономічного оточення відносяться такі чинники: економічні умови в країні; політичні, правові умови; рівень технологічного розвитку; міжнародні зв'язки; соціально-культурне середовище; природно-кліматичні й географічні умови; стадія ділового циклу на ринку. Макроекономічне оточення не має специфічного характеру впливу стосовно окремо взятого підприємства, хоча ступінь його впливу на різні підприємства неоднакова. Це пов'язано з відмінностями у сферах діяльності підприємств. У табл. 3.1 наведена систематизація методик аналізу оточення підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Таким чином, проаналізувавши фахову літературу було виявлено велику різноманітність методів як кількісного, так якісного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства. З одного боку, оскільки оцінка зовнішньоекономічної діяльності підприємства базується на одночасному врахуванні багатьох чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, можна зробити висновок про необхідність застосування певного комплексу методів аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства для отримання достовірного результату.

Таблиця 3.1

Систематизація методик аналізу оточення зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Етап	Простір	Методи аналізу	
		Традиційні	Інноваційні
1. Оцінка макроекономічного оточення	Макроекономічний простір	PEST-аналіз	Модель Л. Фахі й В. Нарайяна
2. Опис економічних характеристик галузі	Галузевий простір	Оцінка ситуації в галузі з використанням статистичних показників	
3. Аналіз становища підприємства в зіставленні з основними конкурентами	Конкурентний простір	SWOT, SPACE – аналіз, аналіз конкурентів	Виявлення рушійних сил конкуренції

З іншого боку, можливість залучення альтернативних методів у межах певного напрямку аналізу свідчить про те, що для фахівця виникає проблема вибору найкращої сукупності методів аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

3.2. Оцінка динаміки та структури проведення експортно-імпорتنних операцій на досліджуваному підприємстві

Реалізація продукції агрохолдингу ІМК зорієнтована головним чином на експорт. Вироблена продукція, зокрема, кукурудза та пшениця є експортно-орієнтованими культурами на досліджуваному підприємстві (рис. 3.1). При цьому спостерігається широка географія реалізації даної продукції у такі країни як: країни Азії, ЄС, Північної Африки та країн Близького Сходу. Частка виручки у результаті експорту продукції у загальному обсязі виручки від реалізації продукції у 2021 р. становила 74%, що на 4% нижче від рівня попереднього року.

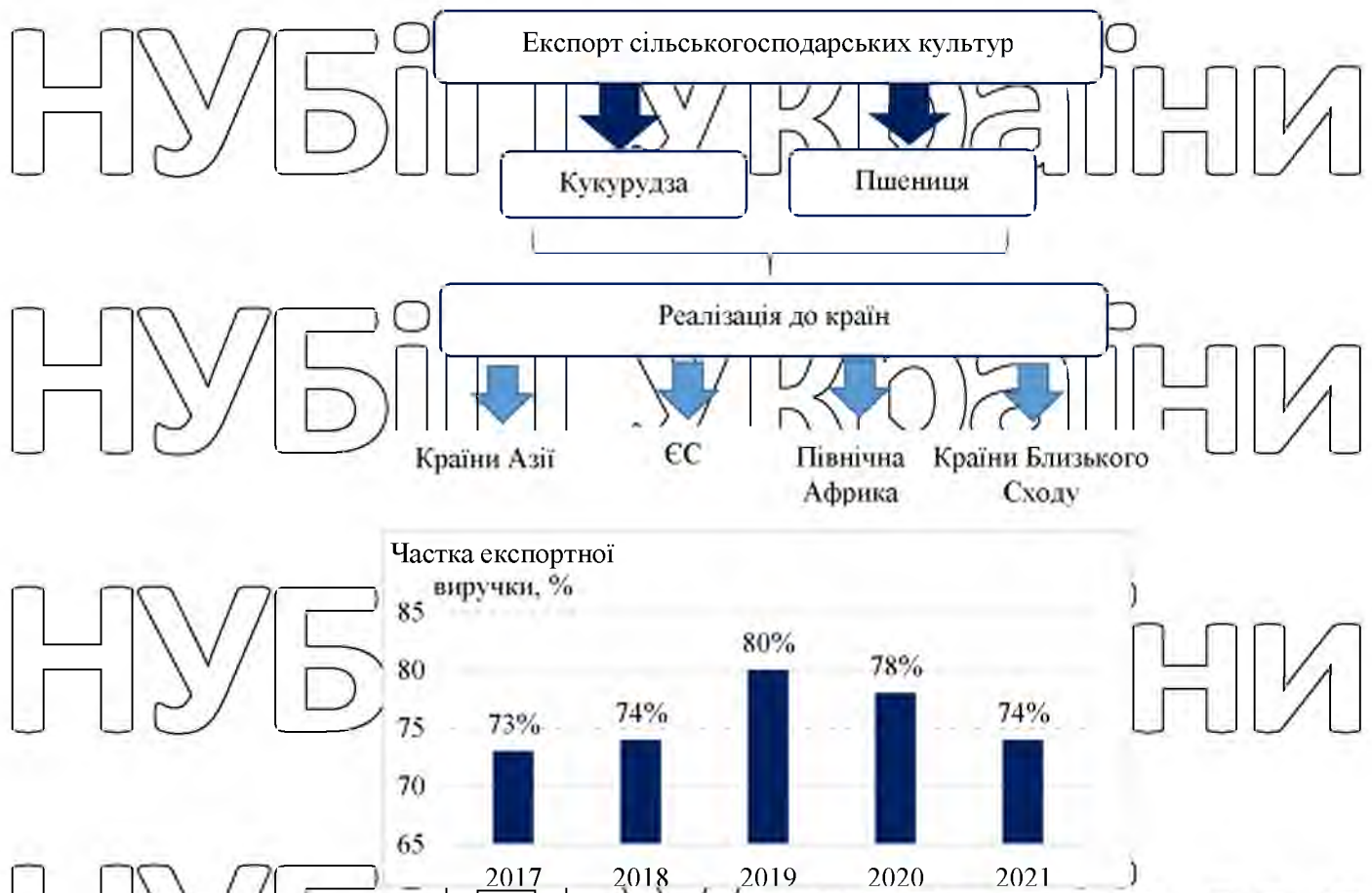


Рис. 3.1. Динаміка експорту сільськогосподарської продукції агрохолдингом ЦМК та частки експортної виручки у динаміці

У наступній табл. 3.2 наведені обсяги реалізації основних культур компанії та отримані доходи. З даної таблиці видно, що основними сільськогосподарськими культурами, які реалізуються на ринку є кукурудза, пшениця та соя. Однак, у 2021 р. соя не вирощувалась підприємством.

Реалізація виробленої кукурудзи дещо зменшилась у 2021 р., та становила 536104 т, що менше порівняно з 2020 р. на 12,3%. У той же час дохід від її реалізації зріс у 2021 р. на 3,6% порівняно з 2020 роком. Цьому сприяла позитивна зміна ціни реалізації у розмірі 200 дол. США/т.

Обсяг реалізації пшениці також знизився, проте через вищу ціну реалізації у розмірі 227 дол. США/т, дохід у 2021 р. був вищим на 19% порівняно з 2020 роком.

Таблиця 3.2

Обсяги реалізації основних культур та отримані доходи в агрохолдингу ІМК

Показники	2020 р.	2021 р.	Абсол. відхил. 2021 р. до 2020 р., (+/-)	Відн. відхил. 2021 р. до 2020 р., %
Кукурудза				
Реалізація виробленої кукурудзи, т	610927	536104	-74823	87,75
Ціна реалізації, дол. США/т	170	200	30	117,65
Дохід, тис. дол. США	103678	107271	3593	103,47
Соняшник				
Реалізація виробленого соняшнику, т	86831	85822	-1009	98,84
Ціна реалізації, дол. США/т	362	521	159	143,92
Дохід, тис. дол. США	31470	44675	13205	141,96
Пшениця				
Реалізація виробленої пшениці, т	118063	117967	-96	99,92
Ціна реалізації, дол. США/т	190	227	37	119,47
Дохід, тис. дол. США	22421	26720	4299	119,17
Соя				
Реалізація виробленої пшениці, т	1308	-	-	-
Ціна реалізації, дол. США/т	337	-	-	-
Дохід, тис. дол. США	440	-	-	-
Інші с.-г. культури				
Обсяг реалізації інших с.-г. культур, т	5698	3513	-2185	61,65
Дохід, тис. дол. США	428	538	110	125,70
Загальний обсяг реалізації, т	822827	743406	-79421	90,35
Загальний дохід, отриманий від реалізації с.-г. культур, тис. дол. США	158437	179204	20767	113,11

Найбільший дохід підприємством було отримано від реалізації соняшнику - 44675 тис. дол. США/т, що на 42% вище від рівня попереднього року. Цьому сприяла висока ціна на насіння соняшнику, яка становила 521 дол. США/т, що на 159 дол. США вище порівняно з 2020 роком.

На обсяги виробництва сільськогосподарських культур впливає безперервність морського експорту, постачання насіння та наявності засобів захисту рослин і добрив. За оцінками експертів на наступний маркетинговий рік очікується

НУБІП України

перехід від посіву окремих зернових культур, зокрема кукурудзи до більш прибуткових олійних культур.

Оскільки вирощування соняшнику та його реалізація займає вагомую частку на досліджуваному підприємстві через високі ціни як на внутрішньому і світовому ринках, спрогнозуємо ціну на соняшникове насіння на короткостроковий період, адже від ціни залежатиме виручка від реалізації даної сільськогосподарської культури і відповідні прибутки підприємства.

Прогноз здійснено за допомогою методу Хольта у момент t , то обчислення здійснюють, виходячи з наступної моделі для динамічного ряду:

$$F_{t+p} = a_t + p * b_t$$

де a_t – рівень тренду у момент прогнозування; b_t – зміна тренду; p – горизонт прогнозування.

Результати прогнозування ціни на насіння соняшнику представлені на рис.

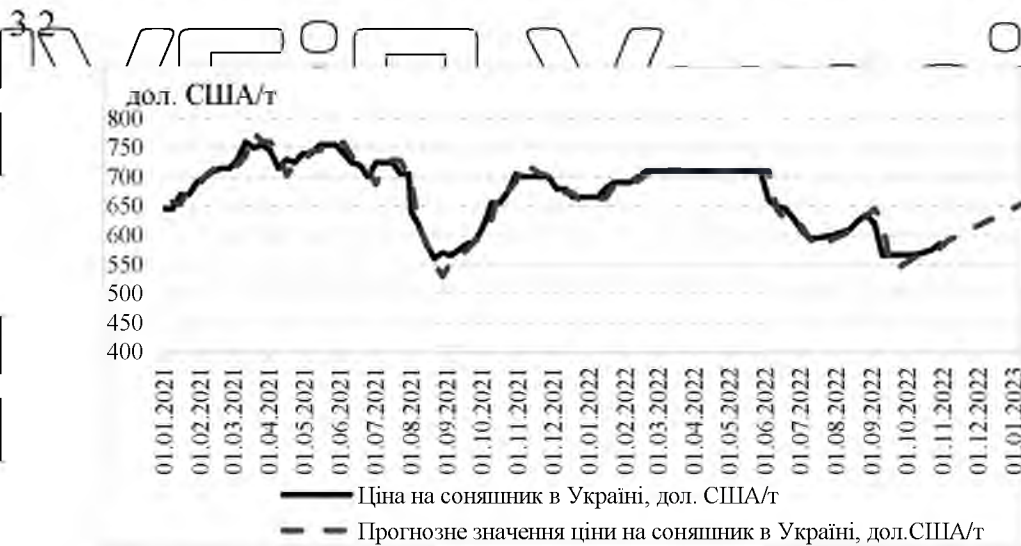


Рис. Прогнозування рівня цін на соняшник в Україні на короткостроковий період

З рис. 3.2 видно, що ціна на соняшник зростатиме у короткостроковому періоді та у січні 2023 р. становитиме 653 дол. США/т. При цьому значущість прогнозу підтверджується отриманими значеннями: $MAE=11,2$; $MAPE=1,7$; $RMSE=15,6$.

Проаналізуємо вплив ціни та обсягу реалізації соняшнику на виручку від реалізації соняшнику в агрохолдингу ІМК. Для оцінки впливу чинників на результативний показник (товарообіг) використаємо індексний метод та обчислимо агрегатні індекси товарообігу (виручки) за рахунок зміни фізичного обсягу продукції (I_q), товарообігу за рахунок зміни ціни за одиницю продукції (I_p) та власне товарообігу (виручки) - I_{pq} :

$$I_q = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0}, \quad I_p = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_1}, \quad I_{pq} = \frac{\sum p_1 q_1}{\sum p_0 q_0}$$

Для обчислення абсолютних приростів товарообігу за рахунок зміни фізичного обсягу продукції та ціни і власне товарообігу на досліджуваному підприємстві:

$$\Delta_q = \sum q_1 p_0 - \sum q_0 p_0; \quad \Delta_p = \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_1; \quad \Delta_{pq} = \sum p_1 q_1 - \sum p_0 q_0.$$

При обчислення вище наведених індексів використаємо показники табл. 3.2 за період 2020-2021 рр. та результати представимо у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Результати індексного методу

Назва агрегатного індексу	Відносний	Абсолютний
Товарообігу соняшнику (I_{pq})	1,42	13280440,0
Ціни на соняшник (I_p)	0,99	-365258,0
Обсягу виробництва соняшнику (I_q)	1,44	13645698,0

Отже, одержані індекси та абсолютні прирости можна інтерпретувати наступним чином: $I_q=1,44$ або 144 % означає, що товарообіг у звітному періоді порівняно з базисним за рахунок зміни кількості продукції збільшився на 44%, що в абсолютному виразі становить 13645,7 тис. дол. США, а $I_p=0,99$ або 99% показує, що товарообіг у звітному періоді порівняно з базисним за рахунок зміни ціни зменшився на 1% або на 365,3 тис. дол. США. Товарообіг у звітному періоді

порівняно з базисним збільшився на 42%, що в абсолютному виразі становить 13280,4 тис. дол. США.

3.3. Аналіз ефективності здійснення експортно-імпорتنних операцій

Обов'язковою умовою прийняття рішення про ведення зовнішньоекономічної діяльності є її ефективність, яка визначається шляхом зіставлення досягнутого економічного результату з витратами, яких зазнало підприємство для одержання такого результату. На стадії планування виходу на зовнішні ринки визначення рівня ефективності зумовлює ступінь зацікавленості виходу підприємства на конкретні ринки щодо закупівлі або продажу певних товарів (послуг). На стадії безпосереднього ведення зовнішньоекономічної діяльності показники її ефективності дають змогу визначати негативні тенденції, які слугують індикатором для прийняття певних управлінських рішень щодо необхідності усунення негативних чинників.

У табл. 3.4 наведено доходи компанії від продажів у розрізі вироблених сільськогосподарських культур.

Таблиця 3.4

Дохід агрохолдингу ІМК у розрізі виробництва сільськогосподарської продукції, тис. дол. США

Продукція	2020 р.	2021 р.	Відносне відхилення 2021 р. до 2020 р., %
Кукурудза	103678	107271	103,4
Соняшник	31470	44675	141,9
Пшениця	22421	26720	119,2
Молоко	1304	1431	109,7
Соя	440	177	40,2
ВРХ	288	177	61,5
Інші	430	538	125,1
Разом	160931	180812	112,9

Найбільшу частину доходу компанії приносить продаж кукурудзи, яка у 2021 р. становила 65% та 59% у 2020 р. від загальної величини доходу. Наступним за

кукурудзою культурою є сояшник, який у 2021 р. генерував майже 25% доходів компанії, що на 5%, а ніж у попередньому році. Виробництво пшениці є третьою основою культурою, яка приносить дохід підприємству. Так у 2021 р. дохід по цій культурі становив 26720 тис. дол. США. Виробництво молока у 2020 р. займало лише 0,8% у загальній сумі отриманого доходу. Виробництво сої відмічалось лише у 2020 р., а в 2021 р. дану культуру не вирощували.

Основними ключовими показниками ефективності (англ. key performance indicators) діяльності агрохолдингу ІМК є отриманий дохід, EBITDA, чистий прибуток та боргові зобов'язання підприємства (рис. 3.3).

Аналізуючи дані показники у динаміці, необхідно відмітити, що у 2021 р. дохід підприємства зріс на 13% порівняно з 2020 р. та становив 181,7 млн. дол. США. Аналітичний показник EBITDA означає об'єм прибутку до вирахування витрат, пов'язаних з виплатою процентів, податків, зносу та нарахувань амортизації []. Як видно з рисунка EBITDA зростає та у 2021 р. становила 110,4 млн. дол. США, головним чином через підвищення цін на сільськогосподарські культури, що призвело до збільшення доходу та прибутку від зміни справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Чистий прибуток, який підприємство отримує після сплати необхідних відрахувань, у 2021 р. становив 78,77 млн. дол. США, що на 148% більше, а ніж у попередньому році. У той же час заборгованість підприємства зросла у 2021 р. та становила 78,7 млн. дол. США, що на 148% більше, а ніж у попередньому році.

Ефективність господарювання в агрохолдингу ІМК тісно пов'язана з розподілом напрямків діяльності на бізнес-сегменти. Під бізнес-сегментом розуміють відокремлений компонент суб'єкта господарювання, який виробляє товари або надає послуги окремим особам (або групам пов'язаних продуктів чи послуг) у певному економічному середовищі, яке піддається ризикам і генерує доходи, відмінні від ризиків і доходів тих компонентів, які притаманні іншим сегментам бізнесу.



Рис. 3.3. Основні ключові показники ефективності діяльності агрохолдингу

«ІМК»

Для цілей управління досліджуване підприємство поділяється на бізнес-сегменти:

1) рослинництво - сегмент, який займається вирощуванням і продажем таких основних сільськогосподарських культур як кукурудза, соняшник та пшениця;

2) молочне скотарство - сегмент, який займається розведенням і реалізацією біологічних активів і сільськогосподарської продукції тваринництва. Основним сільськогосподарським продуктом тваринництва для продажу в даному сегменті є молоко;

3) елеватори та склади - сегмент, який займається зберіганням та переробкою сільськогосподарської продукції.

Результати діяльності агрохолдингу ІМК у розрізі бізнес-сегментів були наступними (табл. 3.4).

Аналізуючи табл. 3.4 можна сказати, що найбільшу виручку від реалізації генерує галузь рослинництва та у 2021 р. Вона становила 301028 тис. дол. США.

Елеватори та складські приміщення займають вагому частку у діяльності

агрохолдингу, однак у 2021 р. було отримано збиток у розмірі 555 тис. дол. США. Це можна пояснити неповним їх завантаженням та високими витратами, які були понесені на їх утримання.

Таблиця 3.4

Результати діяльності агрохолдингу ІМК у розрізі бізнес-сегментів у 2021 р., тис.

Показники	дол. США				Діяльність, не віднесена до жодного з бізнес-сегментів	Всього
	Рослинництво	Молочне скотарство	Елеватори та складські приміщення			
Дохід	301028	1607	10526	-	313161	
Валовий дохід	111058	474	-555	-	110977	
Операційний дохід сегмента	111058	474	-555	-25418	85559	
Прибуток до оподаткування	111058	474	555	-31153	79824	
Чистий прибуток	111058	474	-555	-32267	78710	

Найменшу частину доходів генерує напрямок молочного скотарства, зокрема у 2021 р. чистий прибуток було отримано у розмірі 474 тис. дол. США.

Таким чином, досліджуваному агрохолдингу ІМК варто оптимізувати витрати за бізнес-сегментами для досягнення кращих результатів.

3.4. Узагальнення результатів аналізу та їх вплив на прийняття управлінських рішень

З метою прийняття ефективних управлінських рішень, агрохолдинг «ІМК» у своїй діяльності здійснює управління фінансовими ризиками. При цьому менеджмент фінансового відділу щорічно затверджує стратегічний план, який враховує можливості та основні ризики ведення бізнесу, також чинники, які б пом'якшували, чи зменшували б ці ризики. Також переглядається політика та процедури управління ризиками на щорічній основі та встановлюються верхні ліміти ризику і періоди часу, протягом яких можна керувати впливом на них.

Метою такої політики є зменшення волатильності готівкового потоку й виручки. При цьому керувані ризики включають: кредитний, ліквідності та ринковий. У табл. 3.5 представлені перелічені ризики, їхній вплив та політика менеджменту, спрямована на зменшення негативного впливу.

Таблиця 3.5

Ризики діяльності агрохолдингу ІМК та заходи щодо їх зниження

Тип ризику	Вплив ризику на	Політика управління ризиками
Кредитний ризик	здатність контрагентів до фінансового інструменту для виконання своїх договірних зобов'язань	схвалення та моніторинг кредитів; політики контрагентів
Ризик ліквідності	баланс грошового потоку	підготовка детальних прогнозів руку грошових коштів
Ринковий ризик	- ринкові ціни на реалізовану продукцію, матеріали та послуги для виробництва; - зміни процентних ставок; - коливання курсів іноземних валют	- довгострокова співпраця з надійними постачальниками; - збереження комбінації фіксованої і плаваючої процентних ставок; - забезпечення достатнього рівня надходжень у доларах США.

Залежно від типу ризиків, з якими стикається досліджуване підприємство, можливе використання одного або кількох методів мінімізації або нівелювання їх негативного впливу.

На підприємствах агрохолдингу можливе використання наступних методів управління ризиками:

1) об'єднання ризиків - це метод, спрямований на зниження ризику шляхом перенесення випадкових збитків на відносно невеликі постійні витрати (це метод є основою страхування);

2) лімітування – метод, що передбачає розробку детальної стратегічної документації, яка встановлює граничний рівень ризику в кожен напрямок діяльності компанії, а також чіткий розподіл функцій і відповідальності персоналу;

3) диверсифікація – метод контролю ризику шляхом вибору активів, прибуток від яких, якщо можливо, незначно корелює;

4) хеджування – це балансуюча операція, що мінімізує негативний вплив ризику (наприклад, відбір активів і зобов'язань за термінами, за валютою).

Розглянемо детальніше ринковий та валютний ризик, оскільки саме ці ризики є найбільш вагомими при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Ринковий ризик виникає внаслідок коливань ринкових чинників, включаючи обмінні курси, процентні ставки та ціни на товари. Зміни цих чинників можуть

вплинути на доходи та витрати підприємства або вартість його фінансових інструментів. Мета управління ринковим ризиком агрохолдингу ІМК полягає в

підтримці цього ризику в прийнятних параметрах, одночасно оптимізуючи доходи. Ринковий ризик включає: 1) товарний ціновий ризик. Відділ продажів

підприємства проводить постійний моніторинг ринкових цін на реалізовану продукцію з метою управління ризиком зміни ринкових цін на неї. За результатами

такого аналізу та подальшого прогнозування цін на продукцію формується цінова політика управління залежно від динаміки ринкових цін; 2) ризик зміни цін на

матеріали та послуги. Діяльність підприємства піддається впливу змін цін на матеріали та послуги, які використовуються в процесі виробництва. Агрохолдинг

управляє цими ризиками, працюючи з надійними постачальниками, ділові відносини з якими склалися протягом тривалого часу, і шукаючи нові, більш

доступні пропозиції ресурсів. Суть валютного ризику полягає в тому, що справедлива вартість або майбутні

грошові потоки фінансового інструменту коливатимуться через зміни курсів іноземної валюти. Вразливість агрохолдингу ІМК до ризику змін валютних курсів

пов'язана, головним чином, з його операційною діяльністю (коли дохід або витрати деноміновані у валюті, відмінній від функціональної валюти підприємства) та

чистими інвестиціями агрохолдингу в іноземні дочірні компанії.

Підприємства агрохолдингу ІМК управляють валютним ризиком шляхом порівняння обсягів експортної виручки за валютами та кредитного портфеля за валютами. Підприємство уникає запозичень та продажу продукції на експорт у будь-якій валюті, крім доларів США. Порівняння здійснюється в рамках річного планування та бюджетування. Коли сума очікуваної експортної виручки є нижчою від рівня запозичення в доларах США за фінансовий рік, здійснюється зменшення валютних запозичень шляхом погашення таких кредитів або конвертації валютних кредитів у національну валюту. При цьому досліджуване підприємство уникає здійснення ризикових операцій, які підлягають валютному ризику.

Узагальнюючи результати аналізу агрохолдингу ІМК, варто відмітити, що підприємство володіє стратегією розвитку на період 2021-2030 рр. Основними складовими даної стратегії є:

- вирощування високорентабельних, експортоорієнтованих сільськогосподарських культур;
- підвищення ефективності операційної діяльності;
- сталий розвиток по відношенню до людей, землі та навколишнього середовища;
- щорічна виплата дивідендів акціонерам.

Досліджувана компанія має стратегію розвитку на період 2021-2030 рр. та була схвалена Радою директорів ІМК S.A. 27 квітня 2021 року. Суть її полягає у тому, що протягом наступних 10 років ІМК залишатиметься суто сільськогосподарською компанією, яка займатиметься вирощуванням високорентабельних, орієнтованих на експорт сільськогосподарських культур. Водночас компанія зосередиться на операційній ефективності та сталому розвитку по відношенню до персоналу, землі та навколишнього середовища. Стратегія компанії передбачає щорічну виплату дивідендів акціонерам ІМК.

Важливо відмітити, що подальший ймовірний розвиток компанії у 2022 р. та наступні роки залежатиме від динаміки внутрішнього та зовнішнього середовища,

зокрема масштабів війни в Україні. При цьому команда ІМК зосереджується на таких завданнях:

забезпечення виробництва продукції рослинництва на всій безвоєнній частині земель ІМС приблизно до 100 тис. га; орієнтуючись на три високорентабельні культури – кукурудзу, соняшник і пшеницю - площа посіву цих культур планується на рівні 58%, 22% та 18% загальної суми культур відповідно;

дотримання правил техніки безпеки та утримання персоналу ІМК.

Таким чином, агрохолдинг «ІМК» має чітку стратегію розвитку, а отже бачення того, як підвищити ефективність діяльності на довгострокову перспективу.

Висновки до розділу 3

Для здійснення оцінки зовнішньоекономічної діяльності підприємства використовується велика кількість методів як кількісного, так якісного аналізу. При цьому здійснення аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства вимагає врахування впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

Основною експортоорієнтованою продукцією в агрохолдингу ІМК є кукурудза, пшениця та соняшник.

Оскільки досліджуване підприємство планує розширювати площу під вирощування соняшнику через його рентабельність, то здійснено прогнозування ціни на соняшник у короткостроковому періоді. Очікується поступове зростання цін і в січні 2023 р. вона може становити 653 дол. США/т. Якість прогнозу підтверджено отриманими значеннями: MAE=11,2; MAPE=1,7; RMSE=15,6.

Проаналізовано вплив ціни на соняшник та обсягів його виробництва на товарооборот. При цьому відносні агрегатні індекси та абсолютні прирости можна інтерпретувати наступним чином: $I_q=1,44$ або 144 % означає, що товарооборот соняшнику у 2021 р. порівняно з 2020 р. збільшився на 44% за рахунок зміни кількості продукції, що в абсолютному виразі становить 13643,7 тис. дол. США, а

індекс ціни $I_p=0,99$ або 99%, показує, що товарообіг у 2021 р. порівняно з 2020 р. за рахунок зміни ціни зменшився на 1% або на 365,3 тис. дол. США. Товарооборот у звітному періоді порівняно з базисним збільшився на 42%, що в абсолютному виразі становить 13280,4 тис. дол. США.

Досліджуючи діяльність агрохолдингу ІМК варто відмітити, що найбільшу виручку від реалізації генерує галузь рослинництва та у 2021 р. вона становила 301028 тис. дол. США. Елеватори та складські приміщення займають вагомую частку у діяльності агрохолдингу, однак у 2021 р. було отримано збиток у розмірі 555 тис. дол. США. Це можна пояснити неповним їх завантаженням та високими витратами, які були понесені на їх утримання.

Найменшу частину доходів генерує напрямок молочного скотарства, зокрема у 2021 р. чистий прибуток було отримано у розмірі 474 тис. дол. США.

У цілому досліджуване підприємство ефективно здійснює свою діяльність та для досягнення кращих результатів має стратегією розвитку на період 2021-2030 рр.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено теоретичне обґрунтування та вирішено практичне завдання щодо покращення обліку та аналізу експортно-імпорتنних операцій в сільськогосподарських підприємствах. Проведене дослідження дало можливість сформулювати низку теоретичних та практичних висновків, які відображають досягнення визначеної мети та вирішення поставлених завдань.

1. Експортно-імпорتنні операції підприємства можна охарактеризувати як вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин, спрямована на отримання прибутку, поєднуючи водночас процес руху продукції й подальших розрахунків між контрагентами різних країн, засобом вимірювання обсягу у яких є іноземна валюта.

Найвагомішими складовими експорту продовольчих товарів та сільськогосподарської продукції у 2021 р. залишились зернові культури, олія, насіння олійних культур та макухи, а також тверді відходи від вилучення рослинних жирів і олій.

У 2022 р. спостерігається негативна тенденція зовнішньої торгівлі. Це зумовлено, передусім, наслідками війни в Україні, надмірним інфляційним тиском всередині країни та за кордоном, чинником високої бази порівняння попереднього року, а також ситуацією на зовнішніх ринках товарів, які становлять основу українського експорту та імпорту.

2. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства передбачає, що воно може здійснювати експортні та імпорتنні операції.

Імпортна операція - це комерційна діяльність, що пов'язана з закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

Експортна операція - це комерційна діяльність, пов'язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

При цьому використовуються два основних методи здійснення експортно-імпорتنних операцій: 1) прямий експорт - постачання товарів підприємствами безпосередньо іноземному споживачу або купівлю у нього відповідних товарів; 2) непрямий експорт та імпорт - купівля-продаж товарів через торговельних посередників.

Основою зовнішньоекономічної діяльності підприємств є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», який є загальним нормативно-правовим документом й регулює ряд питань, які пов'язані зі здійсненням господарських операцій підприємствами на світових ринках товарів та послуг, капіталу тощо.

3. Об'єктом дослідження у магістерській роботі є агрохолдинг «ІМК».

Основними напрямками його діяльності є: вирощування зернових та олійних культур; зберігання зернових та олійних культур; молочне скотарство.

Агрохолдинг орендує землю сільськогосподарського призначення у приватних осіб. Орендні платежі розраховуються на основі грошової оцінки землі з урахуванням чинника інфляції. Площа ріллі залишається незмінною та за період 2020-2021 рр. становила 12030 тис. га. Наявність більшої частки землі під пасовища, будівництво та інше у Чернівціському та Полтавському регіонах пояснюється концентрацією діяльності агрохолдингу у напрямку молочного скотарства та вирощування ВРХ.

Аналізуючи забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, найбільшу частку займають працівники, зайняті у виробництві, зокрема у 2021 р. їх частка становила 71% або 1341 осіб. Адміністративний персонал також займає частку (27%) у загальній кількості персоналу та у 2021 р. становив 537 осіб.

Агрохолдинг «ІМК» володіє достатньою матеріально-технічною базою. Однак, вартість основних засобів у 2021 р. знизилась порівняно з 2019 на 15,6% та

становида 64128 тис. дол. США. Зниження їх вартості можна пояснити зменшенням вартості землі та будівель, а також техніки та транспортних засобів.

Оцінюючи діяльність підприємства за напрямками, варто відмітити, що розподіл доходу у 2020 р. становив 161,4 млн. дол. США. При цьому на напрямок рослинництва припадало 98%, елеватори та сховища – 1%, молочне скотарство – 1%. У 2021 р. розподіл доходу за напрямками був однаковий, однак дохід збільшився та становив 181,7 млн. дол. США.

4. Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів; своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту; формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками; формування достовірної інформації про курсові різниці.

Після переходу права власності від продавця до покупця в обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» із використанням відповідних субрахунків.

Синтетичний облік імпорتنих товарів ведеться на рахунку 28 «Товари».

Імпортні товари відображаються в обліку з моменту їх отримання за купівельними чи продажними цінами у залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». При цьому облік за даним рахунком потрібно вести паралельно як у національній, так і в іноземній валюті.

Аналітичний облік розрахунків з імпортних операцій варто здійснювати в розрізі країн, а всередині їх - у розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати.

Важливим є питання покращення обліку експортно-імпорتنих операцій на досліджуваному підприємстві. Так, у частині документування наводяться напрямки удосконалення первинних документів, а також представлено модель документообороту експортних та імпорتنих операцій у відповідності до етапів їх проведення на підприємстві.

5. Для здійснення аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств є велика різноманітність методів як кількісного, так якісного аналізу. Водночас аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства являє собою комплексне системне вивчення проведення міжнародних комерційних операцій, функціонування відповідних структурних підрозділів підприємства з метою об'єктивної оцінки досягнутих результатів, виявлення причин відхилення та шляхів підвищення ефективності у даній сфері.

Основною експортоорієнтованою продукцією в агрохолдингу ІМК є: кукурудза, пшениця та соняшник.

У зв'язку з тим, що досліджуване підприємство планує розширювати площу під вирощування соняшнику через його високу рентабельність, то здійснено прогнозування ціни на соняшник. Очікується поступове зростання цін і в січні 2023 р. вона може становити 653 дол. США/т. При цьому якість прогнозу підтверджено

отриманими значеннями: MAE=11,2; MAPE=1,7; RMSE=15,6

Проаналізовано вплив ціни на соняшник та обсягів його виробництва на товарооборот. Агрегатний індекс кількості продукції (I_q) становить 1,44 або 144%.

Це означає, що товарооборот соняшнику у 2021 р. порівняно з 2020 р. збільшився на 44% за рахунок зміни кількості продукції, що в абсолютному виразі становить 13645,7 тис. дол. США. Індекс ціни (I_p) становив 0,99 або 99% та означає, що товарооборот у 2021 р. порівняно з 2020 р. за рахунок зміни ціни зменшився на 1% або на 365,3 тис. дол. США. Індекс товарообороту у звітному періоді порівняно з базисним збільшився на 42%, що в абсолютному виразі становить 13280,4 тис. дол.

США.

6. Досліджуючи ефективність діяльності агрохолдингу «ІМК» варто відмітити, що найбільшу виручку від реалізації продукції генерує галузь рослинництва та у 2021 р. вона становила 301028 тис. дол. США.

Елеватори та складські приміщення займають вагому частку у діяльності агрохолдингу, однак у 2021 р. було отримано збиток у розмірі 555 тис. дол. США.

Це можна пояснити неповним їх завантаженням та високими витратами, які були понесені на їх утримання.

Напрямок молочного скотарства хоч і займає невисоку питому вагу у діяльності підприємства, однак у 2021 р. чистий прибуток було отримано у розмірі 474 тис. дол. США.

7. Агрохолдинг «ІМК» має стратегію розвитку на період 2021-2030 рр. Суть даної стратегії полягає у тому, що протягом наступних 10 років підприємство займатиметься вирощуванням високорентабельних, орієнтованих на експорт сільськогосподарських культур. Водночас компанія планує зосередитись на операційній ефективності та сталому розвитку по відношенню до персоналу, землі та навколишнього середовища.