

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(підпис)

“ ____ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавр

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Експортні операції у сфері зовнішньоекономічних відносин: облік, аналіз, контроль (на прикладі ТОВ «Фінагро»)»»

Виконавець

студентка ЦЗВФН

Сандецька Ніколь Юріївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник

кандидат економічних наук, доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Чернишова Людмила Вікторівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....		3
РОЗДІЛ 1. ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ У СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ		
	ВІДНОСИН: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ.....	5
1.1.	Сутність експортних операцій та їх класифікація.....	5
1.2.	Визначення фінансових результатів експортних операцій та відображення їх у системі бухгалтерського обліку.....	13
РОЗДІЛ 2. ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У		
	ПІДСИСТЕМАХ ОБЛІКУ ТОВ «ФІНАГРО».....	22
2.1.	Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	22
2.2.	Специфіка здійснення експортних операцій та їх відображення у системі обліку ТОВ «Фінагро»	27
2.3.	Оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах.....	36
РОЗДІЛ 3. ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЕКСПОРТНИХ		
	ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	41
3.1.	Внутрішній контроль як передумова ефективності господарської діяльності підприємства у міжнародній сфері....	41
3.2.	Аналіз результативності проведення експортних операцій.....	50
3.3	Напрямки удосконалення методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій	58
ВИСНОВКИ.....		63
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....		65
ДОДАТКИ.....		72

ВСТУП

Актуальність теми роботи. На сьогодні багато підприємств прагнуть переорієнтуватися на зовнішній ринок через нестабільність економічної ситуації на внутрішньому ринку України. У зв'язку з цим питання відображення в обліку експортних операцій стає все більш актуальним. Інформаційне забезпечення набуває, як ніколи, великої важливості та значущості у прийнятті управлінських рішень. Однак незбалансованість між бухгалтерським обліком і податковим обліком експортних операцій є причиною виникнення проблем в отриманні ефективних результатів фінансово-господарської діяльності. До того ж відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю експортних операцій призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства. Необхідність вивчення цих питань і обумовило актуальність теми роботи.

Дослідження методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю експортних операцій здійснювало багато вчених і науковців, як-то: Бабенко Л. В., Вацик Н. О., Єрмаченко В. Є., Карпенко Н. Г., Ковальчук С. Я., Колісник А. В., Кузнецов С. О., Лабунська С. В., Лубенченко О. Е., Малярєвська О. Г., Малярєвський Ю. Д., Петрук О. М., Прокопішина О. В., Скорнякова Ю. Б., Турчик М. М., Федоронько Н. І., Фесенко В. В., Чернелевський Л. М., Чечетова Н. Ф., Щербатюк І. С. Втім залишається чимало питань у частині удосконалення методично-організаційних аспектів обліку, аналізу і контролю експортних операцій залишаються відкритими та потребують вирішення.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у дослідженні теоретико-методичних та практичних аспектів обліку, аналізу, контролю експортних операцій та пошуку напрямків їх удосконалення.

Відповідно до мети у роботі поставлені до вирішення такі завдання:

- розкрити сутність експортних операцій та їх класифікацію;

- розглянути порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів від здійснення експортних операцій;
- дослідити специфіку відображення в обліковій системі експортних операцій на базовому підприємстві - ТОВ «Фінагро»;
- розкрити особливості оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах;
- проаналізувати результативність проведення експортних операцій за основними фінансовими показниками;
- розглянути методичні засади внутрішнього контролю експортних операцій;
- визначити напрямки удосконалення обліку та контролю експортних операцій у системі міжнародних відносин.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є облік, аналіз та контролю експортних операцій ТОВ «Фінагро». Предметом дослідження є теоретико-методичні, прикладні аспекти обліку, аналізу і контролю експортних операцій та напрями їх удосконалення.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, довідково-інформаційні видання, наукові праці учених, матеріали науково-практичних конференцій, а також статутні, первинні документи, облікові реєстри та дані звітності досліджуваного підприємства.

Методи дослідження. У процесі роботи використовувалися такі методи, як: аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення різних аспектів обліку, аналізу, контролю експортних операцій; абстрагування – для формування узагальнених висновків; конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; графічний метод – для наочного зображення результатів дослідження; а також опитування, перерахунок, перевірка; аналітичні розрахунки та інші методи.

РОЗДІЛ 1 ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ У СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ ВІДНОСИН: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ

1.1 Сутність експортних операцій та їх класифікація

На сучасному етапі економічного розвитку нашої держави спостерігається зростання інтеграційних процесів України у світову економіку та ринок Європейського Союзу (ЄС). Міжнародне співробітництво відбувається насамперед шляхом здійснення експортно-імпортних, транзитних операцій.

За даними Державної служби статистики України за останні роки зовнішньоторговельні операції проводились з іноземними партнерами із 235 країн світу. У 2021 році експорт товарів становив 68089,3 млн. доларів США, або 138,4 % порівняно із 2020 роком, імпорт – 72816,8 млн. доларів США, або 134,0 %. Негативне сальдо у 2021 році склало 4727,5 млн. доларів США, у 2020 році - 5144,3 млн. доларів США. Коефіцієнт покриття експортом імпорту у 2021 році становив 0,94, у 2020 році – 0,91 [34].

Темпи зростання (зниження) експорту товарів в Україні у 2020-2021 рр. наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Темпи зростання (зниження) експорту товарів у динаміці років

Джерело: [34]

Не викликає сумнівів, що експортні операції у конкурентоспроможному середовищі нашої держави мають суттєвий вплив на її економічний розвиток. Тому дослідження таких операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин, вирішення проблемних аспектів теоретично-прикладного характеру у сфері обліку, аналізу та контролю є і досі актуальними.

Спочатку слід розкрити сутність експортних операцій виходячи з їх нормативного пояснення.

Якщо звернутися до законодавчих вимог, то можна зазначити, що експортні операції розглядаються у декількох площинах: як експорт товарів та як експорт капіталу. У цьому сенсі під терміном «товар» розуміється будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі); під капіталом розуміється будь-яка його форма - валютні кошти, продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права.

Як бачимо, тлумачення змісту наведених термінів не є достатнім через множинне та неоднозначне їх визначення на законодавчому рівні. У цьому зв'язку з метою удосконалення теоретичних засад зовнішньоекономічної діяльності потребують подальших досліджень понятійні категорії у сфері експортних операцій.

Відповідно до вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991р. за № 959-XII:

– експорт товарів – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;

– експорт капіталу – це вивезення за межі України капіталу у будь-якій формі з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності [6]. Таке понятійне розмежування обумовлює групування експортних операцій за об'єктами експорту: експорт товарно-матеріальних цінностей та експорт капіталу.

Слід зауважити, що на законодавчому рівні в Україні забороняються окремі види експорту:

- якщо матеріальні цінності становлять національне, історичне, археологічне або культурне надбання українського народу;
- якщо відбувається транзит товарів, які можуть завдати шкоди здоров'ю, життю населення, навколишньому природному середовищу;
- які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності;
- якщо діють обмеження або ембарго за рішеннями Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй на поставки товарів у відповідну державу [6].

Експортні операції можна систематизувати за найбільш характерними ознаками, наприклад, залежно від:

- організації зв'язків з нерезидентами-покупцями;
- строків оплати товарів;
- об'єкта експорту;
- виду діяльності;
- форм регламентації експортних операцій;
- походження експортованих товарно-матеріальних цінностей;
- формою розрахунків тощо.

Класифікація експортних операцій наведена на рис. 1.2.

Надамо характеристику різним видам експортних операцій, виходячи з найбільш характерних ознак.

Операції непрямого експорту передбачають реалізацію товарів, капіталу через посередників. Такі операції ще називають посередницькими операціями у сфері ЗЕД. Як правило, такі операції пов'язані з продажем товарів, що здійснюються за дорученням експортера незалежним від нього посередником на основі спеціальних договорів. Найбільш поширені з таких договорів, є: договори комісії, доручення та агентський.

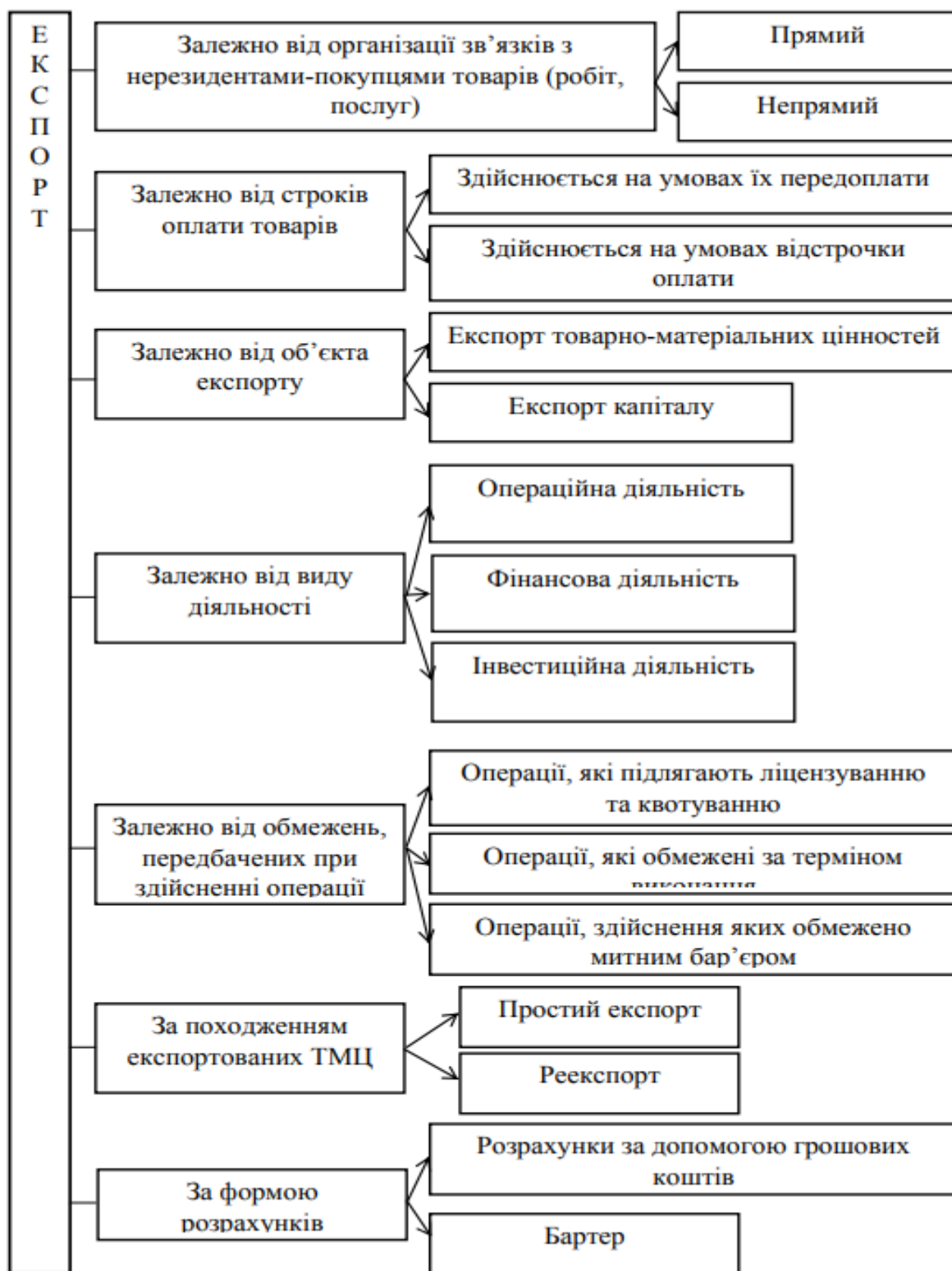


Рис.1.2. Класифікація експортних операцій

Джерело: [37, с. 167]

При здійсненні посередницьких операцій виробник має можливість повністю сконцентруватися на власному виробництві і прямо не займатися

пошуком покупців, різними проблемами, пов'язаними з реалізацією товарів, які у даному разі беруть на себе посередницькі компанії. Погодимося з тим, що при правильному виборі посередника в цілому підвищується вірогідність створення позитивного іміджу підприємства за рахунок ринкових позицій посередника.

Розглянемо сутність таких експортних операцій.

Так, за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. За договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. За агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок (ст. 297 Господарський кодекс України) [1].

Залежно від строків оплати товарів розрізняють експорт на умовах передплати та на умовах післяплати. З точки зору відображення таких операцій в облікових підсистемах особливість полягає в тому, що через розрахунки в іноземній валюті виникають курсові різниці – при монетарних статтях балансу. У цьому випадку позитивні курсові різниці обумовлюють виникнення доходів від операційної / неопераційної курсової різниці, негативні - втрати від операційної / неопераційної курсової різниці.

Залежно від видів діяльності суб'єкта господарювання експортні операції можна групувати на операції, які здійснювались у процесі діяльності:

- операційної (тобто основної, яка приносить дохід. Інакше кажучи, операційна діяльність пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, до якої належать: грошові надходження від продажу; грошові виплати контрагентам);

- фінансової (яка веде до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу, пов'язана з фінансуванням підприємства та фінансовим забезпеченням/обслуговуванням операційної діяльності);

- інвестиційної (яка веде до формування необхідних інвестиційних ресурсів відповідно до інвестиційного проекту. За Законом України «Про інвестиційну діяльність» інвестиціями є всі види цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) та/або досягається соціальний та екологічний ефект [7]).

Залежно від рівня та умов регламентації експортні операції поділяються на операції: які підлягають ліцензуванню та квотуванню; які обмежені за терміном виконання; здійснення яких обмежено митним бар'єром (тарифом).

Ліцензування зовнішньоекономічних операцій - це комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту товарів [8].

Ліцензування експорту товарів може здійснюватися в автоматичному та неавтоматичному режимі (рис. 1.2).

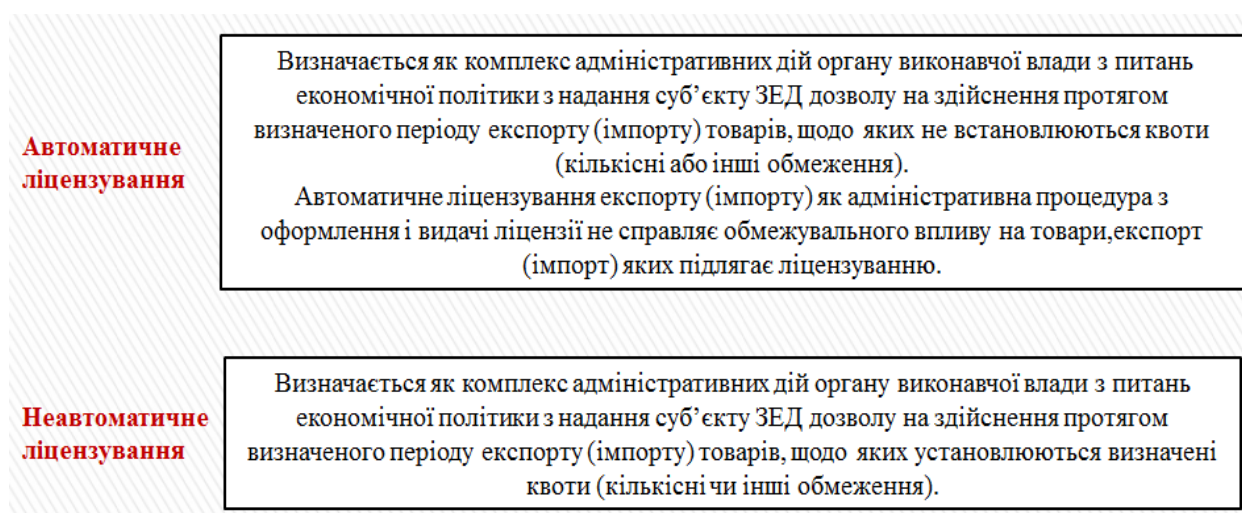


Рис. 1.3. Автоматичний та неавтоматичний режим ліцензування експорту товарів

Джерело: складено за [6]

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експортна квота – це граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях [6].

Виходячи з цього можна зазначити, що квотування являє собою лімітування розміру експорту з допомогою квот.

Квотування здійснюється з метою:

- ліквідації торгового і платіжного дисбалансу з окремими країнами;
- регулювання попиту і пропозиції на внутрішньому ринку;
- виконання міжнародних зобов'язань і досягнення взаємовигідних домовленостей.

За походженням експортованих товарно-матеріальних цінностей розрізняють режими простого експорту та реекспорту (реекспорт товарів означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України), які врегульовано вимогами Митного кодексу України [5; 6].

За формою розрахунків експортні операції поділяються на операції з розрахунками у грошовій безготівковій формі або бартерні.

Товарообмінні (бартерні) операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності є одним із видів експортно-імпортних операцій, які регулюються окремим нормативним документом – Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності»

Варто відмітити, що у бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються та екпортуються, з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют (1 група - це конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, а

також це валюти країн - членів Європейського Союзу та банківські метали) [18].

При здійсненні експортних операцій з розрахунками у безготівковому грошовому вимірнику вітчизняні підприємства, як правило, здійснюють продаж валюти на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ). У цьому випадку в системі бухгалтерського обліку фахівці стикаються з такими поняттями, як:

- балансова вартість іноземної валюти, яка визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення операції або на дату складання балансу відповідно до вимог НП(С)БО 15 «Доходи» [22];

- продажна вартість іноземної валюти, яка визначена на дату її продажу на МВРУ за курсом МВРУ, тобто за ринковим курсом.

Звичайно, інформація про балансову і продажну вартість іноземної валюти від проведення експортних операцій обумовлює формування інших операційних доходів та витрат в обліковій системі. Як правило, внаслідок продажу іноземної валюти може виникати різниця між ціною продажу та її балансовою вартістю на дату здійснення операції продажу. Звісно, якщо різниці немає, тобто ціна продажу дорівнює балансовій вартості. У разі якщо ціна продажу іноземної валюти більша за її балансову вартість (додатна різниця), матимемо інший операційний дохід. Коли ціна продажу менша за її балансову вартість (від'ємна різниця), - інші операційні витрати.

Отже, для розкриття теоретичних засад експортних операцій у системі міжнародних відносин досліджено сутність експортних операцій, визначено проблемні аспекти у частині застосування окремих понятійних категорій, за системним підходом розглянуто види експортних операцій за характерними ознаками. Це дає можливість продовжити дослідження нормативно-правової регламентації обліку та контролю експортних операцій у системі управління вітчизняних підприємств.

1.2. Визначення фінансових результатів експортних операцій та відображення їх у системі бухгалтерського обліку

Результативність фінансово-господарської діяльності підприємств завжди розглядається у контексті величини отриманого прибутку (збитку). Прибуток, як економічна категорія у сфері ринкових відносин, відображає позитивний фінансовий результат. Його величина залежить від співвідношення доходів та витрат. У цьому зв'язку уявляється важливим дослідити порядок формування у системі обліку інформації про доходи та витрати під час здійснення різних видів експортних операцій.

За загальними правилами дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) визначається на дату передачі права власності на ті чи інші види активів від продавця до покупця. Інакше кажучи, в бухгалтерському обліку дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) виникає тоді, коли продавець передає покупцю всі ризики і економічні вигоди, пов'язані з володінням даних активів. При цьому дохід буде визнаватися, якщо можна достовірно визначити суму доходу.

Втім при здійсненні експортних операцій існують певні особливості, які слід завжди враховувати.

Так, при визначенні дати передачі ризиків і економічних вигод слід керуватися умовами Інкотермс, які наведені у зовнішньоекономічному контракті (договорі) на поставку товарів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Дата передачі ризиків при здійсненні експорту товарів за Інкотермс

Момент (подія, операція)	Умова Інкотермс-2020										
	EXW	FCA	FAS	FOB	CFR	CIF	CIP	CPT	DAP	DPU (DAP*)	DDP
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Відвантаження товару з місця знаходження продавця	+										
Передача на транспорт		+					+	+			
Доставка в порт			+								

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Навантаження на судно				+	+	+					
Доставка до місця призначення									+		
Розвантаження на місці призначення										+	
Доставка безпосередньо до покупця											+
* Назва за Інкотермс 2010											

Джерело: складено за [41]

Огляд правил Інкотермс дає змогу зазначити, що визнання доходу не завжди співпадає у часі з оформленням Вантажної митної декларації (ВМД). У цьому сенсі не можна не погодитися з тим, що умови Інкотермс визначають якраз той момент, коли настає передача ризиків. Наприклад: DPU/DAP в експортному контракті передбачає передачу ризиків щодо доставки товару у визначене місце, яке вже знаходиться за межами митної території України; DDP узагалі передбачає доставку й передачу ризиків аж на складі покупця. За обох умов – DPU/DAP і DDP – дата визнання доходу настає вже після дати оформлення ВМД [41].

В якості підтвердження цього твердження можна привести такий приклад:

За умовами зовнішньоекономічного контракту постачання здійснюється на основі DDP (місцем доставки є безпосередньо склад покупця). Під час здійснення експортної поставки товарів відбулися такі події:

25.06.2023 р. – передача перевізнику товарів (дата втрати контролю);

28.06.2023 р. – оформлення експортної ВМД у зв'язку з перетинанням товарів митної території України;

03.07.2023 р. – передача товарів покупцю, що підтверджується автомобільною CMR.

Виходячи з таких даних, у системі бухгалтерського обліку дохід необхідно визнати 03.07.2023 р., так як саме в цей день відбулася передача усіх

ризиків, пов'язаних з товаром за умовою DDP. І, як бачимо, ця дата відрізняється від дати ВМД.

Узагальнюючи, слід зауважити, що у системі обліку на сьогодні існує проблема уніфікації підходів відносно визнання суб'єктами господарювання доходу від експорту:

- 1) на дату оформлення ВМД;
- 2) на дату дотримання всіх умов визнання доходу у відповідності до НП(С)БО 15 «Дохід».

У цьому зв'язку погодимося з тим, що другий підхід відповідає вимогам стандартів, але вимагає ґрунтовного аналізу умов ЗЕД-контракту і первинних документів по ланцюжку руху товару від експортера до покупця [41], та потребує оцінювання документування цієї операції на відповідність її як експортної у світлі законодавчих вимог.

Також на сучасному етапі існує проблема відображення в бухгалтерському обліку експорту товарів за умовою EXW, за якою ці ризики передаються вже на місці знаходження продавця (експортера), а це значить, що саме покупець має оформляти всю процедуру митного оформлення. Інакше кажучи, такий продаж товару нерезиденту можна вважати експортом без вивезення товару самим експортером згідно з вимогами Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Втім для застосування нульової ставки при справлянні ПДВ має бути обов'язково оформлена ВМД від імені продавця (експортера). У цьому випадку погоджуємося з позицією окремих фахівців, які вважають, що така ситуація робить умову EXW у чистому вигляді практично неможливою, адже продавець по факту уже займається митним оформленням, чого робити не повинен. Більше того, якщо у ВМД як відправника вказати не його, то тоді йому ще й доведеться нараховувати ПДВ не тільки за ставкою 20%, але й за правилом «першої події» відповідно до п. 187.11 ст. 187 ПКУ [3; 41].

З метою вирішення таких проблемних аспектів рекомендується при здійсненні експортних поставок замість EXW застосовувати умову FCA, аби не створювати продавцю-експортеру проблем, з чим не можна не погодитися.

Дохід від реалізації відображається в бухгалтерському обліку проводкою: Д-т 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» К-т 70 «Доходи від реалізації» за відповідними субрахунками:

701 "Дохід від реалізації готової продукції";

702 "Дохід від реалізації товарів";

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Інформація про ПДВ відображається на рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" та субрахунку 641 "Розрахунки за податками".

При здійсненні експортних операцій виникають інші операційні доходи у зв'язку з продажем іноземної валюти, які відображаються на рахунку 71 "Інший операційний дохід" за субрахунком 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", на якому узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Наприклад, у складі інших операційних доходів відображаються доходи, отримані від продажу іноземній валюти у вигляді різниці між комерційним курсом Міжбанківського валютного ринку України та курсом Національного банку України (НБУ), який діяв на дату продажу. В бухгалтерському обліку робиться проводка: Д-т 334 К-т 711.

Також слід зазначити, що до інших операційних доходів відноситься позитивна курсова різниця, яка нараховується тільки на монетарні статті (монетарні статті - це активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів) згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [24].

Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти одного найменування при різних валютних курсах. Курсова різниця це та сума, яка виникає під час обліку активів і пасивів за курсом НБУ

на момент здійснення операцій по розрахунках, або на момент складання звітності, і які виражені в іноземній валюті.

У системі бухгалтерського обліку дохід від операційної курсової різниці відображається на субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці", на якому узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з його операційною діяльністю.

Можна зазначити, що в цілому доходи від операційної діяльності – це доходи від основної діяльності підприємства, а також від інших видів діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Неопераційні курсові різниці виникають під час господарських операцій з активами і зобов'язаннями підприємства в іноземній валюті, які пов'язані з:

- інвестиційною діяльністю підприємства, до якої відноситься придбання і реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;
- фінансовою діяльністю підприємства, до якої відноситься діяльність, що призводить до зміни розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

Інформація про доходи від неопераційної курсової різниці відображається на субрахунку 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" рахунка 74 "Інші доходи".

Типові бухгалтерські проведення з обліку позитивної курсової різниці мають такий вигляд: Д-т 312, 362 К-т 714, 744.

Розглянемо іншу складову фінансових результатів – це витрати.

Можна погодитися з тим, що експортна операція, як правило, містить:

- витрати, що формують виробничу собівартість активів, призначених на експорт, - це матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація та інші витрати;
- невиробничі витрати – це адміністративні, збутові, транспортні, експедиторські, комісійні, витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи та інші [40].

Якщо відбувається експорт готової продукції, то крім витрат, які формують виробничу собівартість готової продукції та невиробничих витрат, окремі науковці виділяють так звані експортні витрати.

Так, окремі дослідники групують експортні витрати на:

- витрати на комплексне дослідження експортного ринку (витрати на аналіз ринку; вимог до товару, складу конкуренції тощо);
- презентаційні витрати (витрати на пошук, вибір, встановлення контакту із іноземним контрагентом; на організацію прийомів, придбання і розповсюдження фірмових подарунків; на участь у торгово-промислових ярмарках та виставках тощо);
- витрати на підготовку, оформлення та укладання зовнішньоторговельного контракту;
- витрати на організацію контролю за виконанням експортної угоди;
- витрати на утримання складів готової продукції, призначеної на експорт;
- витрати на сертифікацію продукції відповідно до міжнародних стандартів тощо [32].

На нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку таке групування експортних витрат не є доцільним через те, що згідно вимогам НП(С)БО 16 «Витрати» такий перелік витрат прямо відноситься до витрат на збут. І в цьому сенсі не має значення як відбувається збут у зв'язку з продажем – у формі експорту чи на митній території України. Втім таке виокремлення витрат на експортну діяльність мабуть є доречним для цілей управління суб'єкта господарювання.

Узагальнюючи облікову інформацію про витрати підприємства під час здійснення експортних операцій вважаємо за доцільне систематизувати витрати у відповідності до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» (рис. 1.4).

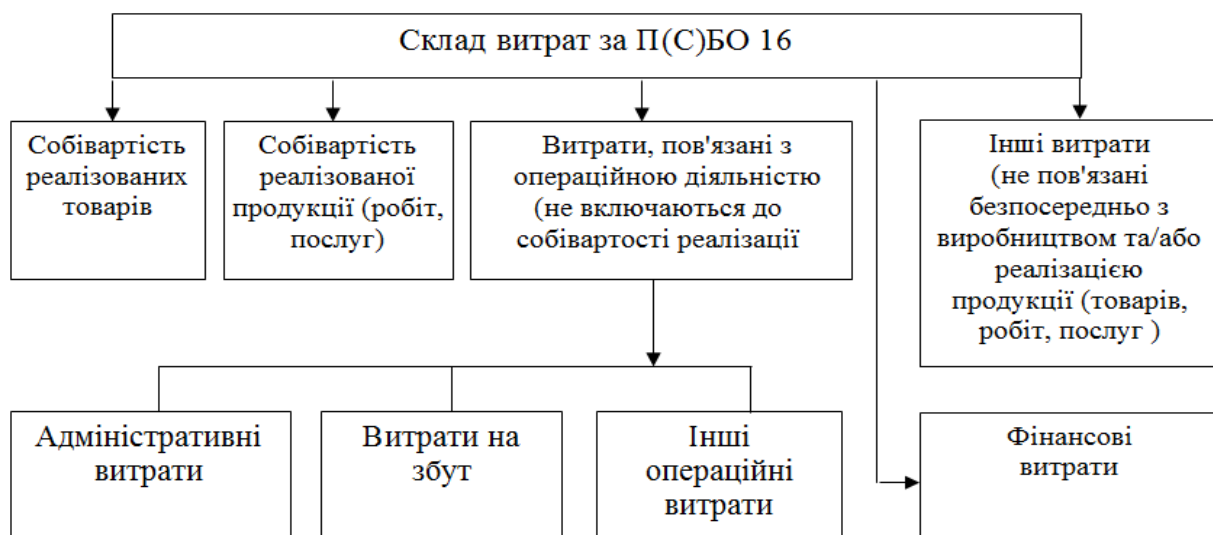


Рис. 1.4. Склад витрат у відповідності до НП(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: складено за [23]

В бухгалтерському обліку після відображення доходів від експортного продажу товарів (робіт, послуг) відображається списання реалізованих на експорт товарів, готової продукції за обліковою вартістю за допомогою рахунків 9 класу: Д-т 90 «Собівартість реалізації» К-т 28 «Товари» або 26 «Готова продукція».

При використанні 90 рахунку можна також застосовувати субрахунки:

- 901 "Собівартість реалізованої готової продукції";
- 902 "Собівартість реалізованих товарів";
- 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

В процесі реалізації експортної продукції, товарів у підприємства виникають комерційні витрати, зокрема такі, як:

- витрати на підготовку товарів до відвантаження;
- перевезення товарів всередині країни та за кордоном;
- вантажно-розвантажувальні роботи;
- страхування та зберігання вантажів в дорозі;
- митне оформлення вантажів.

Такі витрати накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим перенесенням їх до складу фінансових результатів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Також при відображенні експортних операцій застосовують такі витратні рахунки, як:

92 "Адміністративні витрати",

94 "Інші витрати операційної діяльності", у тому числі:

- субрахунок 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти", на якому узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;

- 945 "Втрати від операційної курсової різниці".

97 «Інші витрати», у тому числі субрахунок 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці».

Загалом витрати на експортну діяльність є надзвичайно важливим об'єктом у системі управління зовнішньоекономічною діяльністю. Достовірне, повне та своєчасне відображення їх в обліку поряд з доходами обумовлює одержання достовірних фінансових результатів за експортними операціями та прийняття оптимальних рішень під час проведення таких операцій суб'єктами господарювання.

На підставі показників доходів та витрат від проведених операцій визначається фінансовий результат, який характеризує економічну ефективність діяльності підприємства.

Інформація про фінансовий результат діяльності підприємства відображається на рахунку 79 «Фінансові результати» за відповідними субрахунками:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [21] суми чистих доходів відображаються за кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», за дебетом – суми витрат, у тому числі сума нарахованого податку на прибуток. У кінці звітного періоду при закритті рахунку 79 «Фінансові результати» його сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Прибуток слугує джерелом розширеного відтворення виробництва, соціального розвитку підприємства, та дає можливість поновлювати матеріальну базу, підвищувати процес виробництва, розвивати різні напрями діяльності, зокрема у сфері міжнародних відносин.

Висновок до розділу 1

З метою розкриття теоретичних засад експортних операцій у системі обліку і контролю досліджено сутність експортних операцій за їх різновидами та унаочнено проблемні аспекти у частині застосування окремих понятійних категорій. Систематизовані експортні операції за найбільш характерними ознаками. Розглянутий порядок визначення та відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів під час здійснення експортних операцій. Доведено, що саме прибуток слугує джерелом виробничого, соціального розвитку підприємства, що уможливорює економічний розвиток у сфері міжнародних відносин. Розглянуто доходи та витрати, як складові компоненти фінансових результатів від експортних операцій, у різних площинах: з точки зору нормативно-правової регламентації та у контексті формування первинного, аналітичного та синтетичного обліку. Це дало змогу провести подальші дослідження діючої практики відображення у системі обліку, аналізу та контролю експортних операцій.

РОЗДІЛ 2 ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У ПІДСИСТЕМАХ ОБЛІКУ ТОВ «ФІНАГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фінагро» (скорочена назва – ТОВ «Фінагро») створено у відповідності до Установчого договору шляхом об'єднання майнових вкладів його учасників з метою отримання прибутку.

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки, печатку з власним найменуванням та інші реквізити. ТОВ «Фінагро» здійснює свою діяльність на принципах самоврядування та самофінансування, відповідає за своїми зобов'язаннями власним майном.

Установчими документами товариства є Установчий договір та Статут, які визначають предмет і цілі його діяльності, склад засновників, розмір та порядок створення уставного фонду, порядок розподілу прибутку.

Статут товариства затверджено загальними зборами засновників 28.05.2013 р. (Протокол №1). Державна реєстрація товариства як юридичної особи проведена 28.05.2013р., запис державного реєстратора здійснена за № 6100000046890 (Додаток А).

ТОВ «Фінагро» розташовано за адресою: 65039, Україна, м. Одеса, Приморський район, вул. Середньофонтанська, 16.

Організаційно-правова форма господарювання: приватна.

Форма власності: приватна.

Код за ЄДРПОУ: 38723488.

Напрямами діяльності підприємства є:

– оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

- оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;
- складське господарство;
- інша допоміжна діяльність у сфері транспорту;
- виробництво олії та тваринних жирів;
- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- консультування з питань комерційної діяльності і керування;
- надання інших інформаційних послуг;
- інші види діяльності відповідно до Статуту.

До основних видів діяльності підприємства у періоді дослідження можна віднести торгівлю зерном і насінням, а також консультування з питань комерційної діяльності та надання інших інформаційних послуг.

Штат ТОВ «Фінагро» у періоді, що досліджувався, складався з 11 працівників.

Організаційна структура підприємства наведена на рис. 2.1.

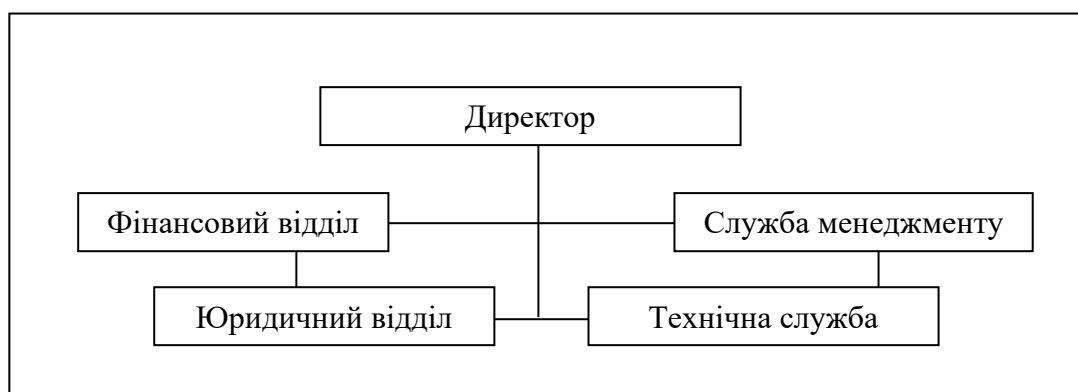


Рис. 2.1. Організаційна структура підприємства

Джерело: власна розробка

З керівником підприємства укладається трудовий договір, який визначає строки найму, права, обов'язки і відповідальність сторін.

Бухгалтерія – структурний підрозділ фінансового відділу, де здійснюється облік господарської діяльності підприємства, представлений

двома працівниками. Фахівці бухгалтерії у своїй діяльності керуються: Кодексами та Законами України, Постановами, розпорядженнями, рішеннями і методичними вказівками центральних органів виконавчої влади, які регламентують організацію та порядок ведення обліку; НП(С)БО та МСБО / МСФЗ; Планом рахунків, Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку; наказами та розпорядженнями директора, начальника фінансового відділу, головного бухгалтера. Робота бухгалтерії тісно пов'язана з іншими підрозділами підприємства і отримує від них необхідну інформацію для обліку та контролю документації та надає їм необхідну інформацію про результати роботи. Таким чином бухгалтерія здійснює безпосередній вплив на діяльність підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку здійснюється в програмі «BAS Бухгалтерія», за допомогою якої вирішується документальне забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства, включаючи виписку первинних документів, облікових регістрів, обов'язкову/регламентовану звітність(фінансову та податкову).

Також на підприємстві використовуються програми:

- «Клієнт-банк», завдяки якій проводяться всі безготівкові розрахунки,
- «М.Е.Дос», для подання звітності до контролюючих органів та обміну юридично значущими первинними документами між контрагентами в електронному вигляді.

Правильність ведення обліку пов'язана з дотриманням Положення про облікову політику підприємства, що містить принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення обліку та складання звітності.

Майно підприємства становлять оборотні та необоротні активи, а також інші цінності, вартість яких відображається у самотійному балансі товариства. Товариство є власником: майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного капіталу; одержаних доходів; іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

Джерелом формування майна підприємства є грошові і матеріальні внески учасників, що надійшли в рахунок оплати статутного капіталу, доходи, одержані від реалізації робіт, продукції і послуг, а так само інших результатів, отриманих від усіх видів діяльності підприємства; доходи від цінних паперів, кредити банків і інших кредиторів, грошові і матеріальні внески, включаючи безоплатні, інших підприємств і організацій, громадян, безоплатні і благодійні внески і пожертвування організацій і громадян, у тому числі й іноземних, а також інші джерела, не заборонені законодавством України.

Прибуток товариства утворюється з надходжень від його господарської діяльності після покриття витрат. Сума чистого прибутку за рішенням Загальних зборів учасників розподіляється між учасниками пропорційно їхньому вкладу в статутний капітал.

У період дослідження ТОВ «Фінагро» здійснювало зовнішньоекономічну діяльність.

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування, є платником податку на прибуток, податку на додану вартість (ПДВ), єдиного соціального внеску (ЄСВ) та інших податків та зборів.

На підприємстві існують такі форми фінансового контролю, як:

- внутрішній контроль (це робота власної ревізійної комісії, фінансової служби);
- зовнішній контроль, який здійснюється шляхом залучення незалежних аудиторів за ініціативою підприємства.

Забезпеченість підприємства основними й оборотними засобами виробництва й ефективність їх використання є важливими факторами від яких залежить результати господарської діяльності, зокрема якість, повнота й своєчасність виконання робіт, а отже, і обсяг їх реалізації, собівартість, фінансовий стан підприємства.

На основі даних фінансової звітності за 2021-2022 рр. (Додатки Б, В) розглянемо основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фінагро» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фінагро»

Тис. грн.

Назва показників	Звітний період		Відхилення, р. 4-3, (+, -)
	На початок 2022	На кінець 2022	
1	3	4	5
Актив			
1. Необоротні активи			
Основні засоби:	-	410,2	+410,2
- первісна вартість	-	713,0	+713,0
- знос	(-)	(302,8)	+302,8
Довгострокові фінансові інвестиції	4 146,6	4 146,6	-
Усього за розділом 1	4 146,6	4 556,8	+410,2
2. Оборотні активи			
Запаси:		64 339,2	+64 339,2
- у тому числі готова продукція		64 339,2	+64 339,2
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 241,0	99 758,8	+97 517,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	69,8	33 395,5	+33 325,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	16 277,8	4 607,3	-11 670,5
Гроші та їх еквіваленти	1,4	5,3	+3,9
Інші оборотні активи	0,9	2 833,3	+2 832,4
Усього за розділом 2	18 590,9	204 939,4	+186 348,5
Баланс «Актив»	22 737,5	209 496,2	+186 758,7
Пасив			
1. Власний капітал, у тому числі			
- Зареєстрований (пайовий) капітал	5,0	5,0	-
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	62,6	990,5	+927,9
Усього за розділом 1	67,6	995,5	+927,9
2. Довгострокові зобов'язання			
Усього за розділом 2			
3. Поточні зобов'язання, у тому числі:			
Короткострокові кредити банків	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
- товари, роботи, послуги	21 932,2	190 555,7	+168 623,5
- розрахунками з бюджетом		117,8	+117,8
а) у тому числі з податку на прибуток		113,3	+113,3
- розрахунками зі страхування	3,6	5,8	+2,2
- розрахунками з оплати праці	5,4	19,8	+14,4
Доходи майбутніх періодів	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	728,7	17 801,6	+17 072,9
Усього за розділом 3	22 669,9	208 500,7	+185 830,8
Баланс «Пасив»	22 737,5	209 496,2	+186 758,7

Джерело: складено за даними фінансової звітності ТОВ «Фінагро»

За даними табл. 2.1 видно, що за досліджуваний період валюта балансу підприємства збільшилася майже у десять разів. Зростання активів пов'язано зі збільшенням дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 97 517,8 тис. грн., отриманням запасів на 64 339,2 тис грн. та основних засобів, первісна вартість яких склала 713,0 тис. грн. Одночасно збільшилася поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги на 168 623,5 тис. грн.

Щодо забезпечення підприємства основними засобами, то слід відмітити, що їх вартість на протязі досліджуваного періоду також зростала та у звітному році в порівнянні з базовим збільшилась на 37,2 % і склала 2 050,4 тис. грн.

Зростання показника нерозподіленого прибутку на кінець досліджуваного періоду свідчить про зростання обсягів продажу підприємства, що є позитивним фактором.

В цілому фінансовий стан підприємства на кінець звітного періоду можна назвати стійким, платоспроможним. Динаміка фінансових показників демонструє сталий розвиток бізнесу товариства та його достатню конкурентоспроможність в сучасних ринкових умовах.

2.2. Специфіка здійснення експортних операцій та їх відображення у системі обліку ТОВ «Фінагро»

У періоді дослідження ТОВ «Фінагро» здійснювало різні експортні операції, до яких насамперед слід віднести такі операції, як:

- оптова торгівля товарами сільськогосподарського призначення (насамперед, зерном та насінням);
- посередницькі торговельні операції;
- консультаційні та інші інформаційні послуги у зовнішньоекономічній сфері.

Спочатку розглянемо експортної операції, які здійснювалися ТОВ «Фінагро» на підставі комісійного договору у сфері ЗЕД, виходячи з умовних даних.

Вихідні дані

Комітент - ТОВ «Салет» доручив комісіонерів - ТОВ «Фінагро» реалізувати товар за кордоном за ціною 8000 \$ США. Комісійна винагорода – 5 % фактичної суми продажу. Договором передбачено, що комітент відшкодовує додаткові витрати комісіонера, пов'язані з виконанням договору комісії. Фактична собівартість наданих комісіонером послуг – 6 500 грн.

Курс НБУ становив на дату:

- відвантаження товару (20.06.2022 р.) – 32,50 грн. за 1 \$ США;
- складання Балансу (30.06.2022 р.) – 31,40 грн. за 1 \$ США;
- надходження оплати від покупця-нерезидента (10.07.2022р.) – 32,20 грн. за 1 \$ США.

Комерційний курс на дату продажу інвалютної виручки склав 32,85 грн. за 1 \$ США.

Порядок відображення цих операцій в обліку ТОВ «Фінагро», як комісіонера, наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Експорт товарів за договором комісії: облік у комісіонера

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Д-т	К-т	Сума, грн. /\$ США
1	2	3	4	5	6
1	Прийнято товар на комісію	Акт приймання-передачі	024		260000
2	Сплачено та віднесено на розрахунки з комітентом митні платежі (сума умовна)	Платіжне доручення, звіт комісіонера	377/к	311	5200
3	Перераховано передоплату за послуги митному брокерові (у тому числі ПДВ)	Платіжне доручення	377/бр	311	600
4	Податковий кредит (ПК) за послугами брокера	Податкова накладна	641	644/бр	100
5	Віднесено на розрахунки з комітентом вартість послуг брокера	Акт виконаних робіт, звіт комісіонера	377/к	377/бр	600
6	Відвантажено товар покупцеві -	Вантажна митна	362	702	<u>8000\$</u>

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
	нерезиденту 20.06.2022 р.	декларація (ВМД)			260000
7	Відображено заборгованість перед комітентом	Звіт комісіонера	704*	685	260000
	* На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображено за дебетом надходження за договором комісії на користь комітента, що підлягають вирахуванню з доходу.				
8	Списано вартість реалізованого товару	Бухгалтерська довідка		024	260000
9	30.06.2022 р. віднесено на розрахунки з комітентом курсову різницю від перерахунку заборгованості на дату балансу: $(31,40 - 32,50) \times 8000\$$	Звіт комісіонера	377/к	362	8 800
10	10.07.2022р. отримано від нерезидента на розподільний рахунок плату за товар	Виписка банку	316	362	<u>8 000 \$</u> 257600
11	Зараховано 50 % інвалютної виручки на поточний рахунок в інвалюті		312	316	<u>4 000 \$</u> 128 800
12	Відображено продаж 50 % інвалютної виручки		334	312	<u>4 000 \$</u> 128 800
13	Віднесено на розрахунки з комітентом курсову різницю на дату оплати від нерезидента: $(32,20 - 31,40) \times 8000\$$	Бухгалтерська довідка, звіт комісіонера	362	377/к	6400
14	Зараховано на поточний рахунок кошти від продажу інвалюти за комерційним курсом: $(4000\$ \times 32,85)$	Виписка банку	311	334	131 400
15	Віднесено на розрахунки з комітентом дохід від продажу інвалюти: $4\,000\$ \times (32,85 - 32,20)$	Бухгалтерська довідка, звіт комісіонера	334	377/к	2 600
16	Перераховано кошти комітентом за вирахуванням додаткових витрат комісіонера, що дорівнюють сальдо розрахунків за субрахунком 377/к: $(5200 + 600 + 8800 - 6400 - 2600 = 5600)$	Платіжне доручення	685	311	254 400 (260000-5600)
17	Податкові зобов'язання (ПЗ) з ПДВ на суму відшкодованих комітентом додаткових витрат комісіонера (брокерські послуги)	Податкова накладна	644(бр)	641	100
18	Взаємозалік заборгованостей	Акт звірки	685	377/к	5 600
19	Нараховано комісійну винагороду комісіонеру	Акт наданих послуг	377/к	703	13 000

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
20	Нараховано ПЗ з ПДВ	Податкова накладна	703	641	2167
21	Списано на витрати собівартість послуг	Розрахунок собівартості	90	23	6500

Джерело: власна розробка

Як бачимо, у кінцевому підсумку у складі доходів ТОВ «Фінагро», як комісiонера за комісійним договором, відображається лише чиста сума комісійної винагороди за надання послуг у розмірі 10833 грн. (13000-2167) за послуги у посередництві експортного продажу товарів комітента - ТОВ «Салет»; у складі витрат – собівартість комісійної послуги у розмірі 6500 грн. Прибуток до оподаткування від цієї операції склав 4333 грн. (10833-6500).

Розрахунки з бюджетом щодо ПДВ можна розглянути шляхом аналізу бухгалтерського рахунку 641 за відповідною схемою (рис. 2.2).

641 ПДВ	
Д-т	К-т
(644/бп) 100	100 (644/бп) 2167 (703)
Σ 100	Σ 2267
	2167

Рис. 2.2. Схема відображення в обліку ПДВ від операції комісії

Джерело: власна розробка

Далі варто дослідити особливості організації та ведення бухгалтерського обліку експортних операцій за різними умовами оплати.

Спочатку розглянемо експорт товарів ТОВ «Фінагро» на умовах сплати покупцем заборгованості після відвантаження товарів.

Вихідні дані

ТОВ «Фінагро» 22.06.2022 р. відвантажило на експорт покупцю-нерезиденту «Solestian Management» LTD кукурудзу на суму 10000 \$ США.

Вартість послуг митного брокера, який не є платником ПДВ - 5000 грн.
Балансова вартість реалізованого товару склала 300100 грн.

Курс НБУ склав на:

- 22.06.2022 р., тобто дату відвантаження, - 36,45 грн. / \$;
- 30.06.2022 р., тобто на кінець звітного періоду або на дату складання балансу, - 36,77 грн. / \$;
- 10.08.2022 р., тобто на дату сплати покупцем, - 36,60 грн. / \$.

Відображення в обліку експорту товарів наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Облік експорту товарів у продавця ТОВ «Фінагро»
(перша подія - відвантаження товарів на експорт)

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн. / \$
1	2	3	4	5
1	Надано митним брокером послуги з декларування товарів	93	685	5000
2	Оплачено послуги митного брокера	685	311	5000
3	Відвантажено товари на експорт (10000х 36,45)	362	702	<u>10000\$</u> 364500
4	Відображено ПЗ з ПДВ	712	641пдв	0
5	Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	300100
6	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації матеріалів	702	792	364500
	- собівартість реалізованих товарів	792	902	300100
	- витрати на оплату послуг митного брокера	79	93	5000
7	У кінці місяця відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю нерезидента: $10000\$ \times (36,77 - 36,45) = 3200$	362	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	3200
8	Віднесено на фінрезультат дохід від операційної курсової різниці	714	79	3200
9	Отримано від нерезидента кошти в оплату за товари (10000 х 36,60)	316	362	<u>10000\$</u> 366000
10	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю на дату її погашення: $10000\$ \times (36,60 - 36,77)$	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	362	1700
11	Віднесено на фінрезультат втрати від операційної курсової різниці	79	945	1700

Джерело: власна розробка

З табл. 2.3 видно, що здійсненні першої події – відвантаження товарів покупцю-нерезиденту, у бухгалтерському обліку продавця-експортера виникає дебіторська заборгованість за експортним контрактом, яка є монетарною. Тому при зміні курсів НБУ на дату відвантаження, на кінець звітного періоду або на дату складання балансу та дату сплати покупцем нараховуються операційні курсові різниці, які можуть бути як позитивними (тоді формується дохід) чи негативними (тоді формуються витрати).

Також особливістю експортної операції товарів є застосування нульової ставки з ПДВ відповідно до вимог ПКУ.

Тепер розглянемо експорт товарів ТОВ «Фінагро» на умовах передплати.

Вихідні дані

ТОВ «Фінагро», як майбутній продавець, відповідно до умов контракту у сфері ЗЕД отримало від нерезидента-покупця «Solestian Management» LTD передплату у розмірі 10000 \$ США за майбутні поставки ячменю. Вартість послуг митного брокера, який не є платником ПДВ - 5000 грн. Балансова вартість реалізованого товару склала 300100 грн. Курс НБУ на 22.06.2022 р., тобто дату відвантаження, склав 36,45 грн. / \$.

Відображення в обліку експорту товарів наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Облік експорту товарів на умовах передплати у продавця

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн. / \$
1	2	3	4	5
1	22.06.2022 р. отримано від нерезидента передоплату за ячмінь (10000 \$ x 36,45)	316	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	<u>10000\$</u> 364500
2	Надано митним брокером послуги з декларування товарів	93	685	5000
3	Оплачено послуги митного брокера	685	311	5000
4	Відображено доходи від реалізації товарів нерезиденту (10000 \$ x 36,45)	362	702	<u>10000\$</u> 364500
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641 _{ПДВ}	0
6	Списано собівартість реалізованих матеріалів	90	281	300100
7	Здійснено залік заборгованостей	681	362	<u>10000\$</u> 364500

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
8	Віднесено на фінансовий результат:			
	- дохід від реалізації матеріалів	712	79	364500
	- собівартість реалізованих матеріалів	79	90	300100
	- витрати на оплату вартості послуг митного брокера	79	93	5000

Джерело: власна розробка

Як бачимо, заборгованість від передплати в іноземній валюті від нерезидента-покупця, є немонетарною, тому за нею курсові різниці не розраховуються ні на дату балансу, ні на дату погашення заборгованості.

Крім того, слід звернути увагу на особливість визначення доходу, отриманого за експортним контрактом на умовах передплати: дохід від реалізації активів, оплачених наперед, визначають за курсом НБУ, що діяв на дату отримання передоплати на розподільчий рахунок підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 21 «Вплив валютних курсів» [24].

Експорт робіт, послуг у системі бухгалтерського обліку відображається за особливими правилами в залежності від умов зовнішньоекономічного контракту, зокрема, від умов оплати.

Як і експорт товарів, експорт робіт та послуг в обліковій системі регулюється правилами НП(С)БО 15 «Доходи», НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та ПКУ.

Наприклад, якщо підрядником виконані експортні роботи чи послуги без передплати у відповідності до умов зовнішньоекономічного контракту, що підтверджується таким первинним документом, як Акт виконаних робіт чи наданих послуг, то в бухгалтерському обліку відображають дохід, обчислений за курсом НБУ на дату складання акта (п. 5 НП(С)БО 21). На заборгованість покупця-нерезидента до моменту надходження оплати за послуги на розподільчий рахунок нараховують курсові різниці (п. 7, 8 НП(С)БО 21).

У разі отримання передплати від покупця-нерезидента у відповідності до умов зовнішньоекономічного контракту за майбутні експортні роботи чи

послуги, в доходи буде включатися сума виконаних робіт чи наданих послуг на підставі Акта виконаних робіт (послуг), яка обчислена за курсом НБУ на дату надходження передплати на розподільчий рахунок (п. 6 НП(С)БО 21). Курсові різниці із заборгованості перед замовником-нерезидентом у частині отриманого авансу не розраховуються і, відповідно, не відображаються в бухгалтерському обліку.

Розглянемо найбільш поширені види виконаних робіт та наданих послуг у практиці ТОВ «Фінагро» та специфіку їх відображення у системі бухгалтерського обліку.

Вихідні дані

ТОВ «Фінагро» надало нерезиденту маркетингові послуги згідно з актом наданих послуг від 10.07.2022 р. на суму 10000\$ з ПДВ. Плата за послуги надійшла від нерезидента на розподільчий рахунок 18.07.2022 р. і 19.07.2022 р. 50 % валюти було продано на МВРУ.

Курс НБУ за станом на 10.07.2022 р. склав 26,022967 грн. за 1\$ США, на 18.07.2022 р. - 25,964818 грн. за 1\$ США, на 19.07.2022 р. - 25,930157 грн. за 1\$ США, валюта була продана на МВРУ за курсом 25,94 грн. за 1\$ США.

Відображення в обліку експорту послуг наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Бухгалтерський облік експорту послуг ТОВ «Фінагро»

Дата операції	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн. / \$
1	2	3	4	5
10.07.2022	Відображений дохід від надання маркетингових послуг	362	703	<u>10000\$</u> 260229,67
10.07.2022	Нараховане ПЗ з ПДВ: 260229,67 x 20 %	703	641ПДВ	43371,61
18.07.2022	Надійшла плата за послуги на розподільчий рахунок	316	362	<u>10000\$</u> 259648,18
18.07.2022	Відображені витрати від курсових різниць: (26,022967 - 25,964818) x 10000\$	945	362	581,49
19.09.2022	З розподільчого рахунку списано 50 % валюти для продажу	334	316	<u>5000\$</u> 129650,79
19.09.2022	Відображений дохід від продажу валюти: (25,94 - 25,930157) x 5000\$	334	711	49,21
19.09.2022	Відображена сума комісійної винагороди банку	92	334	648,50

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5
19.092022	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка в розмірі 50 % (за вирахуванням комісійної винагороди банку)	311	334	129051,50
19.09.2022	Надійшла на поточний рахунок виручка в іновалюті у розмірі 50 %	312	316	<u>5000\$</u> 129650,78
19.09.2022	Відображені витрати від курсових різниць: (25,964818 - 25,930157) x 10000\$	945	316	346,61

Джерело: власна розробка

Дані табл. 2.5 показують, що маркетингові послуги у експортера обкладаються ПДВ за ставкою 20 % через те, що місце постачання таких послуг розташоване на митній території України.

З цього приводу варто зазначити, що визначення місця постачання послуг для цілей оподаткування ПДВ регламентовано правилами ПКУ, за якими місце постачання послуги визначається за різними правилами в залежності від видів послуг. Наприклад, місце постачання послуги буде вважатися як:

- місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном (встановлюється для послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна; послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів; послуг із виконання ремонтних робіт, інших робіт і послуг, пов'язаних з рухомим майном);

- місце фактичного надання послуг (встановлюється для послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг чи інших подібних послуг, конференцій, семінарів та інших подібних заходів);

- місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання (встановлюється для консультаційних, інжинірингових, юридичних, бухгалтерських, аудиторських, рекламних послуг);

- місце реєстрації постачальника послуг (встановлюється для інших послуг) [3].

Отже, на підставі теоретичних положень нами розглянута діюча практика документування і відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій на ТОВ «Фінагро» та акцентована увага на їх особливостях. Це дає змогу продовжити дослідження у напрямку розкриття специфіки оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах.

2.3 Оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах

Оподаткування експортних операцій регламентується Податковим кодексом України (ПКУ) та іншими нормативними документами, в яких роз'яснюються різні аспекти оподаткування.

Досліджувати основні положення оподаткування експортних операцій бажано у різних площинах: з точки зору прямого оподаткування (насамперед, справляння податку на прибуток) та непрямого оподаткування (ПДВ, акцизний податок, мито та митні збори).

Мито – податок на товари, які переміщуються через митний кордон України. Мито нараховується і стягується митними органами з суб'єктів ЗЕД.

Відповідно до вимог Митного кодексу України (МКУ) вивізне мито – це мито на українські товари, що вивозяться за межі митної території України [2]. Вивізні мита встановлюються для кожного товару відповідно до коду товару за УКТ ЗЕД та нараховуються при вивезенні товарів за межі митної території України.

Об'єктами оподаткування митом є митна вартість експортних товарів, яка перевищує еквівалент 150 євро.

Датою виникнення ПЗ із сплати мита у разі вивезення товарів з митної території України є одна з наведених умов: 1) дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення; 2) дата нарахування ПЗ митним органом у випадках, визначених МКУ [2].

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

- 1) для товарів, на які встановлено адвалорні ставки, - митна вартість товарів;
- 2) для товарів, на які встановлено специфічні ставки мита, - кількість таких товарів у встановлених одиницях виміру [2].

З цього приводу можна зазначити, що у системі митного оподаткування прийняті різні види ставок мита: адвалорні, специфічні та комбіновані (які складаються з адвалорних та специфічних), розміри яких встановлені Законом України «Про Митний тариф України» [9].

Мито за адвалорною ставкою до митної вартості обчислюється за формулою 2.1:

$$C_m = B \times M, \quad (2.1)$$

де C_m – сума мита;

B – митна вартість;

M – ставка ввізного мита, %.

Мито за специфічною ставкою обчислюється за формулою 2.2:

$$C_m = K \times M \quad (2.2)$$

де C_m – сума мита;

K – кількість товару у фізичних одиницях виміру;

M – ставка ввізного мита, євро за одиницю кількості товару у фізичних одиницях виміру.

Сплата мита здійснюється у національній валюті України.

Слід зазначити, що у системі митного оподаткування є певні пільги та преференції щодо справляння мита. Наприклад, допомога, що надається

Україною, при її вивезенні за межі митної території України звільняється від сплати вивізного мита згідно зі ст. 287 МКУ.

Обов'язок із сплати / донарахування митних платежів покладається на декларантів / платників податків.

Слід зазначити, що інші податки, які нараховуються митними органами при перетині товарів митної території України на виконання експортної частині зовнішньоекономічних контрактів, регламентуються правилами ПКУ. Тому справляння ПДВ, акцизного податку при здійсненні експортних товарних операцій варто розглядати у контексті визначення основних елементів цих податків: об'єкта та бази оподаткування, податкових ставок та пільг.

Спочатку розглянемо особливості оподаткування ПДВ експортних операцій: експорт товарів та робіт/послуг.

Експорт товарів підлягає оподаткуванню за ставкою ПДВ 0 %. У цьому сенсі варто зазначити, що товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке вивезення підтверджене вантажною митною декларацією.

Підлягають оподаткуванню за ставкою ПДВ 0 % експорт таких робіт та послуг, як:

- а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом, якщо такі перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом;
- б) роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;
- в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси [3].

В інших випадках застосовуються ставки 20 %, 7%, 14% або різні пільги з ПДВ.

Слід зазначити, що застосування нульової ставки з ПДВ при здійсненні операцій продажу на експорт дає можливість формувати податковий кредит з

ПДВ при отриманні різних активів, які в подальшому мають використовуватися в оподаткованих операціях (наприклад, в операціях продажу товарів чи послуг на експорт нерезиденту).

У загальному сенсі базою оподаткування експорту послуг є договірна (контрактна) вартість з урахуванням вимог ст. 188 ПКУ. На послуги з місцем надання на території України нараховують податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20 % (ст. 187 ПКУ) на дату першої події, що настала раніше: отримання плати за послуги (надходження валюти на банківський рахунок) або оформлення документа, що засвідчує постачання послуг.

На суму виконаної експортної послуги постачальник-резидент на дату першої події складає податкову накладну, яку реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), хоча й не видає її отримувачу-нерезиденту.

Податкова накладна заповнюється за формою у відповідності до Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307, з останніми змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2022 р. № 463 [26].

Акцизне оподаткування при здійсненні експортних операцій також має свої особливості.

Насамперед слід зазначити, що об'єктом та базою оподаткування акцизним податком є вартість підакцизних товарів під час їх реалізації.

Згідно з нормами ПКУ вивезення (експорт) підакцизних товарів платником податку за межі митної території України не підлягають оподаткуванню.

Отже, вивчення основних економічних та організаційних засад базового підприємства, розкриття інформації про експортні операції в бухгалтерському обліку ТОВ «Фінагро» дозволило узагальнити вимоги до справляння різних податків та платежів при здійсненні експорту товарів, робіт, послуг за різними умовами зовнішньоекономічного контракту.

Висновок до розділу 2

Для розкриття діючої практики обліку, аналізу та контролю на ТОВ «Фінагро» у роботі розглянута його організаційно-економічна характеристика. З'ясовано, що фінансовий стан підприємства на кінець звітного періоду загалом можна назвати стійким та платоспроможним. А зростання чистого прибутку на кінець звітного періоду свідчить про збільшення обсягів продажу підприємства, що демонструє економічну стабільність та достатню конкурентоспроможність у зовнішньоекономічній сфері. Розгляд експортних операцій на базовому підприємстві дав можливість унаочнити специфіку їх здійснення у сфері ЗЕД на підставі комісійних угод, експорту товарів (готової продукції), робіт та послуг за різними умовами оплати. Досліджено основні аспекти оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах за головними елементами (об'єкт, база, ставки, пільги) у розрізі справляння таких бюджетоутворюючих податків, як: ПДВ, акцизний податок. Це дозволило узагальнити особливості діючої практики обліку та оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах та довести, що на ТОВ «Фінагро» виконуються нормативні вимоги відображення таких операцій у системі бухгалтерського та податкового обліку.

РОЗДІЛ 3 ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1 Внутрішній контроль як передумова ефективності господарської діяльності підприємства у міжнародній сфері

Для розкриття даного питання перш за все слід визначитися з поняттям «внутрішній контроль».

Огляд наукових джерел та законодавчих актів дав змогу узагальнити наукові та нормативні підходи до цієї категорії та зазначити, що «внутрішній контроль – це економічна категорія; функція управління, що забезпечує спільно з функцією обліку, інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, а також самостійно зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління» [43].

Погодимося і з тим, що внутрішній контроль – це «процес, який здійснюється господарюючим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію, що забезпечує достатню впевненість стосовно відповідності функціонування об'єкта контролю прийнятим управлінським рішенням у напрямі досягнення мети» [31].

Впевнені, що внутрішній контроль варто розглядати як систему через його відповідність системним властивостям, до яких належать:

- цілісність (внутрішня єдність);
- властивість зберігання визначеної стійкості при впливі зовнішніх факторів;
- цілеспрямованість.

Схема основних взаємопов'язаних елементів системи внутрішнього контролю (СВК) наведена на рис. 3.1.

Втім світовий досвід у сфері внутрішнього контролю вказує на доцільність дослідження взаємозв'язку основних елементів СВК скрізь призму різновидів моделей COSO, які, безсумнівно, варто впроваджувати у національну контрольну практику (рис. 3.2).

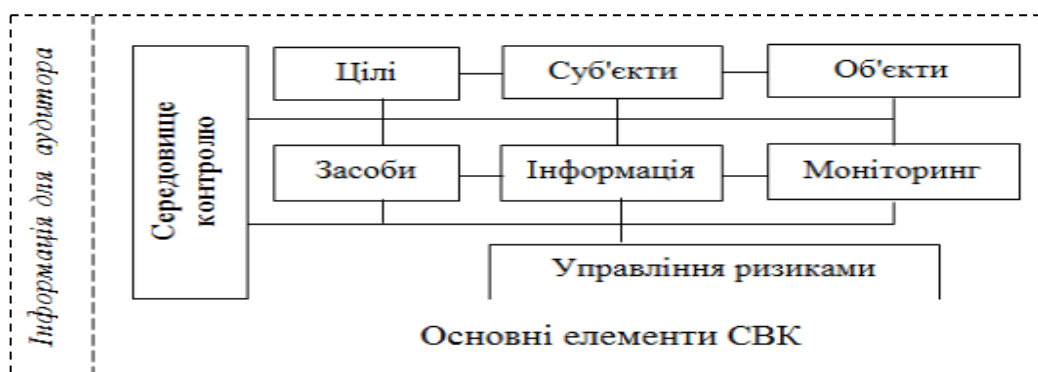


Рис. 3.1 Схема основних взаємопов'язаних елементів СВК

Джерело: [28, с. 108]

Не викликає сумніву і те, що головними критеріями ефективності внутрішнього контролю, як системи, є заходи, що забезпечують збереженість та захист активів, достовірність повноту та своєчасність облікової інформації, які сприяють виявленню викривлень і помилок та їх запобіганню, допомагають керівництву та уповноваженим фахівцям суб'єктів господарювання у прийнятті найбільш ефективних управлінських рішень.

Елементи СВК	Бюджетна сфера	Приватний сектор			
		COSO -I	COSO-II	COSO-ERM	Вимоги МСА
середовище контролю	←→				
ціль контролю			←→		
заходи контролю	←→				
моніторинг	←→				
інформація (як система) та комунікація	←→				
управління ризиками	←→				
опис процесів			←→		
ідентифікація та оцінка ризиків			←→		
способи реагування на ризики та управління ними			←→		
Процедури контролю					←→

Рис. 3.2. Міжнародна інтерпретація взаємодії елементів СВК

Джерело: [29; 45]

У сфері зовнішньоекономічних відносин, зокрема при здійсненні експортних операцій, головна увага має приділятися контрольним заходам, за допомогою яких перевіряються наступні питання:

1. Наявність ліцензій та інших дозвільних документів на проведення операцій у зовнішньоекономічній сфері.

2. Правильність складання договорів на експортні поставки продукції, товарів (робіт, послуг). У цьому сенсі фахівцем (внутрішнім контролером, аудитором, ревізором) перевіряється зміст контракту за його обов'язковими / суттєвими умовами. Особлива увага приділяється базовим умовам експортних поставок продукції, товарів за правилами Інкотермс, які прямо впливають на формування собівартості реалізації та, відповідно, ціни продажу. Головний обліковий аспект, якій підлягає ретельному контролю - це перевірка витрат за експортним контрактом. У цьому зв'язку можна запропонувати підприємству формувати обліковий регістр, дані якого позитивно впливатимуть на якість обліку та внутрішнього контролю за експортними операціями (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Аналітична картка обліку витрат за експортним контрактом

№ з/п	Види витрат	Сума, грн.
1	2	3
1	Собівартість реалізованих на експорт товарів (субрахунок 901, 902)	XXX
2	Вартість транспортування товарів безпосередньо покупцю або до за умовами Інкотермс (рахунок 93)	
3	Витрати на страхування товарів під час транспортування, якщо такі витрати несе підприємство-експортер за умовами Інкотермс (рахунок 93)	
4	Витрати на оплату портових зборів, на перевантаження товарів у портах, на зберігання товарів під час митного оформлення за умовами Інкотермс (рахунок 93)	
5	Витрати на оплату митного оформлення, на сплату вивізного мита за умовами Інкотермс (рахунок 93)	
6	Витрати на оплату послуг митних брокерів за умовами Інкотермс (рахунок 93)	
7	Витрати, пов'язані із укладанням експортного контракту, у тому числі витрати на службові відрядження працівників підприємства, якщо відрядження пов'язані із даним контрактом (рахунок 92)	
8	Витрати на оплату винагороди банку під час продажу іноземної валюти, що надходить від іноземного покупця (рахунок 92)	
9	Витрати чи дохід, що пов'язані із продажем іноземної валюти в формі різниць між курсом продажу іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку і офіційним курсом НБУ на дату продажу (942 «Витрати на купівлю-продаж	

Продовження табл. 3.1

1	2	3
	іноземної валюти», 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»)	XXX
10	Витрати чи дохід від курсових різниць за дебіторською заборгованістю покупця (Д-т 945 "Втрати від операційної курсової різниці", 714 "Дохід від операційної курсової різниці")	

Джерело: складено за [44]

Не можна не погодитися з тим, що застосування в обліковій практиці запропонованих аналітичних карток дасть змогу «систематизувати інформацію щодо витрат за експортним контрактом з метою подальшої оцінки ефективності виконання такого контракту, в тому числі шляхом його порівняння з аналогічними продажами на внутрішньому ринку. Ігнорування суттєвих додаткових витрат, пов'язаних із укладанням експортних контрактів, із митним оформленням та розрахунками в іноземній валюті може призвести до неадекватної оцінки ефективності таких експортних продажів і, відповідно, до прийняття помилкових управлінських рішень» [44]. Втім слід зазначити, що інформація в облікових регістрах має відображатися тільки на підставі підтверджуючих первинних документів, оформлених належним чином.

За результатами проведених контрольних заходів до найбільш типових помилок, пов'язаних виконанням зовнішньоекономічного контракту, відносяться ситуації, коли уповноважений фахівець в обліковій сфері [39]:

- ідентифікує господарські операції за видом зовнішньоекономічного контракту виходячи з форми, а не із змісту (сутності), ігноруючи його;
- неправильно трактує основний вид діяльності іноземного контрагента, а отже, неправильно визначає бухгалтерські рахунки для обліку операцій із таким підприємством.

2. Терміни здійснення експортних операцій. З цього приводу варто пам'ятати, що на період воєнного стану граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 180 календарних днів та застосовуються до операцій, здійснених з 05.04.2022 р. відповідно до

Постанови Правління Національного банку України від 24.02.2022 р. № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» та Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, затвердженої Постановою правління Національного банку України від 02.01.2019. № 7 [19; 14]. Втім слід зазначити, що ці вимоги не поширюються на операції з експорту, імпорту товарів, сума яких є меншою, ніж 400 тис. грн, крім дроблення операцій з експорту товарів або дроблення валютних операцій згідно зі ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX [5].

Варто зауважити, що у разі виявлення операцій, пов'язаних зі штучним дробленням для дотримання ліміту у сумі 400 тис. грн, обов'язково має бути проведена зовнішня перевірка підприємства уповноваженою банківською установою у вигляді валютного нагляду.

Ознаки дроблення операції, тобто штучне ділення загальної суми валютної операції, прописні у Положенні про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції, затвердженому постановою правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 8 [15].

Також необхідно відмітити, що не підлягає валютному нагляду граничні строки розрахунків експортних робіт, послуг та прав інтелектуальної власності, за винятком експорту транспортних і страхових послуг згідно з Постановою правління Національного банку України «Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і внесення змін до деяких нормативно-правових актів» від 14.05.2019 р. № 67 [17].

3. Правильність проведення операцій, пов'язаних з отриманням та продажем валютної виручки експортером.

Що стосується перевірки цих питань, то варто зазначити, що на сьогодні при отриманні виручки в іноземній валюті на банківські рахунки експортерів від нерезидентів-покупців не передбачено її обов'язковий продаж, у тому числі і під час воєнного стану.

Зразок робочого документа внутрішнього контролера / внутрішнього аудитора з перевірки господарських операцій, пов'язаних з продажем іноземної валюти наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Робочий документ внутрішнього аудитора з перевірки продажу валюти

№	Господарські операції процедури перевірки	Процедури, що застосовує аудитор	Джерело інформації			
			Кореспонденція рахунків		Сума, дол./грн	Примітки
			Дебет	Кредит		
1	Списання з валютного рахунку іноземної валюти для продажу 25000,00\$х20,19	Аудитор перевіряє первинні документи: виписка банку, платіжне доручення (вибірково) й відображення господарських операцій у облікових регістрах (звіряння даних первинних документів і облікових регістрів)	334	312	<u>25000,00\$</u> 504750,00	Виписка банку, платіжне доручення,
2	Зарахування на розрахунковий рахунок суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти, 25000,00\$х20,20	Аудитор перевіряє: виписку банку й відображення господарських операцій у облікових регістрах (звіряння даних первинних документів і облікових регістрів)	311	334	500500,00	Виписка банку
3	Відображення у складі витрат суми комісійної винагороди банку	Аудитор перевіряє кореспонденції рахунків	<u>942</u> 685	<u>685</u> 311	180,00	
4	Відображення різниці між курсами 25000,00 \$х (20,2–20,19)	Аудитор перевіряє розрахунки бухгалтерії й відображення господарських операцій у облікових регістрах	334	714	250,00	Розрахунок бухгалтерії
5	Відображення фінансового результату	Аудитор перевіряє довідку бухгалтерії, проводить перерахунок і відображення господарських операцій у облікових регістрах	714	79	250,00	Довідка бухгалтерії

Джерело: складено за [38]

4. Порядок проведення розрахунків у сфері ЗЕД. При перевірці даного питання слід з'ясувати, які форми міжнародних розрахунків застосовує досліджуване підприємство.

Серед різноманітних форм розрахунків, таких як: акредитив; інкасо; банківський переказ; банківський вексель; банківський чек; пластикова картка, на ТОВ «Фінагро» застосовується, як правило, банківський переказ. Тому

звернемо увагу на основні аспекти перевірки правильності застосування саме цієї форми розрахунків.

Банківський переказ – це «доручення банку своєму банку-кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку-платника виплаченої ним суми» [42].

Порядок проведення розрахунків банківським переказом наведено на рис. 3.3.

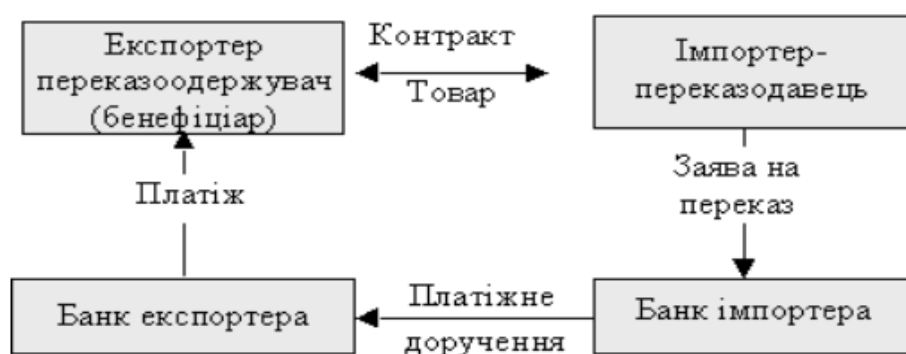


Рис. 3.3. Схема проведення розрахунків банківським переказом

Джерело: складено за [42]

У цілому банківський переказ за фактично поставлений товар більш вигідний імпортеру, тому що він отримує товар і документи, минаючи банки, і лише потім здійснює оплату. Втім для експортера не виникає гарантії платежу за поставлений товар, що призводить до застосування банківського переказу у поєднанні з іншим елементом платежу, наприклад, авансом.

Втім з 01.12.2022 року у сфері безготівкових грошових розрахунків почали діяти нові правила відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг, затвердженою Постановою Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. № 163 [13], яка у цілому упорядкувала документообіг шляхом його певної уніфікації.

За цією інструкцією ряд платіжних операцій проводяться за допомогою платіжної інструкції замість попередніх форм розрахункових документів

(платіжна вимога, платіжна вимога-доручення, платіжне доручення), які вже не застосовуються. Платіжна інструкція - це розпорядження ініціатора надавачу платіжних послуг щодо виконання платіжної операції.

Безготівкові грошові розрахунки в іноземній валюті регламентуються Положенням про порядок виконання надавачами платіжних послуг платіжних інструкцій в іноземній валюті та банківських металах, затвердженим Постановою Правління Національного банку України від 28.07.2008 р. № 216, у редакції Постанови Правління Національного банку України від 25.08.2022 р. № 189 [16].

Зразок платіжної інструкції в іноземній валюті наведено на рис. 3.4.

Платіжна інструкція в іноземній валюті № Payment Instruction	Референс банку Bank's reference Референс клієнта Client's reference	Дата складання платіжної інструкції Date								
52 : Надавач платіжних послуг: ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «МТБ БАНК»; PUBLIC JOINT STOCK COMPANY «MTB BANK». Місцезнаходження: Україна, область Одеська, м. Чорноморськ, просп. Миру, буд. 28		Відмітки надавача платіжних послуг								
50: Найменування та місцезнаходження платника (для фізичних осіб прізвище, ім'я по батькові; паспорт серія, номер) Name and location of the payer Ідентифікаційний код платника Code Резидентність: <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">Номер рахунку платника Debit from the account</td> <td style="width: 50%;">Валюта Currency</td> </tr> <tr> <td>IBAN</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Комісія ПАТ «МТБ БАНК» з рахунку PJSC «MTB BANK»'s commissions from the account</td> <td>Валюта Currency</td> </tr> <tr> <td>IBAN</td> <td></td> </tr> </table>		Номер рахунку платника Debit from the account	Валюта Currency	IBAN		Комісія ПАТ «МТБ БАНК» з рахунку PJSC «MTB BANK»'s commissions from the account	Валюта Currency	IBAN		Прийняв / Accepted Дата/ Date _____ Підпис / Signature _____
Номер рахунку платника Debit from the account	Валюта Currency									
IBAN										
Комісія ПАТ «МТБ БАНК» з рахунку PJSC «MTB BANK»'s commissions from the account	Валюта Currency									
IBAN										
32: Валюта Сума цифрами/ Amount in figures Currency Сума словами Amount in words 59: Найменування та місцезнаходження отримувача Beneficiary name and address Номер рахунку отримувача Account number		Перевірів Chacked Дата/ Date _____ Підпис/ Signature _____								

Рис. 3.4. Платіжна інструкція в іноземній валюті

Джерело: [16; 46]

ТОВ «Фінагро» здійснює операції за експортними контрактами, звичайно, на умовах передплати. У цьому сенсі уявляється вкрай важливим перевіряти правильність відображення таких операцій у системі обліку та оподаткування. Під час перевірки слід враховувати: особливість справляння ПДВ при експортних поставках готової продукції (товарів) та експорті робіт і послуг; правильність визначення дати нарахування доходів та витрат у відповідності до НП(С)БО 15 «Доходи» та НП(С)БО 15 «Витрати» [22; 23].

Враховуючи вищевикладене, варто зосередитися на типових помилках, які виявляються фахівцями за результатами перевірки експортних операцій (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Типові помилки при відображенні в обліку експортних операцій

Вид та стислий зміст помилок	Пояснення з метою мінімізації помилок теоретико-методичного характеру
Невірне визначення валютних та балансуючих операцій	Валютна операція – це операція, яка призводить до виникнення в балансі суми (статті), вираженої у іноземній валюті. Балансуюча операція - це операція з погашення валютного зобов'язання, яке виникло внаслідок валютної операції (наприклад, оплата за раніше отримані товари).
Невірне визначення монетарних та немонетарних статей балансу	Валютна операція призводить до виникнення монетарних чи немонетарних статей балансу.
Неправильне оцінювання валютних статей	Для операцій, однією із сторін якої є резидент, стаття оцінюється за курсом НБУ на дату здійснення валютної операції. Монетарні статті мають бути переоцінені за поточним обмінним курсом на кожну звітну дату та на дату погашення заборгованості. Немонетарні статті не переоцінюються.
Невірна оцінка доходів від реалізації на експорт	Оцінка доходів від реалізації на експорт залежить від першої події: поставка товарів (надання послуг) або ж оплата (наприклад, доходи від реалізації за попередньою оплатою визнаються за обмінним курсом на дату отримання авансу)
Неправильне визначення дати операції	Визначення дати операції за датою в вантажній митній декларації (ВМД), якою оформлюється експорт або імпорт товарів. Втім ВМД є лише документом, що підтверджує виконання вимог митного законодавства щодо оформлення факту переміщення товарів через митний кордон України, і жодним чином не спричиняє виникнення чи погашення зобов'язань між сторонами зовнішньоекономічної угоди. Датою здійснення операції є виключно дата переходу права власності на товари від постачальника до покупцеві за умовами Інкотермс.

Джерело: [39; 35]

Отже, експортні операції - це одне із джерел наповнення країни іноземною валютою, а державна підтримка операцій сприятиме підвищенню добробуту населення і, відповідно, держави. Тому дієвий внутрішній контроль таких операцій є важливою передумовою ефективності вітчизняних підприємств у міжнародній сфері.

3.2. Аналіз результативності проведення експортних операцій

Суб'єкт господарювання здійснює фінанси-господарську діяльність для отримання прибутку. Звичайно, експортні операції, які проводить підприємство, мають бути ефективними поряд з іншими операціями в загальному обсязі реалізації продукції, товарів, робіт послуг. Тому дуже важливим уявляється аналіз результативності експортних операцій.

Основними джерелами інформації для проведення аналізу експортних операцій є:

- первинні документи та облікові регістри, бухгалтерські проведення;
- дані фінансової, статистичної, податкової, управлінської (внутрішньої) звітності;
- контракти у сфері ЗЕД;
- матеріали перевірок державних контролюючих органів та недержавних суб'єктів контролю (аудиторських фірм чи аудиторів-ФОП) та звіти суб'єктів внутрішнього контролю;
- інші джерела (зокрема, Бізнес-плани, фінансові плани, матеріали маркетингових досліджень, тощо).

Аналіз експортних операцій доцільно проводити у розрізі визначення:

1) структури експорту, у тому числі:

- за групами країн підприємств-покупців;
- за видами продукції, товарів, робіт, послуг, реалізованих за експортними контрактами;

2) динаміки експортних операцій за певними видами аналітичної роботи через розкриття:

- загального обсягу експортних операцій;
- операцій у географічному розрізі та в розрізі окремих постачальників;
- операцій у розрізі основних видів експортної продукції;

3) рівня виконання зобов'язань за експортними контрактами через дослідження:

- строків поставок товарів;
- якості товарів;
- кількості і номенклатури товарів.

У разі потреби доречно зробити аналіз штрафних санкцій, сплачених за порушення термінів експортних угод.

З метою визначення доцільності здійснення експортних операцій необхідно визначити ефективність експортних операцій за допомогою обчислення узагальнюючого коефіцієнта прострочених зобов'язань, який визначається за всім експортом за відповідний період, за країнами експорту, за видами товарних поставок.

Для аналізу експортних операцій на ТОВ «Фінагро» спочатку наведемо агреговані дані фінансових результатів діяльності підприємства за період дослідження (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Агреговані дані фінансових результатів діяльності ТОВ «Фінагро»

Стаття	2021	2022	Ряд. 3-2 (+, -)
1	2	3	4
Чистий дохід (виручка) від реалізації робіт, послуг, тис. грн.	47 353,0	130 688,1	+83335,1
Собівартість реалізації, тис. грн.	44 488,5	120 901,3	+76412,8
Інші операційні доходи, тис. грн.	755,0	10 659,6	+9904,6
Інші операційні витрати, тис. грн.	3 597,0	12 514,8	8917,8
Інші витрати, тис. грн.	-	6 800,0	+6800,0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток), тис. грн.	22,5	1 131,6	+1109,!
Витрати з податку на прибуток, тис. грн.	4,1	203,7	+199,6
Чистий фінансовий результат, тис. грн.	18,4	927,9	+909,5

Джерело: складено за даними фінансової звітності ТОВ «ФІНАГРО»

Дані табл. 3.4 свідчать про те, що чистий прибуток збільшився в звітному році в порівнянні з 2021 роком на 909,5 тис грн. Зростання прибутку відбулося за рахунок збільшення доходів від реалізації робіт, послуг на 83335,1 тис. грн., інших операційних доходів на 9904,6 тис. грн. Через зростання обсягів продажу у звітному році відмічається відповідне зростання собівартості реалізації на 76412,8 тис. грн., інших операційних витрат – на 8917,8 тис. грн.; інші витрати – на 6800 грн. Підприємству пропонується проаналізувати склад інших операційних витрат та інших витрат з метою їх мінімізації, що дозволить збільшити прибутковість бізнесу.

З метою аналізу структури експортних операцій наведемо дані експорту з відповідним групуванням за країнами, товарами та видами укладених контрактів у динаміці років (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз структури експортних операцій

Групи країн	2021 рік		2022 рік		Відхилення	
	Обсяг продажу, тис. грн.	Питома вага, %	Обсяг продажу, тис. грн.	Питома вага, %	Ряд. 4-2, (+/-)	Ряд. 5-2, (+/-)
1	2	3	4	5	6	7
Країни ЄС	22070,0	96,0	22151,0	95,8	+81,0	-0,2
США	750,0	3,3	800,0	3,5	+50,0	+0,2
Швейцарія	160,0	0,7	175,0	0,7	+15,0	0
Разом	22980,0	100	23126,0	100	+146,0	x

Джерело: складено за даними ТОВ «Фінагро»

З табл. 3.5 видно, що обсяг експорту у звітному періоді збільшився у цілому, так і по кожній окремій групі країн. Одночасно відбулися незначні зміни і в структурі експорту.

Так, у звітному періоді значну питому частку поставок товарів займають поставки в країни ЄС (96,0 % - у 2020 році, та 95,8 % у 2021 році). За іншими групами країн спостерігається незначне збільшення питомої ваги експорту в загальній його структурі.

Проаналізуємо структуру товарної продукції, реалізованої за експортними контрактами.

Структура експортних поставок в залежності від видів контрактів наведена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Структура експортних поставок за видами ЗЕД - контрактів

Показники	2021			2022			Ряд. 5-2, (+/-)
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %		Сума, тис. грн.	Питома вага, %		
		у загальній структурі	у структурі експорту		у загальній структурі	у структурі експорту	
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий обсяг реалізованої продукції (робіт, товарів, послуг)	47353,0	100	х	130688,1	100	х	+83335,1
Обсяг продукції (товарів, робіт, послуг), реалізованої за експортними контрактами, у тому числі:							
	22980,0	48,5	100	23126,0	17,7	100	+146,0
- за прямими експортними контрактами	16332,0	34,5	71,1	18402,0	14,1	79,6	+2070,0
- за бартерними угодами	3751,0	7,9	16,3	2717,0	2,1	11,7	-1034,0
- за посередницькими угодами	2897,0	6,1	12,6	2007,0	1,5	8,7	-890,0

Джерело: складено за даними ТОВ «Фінагро»

Дані табл. 3.6 свідчать, що у звітному періоду значно збільшилися обсяги реалізації – на 83335,1 тис. грн, хоча експортні поставки зросли незначно – на 146,0 тис. грн. При цьому відбулося:

- збільшення обсягів реалізації за прямими експортними договорами на 2070,0 тис. грн.;
- та зменшення обсягів реалізації за бартерними угодами - на 1034,0 тис. грн.;
- за посередницькими угодами – на 890,0 тис. грн.

Найменшу частку у загальній структурі експорту за періоди дослідження займає реалізація товарної продукції за посередницькими угодами (6,1% та 1,5 % відповідно).

Проаналізуємо динаміку загального обсягу експорту (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз загального обсягу експортних операцій у динаміці років

Рік	Загальний обсяг, тис. грн.	Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %	
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий
2018	8370,0	Принято за базу співставлення					
2019	13840,0	+ 5470,0	+ 5470,0	165,4	165,4	+ 65,4	+ 65,4
2020	15160,0	+ 6790,0	+ 1320,0	181,1	109,5	+ 81,1	+ 9,5
2021	22980,0	+14610,0	+7820,0	274,6	151,6	+74,6	+51,6
2022	23126,0	+14756,0	+146,0	276,3	100,6	+76,3	+0,6

Джерело: складено за даними ТОВ «Фінагро»

За даними табл. 3.7 видно, що підприємство протягом декілька нарощувало загальні обсяги експортних операцій порівняно з базовим роком. Якщо аналізувати темпи зростання і приросту, а також абсолютний приріст, розраховані ланцюговим способом, то видно, що найбільший темп росту складає 151,6 % (або 7820,0 тис. грн.) у 2021 році порівняно з 2020 роком. Відповідно, у цей період спостерігається і найвищий темп приросту. Найнижчий темп зростання був у 2022 році порівняно з 2021 роком і складає 0,6 % (або 146,0 тис. грн.). Тенденція до збільшення загальних обсягів експортних операцій викликана підвищенням якості експортованої продукції та її конкурентоспроможністю, а також насиченістю внутрішнього ринку.

Аналіз рівня виконання зобов'язань за експортними контрактами доцільно проводити за строками поставок, якістю, кількістю та номенклатурою товарів. Звичайно, недотримання термінів експортних поставок спричиняє певні обмеження і штрафні санкції. Тому аналіз рівня виконання зобов'язань, у тому числі стосовно причин порушення термінів поставок, необхідно аналізувати як у кількісній, так і в якісній оцінці.

За кількісний показник беруть питому вагу прострочених або невиконаних експортних угод у їх загальному обсязі, за якісний - суму

сплачених санкцій за порушення термінів виконання угод і питому вагу сплачених штрафних санкцій у загальній вартості контракту (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз рівня дотримання термінів експортних угод за 2021 рік

2020 рік, квартали	Узяті до виконання експортні контракти		Прострочені або невиконані експортні контракти		Питома вага прострочених або невиконаних експортних угод у їх загальному обсязі, %	
	Кількість, шт.	Загальна сума, тис. грн.	Кількість, шт.	загальна сума, тис. грн.	за кількістю	за сумою
I	3	4850,0	2	230,0	66,67	4,74
II	7	4135,0	3	1240,0	42,86	29,99
III	4	10817,0	1	39,5	25,00	0,37
IV	5	3178,00	-	-	-	-
Разом	19	22980,0	6	1509,50	31,58	6,57

Джерело: складено за даними ТОВ «Фінагро»

З табл. 3.8 видно, що з 19 укладених експортних контрактів було виконано в строк лише 13. За шістьма укладеними протягом року контрактами було порушено термін поставки, що становить 31,58 % від загальної кількості експортних контрактів. У третьому кварталі спостерігається позитивна тенденція до зменшення кількості невиконаних вчасно контрактів, що становить 25 % за кількістю та 0,37 % за сумою. У четвертому кварталі відбулося 100 % виконання в строк експортних контрактів.

Підвищення рівня виконання експортних контрактів в строк у кінці досліджуваного періоду пов'язано з:

- підвищенням СВК за виконанням контрактів у передбачені терміни;
- покращанням роботи відділу збуту;
- поліпшенням економічних зв'язків з контрагентами.

Якщо протягом звітного періоду мали місце порушення термінів експортних поставок, то необхідно проаналізувати суми пред'явлених і сплачених штрафних санкцій, а також їх вплив на ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Аналіз штрафних санкцій, сплачених за порушення термінів експортних угод наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Аналіз штрафних санкцій, сплачених за порушення термінів експортних угод (фрагмент)

Номер і дата експортного контракту	Назва покупця	Сума контракту, тис. грн.	Сплачено штрафних санкцій, тис. грн.	Питома вага штрафних санкцій у сумі контракту, %
1	2	3	4	5
05-02/ЗЕД 28.02. 2021	«KGA», Німеччина	230,00	16,50	7,17
-/-	-/-	-/-	-/-	-/-
Разом	-	1509,50	74,00	4,90

Джерело: складено за даними ТОВ «Фінагро»

За даними табл. 3.9 видно, що сума сплачених штрафних санкцій за порушення терміну виконання контракту за період дослідження склала 74,0 тис. грн., що становить 4,90 % від суми прострочених контрактів. Вказаний стан свідчить про недостатній контроль управлінського персоналу щодо розрахунків з нерезидентами-покупцями.

З метою визначення доцільності здійснення експортних операцій необхідно визначити ефективність експортних операцій.

Ефективність експорту можна визначити за формулою 3.1:

$$EF_{ex} = ЧВ / ОП, \quad (3.1)$$

де EF_{ex} – показник ефективності експорту;

ЧВ – чистий виторг в іноземній валюті за реалізований товар, переказаний у гривні за офіційним курсом на день надходження валютної виручки;

ОП – обсяг продажу за експортом у внутрішніх цінах, грн.

У свою чергу чистий виторг розраховується за формулою 3.2:

$$\text{ЧВ} = (\text{ВВ} \times \text{Кр}) - \text{Дв} - \text{МП}, \quad (3.2)$$

Де ВВ – валютний виторг за експортований товар;

Кр – діючий ринковий курс іноземної валюти до гривні;

Дв – додаткові витрати всередині країни, пов'язані з експортом товару (оплата ліцензії, комісійні посередники, транспортні, складні витрати та інші);

МП – митні платежі.

На підставі облікових даних ТОВ «Фінагро» розрахуємо показники ефективності експорту:

1. Чистий виторг від здійснення експортних операцій за 2022 рік:

$$\text{ЧВ} = 23126,0 - 6188,2 = 16937,8 \text{ тис. грн.}$$

2. Обсяг продажу за експортом склав у внутрішніх цінах склав 8126,0 тис. грн.

3. Ефективність експорту складає: $E_{\text{Fex}} = 16937,8 / 8126,0 = 2,08$

Слід зазначити, що якщо показник ефективності експорту більше одиниці, то це свідчить про те, що реалізація товарів на зовнішньому ринку буде вигідніша, ніж всередині країни.

Визначимо і показник економічного ефекту експорту [43], який розраховується шляхом віднімання від чистої виручки в іноземній валюті за реалізований товар, переведений у гривні за офіційним курсом НБУ на день надходження валютної виручки, суми повних витрат підприємства на експорт продукції (формула 3.3):

$$E_{\text{ef}} = \text{ЧВ} - \text{ПВ}, \quad (3.3)$$

де E_{ef} - показник економічного ефекту експорту;

ЧВ – чиста виручка в іноземній валюті за реалізований товар, переведений у гривні за офіційним курсом НБУ на день надходження валютної виручки;

ПВ - сума повних витрат підприємства на експорт продукції.

На підставі облікових даних ТОВ «Фінагро» розрахуємо показник економічного ефекту експорту за 2022 рік:

$$E_{ef} = 23126,0 - 16188,2 = 6937,8 \text{ тис. грн.}$$

За своєю сутністю цей показник є прибутком підприємства від експортної діяльності до оподаткування, відповідно, чим більше його значення, тим ефективніша експортна діяльність.

Підсумовуючи варто зазначити, що для досягнення найбільших результатів у зовнішньоекономічній діяльності підприємству важливо проводити економічний аналіз ефективності експортних операцій. Саме за допомогою результатів аналізу можна визначити негативні та позитивні тенденції, які слугують індикатором для прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері експортних операцій.

3.3. Напрямки удосконалення методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій

Для ефективного здійснення зовнішньоекономічної діяльності на вітчизняному підприємстві має бути правильно організована система обліку та контролю. Успішне функціонування цієї системи прямо залежить від якісного, повного та своєчасного методичного забезпечення, до складу якого включаються різні внутрішньофірмові регламенти, вказівки, положення, методики щодо організації та ведення підсистем обліку, здійснення внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) як складових елементів СВК.

При розробці пріоритетних напрямів контролю експортних операцій насамперед слід звертати увагу на наявність різноманітних ризиків, пов'язаних з можливими схемами шахрайства, податкової мінімізації, облікових порушень. Облікові порушення переважно здійснюються з метою:

- ухилення від оподаткування;
- незаконного привласнення активів;

- маніпулювання економічними рішеннями користувачів обліку та звітності;

- виведення національного капіталу тощо.

У цьому сенсі уповноваженим фахівцям необхідно розробити та впроваджувати у діючу практику методичні підходи щодо виявлення, ідентифікації, оцінки таких ризиків (валютних, податкових, фінансових, банківських, підприємницьких тощо) та управління ними. Оцінювання ризиків має відбуватися шляхом спостереження, анкетування, проведення запитів, аналітичних та інших відповідних процедур згідно з вимогами МСА та МСЗНВ (Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості).

Також у процесі контрольної та аналітичної роботи необхідно користуватися методиками визначення показників та індикаторів нелегальної податкової оптимізації, які розроблені фахівцями Державної податкової служби України, зокрема Порядком здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю, який затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. за № 684 [25].

Іншим напрямом удосконалення методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій є розробка методичного інструментарію при перевірці трансфертного ціноутворення у сфері ЗЕД.

Трансфертна ціна - це вартість, яка визначається під час господарських операцій між пов'язаними особами, а також при операціях з суб'єктами низькоподаткових юрисдикцій і компаніями - неплатниками податку на прибуток у країні їх реєстрації.

Слід зазначити, що на сучасному етапі залишаються невирішеними проблеми обґрунтованості вибору того чи іншого методів трансфертного ціноутворення. Відкритими залишаються і питання стандартизації процесів трансфертного ціноутворення у частині первинної документації, облікових регістрів та складання звітності.

Що стосується звітності з трансфертного ціноутворення, варто зауважити, що суб'єкти господарювання, які застосовують трансферні ціни, повинні складати певну документацію, показники якої, мають бути достатньо обґрунтовані. До такої документації відносяться:

- Документація з локального трансфертного ціноутворення (на вимогу податкових органів);
- Звітність про контрольовані операції (повідомлення про трансфертне ціноутворення), що подається (до 1 жовтня наступного року) контролюючим органам Державної податкової служби України;
- Основний файл (на вимогу податкових органів) у випадку, якщо консолідований дохід групи (MGC) перевищує 50 млн. євро;
- Звіт за країнами (зобов'язані подавати платники податків, які беруть участь у багатонаціональних групах компаній, загальний консолідований дохід яких еквівалентний або перевищує 750 млн. євро за рік, що передуює звітному, та за наявності певних додаткових обставин).

Погодимося і з тим, що до пріоритетних напрямів контролю експортних операцій, як на державному, так і недержавному рівні, можна віднести такі, як:

- перевірка обґрунтованості формування справедливої, звичайної та митної вартості активів;
- перевірка достовірності здійснення контрольованих операцій та правильність відображення їх в облікових підсистемах [48; 36].

Контрольовані операції - це операції з нерезидентами, які здатні впливати на фінансовий результат платника податку на прибуток. Вони є або потенційно можуть бути частиною механізму виводу й розподілу капіталу з метою оптимізації податку на прибуток, зокрема через трансфертне ціноутворення. Наприклад, через застосування занижених цін при експорті можна спрямувати більшу частину прибутку підприємства тієї країни, яка має меншу ставку податку на прибуток).

Треба відмітити, що контрольовані операції регламентуються низкою міжнародних конвенцій, як-то: Модельна конвенція ООН між розвинутими

країнами та країнами, що розвиваються, а також Коментар ООН до неї; Конвенція про модель доходів та капіталу ОЕСР та Коментар ОЕСР до неї. ОЕСР – це Організація Економічного Співробітництва та Розвитку.

Мета цих конвенцій, до яких приєдналася і Україна, – це боротьба з агресивними схемами податкової оптимізації.

Безсумнівно, вирішення вищевикладених проблемних аспектів обумовить удосконалення системи управління вітчизняних підприємств у сфері ЗЕД та сприятиме ефективному інформаційному обміну з зарубіжними країнами.

Підсумовуючі, варто зазначити, що вітчизняним підприємствам при здійсненні експортних операцій необхідно дотримуватися такої політики, яка б давала змогу отримувати прибуток від реалізації товарів на зовнішньому ринку і задовольняла власні потреби підприємства в товарах і послугах. Підвищення ефективності експортної діяльності необхідно досліджувати постійно та комплексно із визначенням основних стратегічних орієнтирів вітчизняного підприємства та оцінкою його можливостей під час реалізації обраної експортної стратегії.

Висновок до розділу 3

З метою підвищення ефективності експортних операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин у роботі розглянуто теоретичні основи внутрішнього контролю через взаємозв'язок його структурних елементів (як: середовище контролю; ціль, заходи, моніторинг контролю; інформація, управління ризиками, процедури контролю) у контексті різних моделей COSO, які варто впроваджувати у національну контрольну практику. Розгляд діючої практики окремих об'єктів обліку (зокрема, витрат) дозволив запропонувати для удосконалення методичного забезпечення впровадження окремих форм: реєстрів обліку витрат, дані яких позитивно впливатимуть на якість обліку та контролю за експортними операціями; робочих документів внутрішнього контролера / внутрішнього аудитора з перевірки господарських операцій,

пов'язаних з продажем іноземної валюти; та узагальнити типові помилки при відображенні в обліку експортних операцій.

На підставі агрегованих даних фінансових результатів проаналізовано структура експортних операцій з відповідним групуванням за країнами, товарами та видами укладених контрактів (зокрема, за прямими експортними договорами, бартерними та посередницькими угодами) у динаміці років. З'ясовано, що найбільшу частку у загальній структурі експорту займає продаж за прямими договорами. Визначено темпи зростання та приросту загального обсягу експортних операцій, рівень дотримання термінів експортних угод оцінені сплачені штрафні санкції за порушення термінів експортних угод. Та доведено, що підвищення рівня виконання експортних контрактів в строк у кінці звітного періоду пов'язано з покращенням роботи фахівців контрольної сфери, відділу збуту та загальним поліпшенням економічних зв'язків з контрагентами. Враховуючи показники ефективності, які слугують індикатором для прийняття оптимальних управлінських рішень, запропоновано напрямки удосконалення методичного забезпечення обліку та контролю у системі міжнародних відносин.

ВИСНОВКИ

Для досягнення мети у роботі були вирішені поставлені завдання, що дало змогу зробити наступні висновки.

За результатами дослідження сутності експортних операцій унаочнено проблемні теоретичні аспекти у частині застосування окремих понятійних категорій. Розгляд найбільш характерних ознак експортних операцій дав можливість систематизувати різні види експортних операцій. Вивчення нормативно-правових актів щодо обліку фінансових результатів за складовими компонентами (доходів та витрат) та порядку формування первинного, аналітичного та синтетичного обліку експортних операцій дало змогу обґрунтувати, що саме прибуток слугує джерелом економічного розвитку підприємства у сфері міжнародних відносин.

З метою розкриття діючої практики обліку, аналізу та контролю на ТОВ «Фінагро» у роботі розглянута його організаційно-економічна характеристика. Встановлено, що фінансовий стан підприємства на кінець звітного періоду є стійким та платоспроможним. Розгляд експортних операцій на базовому підприємстві дав можливість унаочнити специфіку їх здійснення у сфері міжнародних відносин на підставі комісійних угод, експорту готової продукції, товарів, робіт, послуг за різними умовами оплати. Дослідження основних аспектів оподаткування експортних операцій за головними елементами у розрізі справляння бюджетоутворюючих податків дозволило узагальнити особливості діючої практики обліку та оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах та довести, що на ТОВ «Фінагро» виконуються нормативні вимоги відображення таких операцій у системі бухгалтерського та податкового обліку.

На підставі дослідження теоретичних основ внутрішнього контролю через взаємозв'язок його структурних елементів доведено, що доцільно впроваджувати у національну контрольну практику СВК, побудовану саме за міжнародними моделями COSO. Розгляд діючої практики окремих об'єктів

обліку дозволив запропонувати для удосконалення методичного забезпечення впровадження окремих форм: реєстрів обліку витрат, дані яких позитивно впливатимуть на якість обліку та контролю за експортними операціями; робочих документів внутрішнього контролера / внутрішнього аудитора з перевірки господарських операцій, пов'язаних з продажем іноземної валюти; та узагальнити типові помилки при відображенні в обліку експортних операцій.

Проведений аналіз структури експортних операцій з відповідним групуванням за країнами, товарами та видами укладених контрактів (зокрема, за прямими експортними договорами, бартерними та посередницькими угодами) дав можливість з'ясувати, що найбільшу частку у загальній структурі експорту займає продаж за прямими договорами.

На підставі визначення темпів зростання та приросту загального обсягу експортних операцій, рівня дотримання термінів експортних угод, оцінки сплачених штрафних санкцій за порушення термінів експортних угод доведено, що підвищення рівня виконання експортних контрактів в строк у кінці звітного періоду пов'язано з покращенням роботи фахівців контрольної сфери, відділу збуту та загальним поліпшенням економічних зв'язків з контрагентами. Враховуючи дані коефіцієнтів ефективності, які слугують індикатором для прийняття оптимальних управлінських рішень, запропоновано напрямки удосконалення методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю експортних операцій на вітчизняних підприємствах, зокрема, у частині розробки на державному рівні:

- методичного інструментарію фінансового контролю для перевірки експортних операцій, в яких застосовуються трансфертні ціни;
- удосконалення звітної документації щодо операцій у сфері ЗЕД;
- підходів до обґрунтованості формування справедливої, звичайної та митної вартості активів;
- механізму перевірки достовірності здійснення експортних операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003. № 436-IV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15> (дата звернення 01.11.2023).
2. Митний кодекс України: Кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/4495-17>
3. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n11999>
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2258-19>
5. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019. № 361-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20/conv#n584>
6. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991. за № 959-XII / Верховна Рада УРСР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/959-12>
7. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-XII / Верховна Рада України. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/T156000?an=1>
8. Про ліцензування видів господарської діяльності Закон України від 02.03.2015р. № 222-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/222-19>
9. Про Митний тариф України: Закон України від 19.10.2022 р. № 2697-IX / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text>

10. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23.12.1998 р. № 351-XIV/ Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/351-14>

11. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 378 від 21.04.2021р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>

12. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.02. 2016. № 114, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 676 від 04.07.2023р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF#Text>

13. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг: Постанова Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. № 163. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text>

14. Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів: Постанова правління Національного банку України від 02.01.2019. № 7. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007500-19#Text>

15. Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції: Постанова правління Національного банку України від 02.01.2019. № 8. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0008500-19#Text>

16. Положення про порядок виконання надавачами платіжних послуг платіжних інструкцій в іноземній валюті та банківських металах: Постанова Правління Національного банку України від 28.07.2008. № 216, у редакції Постанови Правління Національного банку України від 25.08.2022. № 189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0910-08#Text>

17. Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і

внесення змін до деяких нормативно-правових актів: Постанова правління Національного банку України від 14.05.2019. № 67. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0067500-19#Text>

18. Про затвердження Класифікатора іноземних валют: Постанова Правління Національного банку України від 04.02.1998 р. № 34, у редакції постанови Правління Національного банку України 19.04.2016 р. № 269. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text>

19. Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану: Постанова Правління Національного банку України від 24.02.2022 р. № 18. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/v0018500-22>

20. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I-III. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Міжнародна федерація бухгалтерів. URL : [https:// www.apu.net.ua/attachments/article /1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf)

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України 29.11.1999 р. № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>

25. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів

митного контролю: Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015. № 684.
URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1021-15/paran13#n13>

26. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307, з останніми змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2022 р. № 463. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text>

27. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок: Наказ Державної податкової служби України від 25.02.2021 р. № 244. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviyy-audit/nakazi/75196.html>

28. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.

29. Артюх О. Албу Н. Основні елементи системи внутрішнього контролю: питання класифікації. *Європейське співробітництво*. Том 6(6), 2015. С. 94-104.

30. Артюх О. В., Шульга С. В. Проблеми інформативності первинної облікової документації для підприємств різних галузей народного господарства України. *Мистецтво наукової думки: ЛОГОΣ*. Вінниця: ГО «Європейська наукова платформа», 2019. № 5. С. 25–27.

31. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Концептуальна модель системи внутрішнього контролю за об'єктами обліку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. 2018. № 1 (12). С. 364-368.

32. Вацик Н.О. Витрати на експортну діяльність: сутність, склад та загальна характеристика. *Вісник Хмельницького національного університету* 2012, № 1. С. 68-74.

33. Жураковська І., Сидоренко Р. Оподаткування експорту та імпорту послуг: автоматизація обліку та аудит операцій. *Економічний форум*, 2023. №1(2), С. 52-59. URL : <https://doi.org/10.36910/6775-2308-8559-2023-2-8>
34. Зовнішня торгівля України товарами у 2021 році. Експрес-випуск. Державна служба статистики України. 2022. URL: www.ukrstat.gov.ua
<https://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2022/02/14.pdf>
35. Карпенко Н. Г. Особливості обліку експорту товарів. *Економіка і суспільство*. Вип. № 9 / 2017. С. 1134-1138.
36. Ковальчук С. Я., Колісник А. В., Турчик М. М. Особливості обліку експортних операцій суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 23, Частина. 3, 2017. С. 135-139.
37. Кузнецов С. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Харків: Вид-во Іванченко І. С., 2019, с. 221.
38. Лубенченко О. Е. Удосконалення організації та методики перевірки аудитором валютно-фінансових і розрахункових операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Держава та регіони*. 2015., № 5 (86). С. 112-120.
39. Облік операцій в іноземній валюті, приклади та аналіз типових помилок. *Бухгалтер 911*. 21.02.2017. URL : <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1026616.html>
40. Облік і техніка зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / Єрмаченко В. Є., Лабунська С. В., Маляревська О. Г., Маляревський Ю. Д., Чечетова Н. Ф., Прокопівшина О. В. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 480 с.
41. Онищенко В. Бухгалтерський та податковий облік експортних операцій. *Головбух*. 28 червня 2023. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/8185-eksportn-operats-2020>»
42. Петрук О. М. Облік міжнародних розрахунків. *Облік і фінанси АПК*. 2023. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-mizhnarodnih-rozrahunkiv-pidpriemstv-inkaso-dokumentarniy-perekaz.html>

43. Семенець А. Внутрішній контроль та система внутрішнього контролю в контексті міжнародного бізнесу: формалізація дефініцій. *Міжнародні відносини суспільних комунікацій та регіональні студії*. Вип.1(9). 2021. С. 386 - 397.

44. Скорнякова Ю.Б. Витрати за імпортно-експортними контрактами: обліково-управлінський аспект. *Проблеми системного підходу в економіці*. Вип. № 3(77)-2, 2020. С. 106-112.

45. Старенька О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2019. № 1(69). С. 129-138.

46. Типові форми Заяв про купівлю / продаж/обмін іноземної валюти: офіційний сайт ПАТ «МТБ БАНК». URL: <https://mtb.ua/Typical-forms>

47. Федоронько Н. І. Аналіз ефективності експортних та імпортних операцій. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 10. 2016. С. 120-123.

48. Фесенко В. В., Бабенко Л. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. *Ефективна економіка*. № 10, 2016 URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184>

49.Чернелевський Л. М., Щербатюк І. С. Особливості обліку забезпечення зобов'язань у зовнішньоекономічній діяльності. *Приазовський економічний вісник*. Класичний приватний університет. Вип. 6(11) 2018. С. 552-557.

ДОДАТКИ