

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(niɔɗnuc)

“ ” 20 p.

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: «Особливості обліку та оподаткування послуг міжнародних вантажно-транспортних перевезень на прикладі ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Виконавець:

Студентка факультету менеджменту, обліку та інформаційних технологій
групи 41

Назаренко Олена Володимирівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

Науковий керівник:

Кандидат економічних наук, доцент
(науковий ступінь, вчене звання)

Добрунік Тетяна Пилипівна
(прізвище, ім'я, по батькові) _____ /підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	6
1.1. Економічна сутність експортних операцій, їх сучасний стан та перспективи розвитку в умовах євроінтеграції	6
1.2. Нормативно-правове регулювання міжнародних операцій.....	17
1.3. Особливості обліку та оподаткування експортних операцій	23
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ З ВАНТАЖНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ У МІЖНАРОДНОМУ СПОЛУЧЕНІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «КОНТ-ТРАК»	34
2.1. Фінансово-економічна характеристика ТОВ «КОНТ-ТРАК»...	34
2.2. Організація документообігу та обліку експортних операцій з вантажних перевезень на ТОВ «КОНТ-ТРАК».....	42
2.3. Особливості оподаткування вантажних перевезень у міжнародному сполученні на ТОВ «КОНТ-ТРАК».....	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОЦІНКА ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ НА ТОВ «КОНТ-ТРАК».....	55
3.1. Аналіз експортних перевезень та ділової активності на підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК».....	55
3.2. Організація внутрішнього контролю щодо здійснення експортних операцій	69
3.3. Шляхи покращення фінансового стану ТОВ «КОНТ-ТРАК» та облікового забезпечення його експортної діяльності	75
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах ринкової економіки України однією з найважливіших цілей є встановлення найбільш ефективної системи бухгалтерського обліку. У першу чергу це стосується бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій, що здійснюються відповідно до загальноприйнятих міжнародних правил.

Експортні операції є одними з базових зовнішньоекономічних відносин, які не лише забезпечують розширення міжнародних зв'язків, але і сприяють утворення сприятливого середовища для розвитку світової торгівлі і підтримання стабільності глобального економічного простору.

Тема міжнародних операцій є достатньо складною та багатогранною у сфері обліку та оподаткування. Її досліджувала значна кількість вітчизняних та зарубіжних науковців такі як Л. І. Бабій, Ф. Ф. Бутинець, Т. І. Войтенко, І. А. Волкова, Й. Я. Даньківа, І. В. Жиглей, Г. Ю. Коблянська, М. І. Крупка, М. В. Кужельний, Ю. А. Кузьмінський, Л. Г. Ловінська, І. В. Мельничук, І. І. Пилипенко, М. С. Пушкар, О. В. Сторожук, Л. М. Таранюк, Н. В. Федькевич, В. Г. Швець та інших.

Теоретично і практично вирішені аспекти обліку та оподаткування експортних операцій є важливими складовими успішної роботи підприємств на міжнародному ринку. Зокрема, існують визначені стандарти та рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку, враховуючи специфіку експортної діяльності, такі як міжнародні стандарти фінансової звітності. Проте деякі аспекти даної проблеми, наприклад, неоднозначність в інтерпретації нормативно-правових актах, неповністю досліджено облікові методики визнання та оцінки об'єктів обліку експортних операцій, визначення оптимальних податкових стратегій в умовах змінного економічного середовища тощо залишаються предметом дискусії та потребують подальшого наукового дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є вивчення, аналіз та систематизація особливостей обліку та оподаткування експортних операцій з урахуванням сучасних трендів у міжнародній торгівлі на підприємстві.

Досягнення мети в даній роботі визначає вирішення таких завдань:

- визначити та дослідити теоретичні засади експортних операцій;
- розглянути стан експортних операцій та перспективи їх розвитку в умовах євроінтеграції;
- визначити особливості нормативно-правового регулювання обліку експортних операцій в Україні;
- розглянути особливості обліку та оподаткування операцій у сфері експорту;
- здійснити характеристику діяльності підприємства та оцінити його фінансовий стан;
- дослідити організацію обліку та документування експортних операцій на підприємстві;
- розглянути особливості оподаткування експортних операцій на підприємстві;
- провести аналіз експортних операцій на підприємстві та його ділової активності;
- розглянути особливості здійснення внутрішнього контролю на підприємстві;
- визначити шляхи покращення облікового забезпечення експортної діяльності на підприємстві та його фінансового стану загалом.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є система обліку та оподаткування послуг, пов'язаних із міжнародними вантажно-транспортними перевезеннями, а також безпосередньо їх аналіз на ТОВ «КОНТ-ТРАК».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти, методики обліку й оподаткування, аналізу та внутрішнього контролю експортних операцій.

Методи дослідження. Задля досягнення поставленої мети даного дослідження, що полягає у вивченні та систематизації особливостей обліку та оподаткування експортних послуг, було використано різноманітні методи, які включають як теоретичні, так і практичні підходи. Так, було використано методи спостереження та збору інформації щодо об'єкта дослідження, індукції та дедукції для характеристики об'єктів обліку і контролю експортних операцій, порівняння і групування задля систематизації статистичних даних експортних операцій, а також їх узагальнення щодо подальшого покращення їх організації на підприємстві. Водночас в роботі був

задіяний графічний метод, за допомогою якого ми представили результати даного дослідження у вигляді діаграм, таблиць та схем.

Інформаційна база дослідження. Для написання випускної роботи були використані актуальні нормативні документи та літературні джерела, які досліджувалися в даній галузі. Інформативна база дослідження включає законодавчі та нормативні акти, які регулюють процеси обліку та оподаткування експортних операцій, наукові праці вітчизняних та зарубіжних дослідників у цій галузі, періодичну літературу, матеріали науково-практичних конференцій, статистичну інформацію, дані первинної звітності, фінансової та податкової звітності ТОВ «КОНТ-ТРАК», а також матеріали із мережі Інтернет.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Економічна сутність експортних операцій, їх сучасний стан та перспективи розвитку в умовах євроінтеграції

Найбільш суттєвим та важливим напрямком ринкової економіки є зовнішньоекономічна діяльність. Іще в ході історичного розвитку будь-якої держави зовнішньоекономічна діяльність виконувала істотну роль в економіці, сприяючи розв'язанню різних економічних завдань на усіх рівнях, які включають господарство країни загалом, конкретних суб'єктів, підприємств та організацій.

Експорт представляє собою одну з форм зовнішньоекономічної діяльності. На сучасному етапі світового розвитку він є найбільш значимою особливістю як стратегічного напрямку економічного зростання. Експорт є важливим джерелом доходу для багатьох країн, який допомагає розширити ринки збуту, тим самим збільшує кількість можливостей для зростання та розвитку підприємств. Окрім цього експортні операції часто вимагають збільшення виробництва, що у свою чергу призводить до створення нових робочих місць, і водночас це сприяє зниженню рівня безробіття та підвищенню соціального рівня країни. Також експорт може покращити міжнародні відносини між країнами, тим самим сприятимуть політичній стабільності та припливу іноземних інвестицій в країну. Таким чином, експорт є ваговою складовою в розвитку країни, яка допомагає їй у зміцненні економіки, розширенні можливостей для інновацій та міжнародній співпраці.

Загалом експорт – це процес продажу товарів, послуг чи технологій виробниками, підприємствами або суб'єктами господарської діяльності однієї країни іншим суб'єктам чи країнам за межами своїх кордонів. Однак багато науковців трактують дане поняття по-своєму.

Так, Циганкова Т. М. вважає, що експортом є вивезення товарів, виконання робіт, надання послуг та передача результатів інтелектуальної діяльності, включаючи

виключні права на них, за межі митної території країни за кордон, із відсутністю обов'язку повернення їх назад. Фактично експорт реєструється в той час, коли товар перетинає митний кордон, надаються послуги та передаються права на результати інтелектуальної діяльності. Також науковиця зазначає, що показник «експорт» характеризується обсягами вивезення товарів, послуг, робіт і результатів інтелектуальної діяльності, що у свою чергу вимірюється у вартісному вираженні. Але якщо це стосується однорідних товарів, які можна порівняти, наприклад, нафта, вугілля, газ, то «експорт» може розраховуватися також в натуральних одиницях [34].

Проте Коблянська О. І. трактує поняття «експорт» по-іншому. На її думку, експортна операція представляє собою комерційну операцію, яка включає в себе продаж та вивіз за кордон товарів, робіт та послуг з метою передачі їх у власність іноземному контрагенту.

В загальноекономічній діяльності виділяють такі категорії експортних операцій:

- експорт товарів (за наявні грошові кошти, в межах кредиту чи за умови відстрочки платежу, на користь надання допомоги, на умовах бартеру чи консигнаційної угоди тощо);
- експорт робіт (наприклад, зведення споруд за межами країни);
- експорт послуг (технічні чи наукові послуги, професійне навчання тощо) [8].

Інші ж автори такі як, Белінська Я. В., Коляда О. В., Назаров М. І., Чернова О. В. та Юр'єва П. Б., у своїй думці вказують на те, що експортні операції включають в себе процеси продажу та вивезення товарів за межі країни з метою передачі їх у власність іноземному контрагенту. Такі операції є виконані, коли товар перетнув митний кордон країни-контрагента [2].

Основним нормативно-правовим документом, який регулює зовнішньоекономічну діяльність в Україні, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. Відповідно до даного закону, експорт є процесом продажу товарів українськими суб'єктами зовнішньої діяльності іноземним суб'єктам звичайної, господарської, діяльності, який включає в

собі вивезення чи без вивезення цих товарів через митний кордон України, у тому числі і реекспорт товарів [30].

Таким чином, можна узагальнити, що українським суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, який вивозить товари, роботи, послуги тощо, є експортером. Для нього неважливо: буде цей товар перероблений чи перепроданий іншій країні, так чи інакше це – експортна операція. Ключовими характеристиками такої операції є укладення договору з іноземним партнером і перевезення товарів через кордон країни, що експортує. Момент експорту фіксується при перетині товарів державного митного кордону.

Так як експортні операції є одним із основних шляхів виходу на міжнародний ринок, а економіка України має досить мінливий характер, то процес експорту часто ускладнюється різними внутрішніми та зовнішніми бар'єрами, наприклад, правовими, економічними, політичними або культурними (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Види бар'єрів під час здійснення експортних операцій

Приклади бар'єрів	Пояснення
1	2
I. Внутрішні бар'єри	
1. Бюрократичні обмеження	Високий рівень бюрократії, складні процедури реєстрації та ліцензування можуть ускладнити процес здійснення експортних операцій, оскільки час, який буде необхідний для отримання всіх документів та дозволів, може вплинути на затримку експорту та конкурентоспроможність підприємства.
2. Нормативне регулювання	Складність і непередбачуваність законодавства можуть ускладнювати здійснення експортної діяльності. Часті зміни в законодавстві призводять до необхідності постійної адаптації бізнес-процесів, що у свою чергу створюють додаткові витрати та ризики для підприємств.
3. Фінансові обмеження	Нестача фінансових ресурсів чи обмежений доступ до отримання кредитів може стати перешкодою для розвитку експортної діяльності. Оскільки підприємству може знадобитися додаткове фінансування для здійснення експортних операцій чи розробки маркетингових стратегій для залучення іноземних клієнтів.
4. Нестача людських ресурсів	Нестача компетентних кадрів у сфері зовнішньоекономічної діяльності може ускладнити здійснення експортних операцій, правильне ведення їх обліку та оподаткування.

Продовження табл. 1.1

1	2
5. Технічні проблеми	Швидкі зміни в обсягах транспортних перевезень та технічні проблеми в транспортних вузлах, таких як порти, можуть призвести до затримок поставок і збільшення логістичних витрат.
6. Інфраструктурні обмеження	Неефективна транспортна система та нестабільне постачання електроенергії можуть впливати на виробництво та експорт товарів чи послуг за кордон, збільшуючи час та вартість доставки.
II. Зовнішні бар'єри	
1. Тарифи та митні правила	Високі тарифи, складність проведення митних процедур, антидемпінгові заходи та експортні квоти можуть ускладнити процес здійснення експорту.
2. Валютні ризики	Значні коливання валютних курсів можуть призвести до втрат чи недоотримання виручки від реалізації експортних товарів чи послуг.
3. Політична нестабільність	Політичні конфлікти, війни та санкції можуть обмежити доступ до ринків чи знизити попит на експортні товари чи послуги.
4. Вимоги стандартів різних країн	Під час здійснення експорту може виникнути необхідність адаптації продукції до вимог певної країни, що сприятиме збільшенню витрат та затримки експорту.
5. Конкуренція на міжнародних ринках	Посилення конкуренції на міжнародних ринках може стати серйозним викликом для експортерів. У різних країнах інші підприємства можуть пропонувати аналогічну продукцію чи послуги за більш привабливими цінами та умовами, що може ускладнити вихід на нові ринки.

Джерело: складено автором за матеріалами [7]

Таким чином, вищенаведені приклади бар'єрів є викликами для підприємств, які прагнуть розвивати власну експорту діяльність. Для їх подолання необхідно розробляти стратегії, що спрямовані на спрощення законодавчих процедур, залучення фінансових ресурсів та розширення ринків збуту через міжнародну співпрацю та диверсифікацію напрямків експорту. Такі заходи допоможуть підприємствам стати більш конкурентоспроможними та успішно розвиватися на міжнародних ринках.

У сучасному розвитку економіки України визначальну роль відіграє євроінтеграція – процес формування та налагодження тісного співробітництва з європейськими країнами на таких рівнях економічних зв'язків, як міждержавні, міжрегіональні та внутрішні між суб'єктами господарювання. Євроінтеграція має

політичний, економічний, юридичний, соціально-культурний характер, що сприяє посиленню всебічної взаємозалежності держав і подальшого зближення цивілізаційно-споріднених національних спільнот. Нині європейські інтеграційні процеси є стратегічним курсом для розвитку України як на соціальному, так і на економічному рівні [12].

Отримання Україною статусу країни-кандидата на вступ до ЄС в червні 2022 року відкрило нові перспективи щодо удосконалення української промисловості на нових технологічних засадах, що сприятимуть більш стійкого становища економіки України під час війни, і водночас пришвидшать її структурну перебудову в повоєнний період.

Внаслідок дії Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, країни ЄС стали основними торговельними партнерами України. Так, частка ЄС у зовнішньоторговельному обороті України у 2023 році становила 56%, що порівняно з 2021 роком збільшилася на 3% [4]. Під час війни збільшенню експорту сприяли лібералізація торгівлі з країнами ЄС, укладення угоди щодо скасування дозволів на перевезення, приєднання до системи спільного транзиту.

Щодо сектору послуг в Україні, то він складає 10-15% зовнішньоекономічного обороту країни і певною мірою компенсує від'ємне сальдо зовнішньої торгівлі товарами. Даний сектор має значний потенціал задля збільшення пропозиції на міжнародних ринках та розширення своїх можливостей. До основних видів експортних послуг насамперед належать: транспортні, технічні, туристичні, освітні, консультаційні, комп'ютерні, медичні тощо (рис. 1.1).

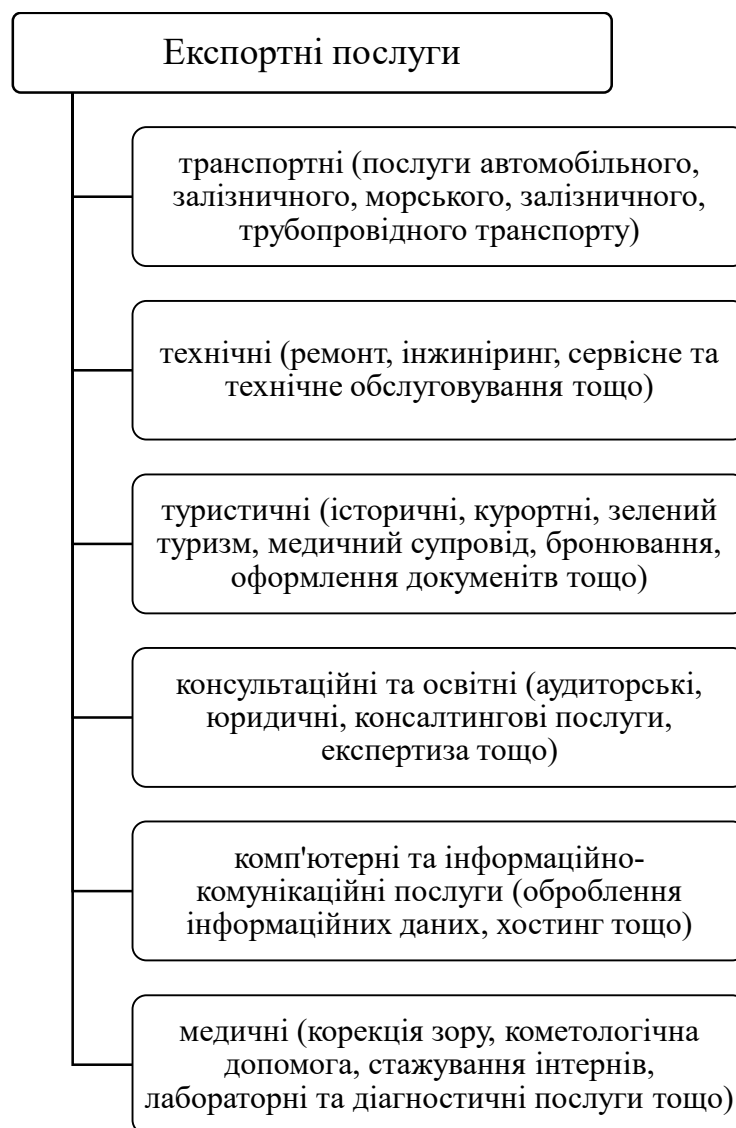


Рис. 1.1. Види експортних послуг

Джерело: складено автором за матеріалами [9, с. 43]

Найбільш розповсюдженими міжнародними послугами є транспортні послуги.

Міжнародним транспортом є перевезення пасажирів або вантажів між декількома країнами, який характеризується перетином кордонів щонайменше двох країн [12].

Для міжнародної торгівлі України найбільш важливими засобами перевезення вантажів завжди були морський і залізничний транспорт. Однак з початком повномасштабного російського вторгнення транспортні канали були переорієнтовані з півдня на західний напрямок, що сприяло необхідності реструктуризації логістичної системи, а також створення інших ланцюгів вантажних перевезень. Так як повітряний

простір і значна частина портів України були закриті в той момент, коли запровадили режим воєнного стану, то значну частку таких перевезень компанії були змушені перенаправити на автомобільний та залізничний транспорт, щоб компенсувати втрачені ресурси галузі [16].

Через недоступність деяких маршрутів перевезень, окупації територій, нестачу факторів виробництва, зміну характеру діяльності (від комерційного до соціального) обсяги вантажних перевезень знизилися після початку повномасштабної війни (рис. 1.2).

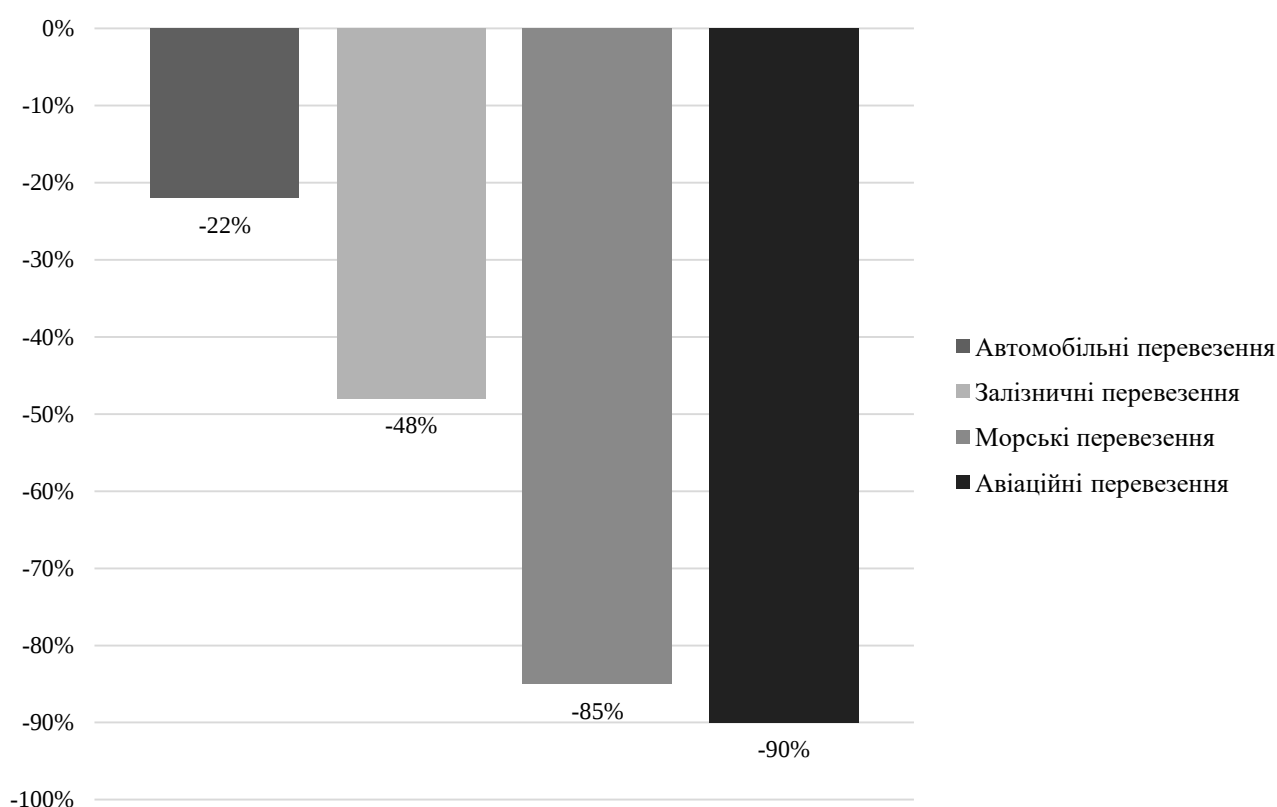


Рис. 1.2. Динаміка зниження обсягів перевезень в Україні після початку повномасштабного російського вторгнення

Джерело: зроблено на основі даних [32]

Так, якщо в січні 2022 року 80% експорту транспортувалося морем, то вже в квітні ця частка зменшилася до 13%. Після підписання «Зернової ініціативи» в липні 2022 року Україна відновила важливість морського транспорту, тому у вересні цього

ж року морем було експортовано 5,5 млн т вантажів, який становить 57% від загального експорту товарів.

Однак незважаючи на це, перевезення вантажів у міжнародному сполученні морським транспортом обмежені пропускнуою здатністю портів і не можуть повністю задовольнити потребу у них в економіці України. Водночас, транспортування морським шляхом не є надійним внаслідок мінливої ситуації в країні. Тому єдиним шляхом перевезень вантажів у міжнародному сполученні, який має достатню пропускну здатність, є стійким задля забезпечення необхідних обсягів міжнародних вантажних перевезень в період війни є перевезення автотранспортом.

Перевезення, де вантаж переміщається між різними країнами автомобільним транспортом називаються міжнародними автомобільними перевезеннями. Вони здійснюються на підставі договору, де враховуються всі деталі характеристики, наприклад, ваги та габарити вантажів, місця його відправлення та прибуття тощо.

У червні 2022 року між Україною та ЄС було підписано Угоду про лібералізацію вантажних перевезень, так званий «транспортний безвіз», що покращив економічні показники щодо експорту товарів. Завдяки Угоді експорт товарів, а саме вантажівками, у напрямку країн ЄС зріс на 30% у 2023 році порівняно з 2021 роком, коли діяла дозвільна система перевезень. За півтора роки дії Угоди було експортовано на 48% більше товарів до країн ЄС порівняно за аналогічний період до її підписання [33].

Також у лютому 2024 році було прийнято рішення щодо продовження лібералізації вантажних перевезень з Туреччиною або ж так званий «транспортний безвіз», що включає двосторонні вантажні перевезення та перевезення транзитом. З усього експорту, що Україна поставляє до Туреччини, 15% займають перевезення автомобільним транспортом. Турецькі ж компанії водночас імпортують до нас саме автомобільним транспортом майже 60% з усього обороту товарів [1].

Порівняно з 2022 роком у 2023 році загальна кількість транспорту, що був пропущений через митний кордон України, збільшилася на 0,2 млн. од. і становила 9,7 млн. од., що свідчать дані Державної митної служби України (табл. 1.2). Серед них кількість транспортних засобів, що були орієнтовані на експорт товарів, у 2023 році становила 4,8 млн. од., а у минулому році – 4,7 млн. од.

Таблиця 1.2

Переміщення транспортних засобів через митний кордон України

Показник	Одиниця виміру	Січень-грудень 2022 року	Січень-грудень 2023 року
1	2	3	4
Пропущено через митний кордон України транспортних засобів:	млн. од.	9,5	9,7
на ввіз	млн. од.	4,7	4,9
на вивіз	млн. од.	4,7	4,8
Пропущено через митний кордон України транспортних засобів:	тис. од.	9 461,7	9 714,8
залізничних вагонів	тис. од.	1 489,4	1 391,0
морських суден	тис. од.	6,1	9,2
річкових суден	тис. од.	26,0	33,4
автотранспорту	тис. од.	7 879,1	8 232,4
повітряних суден	тис. од.	13,5	0,1
інших транспортних засобів	тис. од.	47,5	48,7
Пропущено товарів через митний кордон України (крім товарів, що переміщуються стаціонарними видами транспорту):	млн тонн	150,8	146,3
на ввіз	млн. тонн	31,1	27,3
на вивіз	млн. тонн	119,8	119,1

Джерело: складено автором за даними [18]

Розглянемо, який транспорт здебільшого переважав при перевезенні товарів через митний кордон України.

Найбільше через митний кордон України, що в 2022 році, що в 2023 році, було пропущено автомобільного транспорту, при чому в 2023 році ця цифра зросла на 353,3 тис. од. і становила більше ніж 8,2 млн. од.

Інша ситуація з залізничними вагонами. Загальна їх кількість, що перетнуло кордон, складала у 2022 році майже 1,5 млн. од., тоді як у 2023 році їх кількість зменшилася менш як на 100 тис. од. За 2023 рік зросла кількість морських та річкових суден на 2,1 тис. од. та 7,4 тис. од. відповідно. Таке збільшення було зумовлено впровадженням свого власного морського коридору. Український коридор відрізнявся від «зернової угоди» тим, що відкривалися можливості перевозити не лише зерно, але й іншу продукцію. Однак незважаючи на те, що загальна кількість транспортних засобів, що перетнули кордон України зросла, обсяг товарів, що було

пропущено через кордон, зменшилася – у 2022 році їх кількість становила 150,8 млн т, а в 2023 році – 146,3 млн т.

Проаналізуємо обсяги товарів, які були пропущені через митний кордон України, у розрізі країн ЄС та СНД (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Переміщення через митний кордон України товарів за ділянками кордону

Суміжна країна / ділянка митного кордону України	Одиниця виміру	Січень-грудень 2022 року	Січень-грудень 2023 року
1	2	3	4
Пропущено товарів:			
Польща	млн. тонн	30,19	32,52
Словаччина	млн. тонн	15,04	15,18
Угорщина	млн. тонн	6,09	5,87
Румунія	млн. тонн	9,04	10,55
Всього кордон з країнами ЄС:	млн. тонн	60,36	64,13
Російська Федерація	млн. тонн	3,03	—
Білорусь	млн. тонн	3,02	—
Республіка Молдова	млн. тонн	7,55	5,81
Всього кордон з країнами СНД:	млн. тонн	13,61	5,81
Через морські пункти пропуску	млн. тонн	76,85	76,37
Через авіаційні пункти пропуску	млн. тонн	0,01	0,00

Джерело: складено автором за даними [18]

Відповідно до табл. 1.3, найбільшу частину перевезень через митний кордон і в 2022 році, і в 2023 році, становили товари, що були перевезенні через кордон з Польщею. При цьому за 2023 рік їх обсяг був більшим на 2,5 млн т і складав 32,52 млн т. Однак у листопаді цього ж року поляки влаштували страйк та заблокували головні автомобільні пункти пропуску на кордоні з Україною, тому за підрахунками Володимира Баліна, віце-президента Асоціації міжнародних автоперевізників, недоотриманий дохід складав приблизно 300-350 євро на добу з кожної машини [3]. Також збільшили обсяги міжнародних перевезень через кордон зі Словаччиною та Румунією – кількість товарів за 2023 рік становила 15,18 млн т і 10,55 млн т відповідно. З Угорщиною навпаки ситуація протилежна – обсяг перевезень товарів зменшився на 0,2 млн т і у 2023 році складав 5,87 млн т. Після початку війни Україна перекрила всі можливі шляхи перевезень товарів через кордон з Росією та Білорусією.

З Молдовою обсяг перевезень вантажів зменшилася на 1,74 млн т у 2023 році порівняно з 2022 роком і становила 5,81 млн т.

Таким чином, ситуація з перевезенням вантажів з країнами ЄС покращилася, проте ще залишаються деякі невирішені непорозуміння і проблеми.

Отже, галузь міжнародних вантажних перевезень України може досягти великого рівня розвитку, якщо вчасно реагувати на наявні проблеми, і водночас шукати шляхи їх вирішення у вигляді розробок проєктів на державному та приватному рівні. Основними перспективами щодо розвитку економіки України в умовах воєнного стану і у післявоєнний період є:

- відбудова зруйнованих логістичних комплексів та складських приміщень, що дасть можливість підвищити ефективність функціонування транспортно-логістичної галузі;

- удосконалення законодавчої бази і збільшення можливостей щодо пропускових пунктів, що сприятиме відкриттю нових можливостей для реалізації політики щодо розвитку транспортно-логістичної галузі на юридичних підставах, у той же час створить кращі умови щодо збільшення міжнародного вантажообігу;

- є впровадження інновацій щодо облаштування складів, задля автоматизації роботи систем, контролю вологості тощо;

- удосконалення інфраструктури доріг, що покращить продуктивність внутрішніх та міжнародних вантажних перевезень;

- використання геоінформаційних технологій (GPS) для оптимізації маршрутів та розширення мережі вантажних перевезень [16].

1.2. Нормативно-правове регулювання міжнародних операцій

На зовнішньоекономічну діяльність нашої країни впливає низка факторів. Негативний вплив на цей вид діяльності здійснюють проблеми в торговельних відносинах, наявність відмінностей у діяльності імпортерів та експортерів, відсутність належних відносин між виробниками та посередниками експортованих товарів, розбіжності в українських та міжнародних підходах відносно організації та функціонування зовнішнього ринку.

Однією з головних причин є відсутність ефективних партнерських відносин між виробниками та посередниками на зовнішньому ринку. Тому основною роллю нашої держави є встановлення ефективних механізмів в зовнішньоекономічній діяльності, які б дозволили суб'єктам господарювання подолати відповідні розбіжності в цій діяльності. В Україні діяльність експортних операцій регулюються певними чинними нормативно-правовими документами (рис. 1.3).

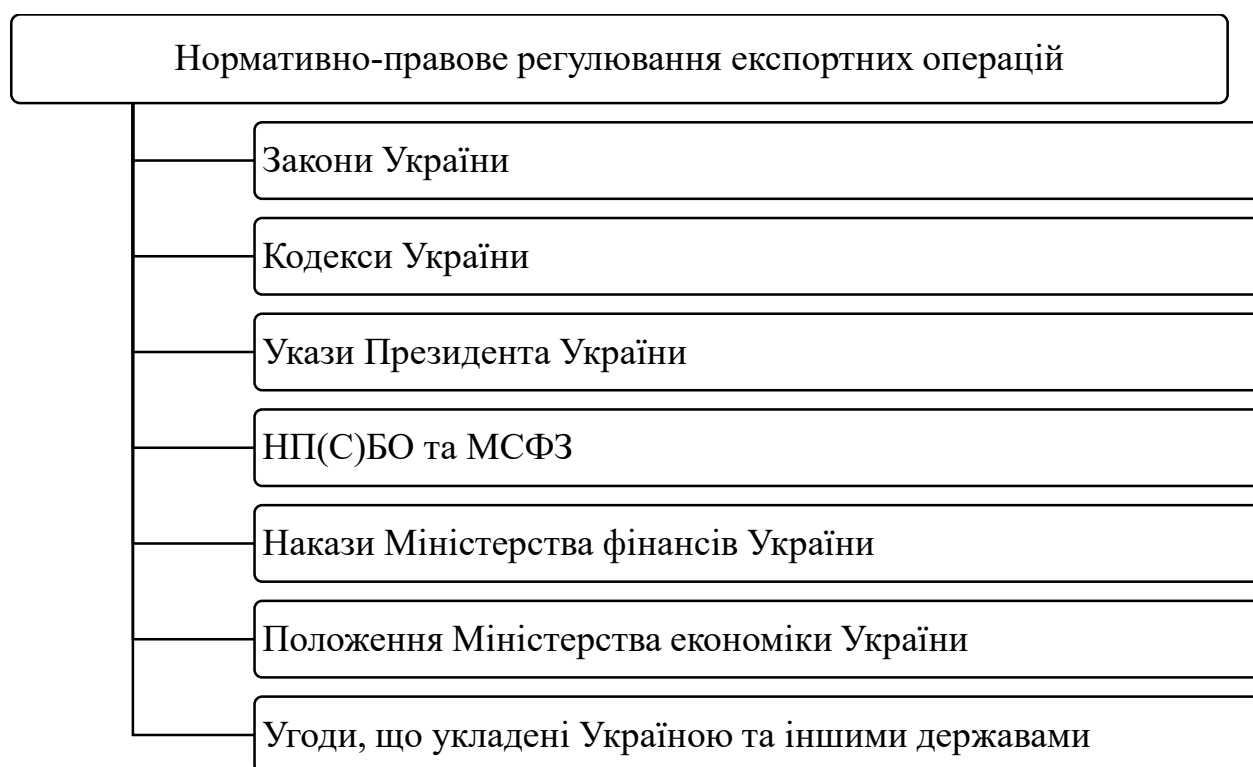


Рис. 1.3. Нормативно-правове регулювання експортних операцій

Джерело: складено самостійно автором

Основним законом, що регулює діяльність підприємств України на зовнішньому ринку, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». У цьому Законі наведено основні терміни, що використовуються у практиці зовнішньоекономічної діяльності, встановлено основні правила і принципи здійснення такої діяльності, визначено права й обов'язки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, наведено перелік можливих видів відповідної діяльності та закріплено її регулювання на законодавчому рівні. Водночас цей Закон регулює економічні відносини між Україною та іншими державами, захищає права державних та іноземних суб'єктів господарювання, встановлює відповідні санкції у разі недотримання законодавства тощо [30].

Здебільшого, під час регулювання експорту, держава прагне збільшити його, а не обмежити. Зростання експорту сприяє збільшенню доходу до казначейства та кількістю робочих місць. Однак іноді країни запроваджують експортні обмеження, тому суб'єкту господарювання, який займається зовнішньоекономічною діяльністю, необхідно врахувати такі обмежувальні заходи як в країні, де виготовляються товари, так і в країнах, де виготовляють їх комплектуючі чи подібні матеріали.

Обмеження експорту переважно встановлюються як через внутрішні та зовнішні політичні причини, так і через економічні. Серед таких причин можна виокремити наступні:

- питання національної безпеки, такі як обмеження експорту зброї;
- загроза поширення ядерної зброї, наприклад внаслідок експорту збагаченого урану;
- необхідність захисту природних ресурсів, тварин, зокрема тих, які перебувають під загрозою вимирання;
- необхідність збереження ресурсів, що використовуються всередині самої країни, наприклад, цінних порід деревини;
- необхідність збереження ресурсів для майбутнього використання, таких як нафта.

Відповідно до світової практики, українське законодавство дає можливість застосовувати тарифні та нетарифні регулювання експорту. До тарифних обмежень експорту відносять мито та його види (експортні, преференційні, конвенційні, адвалорні та інші) і тарифні квоти. Переважна кількість сучасних інструментів управління зовнішньою торгівлею належать до категорії нетарифних заходів, що мають більший вплив на структуру, обсяги та географічний розподіл експорту та імпорту порівняно з тарифними. До нетарифних обмежень відносяться кількісні, фінансові та приховані заходи регулювання імпорту та експорту. Здебільшого останній вид заходів стосується імпорту, тому розглянемо кількісні та фінансові обмеження (рис. 1.4).

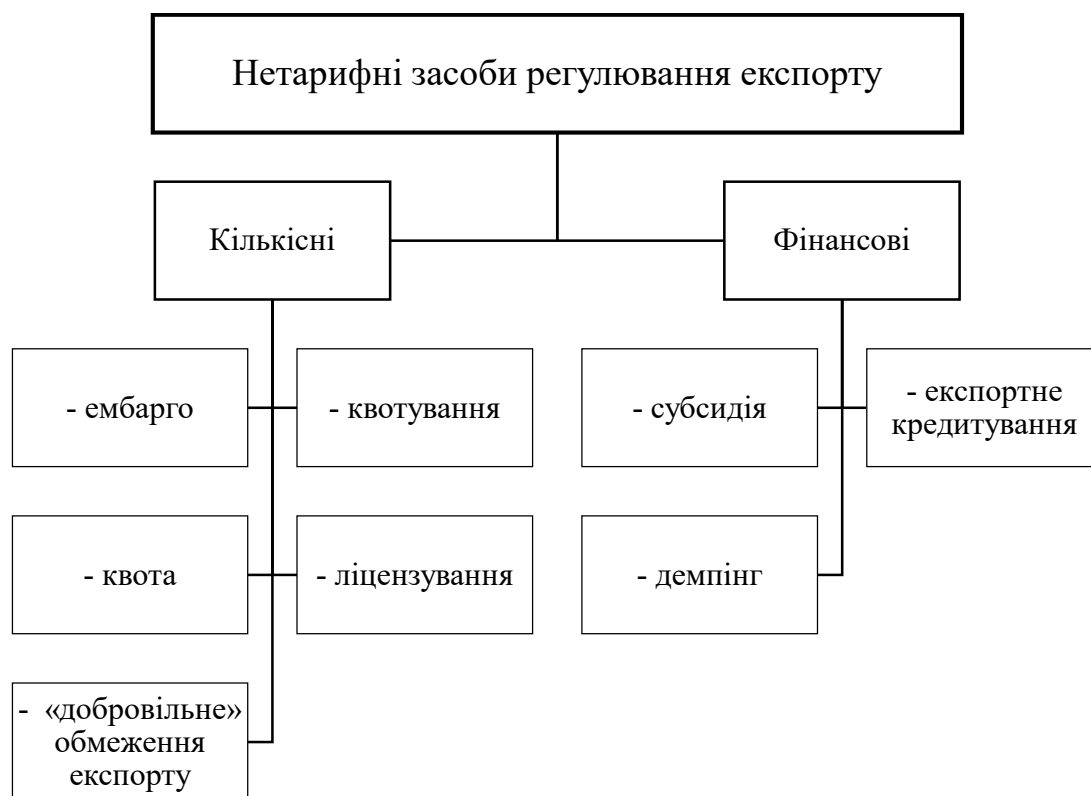


Рис. 1.4. Нетарифні засоби регулювання експорту

Джерело: складено автором за матеріалами [10, с. 41 – 51]

Таким чином, вітчизняний експорт регулюється великою кількістю обмежувальних заходів, таких як мито, квоти, субсидії тощо. Однак в Україні державні механізми стимулювання експорту недостатньо сформовані та

впровадженні, тому переважно нерозумна політика та лобіювання монопольних інтересів обмежують малі та середні підприємства в виході на міжнародні ринки.

Експортні операції також регулюються низкою стандартів бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначає порядок розкриття облікової інформації щодо імпорتنих та експортних операцій у фінансовій звітності підприємства;

- НП(С)БО 9 «Запаси», включає калькулювання собівартості реалізованої готової продукції та товарів, що експортуються;

- НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», регулює методи визнання й оцінки дебіторської заборгованості в іноземній валюті та визначає вимоги до розкриття інформації про дебіторську заборгованість в іноземній валюті у фінансовій звітності;

- НП(С)БО 15 «Дохід», визначає та регулює порядок визнання, класифікації й оцінки доходу від реалізації експортної продукції;

- НП(С)БО 16 «Витрати», регулює склад та методи визнання витрат, які пов'язані з реалізацією експортної продукції (собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо);

- НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання за межами України в гривнях; проте підприємства, які звітують за міжнародними стандартами, повинні використовувати МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;

- НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», визначає методику формування даних про доходи, витрати, фінансові показники, активи та зобов'язання сегментів у процесі зовнішньоекономічної діяльності та їх розкриття у фінансовій звітності.

Важливою ланкою міжнародних транспортних перевезень є транспортно-експедиторська діяльність, яка регулюється Законом України «Про транспортно-експедиторську діяльність». У даному нормативно-правовому документі вказано

перелік товарно-транспортних супровідних документів (міжнародна автомобільна накладна (CMR), накладна СМГС, накладна ЦІМ (CIM) та інші), а також документів, що підтверджують витрати експедитора, суб'єкта господарювання, який відповідає за надання транспортно-експедиторських послуг клієнту [31].

Однією з головних умов при перетині митного кордону України у ході здійснення експорту є дотримання та виконання митних формальностей. Порядок їх здійснення визначає та регулює Митний кодекс України [15].

Також митне оформлення товарів регламентують наступні нормативно-правові акти:

- Постанова КМУ «Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій»;
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа»;
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа»;
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій»;

Основні правила оподаткування зовнішньоекономічних операцій регулюються Податковим кодексом України. Так, відповідно до статті 195 ПКУ, у митному режимі експорту та реекспорту операції з вивезенням товарів за межі митної території України оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ [19].

При виборі базових умов поставок підприємство мають керуватися правилами ІНКОТЕРМС-2020. У цьому документі зазначено 11 основних умов поставки, які встановлюють обов'язок продавця доставити товар у вказане місце і визначають момент переходу ризику пошкодження товару чи випадкової втрати [6].

Основні правові принципи щодо проведення валютних операцій в Україні, валютного регулювання та контролю, а також обов'язки суб'єктів таких операцій встановлюються Законом України «Про валюту і валютні операції» [21].

Водночас, Національний банк України може встановлювати додаткові регуляторні умови, відмінні від тих, що передбачені вищезазначеним законом. Таким чином, постановою Правління Національного банку України було затверджено Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті. Так, відповідно до цього Положення, зазначено, що граничними строками розрахунків за експортно-імпортними операціями є 365 календарних днів [25].

З метою уникнення демпінгу в експортних операціях застосовується Указ Президента України «Про заходи щодо запобігання експорту товарів походженням з України за цінами, що можуть розглядатися як демпінгові, та врегулювання торговельних спорів».

Особливості та порядок ліцензування експорту товарів регулюється Положенням про порядок ліцензування експорту товарів та Інструкцією про заповнення ліцензії на експорт товарів. Щороку згідно з умовами статті 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» Кабінет Міністрів України приймає рішення щодо обмежень на товари, експорт яких підлягає ліцензуванню, а також визначає розмір квот на наступний рік. Так, основним документом, що визначає перелік товарів, що підлягають квотуванню та ліцензуванню у зовнішньоекономічній діяльності в умовах воєнного стану є Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2024 рік» [24].

З початком повномасштабного російського вторгнення на територію України було прийнято різні угоди та рішення щодо полегшення здійснення операцій, пов'язані із зовнішньою діяльністю, які сприяли збільшенню експорту в цей період.

Так як кожна країна розробляє власну зовнішньоекономічну стратегію та сприяє розвитку власної економіки, то вона водночас вступає в міжнародні відносини з іншими країнами. Це передбачає необхідність враховувати власні дії у порівнянні з діями інших країн, координувати їх та приймати оптимальні рішення щодо регулювання та організації своїх зовнішньоторговельних зв'язків. Засобами для цього є міжнародні, регіональні та національні правові норми.

Зовнішньоекономічна діяльність є однією з ключових форм економічних відносин між Україною та іншими країнами. Конституція та Декларація про державний суверенітет України визначають, що одним з основних елементів здійснення державного суверенітету України є її незалежність під час здійснення та регулювання зовнішньоекономічних відносин.

Отже, одним із ключових аспектів ефективної зовнішньоекономічної діяльності є створення належної нормативно-правової бази, що сприяє розвитку міжнародних відносин країни. При цьому важливо враховувати необхідність гармонізації національного законодавства з міжнародними зобов'язаннями, що впливають з участі в інтеграційних процесах.

Неналежна інфраструктура, обмежена інвестиційна привабливість та неефективна система державного контролю за експортом ускладнюють доступ української продукції на зовнішні ринки. Подолання цих перешкод сприятиме розвитку українського експорту та суттєвому збільшенню його обсягів.

1.3. Особливості обліку та оподаткування експортних операцій

Облік операцій з експорту вимагає особливого підходу до організації, оскільки існує безліч факторів, що впливають на нього. Насамперед, це вимоги міжнародного та національного законодавства щодо експортних операцій, процес виконання митних процедур та забезпечення вільного переміщення товарів через митний кордон, особливості умов договорів з покупцями, що включає умови оплати та передачі всіх прав і ризиків на товари, форма розрахунків з покупцями, вибір оптимальних маршрутів та способів доставки, участь чи неучасть в експорті посередницьких організацій тощо.

Бухгалтерський облік експортних операцій передбачає наступні завдання:

- оперативне та правильне формування інформації щодо експортних операцій;
- формування точної інформації щодо розрахунків з іноземними покупцями і посередниками;

- формування точної інформації щодо курсових різниць;
- достовірне визначення фінансового результату від експортних операцій.

Основою для розробки концепції процесу реалізації товарів/послуг при експортних операціях та визначення їх фінансових результатів є принципи нарахування та превалювання сутності над формою, що вказані у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Сутність першого принципу полягає в тому, що в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи і витрати визнаються в момент їх виникнення, незалежно від того, коли вони надійшли, чи коли було здійснено оплату. Щодо другого принципу, то він передбачає відображення операцій в обліку відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми [20].

Концепція процесу реалізації товарів/послуг при експортних операціях визначає період, коли слід визнавати дохід та визначати його суму. Концепція визначення фінансових результатів передбачає порівняння доходів і витрат за операціями з експорту.

Перш ніж розпочати експортну діяльність, підприємству необхідно спочатку пройти процедуру акредитації на митниці і отримати обліковий номер. Для цього подається спеціальна заява про взяття на облік резидента. Форма такої заяви є Додатком 1 до Порядку обліку осіб, які обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи [26]. Дана процедура здійснюється лише один раз.

Крім того, відповідно до ч. 2 ст. 83 Митного кодексу України, для організації експорту товарів необхідно здійснити наступні кроки:

- 1) подати до митних органів необхідну документацію на товар (наприклад, сертифікат якості). Для сільськогосподарської продукції, групи 1-25 УКТ ЗЕД, також може знадобиться сертифікат походження (EUR.1), карантинний сертифікат вантажу, фітосанітарний сертифікат та міжнародний ветеринарний сертифікат;

- 2) сплатити мито, якщо це необхідно (також є безмитний режим). Інформацію про ставки ввізного мита, схеми звільнення від сплати мита та

експортний контроль можна знайти, наприклад, на порталі QD Professional та подібних сервісах за кодом УКТ ЗЕД;

3) за необхідності отримати дозвіл (ліцензію) на здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економіки.

При міжнародних перевезень ліцензуються усі вантажі без винятку. Наявність такої ліцензії дає право автоперевізникам надавати послуги із внутрішніх перевезень пасажирів та вантажів навіть без отримання окремої ліцензії.

Ліцензуванню також підлягає експорт таких товарів, як дорогоцінні метали (золото, срібло), відходи та брухт дорогоцінних металів, антрацит, природний газ, товари, що містять озоноруйнівні речовини, тощо.

Вартість експортних ліцензій відноситься на витрати відповідно до їх типу. Наприклад, довгострокові ліцензії визнаються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з якого вони амортизуються пропорційно протягом строку дії на рахунку 93 «Витрати на збут». Короткострокові чи разові ліцензії, у свою чергу, автоматично обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Водночас перед цими процедурами необхідно знайти покупця та укласти з ним ЗЕД-договір з використанням Міжнародних умов поставки ІНКОТЕРМС-2020.

Залежно від умов зовнішньоекономічного контракту, для експорту товарів можуть знадобитися такі основні документи:

- інвойс, виставлений покупцеві-нерезиденту, що може бути важливим документом для зовнішньоекономічної діяльності;
- накладні, що стосуються попередніх закупівель товарів;
- калькуляції, якщо товар був виготовлений постачальником;
- товаротransпортні документи, такі як автомобільна CMR, морський коносамент Bill of Lading, авіанакладна Air Waybill, залізнична накладна Rail Waybill;
- акт приймання-передачі товару;
- навантажувальні відомості;
- за наявності, книжка міжнародних дорожніх перевезень – Carnet TIR;
- вантажна митна декларація – головний первинний документ.

При здійсненні транспортно-експедиційної діяльності укладається договір транспортного експедирування між експедитором та клієнтом. Особливістю такого договору є те, що він містить у собі елементи декількох видів договорів таких, як комісії, доручення, підряду, перевезення тощо.

У свою чергу експедитор може укладати договір з третіми особами на підставі договору транспортного експедирування, який має ознаки договору комісії та доручення одночасно. Водночас такий договір транспортного експедирування повинен містити доручення клієнта щодо укладання договорів з третіми особами. Якщо такого доручення немає, то договір транспортного експедирування буде звичайним договором з надання послуг. За сутністю ж своєю така діяльність є посередницькою, так як експедитор діє за дорученням замовника [13, с. 51-52].

Насамперед, реалізація товарів при експорті залежить від умов постачання товарів, при яких момент визнання доходів від продажу таких товарів може бути різним. Відповідно до правил ІНКОТЕРМС-2020, відбувається розподіл відповідальностей та зобов'язань покупця і постачальника залежно від умов поставок. Так, є 4 категорії базових умов поставок товарів, що ґрунтуються на визначенні місця доставки, тобто пункт, з якого продавець не несе ризики за товар:

- категорія Е (на етапі відвантаження товару покупець приймає всі обов'язки за товар на себе);
- категорія F (основне перевезення товару не сплачено, так як передача прав і ризиків за товар відбувається після проходження терміналу відправлення);
- категорія С (основне перевезення повністю оплачується та передаються всі права і ризики за вантаж в момент його доставки на термінал);
- категорія D (усі обов'язки за товар передаються покупця на момент доставки вантажу до місця розвантаження).

Правила ІНКОТЕРМС-2020 наглядно представляє схеми руху товарів від продавця до покупця і пояснює ключові терміни та ситуації, які можуть виникнути в міжнародних ринкових відносинах. Категорії умов поставок товарів можуть суттєво відрізнятися між собою. Так, групи Е і D з точки зору пункту поставки для продавця

та покупця є протилежними, наприклад, згідно з умовами поставки EXW ІНКОТЕРМС-2020, покупець несе усі витрати на митне оформлення товару, а контракти з умовами поставки DDP передбачають, що всі витрати несе продавець.

Як правило, дохід визнається тільки тоді, коли він призводить до збільшення активів або зменшення зобов'язань, що, у свою чергу, призводить до збільшення власного капіталу, не враховуючи збільшення власного капіталу внаслідок внесків учасників. Сума отриманих коштів згідно договору комісії, сума коштів, передана для погашення позики та інші надходження відповідно до п. 6 НП(С)БО 15 «Дохід» - такі надходження не визнаються доходами.

Дохід від експортних операцій включає дохід, отриманий платником податку в іноземній валюті за продаж товарів, надання послуг чи виконання робіт, що не був сплачений у попередніх податкових періодах. Такі доходи включаються до складу валових доходів та обліковуються на рахунках 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід». У той же час собівартість товарів, послуг чи робіт, що експортуються, відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Облік операцій з експорту товарів, послуг та робіт

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Реалізація готової продукції на експорт			
1.	Відвантажено готову продукцію на експорт	362	701
2.	Нараховано ПЗ з ПДВ	701	641
3.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	261
Реалізація товарів на експорт			
1.	Відвантажено товари на експорт	362	702
2.	Нараховано ПЗ з ПДВ	702	641
3.	Списана собівартість реалізованих товарів	902	281
Надання ЗЕД-послуг			
1.	Відображений дохід від надання послуг з автомобільних перевезень	362	703
2.	Нараховано ПЗ з ПДВ	703	641
3.	Списана собівартість наданих послуг	903	23
Реалізація об'єкта основних засобів на експорт			
1.	Списано накопичений знос об'єкта ОЗ	131	104
2.	Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ та переведено його в об'єкт, утримуваний для продажу	286	104

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
3.	Відвантажено об'єкт ОЗ на експорт	362	712
4.	Нараховано ПЗ з ПДВ	712	641
5.	Списана собівартість реалізованого об'єкта ОЗ	943	286

Джерело: складено автором самостійно

Щодо процесу виконання договору транспортного експедирування саме власним транспортом, то експедитору необхідно розподіляти прямі витрати:

- прямі витрати на організацію перевезення (можуть обліковуватися на субрахунку 231 «Витрати на надання транспорто-експедиторських послуг»);
- прямі витрати на безпосереднє перевезення вантажу (можуть обліковуватися на субрахунку 232 «Витрати на надання транспортних послуг»).

Таким чином, такий розподіл дасть можливість достовірно визначити фактичну собівартість за видами наданих послуг та допоможе прийняти більш ефективні управлінські рішення щодо сум понесених витрат за відповідний період та їх оптимізації [13, с. 53-54].

Дохід від реалізації товарів визнається лише за дотриманням таких умов:

- покупець прийняв на себе усі ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на товари;
- підприємство надалі не має контролю над проданими товарами;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність того, що операція призведе до збільшення економічних вигід суб'єкта господарювання, а витрати, що пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені [22].

Здебільшого останні дві умови здійснюються на момент підписання ЗЕД-договору. Водночас, якщо дотримуватися вищезазначених вимог, то дохід за операцією з експорту можна визнавати на дату останньої події: втрати контролю чи передачі ризиків.

Для визнання моменту переходу усіх ризиків та вигід, що пов'язані з правом власності, необхідно дотримуватися базису поставок правил ІНКОТЕРМС-2020, які зазначені в договорі.

Умови поставок для категорій F, C і D враховують різні моменти визнання доходу залежно від аналізу економічної сутності експортних операцій з продажу товарів чи надання послуг. Наприклад, при використанні умов CIF дохід слід визнавати, коли товар перетинає поручні судна, а не на дату фактичного відвантаження або доставки до місця призначення, це і буде дохід експортера.

Проте незважаючи на включення до контракту умов ІНКОТЕРМС-2020, у ньому можуть бути зазначені додаткові умови щодо переходу ризиків та вигід, що пов'язані з правом власності на товар. Наприклад, така ситуація може відбутися під час митного оформлення, тобто в день складання митної декларації.

Щодо втрати контролю над реалізованим товаром, то Міністерство фінансів України зазначає, що у більшості випадках цей процес передбачає передачу права власності на товар. Здебільшого, це право переходить до покупця чи перевізника на момент поставки, відповідно до умов зовнішньоекономічного договору.

Однак не завжди коректно звертати увагу на момент переходу права власності, оскільки існують ситуації, коли право власності передається покупцеві значно пізніше, ніж здійснюється передача контролю. Наприклад, якщо в договорі передбачено, що перехід права власності відбувається після остаточного розрахунку, то це може статися на умовах післяплати.

Зазвичай експортери вимагають авансових платежів під час здійснення експортних операцій. Для цілей бухгалтерського обліку важливо зазначити, що якщо авансові платежі отримані в іноземній валюті, то доходи конвертуються в національну валюту за поточним обмінним курсом на дату отримання такого платежу. У таких випадках дохід визнається на дату відвантаження експортного товару, але розраховується в односторонньому порядку за обмінним курсом на дату отримання авансу. Якщо передоплата є частковою і вартість товарів, що згодом експортуються, перевищує суму авансу, то різниця розраховується за поточним

валютним курсом на дату визнання доходу. Для обліку авансових платежів використовується субрахунок 681 «Розрахунки з авансами»:

– Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кт 681 «Розрахунки з авансами».

Під час здійснення передоплати в бухгалтерському обліку використовуються транзитні рахунки 643 «Податкові зобов'язання» (при отриманні авансу) та 644 «Податковий кредит» (при здійсненні передоплати постачальнику), у нашому випадку:

– Дт 643 «Податкові зобов'язання» Кт 641 «розрахунки за податками» (відображаємо податкове зобов'язання з ПДВ).

Підприємства, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та визначають суму єдиного податку, визнають дохід відповідно до касового методу – на дату зарахування грошових коштів на рахунок платника податку. Дохід від експортних операцій у платників єдиного податку визнається лише на дату зарахування іноземної валюти на їх рахунок за курсом НБУ.

Щодо валютного управління операціями з експорту, то граничний строк розрахунків за ЗЕД-договорами становить 365 календарних днів, відповідно до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, однак, з урахуванням воєнного стану, ці строки становлять 180 календарних днів, згідно з постановою НБУ «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану». Це період протягом якого покупець повинен оплатити відвантажений товар. Така умова не поширюється на операції, сума яких менше 400 000 гривень [25].

Банк починає валютний контроль за ЗЕД-договором або з моменту оформлення митної декларації, або з моменту підписання акту приймання-передачі товару, а завершується після зарахування коштів на поточний рахунок.

Знімаються з валютного контролю лише експортні операції, які не передбачають фактичного ввезення чи вивезення товарів.

Експортні операції є окремим об'єктом оподаткування ПДВ, до яких застосовується нульова ставка ПДВ, відповідно до п.п. 195.1.1 ПКУ. Якщо ж операції

з постачання товарів звільнені від оподаткування ПДВ на митній території України, то до них також застосовується нульова ставка ПДВ (п.п. 195.2 ПКУ).

Базою оподаткування експортних операцій є контрактна вартість товарів, яка вказана у митній декларації, що оформлена згідно вимог Митного кодексу України, і перераховуються у гривневий еквівалент за курсом НБУ, який діяв на 0 годин дня подання митної декларації ще до її оформлення.

Відповідно до законодавства, правило «першої події» при нарахуванні податкових зобов'язань для експортних операцій не застосовується. Тобто, авансові платежі за товари, що вивозяться за межі митної території України, не призводять до виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у експортера. Крім того, дата виникнення податкових зобов'язань при експорті може відрізнятися від дати визнання доходу в бухгалтерському обліку: датою виникнення податкових зобов'язань під час здійснення експортних операцій за ставною 0% є дата оформлення вантажної митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України. Необхідно також зазначити, що саме дата завершення митного оформлення вважається датою виникнення податкових зобов'язань за нульовою ставкою ПДВ і водночас складається експортна податкова накладна.

На відміну від експорту товарів, експорт послуг підтверджується актом надання послуг чи оплаченим рахунком-фактури і дохід при цьому визнається на дату підписання такого акту і на кожен дату балансу, включаючи ступінь завершеності операцій згідно вимог НП(С)БО 15 «Дохід».

Залежно від виду послуг та місця їх надання ПДВ при експорті послуг визначається по-різному (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Особливості оподаткування ПДВ експортних послуг

Приклади експортних послуг	Місце постачання	Ставка ПДВ
1	2	3
Послуги, пов'язані з рухомим майном		
- навантаження та розвантаження товарів; - проведення експертизи та оцінки майна; - перевезення вантажів та пасажирів; - виконання ремонтних робіт; - переробка сировини	фактичне постачання – територія України	20%
	фактичне постачання – за межами України	не обкладаються

Продовження табл. 1.5

1	2	3
Послуги, пов'язані з нерухомим майном		
- проведення будівельних робіт; - надання послуг агентств нерухомості	розташування нерухомого майна – на території України	20%
	розташування нерухомого майна – за межами України	не обкладаються
Культурно-освітні послуги		
- послуги, які пов'язані зі сферами освіти, культури, науки, спорту тощо; - послуги організаторів культурно-освітньої діяльності; - влаштування платних виставок та конференцій	фактичне надання послуг – територія України	20%
	фактичне надання послуг – за межами України	не обкладаються
Послуги відповідно до п. 186.3 ПКУ		
- надання майнових прав інтелектуальної власності; - рекламні послуги; - інжинірингові, консультаційні, юридичні, бухгалтерські послуги; - надання персоналу; - лізинг рухомого майна, крім транспортних засобів; - телекомунікаційні послуги; - послуги теле- та радіомовлення; - надання посередницьких послуг; - надання транспортно-експедиційних послуг	місце реєстрації отримувача послуг – територія України	20%
Інші послуги відповідно до п. 186.4 ПКУ		
- маркетингові послуги; - агентські послуги; - оренда транспортних засобів	місце реєстрації постачальника послуг – за межами України	не обкладаються

Джерело: складено автором за матеріалами [19]

За операціями, вартість яких визначена в іноземній валюті, формуються курсові різниці, які виникають через коливання валютних курсів на певні дати операцій, та облік яких регулюється НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Курсові різниці, що стосуються суми заборгованості перед покупцем, яка виникає при отриманні авансових платежів, відображати не потрібно, оскільки така заборгованість є немонетарною статтею. Водночас, грошові кошти в іноземній валюті на рахунках підприємства вважаються монетарною статтею, а тому курсові різниці за їх залишками розраховуються на кожну дату балансу [23]. У випадку, коли курс на дату такої операції буде меншим за курс, що діяв на попередню дату здійснення

операції чи на дату балансу, тоді відображаються втрати від курсових різниць (дебет субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці»): Дт 945 Кт 312. Якщо ж навпаки, то відображається дохід від курсових різниць (кредит субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»): Дт 312 Кт 714. Облік курсових різниць, які виникають під час перерахунку монетарних статей інвестиційної та фінансової діяльності, відображається на субрахунках 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Курсова різниця розраховується на залишок в іноземній валюті на дату здійснення операції лише в тому випадку, якщо облікова політика підприємства передбачає розрахунок курсової різниці на цю дату на загальну суму статті. Якщо суб'єкт господарювання розраховує курсові різниці лише в межах цієї операції, то залишок в іноземній валюті на дату операції не розраховується.

Платники єдиного податку розраховують лише додатні курсові різниці, які включаються до складу доходів, так як від'ємні курсові різниці не зменшують суму доходу платника податку і витрати за цим вони не відображають.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ З ВАНТАЖНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ У МІЖНАРОДНОМУ СПОЛУЧЕНІ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «КОНТ-ТРАК»

2.1. Фінансово-економічна характеристика ТОВ «КОНТ-ТРАК»

ТОВ «КОНТ-ТРАК» займається автоперевезенням вантажу на території України за міжнародними перевезеннями (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні відомості про Підприємство

Повне найменування	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КОНТ-ТРАК»
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
Ідентифікаційний код	42615979
Місцезнаходження (юридична адреса)	65031, Одеська обл., м. Одеса, вул. Хімічна, буд. 1/27, оф. 403.
Основний вид економічної діяльності	Вантажний автомобільний транспорт
Зареєстрований статутний капітал	100 000,00 грн.

Джерело: складено автором за матеріалами [Додаток А]

Основним видом діяльності підприємства є надання послуг з перевезень вантажів на замовлення логістичних підприємств та організацій, проте воно займається й іншими видами діяльності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види економічної діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за КВЕД

Номер коду	Найменування коду
1	2
49.41	Вантажний автомобільний транспорт
45.20	Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів.
45.31	Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів.
45.32	Роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів.
52.10	Складське господарство.
52.24	Транспортне оброблення вантажів.
52.29	Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту.
77.12	Надання в оренду вантажних автомобілів.

Джерело: складено автором за матеріалами [Додаток Б]

На підприємстві є свої транспортні засоби – тягачі та напівпричепи – контейнеровози та 25 транспортних засобів орендованих у фізичних осіб згідно з нотаріально завірених договорів оренди транспортних засобів. Цей транспорт належить засновникам підприємства. Підприємство не має своїх власних жилих та нежилих приміщень, тому юридичну адресу, територію для стоянки транспортних засобів і територію для місця під цистерну з паливом та гаражі орендує за договорами оренди в інших власників. Маючи цистерну, підприємство отримало ліцензію на зберігання дизельного палива. Так, як підприємство займається перевезенням небезпечних вантажів, то має ліцензію на перевезення небезпечного вантажу.

У штатному розписі підприємства - директор, головний бухгалтер, бухгалтер, інженери, помічник інженера, робочі, диспетчер та водії автотранспортних засобів (Додаток В).

Структура управління підприємства ТОВ «КОНТ-ТРАК» відповідає функціональній структурі управління. Ця структура організації базується на розподілі підрозділів за функціональними областями (наприклад, обслуговуючий відділ, експлуатаційний відділ, технічна служба, економічна служба). Кожен підрозділ відповідає за конкретну функціональну область діяльності підприємства (рис. 2.1).

Директор здійснює безпосереднє управління підприємством. Він відповідає за майно компанії та управління коштами підприємства, за укладання договорів, наймання та звільнення працівників, а також накладання заохочень та стягнень тощо. Директор узгоджує всі питання щодо організації різних процесів на підприємстві, а також несе повну відповідальність за його стан та діяльність.

Головний бухгалтер у свою чергу відповідає за весь облік підприємства: фінансовий, податковий, кадровий, управлінський, заробітна плата тощо. Він організовує виконання фінансових планів, відповідає за збереження та використання коштів. Головний бухгалтер несе відповідальність за законність витрачання коштів та за дотримання фінансової дисципліни.

На ТОВ «КОНТ-ТРАК» здійснюється технічна підготовка автотранспортних засобів, а також контроль за якістю їх технічного обслуговування та ремонту. Так, на підприємстві є обслуговуючий відділ, який складається з:

- гаража-стоянки;
- автозаправного пункту;
- контрольно-технічного пункту.

Експлуатаційний відділ у свою чергу відповідає за ефективне використання транспортних засобів та пошук найбільш економічних транспортних можливостей.

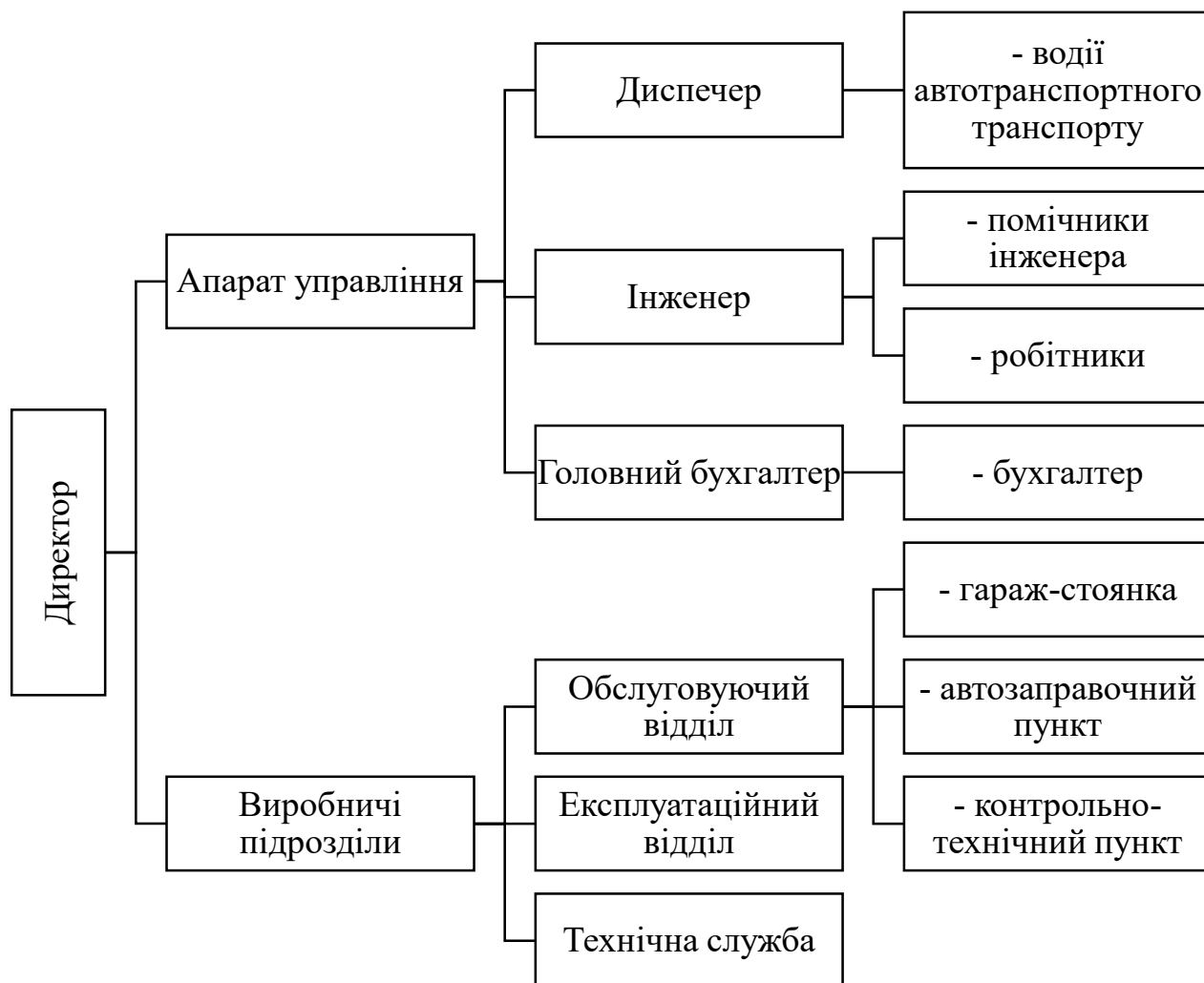


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Джерело: створено автором на підставі даних підприємства

Основним видом діяльності автомобільного транспорту є перевезення, які є життєво важливим для автотранспортних компаній. Проте основному виробництві необхідно технічне обслуговування та виконання різних допоміжних завдань. Це

виробничі процеси, які здійснюють певну технічну підготовку автотранспортних засобів до використання в основному виробництві.

Бухгалтерський облік у ТОВ «КОНТ-ТРАК» ведеться безперервно з дня його реєстрації та ґрунтується на основних принципах бухгалтерського обліку.

Таким чином, для ТОВ «КОНТ-ТРАК» здійснення вантажних перевезень є визначальним. Воно потребує обслуговування і виконання комплексу допоміжних робіт в виробничих процесах, що мають результат у вигляді технічної готовності транспортних засобів та забезпечує основне і допоміжне виробництво енергоресурсами, контролю якості технічного обслуговування і ремонту.

На підприємстві затверджено Наказ «Про облікову політику», який ґрунтується на законодавстві України, зокрема Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) (Додаток Г). У своїй обліковій політиці підприємство обрало конкретну методику, форму і техніку ведення бухгалтерського обліку з дотримання чинних нормативних актів та з урахуванням особливості діяльності підприємства.

Основною перевагою даного автотранспортного підприємства є його географічне положення. Одеський морський торговий порт приймав велику кількість контейнерів, які потрібно було вивезти на замовлення до багатьох місць України та Європи. У зв'язку з війною та закриттям порту, в березні-квітні 2022 року підприємство простояло без роботи, однак потім отримали ліцензію на міжнародні перевезення. Тому ТОВ «КОНТ-ТРАК» перейшло на міжнародні перевезення вантажів з такими країнами як Польща, Румунія, Болгарія, Туреччина та Греція, що дало можливість не втратити водіїв, надати їм роботу, а також отримати прибуток.

Підприємство співпрацює з такими транспортно-логістичними компаніями як КТЛ Україна, ТОВ «АЛЬФАКОСТА ЮКРЕЙН», ТОВ «Є ОБРАТКА», ТОВ «МАРЛАЙН», ПП «Евентус-Логістик», ТОВ «ТРАНС КЕА ЛОГІСТІК», ТОВ «ТРАНСЛОЙД» та ін.

За 2021-2023 рр. основні фінансові показники ТОВ «КОНТ-ТРАК» значно змінилися та характеризуються наступними значеннями, що представлені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Фінансові показники ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Темп росту, %
1	2	3	4	6
Активи, тис. грн.	2 649,3	4 180,5	8 750,7	330,3
Зобов'язання, тис. грн.	2 498,2	3 984,2	8 373,0	335,2
Чистий дохід, тис. грн.	13 961,8	10 276,0	14 422,1	103,3

Джерело: розраховано автором за даними [фінзвітність]

Станом на 2023 рік активи ТОВ «КОНТ-ТРАК» складають 8 750,7 тис. грн., що в 3,3 разів більше, ніж у 2021 році (2 649,3 тис. грн.). На кінець 2023 року підприємство мало зобов'язання на суму 8 373,0 тис. грн. Даний показник збільшився майже в 3,4 разів порівняно з 2021 роком (2 498,2 тис. грн.). За період 2021-2023 рр. чистий дохід досяг піку в 2023 році у сумі 14 422,1 тис. грн., що на 3,3% більше порівняно з 2021 роком.

Характеристику основних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК» наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Показники фінансово-господарської діяльності
ТОВ «КОНТ-ТРАК» за період 2021-2023 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+; -) 2023 р. від		Темп росту, % 2023 р. до	
				2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Ресурси							
1.1. Необоротні активи, тис. грн., у т. ч.	673,2	514,4	371,7	-301,5	-142,7	55,2	72,3
- основні засоби, тис. грн.	673,2	514,4	371,7	-301,5	-142,7	55,2	72,3
1.2. Оборотні активи, тис. грн., у т. ч.	1 976,1	3 666,1	8 379,0	6 402,9	4 712,9	424,0	228,6
- запаси, тис. грн.	866,8	411,4	320,3	-546,5	-91,1	37,0	77,9
- дебіторська заборгованість, тис. грн.	1 094,0	2 678,6	7 501,3	6 407,3	4 822,7	685,7	280,0

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
- інші оборотні активи, тис. грн.	15,3	492,6	557,4	542,1	64,8	3643,1	113,2
1.3.Середньооблікова чисельність працівників, ос.	30	30	26	-4,0	-4,0	86,7	86,7
II. Капітал							
2.Капітал, тис. грн.	2 649,3	4 180,5	8 750,7	6 101,4	4 570,2	330,3	209,3
2.1.Власний капітал, тис. грн., у т. ч.	151,1	196,3	377,7	226,6	181,4	250,0	192,4
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн.	51,1	96,3	277,7	226,6	181,4	543,4	288,4
2.2.Позиковий капітал, тис. грн., у т. ч.	2 498,2	3 984,2	8 373,0	5 874,8	4 388,8	335,2	210,2
- поточна кредиторська заборгованість, тис. грн.	780,5	953,5	825,8	45,3	-127,7	105,8	86,6
III. Економічні показники							
3.1.Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	13 961,8	10 276,0	14 422,1	460,3	4 146,1	103,3	140,3
3.2.Усього витрат підприємства, тис. грн., у т. ч.	16 053,7	11 471,7	16 643,8	590,1	5 172,1	103,7	145,1
- собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	14 958,9	11 399,4	14 429,6	-529,3	3 030,2	96,5	126,6
3.3.Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	1,0	55,1	221,2	220,2	166,1	22120,0	401,5
3.4.Чистий прибуток, тис. грн.	0,8	45,2	181,4	180,6	136,2	22675,0	401,3

Джерело: складено автором відповідно до даних [Додатки Д, Е, Ж]

Відповідно до табл. 2.4, необоротні активи, в основному основні засоби, у 2023 році порівняно з 2021 р. та 2022 р. зменшувалися, їх сума у 2023 році склала 371,7 тис. грн., що на 44,8% та 27,7% менше відповідно. Оборотні активи, навпаки, збільшувалися і в 2023 році вони склали 8 379,0 тис. грн., що в 4 рази більше

порівняно з 2021 роком та в 2 рази більше – з 2022 роком. Таке збільшення було зумовлено, перш за все, збільшенням дебіторської заборгованості – на 6 407,3 тис. грн. порівняно з 2021 роком та на 4 822,7 тис. грн. – з 2022 роком, що становить найбільшу частку в загальній сумі оборотних активів. Водночас сума запасів у 2023 році становила 320,3 тис. грн., що на 546,5 тис. грн. та на 91,1 тис. грн. менше порівняно з 2021 р. та 2022 р. відповідно. Також на підприємстві протягом 3-річного періоду середньооблікова чисельність працівників скоротилася на 4 ос.

Щодо капіталу підприємства, то загалом протягом даного періоду він збільшувався і в 2023 році склав 8 750,7 тис. грн. Позитивною тенденцією є зростання нерозподіленого прибутку, сума якого у 2023 році складала 277,7 тис. грн., що у порівнянні з 2021 роком збільшилася майже в 5,5 разів і майже в 3 рази у порівнянні з 2022 роком. Найбільшу частину капіталу підприємства складав позиковий капітал – 8 373,0 тис. грн., сума якого порівняно з 2021 р. та 2022 р. збільшилася в 3,4 та 2 рази відповідно, що є досить негативним значенням. У той же час поточна кредиторська заборгованість за аналізований період має тенденцію до зменшення.

Впродовж даного 3-річного періоду найбільша сума чистого доходу від реалізації становила 14,4 млн. грн. у 2023 році, що на 40,3% вища порівняно з 2022 роком. Разом з чистим доходом зростають загальні витрати підприємства – майже в 1,5 разів порівняно з 2022 роком і становила в 2023 році 16,6 млн. грн.

Найбільшу частину в загальній сумі витрат складала собівартість реалізованої продукції і становила 14,4 млн. грн. негативним є те, що протягом 2021-2023 рр. темпи росту витрат підприємства перевищували над темпами росту чистого доходу від реалізації продукції. Водночас чистий прибуток підприємства за відповідний період значно зростав і в 2023 році його сума становила 181,4 тис. грн., що в 4 рази більше порівняно з 2022 роком.

Таким чином, підприємству рекомендовано оптимізувати витрати, а також здійснювати моніторинг дебіторської заборгованості задля виявлення сумнівної чи безнадійної заборгованості та її зменшення, якщо така є.

Так як в активі балансу найбільше становлять оборотні активи, то доцільно здійснити аналіз їх структури (рис. 2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз структури оборотних активів ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показник	Питома вага, %			Структурні зрушення (+;-) 2023 р. від	
		2021 р.	2022 р.	2023 р.	2021 р., в. п.	2022 р., в. п.
1.	Запаси	43,86	11,48	3,82	-40,04	-7,66
2.	Дебіторська заборгованість	55,36	74,77	89,53	34,16	14,76
3.	Інші оборотні активи	0,77	13,75	6,65	5,88	-7,10
	Усього оборотних активів	100,00	100,00	100,00	X	X

Джерело: розраховано автором за матеріалами [Додатки Д, Е, Ж]

Відповідно до табл. 2.5, найбільшу частку в загальній сумі оборотних активів підприємства протягом 2021-2023 рр. становить дебіторська заборгованість, що впродовж аналізованого періоду зростає – з 55,36% до 89,53% (збільшилася на 34,16 в. п.). Щодо запасів, то у 2021 році їх питома вага становила майже 44%, а до кінця 2022 року вона зменшилася на 40%. Найменшу частку займали інші оборотні активи, проте їх частка у 2023 році зросла на 6,7 в. п. порівняно з 2021 роком.

Таким чином, стан фінансово-господарської діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за період 2021-2023 рр. можна оцінити досить позитивно, оскільки воно отримувало чистий прибуток, який мав тенденцію до зростання. Негативним є перевищення темпів росту витрат підприємства над темпами росту чистого доходу, а також зростання позикового капіталу.

2.2. Організація документообігу та обліку експортних операцій з вантажних перевезень на ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Усі підприємства, що здійснюють певні види господарської діяльності, проводять низку господарських операцій, які необхідно відображати в бухгалтерському обліку. Однак це може бути відображено в обліку лише за наявності відповідної документації, що підтверджує факт здійснення господарської операції.

Особливу увагу приділяють документальному оформленню експортних операцій, оскільки вони відрізняються від звичайних господарських операцій, що здійснюються на внутрішньому ринку. Документи, що стосуються експортних операцій, можуть бути складені іноземною мовою та мати особливості, яких немає в українському законодавстві, наприклад, заповнення в іноземній або національній валюті, відповідність національному та міжнародному законодавству тощо.

Питання документування господарських операцій на законодавчому рівні регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що затверджене наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 року, а також іншими нормативно-правовими документами, що встановлюють порядок складання та ведення документів на підприємстві.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що саме на підставі первинних документів, які фіксують факти здійснення господарських операцій, ведеться бухгалтерський облік на підприємстві. Отже, важливість первинних документів полягає в тому, що вони є доказом певної господарської операції. Здебільшого у них фіксуються дати, суми, учасники операції та інша інформація. Наведена нижче схема ілюструє місце та роль документів в обліку підприємства (рис. 2.2).

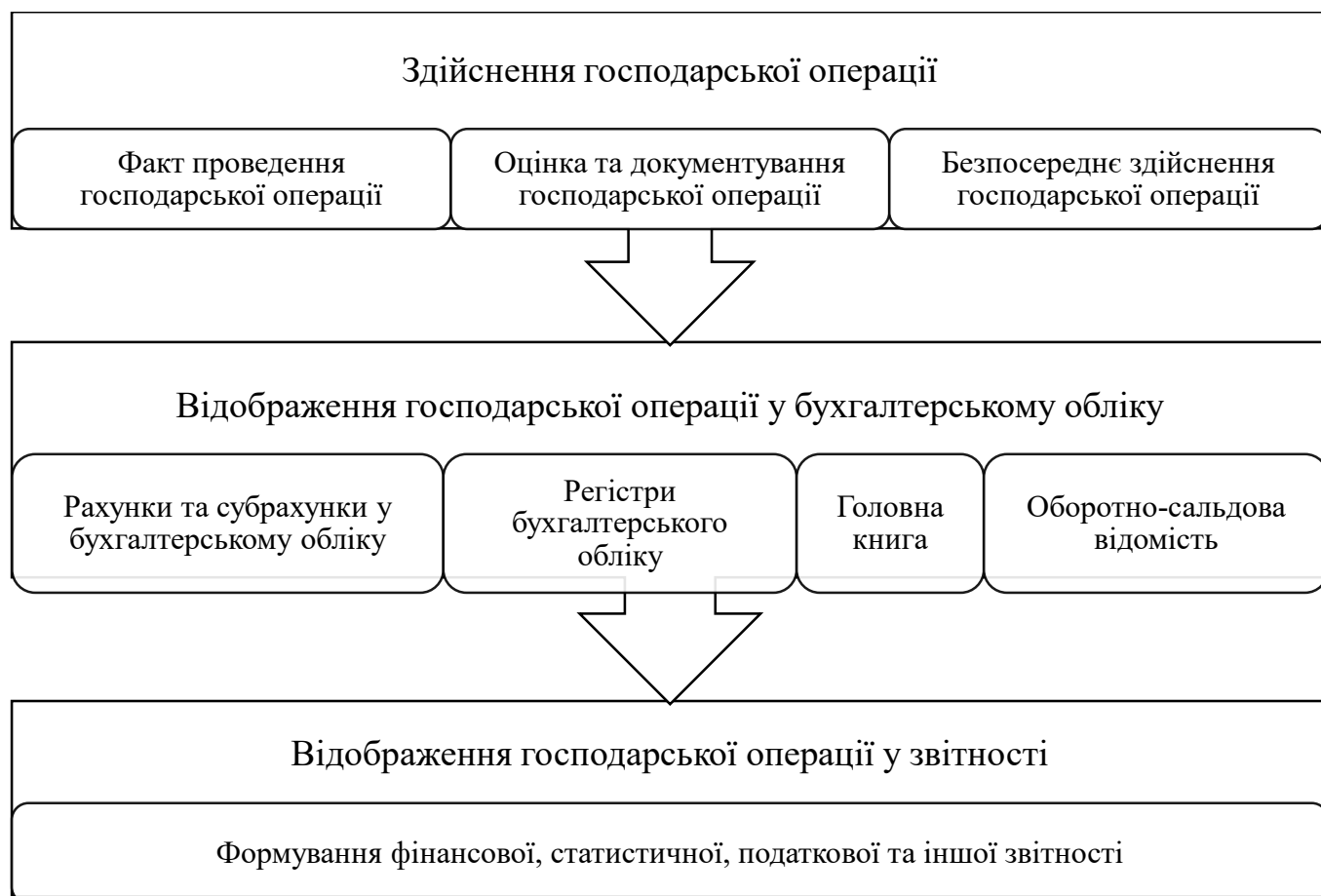


Рис. 2.2. Місце та роль документів в бухгалтерському обліку підприємства

Джерело: створено автором самостійно

Відповідно до рис. 2.2, кожне бухгалтерське проведення починається зі складанням та заповненням первинного документа. У статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що господарські операції мають бути відображені в регістрах бухгалтерського обліку у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Наступним кроком є реєстрація завершених і задокументованих операцій в бухгалтерських записах, що передбачає відмітку відповідних рахунків у журналі реєстрації операцій або, у випадку автоматизованого обліку, у відповідній програмі. Аналітичні рахунки повинні забезпечувати достовірність і повноту інформації, яка відображена на рахунках обліку, а також заповнення регістрів, головних книг та оборотно-сальдових відомостей у національній та іноземній валюті. Усі аспекти, які

потребують удосконалення обліку, перш за все повинні розглядати з точки зору удосконалення документації.

Під час здійснення зовнішньоекономічних операцій проводяться власне інші процедури щодо їх організації та оформлюються відповідні документи. Безпосередньо документальне оформлення експортних операцій залежить від їх виду, однак процес реєстрації у митному органі проходять усі – подання необхідної документації до митних органів (митної декларації, сертифікат якості та інші), сплата митних платежів, отримання дозволу на здійснення зовнішньоекономічної операції тощо.

Умовно документи, які оформляються під час здійснення операцій з експорту, можна поділити на декілька груп (рис. 2.3). У процесі формування певної групи документів участь беруть усі учасники операції (покупці, постачальники, експедитори, страхові компанії тощо) та державні службовці (прикордонники). Взаємодія всіх учасників процесу передбачає високий рівень професійної підготовки, включаючи знання деталей національного та міжнародного законодавства, володіння різними іноземними мовами та вміння спілкуватися з представниками різних культур, які можуть мати різні погляди та підходи щодо ведення бізнесу.

На ТОВ «КОНТ-ТРАК» документування операцій з міжнародних транспортних перевезень здійснюється наступним чином:

1. Укладається договір про міжнародні вантажні перевезення із замовником (якщо укладається з міжнародним покупцем, то договір пишеться на 2 мовах – українською та іноземною). У цьому договорі зазначається його номер, дата та місце укладання, сторони договору – Замовник та Перевізник, предмет договору, прописуються усі умови організації перевезення (тип вантажу, дата, час та адреса для подачі транспортного засобу під завантаження, тип транспортного засобу, спосіб завантаження і розвантаження, вантажоотримувач, терміни доставки вантажу, вартість перевезення тощо). Також зазначається перелік обов'язків Замовника та Перевізника, умови платежів, а також відповідальність сторін та інше. У кінці документу зазначаються юридичні адреси та реквізити Замовника та Перевізника, печатка та підпис директора підприємства (Додатки И, К).

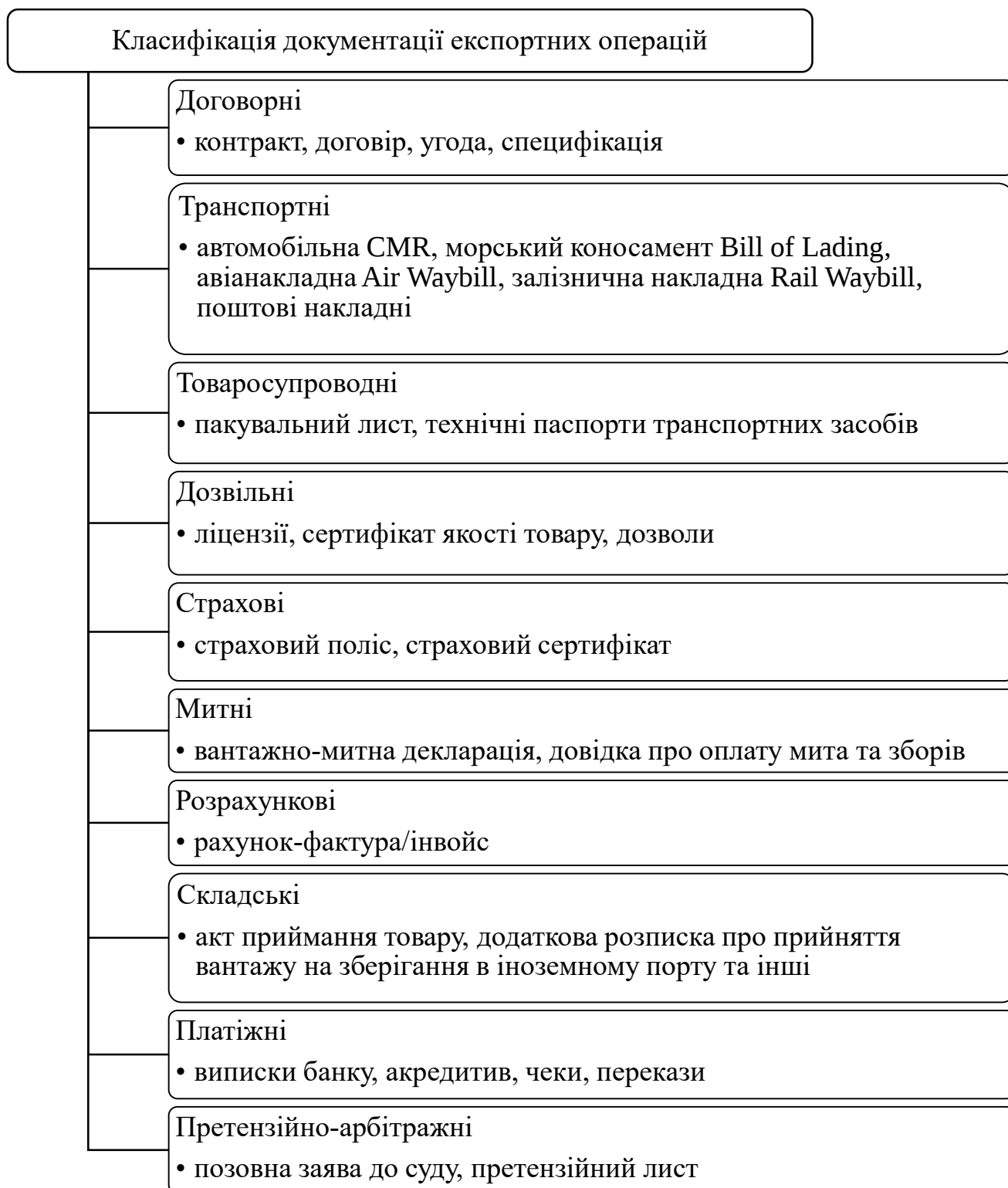


Рис. 2.3. Класифікація документації під час здійснення експортних операцій

Джерело: складено за даними [11, с. 321]

2. Під кожне вантажне перевезення створюється заявка до договору перевезення. Безпосередньо у ній зазначають маршрут перевезення, тип автомобілю та завантаження, номер транспортного засобу чи тягача, вагу вантажу, вантажовідправник та його номер телефону, дата та місце розмитнення вантажу, адреса та дата розвантаження, сума оплати. Також перелічують всі необхідні документи для надання послуг вантажоперевезення, нормативний простій, обов'язки водія, заїзд на митний термінал та інше. У кінці документа, як і в договорі, зазначаються реквізити Замовника та Виконавця (Додаток Л).

3. На підставі заявки формуються відповідні документи – Подорожній лист, міжнародна товарно-транспортна накладна (CMR). У Подорожному листі вантажного автомобіля зазначається ПІБ водія, найменування причепа, час виїзду із гаража та повернення в гараж, марка пального, час та місце поставки, відстань перевезення, вага вантажу тощо (Додаток М). CMR оформляється в трьох примірниках: для вантажовідправника, вантажоперевізника та отримувача. У цьому документі зазначають Відправника, Одержувача, Перевізника, місце розвантаження та завантаження вантажу, назва, номер та марка вантажу, його вага або об'єм, реєстраційний номер тягача тощо. Даний документ закріплюється печатками Відправника, Одержувача, Перевізника, підмитним контролем та самою митницею. До CMR також додається рахунок-фактура/інвойс, номер якої також вказується в міжнародній товарно-транспортній накладній (Додаток Н).

4. Під час проходження митного контролю вантажоперевізник надає митним органам вантажно-митну декларацію, складеною брокером. У ній також зазначається Відправник, Одержувач, Перевізник, вага вантажу та його вартість, тип перевозки за правилами ІНКОТЕРМС, країна відправлення та інше. Також в закордонному паспорті водія ставиться печатка про перетин митного кордону України.

5. Після прибуття вантажу до місця призначення, особа, яка відповідальна за прийняття вантажу, на підставі відповідних документів (CMR, Акту наданих послуг (Додаток П) тощо) та після перевірки на не пошкодження вантажу ставить печатку, підпис та дату отримання вантажу, а потім підприємство-перевізник виставляє рахунок на оплату. Якщо відповідальна особа виявила недостачу товару, то

оформляється Акт нестачі товару, де зазначається стан товару та обставини, за яких виявлена не збереженість.

6. Після повернення водія на підприємство, він надає всі документи, що були задіяні у процесі даної операції: CMR, Акт наданих послуг, чеки та карточки водія (на внутрішні витрати так як, наприклад, витрати на віньєтку, плата за дорогу, мости тощо), Подорожній лист тощо. У процесі виникнення внутрішніх витрат під час перевезення вантажу водій може оплатити їх за рахунок підприємства. Так як на ТОВ «КОНТ-ТРАК» є окремий корпоративний рахунок, з нього автоматично списуються кошти на подібні витрати, водієві необхідно лише потім надати відповідні чеки до платежів. Деякі водії мають електронний кабінет у програмі «Шлях», що дозволяє легко перетинати кордон України. У ньому зазначено відповідні дані водія, вид діяльності, інформація про транспортні засоби тощо. Подорожній лист та чеки на внутрішні витрати водії надає до бухгалтерії, де вони здійснюють всі необхідні проведення.

Бухгалтерський облік у ТОВ «КОНТ-ТРАК» ведеться безперервно з дня його реєстрації та ґрунтується на основних принципах бухгалтерського обліку.

На підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК» застосовується автоматизована форма обліку. Так, бухгалтерський облік на підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК» ведеться програмі BAS-Підприємство. Також є допоміжні програми з більш розширеними можливостями програми ЗУП – по управлінню персоналом, де ведеться кадровий облік персоналу, нарахування та виплата заробітної плати, і програма АТП, в якій ведеться облік витрат паливно-мастильних матеріалів та перевезення вантажу. У програмі АТП створюються диспетчерами заявки на перевезення вантажу, вказується замовник, маршрут, водій, дата початку і завершення роботи. Після виконаної роботи диспетчер на основі заявки формує рахунок на оплату та акт виконаних робіт замовнику. Ці дані бухгалтерія синхронізує у свою основну програму BAS, де вже ведеться бухгалтерський облік та формується звітність. Безпосередньо обмін документами з контрагентами відбувається через програму М.Е.Дос.

ТОВ «КОНТ-ТРАК» здійснює міжнародні вантажні перевезення та надає транспортно-експедиційні послуги як резидентам, так і нерезидентам. Розглянемо відображення операцій в журналі реєстрації господарських операцій (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Журнал реєстрації господарських операцій ТОВ «КОНТ-ТРАК»
за жовтень 2023 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Дата	Кореспонденція рахунків		Сума	
			Дт	Кт	дол. США	грн.
1	2	3	4	5	6	7
Міжнародні вантажні перевезення з нерезидентом						
1.	Здійснено покупку дизельного палива	02.10	2031	631	—	5 700
2.	Відображено ПК з ПДВ	02.10	6441	631	—	1 140
3.	Надано послуги з міжнародних вантажних перевезень компанії LINKOR TRADE FZE, відвантажено вантаж (курс НБУ – 36,6 грн./дол. США).	04.10	362	703	10 000	366 000
4.	Отримано грошові кошти за надані послуги (курс НБУ – 36,4 грн./дол. США)	18.10	312	362	10 000	364 000
5.	Зарахування коштів в іноземній валюті для обміну (курс НБУ – 36,4 грн./дол. США)	18.10	334	312	10 000	364 000
6.	Зарахування коштів в національній валюті від продажу валюти	18.10	311	334	—	364 000
7.	Списано на витрати паливо, яке було використано під час перевезення вантажу, на підставі Подорожного листа, CMR	20.10	903	203	—	3 700
8.	Нарахована заробітна плата водія, розвантажувальників	20.10	903	661	—	21 000
9.	Нараховано соціальні внески від заробітної плати водія, розвантажувальників	20.10	903	651	—	4 620
10.	Виплачена заробітна плата водія, розвантажувальників	20.10	661	311	—	21 000
11.	Відображення курсових різниць на дату балансу (курс НБУ – 36,4 грн./дол. США) [(36,4-36,6)*10 000]	31.10	945	362	—	2 000
Надання транспортно-експедиційних послуг резиденту						
12.	Отримано аванс від замовника за майбутні транспортно-експедиційні послуги	03.10	311	685	—	240 000
13.	Відображено ПЗ з ПДВ (податкова накладна зареєстрована)	03.10	6431	6412	—	40 000
14.	Надано транспортно-експедиційні послуги ТОВ «КТЛ Україна»	25.10	361	703	—	240 000
15.	Відображено ПЗ з ПДВ	25.10	703	6431	—	40 000
16.	Взаємозалік заборгованостей	25.10	685	361	—	240 000

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7
17.	Списано на витрати паливо, яке було використано під час перевезення вантажу, на підставі Подорожного листа, ТТН	26.10	903	203	—	2 000
18.	Списано на витрати заробітна плата водія, розвантажувальників	26.10	903	661	—	17 000
19.	Списано на витрати соціальні внески від заробітної плати водія, розвантажувальників	26.10	903	651	—	3 740
20	Оплачено розрахунки з бюджетом	27.10	6412	311	—	40 000
Закриття місяця за даними операціями						
21.	Списано раніше куплені запасні частини до автомобіля на витрати	19.10	91	207	—	2 200
22.	Списано раніше куплені акумулятор та резина до автомобіля на витрати	19.10	91	209	—	3 500
23.	Списано на витрати оренда складу	30.10	92	685	—	12 000
24.	Відображено ПК з ПДВ	30.10	6412	685	—	2 400
25.	Віднесено дохід від реалізації на фінансовий результат	31.10	703	791	—	566 000
26.	Віднесено собівартість від реалізації на фінансовий результат	31.10	791	903	—	52 060
27.	Віднесено загальновиробничі витрати на фінансовий результат	31.10	791	91	—	5 700
28.	Віднесено адміністративні витрати на фінансовий результат	31.10	791	92	—	12 000
29.	Віднесено витрати від курсових різниць на фінансовий результат	31.10	791	945	—	2 000

Джерело: зроблено автором за даними підприємства

Наприклад, ТОВ «КОНТ-ТРАК» 2 жовтня 2023 року уклало договір з міжнародною компанією LINKOR TRADE FZE про міжнародне вантажне перевезення вантажу.

Відповідно до договору контрактна вартість наданих послуг становить 10 000 дол. США, курс НБУ – 36,6 грн./дол. США. Витрати, що були понесені у ході операції становили – 3 700 грн. (паливо), 21 000 грн. (заробітна плата), 4 620 грн. (соціальні внески від заробітної плати). Митні платежі оплачує отримувач, відповідно до договору. Так як це міжнародні вантажні перевезення, то операція звільнена від ПДВ.

Інший приклад, коли надаються транспортно-експедиційні послуги резиденту, платнику ПДВ, на основі повної передоплати. Вартість наданих послуг – 240 000 грн.,

у т. ч. ПДВ, Витрати, що були понесені у ході операції становили – 2 000 грн. (паливо), 17 000 грн. (заробітна плата), 3 740 грн. (соціальні внески від заробітної плати).

Таким чином, можна узагальнити, що експортні операції є одним із основних джерел валютних надходжень до країни, тому держава повинна підтримувати таку діяльність та полегшувати процес їх здійснення.

2.3. Особливості оподаткування вантажних перевезень у міжнародному сполученні на ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Збільшення обсягів зовнішньоекономічних операцій українських підприємств внаслідок міжнародної інтеграції ставить перед ними низку проблем. Однією з найважливіших таких проблем є правильне відображення господарських операцій з нерезидентами в податковому обліку. Хоча реформування економічних відносин після прийняття ПКУ здебільшого усунуло розбіжності між нормами бухгалтерського та податкового обліку, однак їх зближення не змінило їхні завдання. Оскільки податкові розрахунки є важливою ланкою бухгалтерської роботи, тому залишається актуальним питання щодо покращення порядку їх здійснення.

Відповідно до п. п. 195.1.3 п. 195.1 ст. 195 ПКУ, міжнародні перевезення пасажирів та вантажів автомобільним, залізничним та іншим транспортом оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ.

Якщо ж надаються транспортно-експедиційні послуги, то вони оподатковуються за ставкою 20% (якщо замовник-резидент) або не оподатковуються (якщо замовник-нерезидент), згідно з п. 186.3 ст. 186 ПКУ.

Водночас міжнародним вважаються перевезення, які здійснюються за єдиним міжнародним перевізним документом. Таким документом може бути автомобільна CMR, морський коносамент Bill of Lading, авіанакладна Air Waybill, залізнична накладна Rail Waybill та інший документ [31].

Необхідно зазначити, що законодавством не передбачено, що під кожний відрізок маршруту потрібно оформляти відповідний документ. Так, відповідно наказу

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності від 06.07.2012 р. № 610, нульова ставка ПДВ застосовується до усього маршруту даного міжнародного перевезення не відділяючи окремо маршрути: на території України та за межами митної території України [27].

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ під час надання послуг з міжнародних вантажних перевезень у експедитора-резидента вважається подія, яка відбулася раніше: дата отримання коштів від замовника або дата оформлення документів, які підтверджують факт здійснення такого перевезення.

Разом із виникненням податкових зобов'язань з ПДВ необхідно оформити податкову накладну в електронній формі та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) в відповідні терміни, встановлені ПКУ.

У разі надання послуг міжнародних вантажних перевезень платнику ПДВ, тоді заголовну частину податкової накладної потрібно заповнювати в загальному порядку, якщо неплатнику ПДВ, то у верхній лівій частині документу у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин» ставиться відмітка «Х» і тип причини «02», а у полі отримувача (покупця) вказується «Неплатник» і зазначається ПІН «1000000000000».

У розділі А заповнюється лише рядки І («Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з ПДВ») та Х («Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0% (код ставки 902)»).

У розділі Б заповнюємо таблицю:

- у графі 2 «Номенклатура товарів/послуг продавця» вказуємо назву послуги з деталізацією маршруту;
- у графі 3.3 «Код послуг згідно з ДКПП» зазначаємо відповідний код (перевезення вантажу автомобільним транспортом – «49.41»);
- у графах 4 та 5 вказується одиниця виміру товару/послуги, яка зазначена в первинних документах (відповідно до КСПОВО – графа 5, якщо інша, наприклад «послуга» - графа 4);

– у графах 6 та 7 вказується кількість та ціна постачання за одиницю товару/послуги без ПДВ;

– у графі 8 потрібно вказати код ставки «902» - для експорту послуг;

– графу 9 не заповнюємо, хоча нульова ставка для міжнародних перевезень вважається як пільга (Довідник № 83/2 інших податкових пільг станом на 01.07.2017 р.), однак у цій графі податкової накладної вказувати не потрібно, тому що її виділено лише для звільнених від ПДВ постачання;

– у 10 графі зазначається обсяг постачання без ПДВ [29].

У кінці звітного місяця на підставі зареєстрованих податкових накладних заповнюється податкова декларація з ПДВ разом з додатками. Власне у декларації, у I та II розділах, вказуються суми податкового кредиту та податкового зобов'язання – загальна сума та сума за відповідними ставками. Після розрахунку всіх сум заповнюється III розділ декларації, в якій вказуються розрахунки з бюджетом – суму, яку потрібно сплатити до бюджету (18 рядок) або суму бюджетного відшкодування (19 рядок).

Якщо при даному розрахунку сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, тобто виходить від'ємне значення, то додатково потрібно заповнити ще Додатки 2, 3 та 4. Всі додатки, які були використані під час заповнення декларації, необхідно відмітити «X» в кінці документа. Закріплюється даний документ електронним підписом керівника підприємства [28]. Приклад заповнення податкової декларації з ПДВ на ТОВ «КОНТ-ТРАК» наводиться у Додатках Р, С, Т, У, Ф, Х.

Важливим джерелом даних для платників податків також є електронний кабінет. Це така інформаційно-комунікаційна система, яка створена для реалізації прав та обов'язків, передбачених ПКУ, платників податків та державних органів у електронному виді.

У ТОВ «КОНТ-ТРАК», як платника ПДВ, також є свій особистий електронний кабінет в Інтернет-порталі (рис. 2.4).

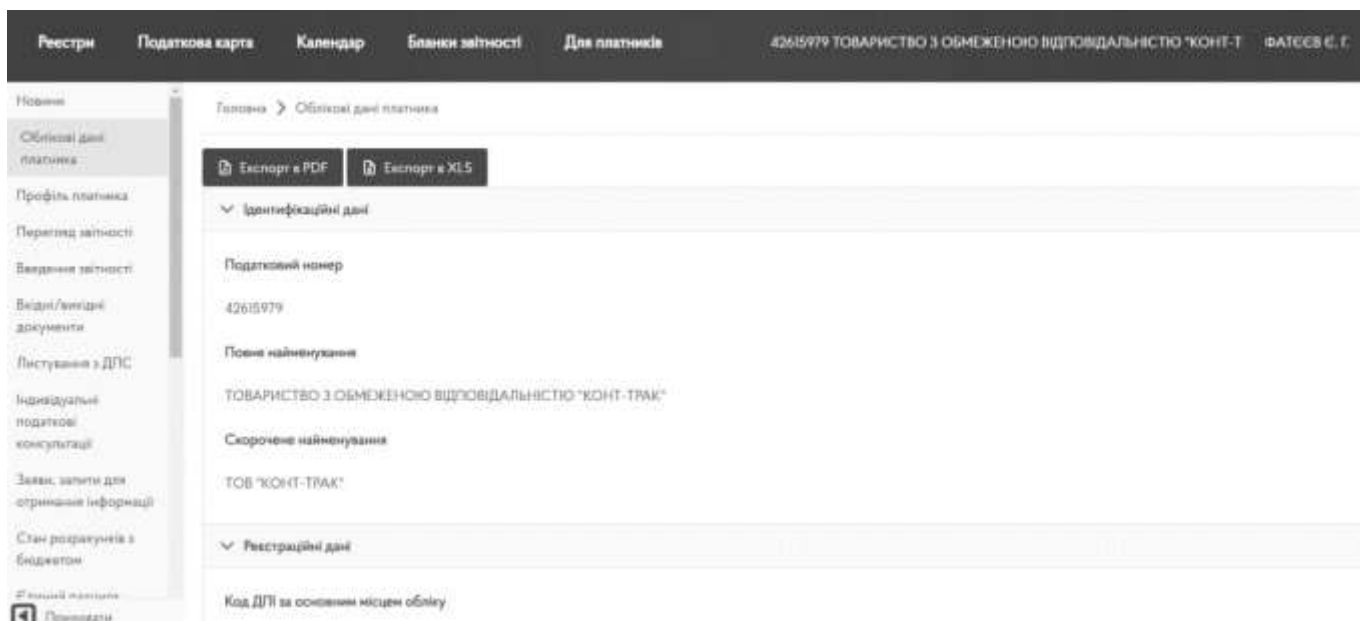


Рис. 2.4. Особистий кабінет ТОВ «КОНТ-ТРАК» на порталі

Електронний кабінет платника податків

Джерело: [5]

Електронний кабінет дозволяє платникам податків отримувати доступ до податкової інформації, подавати звіти та декларації, сплачувати податки, контролювати стан їх сплати та виконувати інші податкові зобов'язання в режимі онлайн.

Електронний кабінет платника податків дає наступні можливості:

- подання електронної звітності та декларації (платники податків можуть подавати різні види звітів, включаючи податкові декларації, фінансові звіти тощо, безпосередньо через електронний кабінет) (рис. 2.5);
- сплата податків (платники податків можуть зручно та безпечно сплачувати різні види податків онлайн, використовуючи різні способи оплати, включаючи банківські картки та електронні гаманці);
- консультування та підтримка онлайн (через електронний кабінет також можна отримати можливість отримати консультації та підтримку від працівників податкової служби з податкових питань через чат, електронну пошту або телефон);

– моніторинг податкових зобов’язань (платники податків можуть перевіряти стан сплати податків у режимі реального часу та ефективно управляти своїми податковими зобов’язаннями).

ДПС	Форма	Номер	Дата	Період	Назва	Додати
1552	J0100025	93845565	27.02.2024 22:14	Рік 2023	Податкова декларація з податку на прибуток підприємств	1 дозволено тільки перегляд, отриманий по E-Mail
1552	S0110013	93845545	27.02.2024 22:01	Рік 2023	Фінансова звітність налогопідприємства (Форма № 1-м)	0 дозволено тільки перегляд, отриманий по E-Mail
1552	J1490505	11630306	22.02.2024 21:04	IV квартал 2023	Повідомлення щодо допущених помилок у відомостях про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору за формою 4ДФ	0 дозволено тільки перегляд
1552	J1490505	11630304	22.02.2024 21:04	III квартал 2023	Повідомлення щодо допущених помилок у відомостях про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військового збору за формою 4ДФ	0 дозволено тільки перегляд

Рис. 2.5. Перегляд звітності ТОВ «КОНТ-ТРАК» на порталі
Електронний кабінет платника податків

Джерело: [5]

Таким чином, електронні кабінети спрощують взаємодію між платниками податків та податковими органами і забезпечують швидкий доступ до інформації та послуг з будь-якого місця і в будь-який час за наявності підключення до Інтернету.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОЦІНКА ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ НА ТОВ «КОНТ-ТРАК»

3.1. Аналіз експортних перевезень та ділової активності на підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Як зазначалось раніше, основним видом діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «КОНТ-ТРАК» є надання послуг з міжнародних вантажних перевезень у сфері експорту на замовлення логістичних підприємств.

У 2020-2021 рр. підприємство здебільшого було орієнтовано на реалізацію послуг в межах території України, і лише 10% становив експорт послуг до міжнародних країн – Румунія, Польща, Туреччина тощо. Починаючи з 2021 року, обсяг реалізованих експортних послуг стрімко збільшувався і у 2022 році він становив близько 80% від загальної суми реалізації послуг і склав близько 8,2 млн. грн., що свідчать дані на рис. 3.1. А в 2023 році обсяг експортних послуг досяг піку у даному періоді і склав 14,4 млн. грн. У цьому році через складну економіко-політичну ситуації в країні підприємство повністю переорієнтувалися на міжнародні перевезення, тому 95% у доході від реалізації становив експорт послуг.

У 2022 році ТОВ «КОНТ-ТРАК» зіткнулося з багатьма проблемами щодо реалізації послуг, зокрема, закриття Одеського морського торгового порту у зв'язку з повномасштабним російським вторгненням на територію України. На початку даного періоду, з 2020 року підприємство займалося перевезенням контейнерів на замовлення переважно до місць України і мала частка до Європи. Починаючи з 2022 року, підприємство, більшу частину своєї діяльності, було переорієнтовано на міжнародні вантажні перевезення і отримало ліцензію на міжнародні перевезення вантажу. Спочатку, у березні-квітні 2022 року, автотранспортне підприємство простояло без роботи, однак потім воно відновило свою роботу.

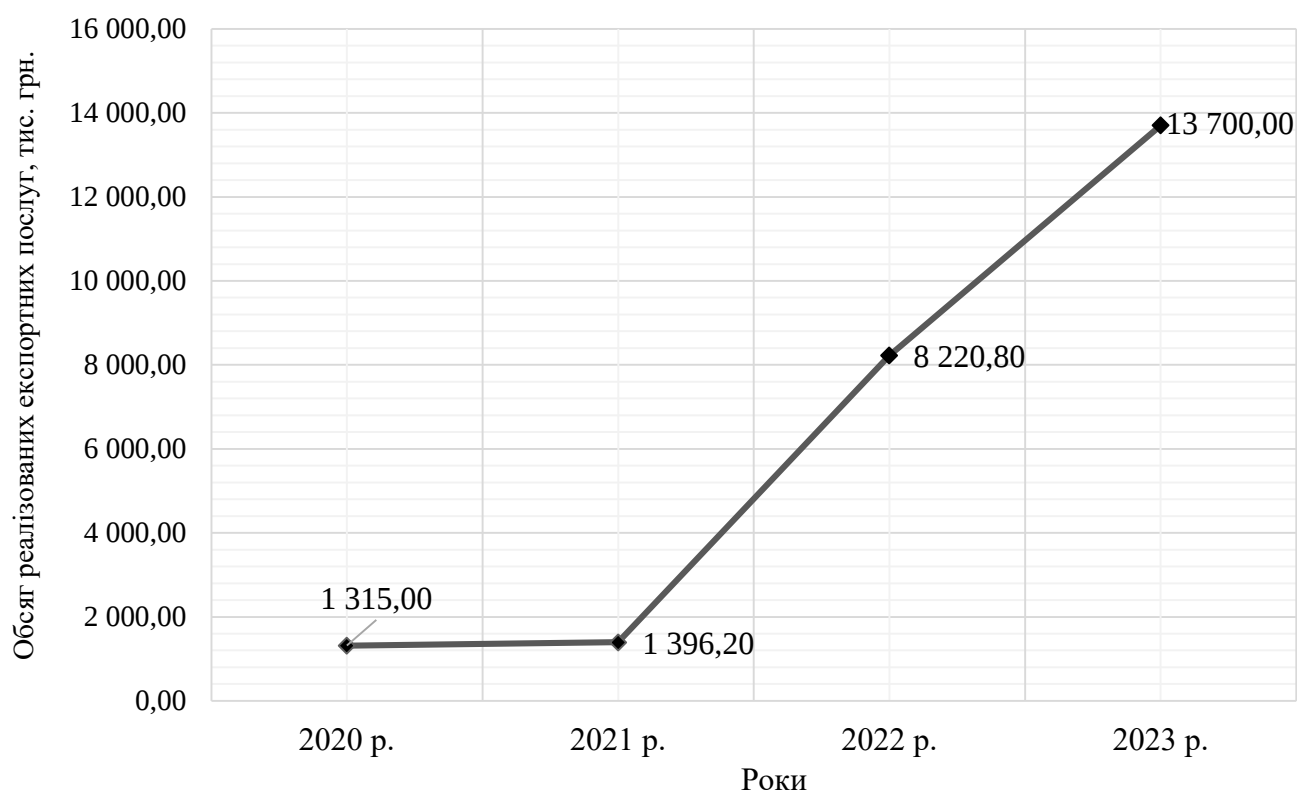


Рис. 3.1. Динаміка експорту послуг на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2020-2023 рр.

Джерело: зроблено автором за даними підприємства

Для більш точного аналізу змін обсягу експорту послуг на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за період 2021-2023 рр., розрахуємо та проаналізуємо такі показники динаміки: базисний та ланцюговий абсолютний приріст і темп зростання (приросту), а також абсолютне значення 1% приросту та середні показники динаміки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки експорту послуг на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

Роки	Експорт послуг, тис. грн.	Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис. грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2020	1 315,0	—	—	100,0	—	—	—	—
2021	1 396,2	81,2	81,2	106,2	106,2	6,2	6,2	13,1
2022	8 220,8	6 905,8	6 824,6	625,2	588,8	525,2	488,8	14,0
2023	13 700,0	12 385,0	5 479,2	1 041,8	166,7	941,8	66,7	82,1

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Відповідно до табл. 3.1, при базисному способі розрахунку за період 2021-2023 рр. обсяг експорту послуг на даному підприємстві збільшувався. Різке зростання спостерігалось у 2022 році, де обсяг експорту послуг досяг позначки у розмірі майже 8,2 млн. грн., що в більш ніж 6 разів перевищував обсяг таких послуг у 2020 році. У 2023 році обсяг експорту послуг збільшився на 12,4 млн. грн. або майже в 10,5 разів порівняно з 2020 роком.

При ланцюговому розрахунку, як і при попередньому, спостерігалось зростання обсягу експорту послуг до 2022 року – порівняно з 2021 він зріс майже в 6 разів або на 6,8 млн. грн.. Однак у 2023 році порівняно з попереднім він збільшився на 5,5 млн. грн. або лише в 1,7 разів.

Водночас у 2021 році при збільшенні темпу приросту на 1% обсяг експорту послуг збільшився на 13,1 тис. грн., а в 2022 році – на 14,0 тис. грн. У 2023 році, навіть незважаючи на те, що темп приросту становив лише 66,7%, при збільшенні темпу приросту на 1% обсяг експорту послуг стрімко збільшився на 82,1 тис. грн.

Проведемо розрахунки середніх показників динаміки:

1) середній абсолютний приріст:

$$\bar{\Delta} = (Y_i - Y_{i-t}) / t \quad (3.1)$$

де Y_i – значення економічного показника (об'єкта дослідження) у звітному періоді;

Y_{i-t} – значення економічного показника (об'єкта дослідження) у базовому періоді;

t – тривалість періоду (дні, місяці, роки).

Так, виходячи з формули 3.1, відповідно до даних табл. 3.1, розрахуємо середній абсолютний приріст обсягів експорту послуг за 2021-2023 рр. на ТОВ «КОНТ-ТРАК»:

$$\bar{\Delta}_{2021-2023} = (13\,700,0 - 1\,315,0) / 3 = 4\,128,3 \text{ тис. грн.}$$

2) середній темп зростання:

$$\overline{Tr} = \sqrt[t]{Tr_t} \quad (3.2)$$

де Tr_t – коефіцієнт темпу зростання у звітному періоді.

Таким чином, розрахуємо середній темп зростання обсягу експорту послуг за 2021-2023 рр. за формулою 3.2, відповідно до наших даних (табл. 3.1):

$$\overline{Tr}_{2021-2023} = \sqrt[3]{10,418} = 2,184$$

3) середній темп приросту:

$$\overline{Tr}_{пр} = (\overline{Tr} - 1) * 100 \quad (3.3)$$

Виходячи з формули 3.3, відповідно до даних табл. 3.1, ми маємо:

$$\overline{Tr}_{пр} = (2,184 - 1) * 100 = 118,4\%$$

Загалом можна сказати, що експорт послуг на ТОВ «КОНТ-ТРАК», яке стало більш орієнтованим на міжнародні вантажні перевезення, покращився, відповідно до даних таблиці 3.1. Після розрахунку середніх показників динаміки можна сказати, що обсяг експорту послуг протягом 2021-2023 рр. в середньому щорічно збільшувався на 4,1 млн грн. або вдвічі, що є позитивною тенденцією на даному підприємстві.

Так як ТОВ «КОНТ-ТРАК» проводило операції переважно на території України, то експорт послуг вони здійснювали до Румунії, так як було сприятливе та зручне місце розташування порту в м. Констанца, та Польщі. Починаючи з 2021 року підприємство збільшувало обсяг експортних послуг і водночас збільшувалася кількість партнерів з інших країн світу. Тому уже у 2022 році ТОВ «КОНТ-ТРАК» проводило експортні операції із 5 країнами світу: Румунією, Польщею, Туреччиною, Болгарією та Грецією.

Найбільшу частку з отриманого доходу від реалізації експортних послуг становили перевезення до країни Румунії – 60%. Трішки меншу питому частину займали операції з міжнародного перевезення вантажів до Польщі – 25%. І найменше становили експортні операції до країн Туреччини, Болгарії та Греції – по 5%. Більш

детально розглянемо динаміку експорту послуг за 2021-2023 рр. у розрізі країн на рис. 3.2.

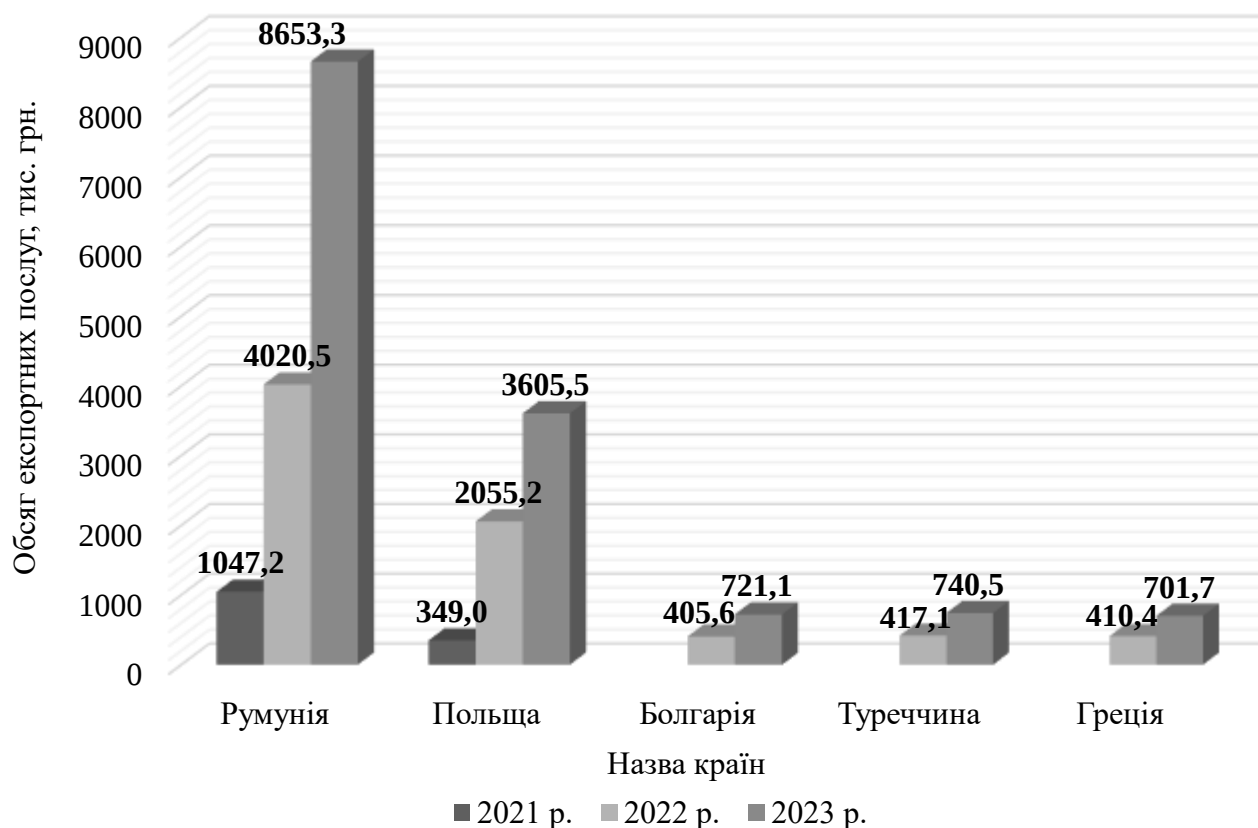


Рис. 3.2. Динаміка експорту послуг у розрізі країн на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

Джерело: зроблено автором за даними підприємства

Відповідно до діаграми на рис. 3.2, у 2020 році більшу частину послуг було експортовано до Румунії – 1,1 млн. грн., а до Польщі в розмірі 349,0 тис. грн. У 2022 та 2023 році, як і в минулому році, найбільше було реалізовано послуг з експорту до країни Румунії в обсязі 4 млн. грн. та 8,7 млн. грн. відповідно. Близько третини послуг було експортовано до Польщі: у 2022 році – на 2,1 млн. грн, у 2023 році – на 3,6 млн. грн. Щодо інших країн таких як Болгарія, Туреччина та Греція, то підприємство реалізувало експортні послуги майже на однакові суми що в 2022 році, що в 2023 році.

Таким чином, ТОВ «КОНТ-ТРАК» потрібно продовжувати розвиватися в експортній діяльності та продовжувати підтримувати партнерські відносини з

іншими країнами, особливо з Румунією та Польщею, так як саме з ними підприємство проводить найбільше операцій і отримує найбільше доходу.

Відповідно до вищезазначеної інформації, найбільшу частку в оборотних активах підприємства займає дебіторська заборгованість. Порівняємо дебіторську заборгованість за експортними операціями в розрізі найбільших замовників за 2022-2023 рр. та її погашення (рис. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняння дебіторської заборгованості за експортними операціями найбільших замовників та її погашення на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2022-2023 рр.

№ з/п	Замовник	Дебіторська заборгованість за експортними операціями, тис. грн.				Примітки	
		2022 р.		2023 р.		2022 р., тис. грн.	2023 р., тис. грн.
		Дт	Кт	Дт	Кт		
1	2	4	5	6	7	8	9
1.	ТОВ «ЕВЕРТРАНС ЛОГІСТІК»	249,1	249,1	115,9	115,9	погашена	
2.	ТОВ «КЛЕВЕР ТІМ»	135,7	135,7	160,9	160,9	погашена	
3.	ТОВ «АЛЬФАКОСТА ЮКРЕЙН»	1 448,0	1 448,0	815,4	552,2	погашена	сальдо н. к. за Дт 263,2
4.	ТОВ «Прайм Стар Шиппінг»	1 255,1	1 255,1	490,0	490,0	погашена	
5.	ТОВ «Райз-Агро»	230,4	230,4	219,8	219,8	погашена	
6.	ТОВ «Транс Кеа Логістік»	1 670,3	1 790,8	1 328,1	813,8	сальдо н. к. за Дт 25,4	сальдо н. к. за Дт 539,7
7.	ТОВ «ТАНІТ ГРУП»	150,0	150,0	100,4	54,9	погашена	сальдо н. к. за Дт 45,5
8.	ТОВ «ТГЛ Україна»	20,4	20,4	190,2	190,2	погашена	
9.	ТОВ «ОВЕРСІЗ»	114,8	137,9	143,3	143,3	сальдо н. п. за Дт 23,1	погашена
10.	ТОВ «Є ОБРАТКА»	458,9	458,9	449,9	449,9	погашена	

Джерело: розраховано автором за даними підприємства

Як свідчать дані табл. 3.2, загалом на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2022-2023 рр. дебіторська заборгованість за експортними операціями погашалася повністю, однак серед найбільших замовників є ті, які погашали не повністю. Так, ТОВ «АЛЬФАКОСТА ЮКРЕЙН» у 2023 році погасила дебіторську заборгованість лише на суму 552,2 тис. грн. і сальдо на кінець цього року становило 263,2 тис. грн. Оскільки ця сума є великою, то підприємство вважає таку заборгованість сумнівною.

Найбільш безнадійною підприємство визнало дебіторську заборгованість за експортними операціями ТОВ «Транс Кеа Логістік». Це пояснюється тим, що він впродовж декількох років не погашає повністю свою дебіторську заборгованість. Так, на рис. 3.2 ми можемо спостерігати, що у 2022 році хоча підприємство і оплатило заборгованість, однак залишок на кінець цього року все ж таки залишився – у сумі 25,4 тис. грн. Це пояснюється тим, що на початку року в нього була заборгованість ще з попереднього року, 2021 року, яку воно неповністю оплатило. У 2023 році сальдо на кінець становило іще більше – 539,7 тис. грн.

Іще одну дебіторську заборгованість за експортними операціями підприємство вважає сумнівною ТОВ «ТАНІТ ГРУП», оскільки у 2023 році воно погасило лише близько половини заборгованості і сальдо на кінець цього року становило 45,5 тис. грн.

ТОВ «ОВЕРСІЗ» можна вважати, що у 2022 році погасило всю суму дебіторської заборгованості. Те, що воно оплатило більшу суму заборгованості, яка була, пояснюється тим, що в попередньому році підприємство неповністю погасило заборгованість, і тому сальдо на початку 2022 року становило 23,1 тис. грн.

Таким чином, експортна діяльність на ТОВ «КОНТ-ТРАК» розвивається достатньо в позитивній тенденції, однак необхідно прийняти рішення щодо зменшення дебіторської заборгованості, особливо сумнівної та безнадійної.

Для досягнення найкращих фінансових результатів за мінімальних витрат підприємству необхідно приймати найбільш ефективні управлінські рішення, які допоможуть йому покращити свій фінансовий стан та господарську діяльність в цілому, а також розширити свої ринки збуту на вітчизняному і зовнішньому ринку.

Ефективність зовнішньоторговельної діяльності на підприємстві безпосередньо відображається у таких економічних показниках, як ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість, забезпеченість підприємства оборотними засобами. Проведемо аналіз цих показників за даними ТОВ «КОНТ-ТРАК».

Для того, щоб визначити чи здатне дане підприємство виконати, тобто сплатити, свої зобов'язання у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді, здійснимо оцінку ліквідності та платоспроможності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр. (табл. 3.3) .

Таблиця 3.3

Оцінка ліквідності та платоспроможності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показники	Нормативне (рекомендоване) значення	На кінець 2021 р.	На кінець 2022 р.	На кінець 2023 р.	Динаміка
1	2	3	4	5	6	7
1.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,20-0,25$	—	0,02	—	—
2.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,80-1,00$	0,44	0,69	0,91	до зростання
3.	Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 2,00-2,50$	0,79	1,05	1,02	до зростання

Джерело: розраховано автором за даними Додатків Д, Е, Ж

Відповідно до розрахунку показників ліквідності та платоспроможності в табл. 3.3 на ТОВ «КОНТ-ТРАК», можемо зробити наступні висновки:

1. Так як у підприємство не було грошових коштів на кінець 2021 та 2023 рр., то коефіцієнт абсолютної ліквідності дорівнює нулю, тобто у ці періоди підприємство не було здатне покрити свої поточні зобов'язання за рахунок власних грошових коштів. На кінець 2022 року ситуація була кращою, і дане підприємство могло сплатити свої поточні зобов'язання за рахунок грошових коштів в обсязі 2%. Тобто можна сказати, що в період з 2021 до 2023 року підприємство не було платоспроможним у короткостроковому періоді, оскільки значення коефіцієнта абсолютної ліквідності суттєво менші рекомендованого.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності на ТОВ «КОНТ-ТРАК» протягом 2021-2023 рр. показав тенденцію до зростання і можна сказати, що на кінець 2023 року підприємство було платоспроможним у середньостроковій перспективі. У 2021 році підприємство могло покрити лише 44% поточних зобов'язань своїми наявними грошовими коштами та дебіторською заборгованістю, а у 2022 році – 69% відповідно, проте ці значення відносно менші за рекомендовані – 80-100%. На кінець 2023 року ситуація значно покращилася і підприємство мало змогу покрити 91% поточних зобов'язань за рахунок грошових коштів та дебіторською заборгованістю.

3. У довгостроковій перспективі ТОВ «КОНТ-ТРАК» неможна вважати платоспроможним, оскільки загальний коефіцієнт ліквідності що в 2021 році (0,79),

що в 2022 році (1,05), що в 2023 році (1,02) не відповідає рекомендованим значенням – 2,0-2,5. Це означає, що підприємство не має можливість використовувати свої власні оборотні кошти для покриття поточних зобов'язання.

Таким чином, аналіз ліквідності та платоспроможності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр. показав, що підприємство у всіх періодах не було платоспроможним, однак на кінець 2023 року воно здатне було покрити свої поточні зобов'язання в обсязі 91% у середньостроковій перспективі. Попри це рівень ліквідності підприємства в цілому можна вважати низьким, що негативно впливає на загальну ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Для оцінки фінансового стану ТОВ «КОНТ-ТРАК», при якому досягається його фінансова незалежність від зовнішніх запозичень та забезпечується його платоспроможність, доцільно провести аналіз фінансової стійкості даного підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз фінансової стійкості ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показники	Нормативне (рекомендоване) значення	На кінець 2021 р.	На кінець 2022 р.	На кінець 2023 р.	Динаміка
1	2	3	4	5	6	7
1.	Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	$\geq 0,5$ (або 50%)	0,06	0,05	0,04	до зменшення
2.	Коефіцієнт фінансового ризику	$\leq 1,0$	16,53	20,30	22,17	до зростання
3.	Коефіцієнт мобільності	до зростання	2,94	8,13	22,54	до зростання
4.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\geq 0,1$	-3,46	-1,62	0,02	до зростання
5.	Коефіцієнт кредиторської заборгованості	до зменшення	0,31	0,24	0,10	до зменшення
6.	Коефіцієнт співвідношення між дебіторською та кредиторською заборгованістю	$\geq 1,0$	1,40	2,81	9,08	до зростання

Джерело: розраховано автором за даними Додатків Д, Е, Ж

Відповідно до розрахунків табл. 3.4, на ТОВ «КОНТ-ТРАК» на кінець 2021 року власний капітал у загальній сумі капіталу складав лише 6% і до кінця 2023 року його

частка зменшилася до 4%. Оскільки протягом даного періоду, 2021-2023 рр., значення коефіцієнта автономії суттєво менші за рекомендоване, то можна вважати дане підприємство не автономним, тобто залежним від зовнішніх запозичень.

Протягом 2021-2023 рр. ТОВ «КОНТ-ТРАК» мало достатньо високий рівень фінансового ризику, так як рівень даного коефіцієнта на кінець кожного року у цьому періоді суттєво перевищує рекомендоване значення ($\leq 1,0$). Так, у 2021 році позиковий капітал підприємства перевищував власний капітал майже в 17 разів, у 2022 році – у 20 разів, а в 2023 році на кожную гривню власного капіталу припадало в середньому 22,17 грн. залученого капіталу.

Щодо рівня мобільності оборотних активів досліджуваного підприємства, то за 2021-2023 рр. він суттєво збільшився і на кінець 2023 року на кожную гривню необоротних активів припадало в середньому 22,54 грн. оборотних активів.

З 2021 року до 2022 року ТОВ «КОНТ-ТРАК» не мало можливості маневрувати, тобто використовувати, власний капітал, оскільки були відсутні власні оборотні кошти. На кінець 2023 року ситуація трішки покращилася і власні оборотні кошти у загальній сумі власного капіталу складали 2%, тобто на 1 грн. власного капіталу в середньому припадало 2 коп. власних оборотних коштів.

Рівень кредиторської заборгованості протягом 2021-2023 рр. поступово покращувався, це свідчать дані наведені в табл. 3.4 – у 2021 році кредиторська заборгованість у загальній сумі поточних зобов'язань складала 31%, а уже в 2023 році її частка складала лише 10%, що є досить позитивною тенденцією для підприємства.

Значення коефіцієнта співвідношення дебіторської заборгованості до кредиторської на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр. показало, що в 2021 році на 1 грн. кредиторської заборгованості в середньому припадало 1,40 грн. дебіторської заборгованості, у 2022 році відповідно 2,81 грн., а у 2023 році – 9,08 грн. Таке збільшення є позитивною тенденцією для підприємства, оскільки у нього достатньо коштів за дебіторською заборгованістю для покриття розрахунків, кредиторської заборгованості, однак виникають сумніви щодо вчасного погашення такої дебіторської заборгованості і переходу її до складу безнадійної.

Через нестачу коштів ТОВ «КОНТ-ТРАК» протягом 2021-2023 рр. знаходилося у кризовому фінансовому стані, що свідчить аналіз табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз типу фінансової стійкості ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

Показники	На кінець 2021 року	На кінець 2022 року	На кінець 2023 року
1	2	3	4
1. Власний капітал, тис. грн.	151,1	196,3	377,7
2. Необоротні активи, тис. грн.	673,2	514,4	371,7
3. Власні оборотні кошти, тис. грн.	-522,1	-318,1	6,0
4. Довгострокові зобов'язання, тис. грн.	—	—	—
5. Наявність власних та довгострокових джерел покриття запасів, тис. грн.	-522,1	-318,1	6,0
6. Короткострокові кредити і позики, тис. грн.	—	—	129,0
7. Загальна сума основних джерел покриття запасів, тис. грн.	-522,1	-318,1	135,0
8. Запаси, тис. грн.	866,8	411,4	320,3
9. Надлишок, нестача власних оборотних коштів для покриття запасів, тис. грн.	-1 388,9	-729,5	-314,3
10. Надлишок, нестача власних оборотних коштів та довгострокових зобов'язань для покриття запасів, тис. грн.	-1 388,9	-729,5	-314,3
11. Надлишок, нестача основних джерел для покриття запасів, тис. грн.	-1 388,9	-729,5	-185,3
12. Тип фінансової стійкості	0.0.0	0.0.0	0.0.0

Джерело: розраховано автором за даними Додатків Д, Е, Ж

Отож, після оцінки фінансової стійкості ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр. можна сказати, що дане підприємство є досить залежним від зовнішніх запозичень і має високий рівень фінансового ризику. Позитивним є збільшення рівня мобільності оборотних активів та зменшення частки кредиторської заборгованості у загальній сумі поточних зобов'язань.

Одним із пріоритетних завдань для ТОВ «КОНТ-ТРАК» для здійснення зовнішньоекономічних операцій є збільшення власних оборотних коштів, які у свою чергу забезпечують матеріальну основу підприємства.

Для оцінки динаміки розвитку підприємства в умовах ринкових відносин доцільно проводити аналіз показників ділової активності. Він дасть змогу оцінити

тенденції зміни даних показників, знайти невикористані резерви підвищення ділової активності підприємства і розробити найбільш ефективні заходи щодо їх використання.

Проведемо оцінку ділової активності на ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр. (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Оцінка ділової активності ТОВ «КОНТ-ТРАК» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показники	Нормативне (рекомендоване) значення	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Динаміка
1	2	3	4	5	6	7
1.	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	до збільшення	7,07	2,80	1,72	до зменшення
2.	Коефіцієнт оборотності запасів	до збільшення	16,11	24,98	45,03	до збільшення
3.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	до збільшення	12,76	3,84	1,92	до зменшення
4.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	до збільшення	17,89	10,78	17,46	до збільшення
5.	Тривалість обороту запасів, днів	до зменшення	22,35	14,41	8,00	до зменшення
6.	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	до зменшення	28,21	93,84	187,25	до збільшення
7.	Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	до зменшення	20,12	33,40	20,61	до зменшення

Джерело: розраховано автором за даними Додатків Д, Е, Ж

Після проведеного аналізу табл. 3.6, можна дійти висновку, що рівень ділової активності на ТОВ «КОНТ-ТРАК» є середнім. Позитивною тенденцією є наступне:

– У 2021 році коефіцієнт оборотності запасів становив 16,11, а до кінця 2023 року його значення зросло до 45,03, тобто запаси здійснили близько 16 обертів у 2021 році, а в 2023 році – 45 обертів, кожен з яких тривав 22 дня і 8 днів, це показує нам показник тривалості обороту запасів. Тому можна сказати, що швидкість обертання запасів за 2021-2023 рр. значно прискорилося.

– Рівень оборотності кредиторської заборгованості до 2022 року, протягом зазначеного періоду, зменшився з 17,89 до 10,78, однак потім, до кінця 2023 року, він досяг позначки у розмірі 17,46, тобто кредиторська заборгованість за 2023 рік здійснила майже 17,5 обертів за майже 21 день, що свідчить про показник строк погашення кредиторської заборгованості. Таким чином, протягом 2021-2023 рр. термін погашення кредиторської заборгованості на підприємстві скорочувався.

Попри це на підприємстві негативним було наступне:

– Протягом 2021-2023 рр. рівень оборотності оборотних активів скоротився з позначки 7,07 до 1,72, тобто оборотні активи у 2021 році здійснили 7 обертів, а в 2023 році – майже 2 оберта.

– Зменшився також рівень оборотності дебіторської заборгованості: у 2021 році коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості становив 12,76, у 2022 році – 3,84, а в 2023 році – лише 1,92. Водночас строк погашення такої заборгованості навпаки зріс: у 2021 році дебіторська заборгованість в середньому здійснила майже 13 обертів за 28 днів, а в 2023 році – 2 оберта за 187 днів, тобто дебіторська заборгованість стала погашатися повільніше порівняно з попередніми роками.

Загалом можна сказати, що оборотні кошти на ТОВ «КОНТ-ТРАК» у 2023 році стали менш ефективно використовуватися порівняно з попередніми роками. Тому рекомендується більше приділити уваги дебіторській заборгованості, переглянути умови договорів з контрагентами та здійснити моніторинг розрахунків з дебіторами.

Під час проведення аналізу ефективності зовнішньоторговельної діяльності на ТОВ «КОНТ-ТРАК» важливим є показники прибутковості (рентабельності) експорту та продажу загалом (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз показників рентабельності експортних операцій та чистої рентабельності продажу ТОВ «КОНТР-ТРАК» за 2021-2023 рр.

№ з/п	Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+;-) 2023 р. від	
					2021 р.	2022 р.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	13 961,8	10 276,0	14 422,1	460,3	4146,1

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5	6	7
2.	Чистий дохід від реалізації експортних послуг, тис. грн.	1 396,2	8 220,8	13 700,0	12 303,8	5 479,2
3.	Повна собівартість реалізованих експортних послуг, тис. грн.	1 622,4	9 155,8	13 974,2	12 351,8	4 818,4
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	0,8	45,2	181,4	180,6	136,2
5.	Чиста рентабельність продажу, %	0,01	0,44	1,26	1,25	0,82
6.	Рентабельність експорту, %	86,06	89,79	98,04	11,98	8,25

Джерело: розраховано самостійно автором за даними Додатків Д, Е, Ж

Як свідчать дані табл. 3.7, у 2023 році господарська діяльність ТОВ «КОНТ-ТРАК» була більш рентабельною порівняно з попередніми роками і його чиста рентабельність продажу становила 1,26%, що на 0,82 в. п. більша, ніж у 2022 році, та на 1,25 в. п. – у 2021 році. Це означає, що на кожен гривню чистого доходу від реалізації продукції у 2023 році в середньому було отримано 1,26 коп. чистого прибутку.

Експортна діяльність на даному підприємстві також показала себе з кращого боку. Впродовж періоду 2021-2023 рр. рентабельність експорту зростала і вже у 2023 році рівень рентабельності експортних операцій становив 98,04%, що порівняно з 2021 роком збільшився майже на 12 в. п. Тобто на кожен гривню витрат на реалізації експортних послуг у 2023 році припадало в середньому 98,04 коп. чистого доходу від реалізації експортних послуг.

Отже, узагальнюючи можна сказати, що загалом ТОВ «КОНТ-ТРАК» здійснює свою діяльність на середньому рівні. Звичайно є як позитивні, так і негативні моменти, що були виявлені під час аналізу фінансового стану підприємства. Позитивним є збільшення рівня мобільності оборотних активів та зменшення частки кредиторської заборгованості у загальній сумі поточних зобов'язань. Позитивною тенденцією також є збільшення чистого доходу від реалізації продукції та чистого прибутку.

Негативним є низький рівень ліквідності підприємства в цілому, що у свою чергу негативно впливає на загальну ефективність зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Також можна сказати, що дане підприємство є досить залежним від зовнішніх запозичень і має високий рівень фінансового ризику. І водночас оборотні кошти на ТОВ «КОНТ-ТРАК» у 2023 році стали менш ефективно використовуватися порівняно з попередніми роками.

Щодо самої діяльності експортних послуг, то вона розвивається досить в позитивному напрямку, і, відповідно, до проведеного аналізу, їх обсяг реалізації поступового збільшування – з 1,4 млн. грн. до 13,7 млн. грн. Рівень рентабельності експорту також зріс на 12 в. п. з 2020 року до 2023 року.

Для покращення фінансового стану та підвищення загальної рентабельності ТОВ «КОНТ-ТРАК» можна рекомендувати:

- 1) більше приділити уваги дебіторській заборгованості, переглянути умови договорів з контрагентами, здійснити моніторинг розрахунків з дебіторами тощо;
- 2) розширювати обсяги продажів за рахунок нових ринків збуту за кордоном;
- 3) оптимізувати витрати, що пов'язані з транспортуванням та зберіганням товарів;
- 4) скоригувати заходи щодо капітальних вкладень та оновлення транспортних засобів.

3.2. Організація внутрішнього контролю щодо здійснення експортних операцій

Діяльність автотранспортних підприємств характеризується досить складною структурою, яка включає технічні, експлуатаційні та управлінські служби. Нині, знаходячись в досить мінливому економічному середовищі, підприємству необхідно періодично переглядати власну бізнес-стратегію щодо маркетингу, ціноутворення, логістики, тарифів, обслуговування для того, щоб оцінити ефективність поточної стратегії, виявити потенційні ризики та шляхи їх подолання, а також нові можливості для розвитку бізнесу і збільшення його конкурентоспроможності. Для ефективної

роботи підприємства, яке займається зовнішньоекономічною діяльністю, покращення рівня його ділової активності та рентабельності важливим є організація належного внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною в ефективному управлінні та забезпечення високої якості бізнес-процесів. Специфіка діяльності автотранспортних підприємств включає широкий спектр дій та функції, що пов'язані з наданням послуг з перевезенням вантажів автотранспортними засобами. Ключовими аспектами цієї діяльності, які повинні враховуватись при організації внутрішнього контролю є:

1) надання автотранспортних послуг лише при одночасному використанні основних засобів та трудових ресурсів;

2) вагому частку активної частини основних засобів займають транспортні засоби, причеи, напівпричеи, які потребують постійного контролю за їх технічним станом, ретельного обслуговування та ремонту;

3) використання різноманітних видів палива, шин, мастильних матеріалів, запасних частин, що вимагають ретельного аналітичного обліку та їх контролю, а також відкриття додаткових рівнів обліку;

4) відсутність незавершеного виробництва;

5) споживання транспортних послуг у процесі постачання та виробництва товарів призводить до збільшення виробничої собівартості таких товарів;

6) під час проведення аудиту більшу увагу потрібно приділяти відображенню операційних витрат діяльності даного підприємства за різними субрахунками, наприклад, вантажні перевезення, транспортно-експедиційні послуги тощо;

7) зростання обсягів міжнародних перевезень призводить до збільшення операцій, що пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю і відповідно їх особливостей для обліку та контролю [17].

На ТОВ «КОНТ-ТРАК» як окремого відділу внутрішнього контролю не має, однак під час здійснення своєї діяльності здійснюється перевірка відповідної документації на правильність та достовірність згідно з нормативними вимогами, стандартами чи внутрішніми процедурами підприємства. Така перевірка допомагає забезпечити якісне документування операцій, знизити ризик невідповідності

документації сутності операцій, забезпечити дотримання нормативних вимог, а також підвищити ефективність та довіру до діяльності підприємства. Перш за все перевіряють:

- наявність та чинність ліцензій на здійснення міжнародних перевезень;
- повнота документального оформлення документів (первинних документів, договорів тощо), зокрема, в частині зовнішньоекономічних операцій та правильність їх складання;
- правильність відображення господарських операцій безпосередньо у бухгалтерському обліку.

Особливу увагу приділяють операціям з міжнародних перевезень вантажів, зокрема, надання транспортно-експедиційних послуг, у сфері експорту – перевіряють на повноту та точність складання договорів експортних та кредитно-валютних операцій і відповідність їх до національних та міжнародних стандартів, своєчасність здійснення розрахунків за такими договорами, а також правильність застосування валютних курсів, розрахунку курсових різниць та їх відображення у складі витрат та доходів підприємства. Щодо перевірки доходів та витрат підприємства, отриманих у ході здійснення експортних операцій, то їх можна перевіряти більш поглиблено (рис. 3.3).

Безпосередньо під час здійснення експортних операцій перевіряють правильність розрахунків з бюджетом за податками та митними платежами, зокрема, перевірка відображення у бухгалтерському обліку на рахунках ПДВ, митних платежів і їх узгодженість з відповідними документами (податкові накладні, довідка про сплату мита, акцизного податку тощо).



Рис. 3.3. Основні об'єкти перевірки та аналізу доходів та витрат на ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Джерело: створено автором за матеріалами [17]

Також не менш важливим об'єктом, який підлягає перевірці, є дебіторська заборгованість, яка є невід'ємною частиною в оцінці фінансової стабільності та ефективного управління грошовими потоками.

Передусім перевіряється на правильність та достовірність укладання договорів з покупцями, що у свою чергу зменшить ризик перетворення дебіторської заборгованості в безнадійну, і водночас мінімізує ризик несвоєчасного отримання

ресурсів, які є необхідними для діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК». Також на підприємстві періодично проводиться моніторинг сум дебіторської заборгованості.

Найдієвішим заходом внутрішнього контролю є інвентаризація заборгованостей, яка забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Отримані результати інвентаризації документуються належним чином. Зокрема наводиться інформація про суми наявної дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, вказується найменування дебіторів, їх місцезнаходження, причина, дата, обґрунтування боргу тощо. Це дозволяє підприємству бути упевненим у достовірності інформації щодо дебіторської заборгованості та застосовувати процедури її регулювання.

Так, на ТОВ «КОНТ-ТРАК», було виявлено, що найбільш безнадійною дебіторською заборгованістю стала заборгованість підприємства ТОВ «АВ Лоджистік», яке протягом декількох років не сплачувало заборгованість за отримані послуги. Сумнівною визнано дебіторську заборгованість підприємств ТОВ «КОНТФОРВ», ТОВ «Транс Кеа Логістік», ТОВ «АЛЬФАКОСТА УКРЕЙН».

Внутрішня перевірка стану дебіторської заборгованості спрямована на забезпечення надійності та ефективності логістичних шляхів підприємства. Тому водночас проводиться перевірка щодо дотримання стандартів безпеки і наявності належного страхування транспортних засобів та водіїв, а також системи контролю і відстеження – системи GPS в автотранспортних засобах і системи моніторингу вантажів.

Експорт послуг на ТОВ «КОНТ-ТРАК» здійснюється безпосередньо автотранспортними засобами, тому доцільно проводити діагностику стану та ефективності їх роботи, особливо оцінку виробничих потужностей підприємства (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Заходи перевірки автотранспортних засобів на ТОВ «КОНТ-ТРАК»

Джерело: складено автором за матеріалами [17]

Отже, можна узагальнити, що на ТОВ «КОНТ-ТРАК» процедури внутрішнього контролю проводяться на досить середньому рівні. Позитивним є поглиблена перевірка основних об'єктів обліку – основних засобів, дебіторської заборгованості, доходів та витрат підприємства, їх правильне документування та безпосереднє відображення в бухгалтерському обліку. Дана перевірка дає змогу управлінському персоналу прийняти найбільш ефективні рішення щодо їх покращення та оптимізації.

Однак негативним є те, що на досліджуваному підприємстві немає раціонально розробленого механізму внутрішнього контролю та документу, який би

підтверджував його проведення. Необхідно розробити методологію внутрішнього контролю на підприємстві разом з етапами визначення джерел інформації, контрольних процедур та внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності. Такий формат робочих документів забезпечить користувачів достовірною інформацією і дозволить прийняти ефективні управлінські рішення у сфері налагодження євроінтеграційних зв'язків.

Окрім цього позитивним буде також запровадження на підприємстві тимчасової ревізійної комісії, яка б виконувала функції служби внутрішнього контролю. Залежно від обсягів діяльності підприємства та організаційно-виробничої структури кількість членів такої комісії може бути різною, у нашому випадку, наприклад, це можуть бути ревізор, технолог, програміст чи інші.

Запровадження такої організації внутрішнього контролю на ТОВ «КОНТ-ТРАК» сприяє виконання основних завдань системи внутрішнього контролю та досягненню цілей підприємства щодо фінансової стабільності, ефективності та результативності діяльності.

3.3. Шляхи покращення фінансового стану ТОВ «КОНТ-ТРАК» та облікового забезпечення його експортної діяльності

Здебільшого, розглядаючи шляхи покращення фінансового стану підприємства, науковці розглядають різні можливі напрямки його поліпшення, що включають в собі низку заходів і стратегій, які спрямовані на оптимізацію, фінансових показників і підвищення ефективності фінансового менеджменту. Результати вищепроведеного аналізу за даними ТОВ «КОНТ-ТРАК» дають можливість надати відповідні рекомендації, які можуть допомогти поліпшити фінансовий стан даного підприємства.

Перш за все необхідно проводити заходи щодо оптимізації витрат підприємства. Більшість науковців схиляються до необхідності ефективного контролю витрат, яке можливе тільки шляхом впровадження ефективного

управлінського обліку та систем бюджетування. Так як на ТОВ «КОНТ-ТРАК» впродовж періоду 2021-2023 рр. загальна сума витрат збільшувалася, а сума собівартості переважала над сумою чистого доходу, то це говорить про необхідність проведення таких заходів, наприклад:

- удосконалення управління логістикою (оптимізація процесів управління логістикою, таких як планування, координація і відстеження маршрутів, може знизити транспортні витрати та прискорити доставку);

- впровадження новітніх технологій (використовуючи новітні технології логістики та управління транспортом, можна скоротити час доставки, покращити відстеження вантажу та скоротити витрати);

- оптимізація складського управління (покращення складських процесів, таких як зменшення складських витрат, може мати позитивний вплив на ефективність бізнесу);

- ефективне управління паливом (зменшення витрат на паливо та впливу на навколишнє середовище шляхом впровадження стратегій економії палива, моніторингу витрат на паливо та використання екологічно чистих технологій) тощо.

По-друге, необхідно удосконалити контроль над управлінням дебіторської заборгованості замовників, щоб покращити оборотність капіталу та знизити ризик прострочених платежів, шляхом проведення низку заходів для зменшення такої заборгованості (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Шляхи оптимізації дебіторської заборгованості

Джерело: складено автором за матеріалами [35]

Як однією з важливих стратегій для експедиторів, які займаються міжнародними перевезеннями вантажів, є розширення сферу послуг до мультимодальних перевезень для збільшення конкурентоспроможності та оптимізації процесів доставки вантажів. Це така система, яка використовує комбінацію різних видів транспорту (автомобільний, залізничний, морський, повітряний та ін.) для транспортування вантажів від місця відправлення до місця призначення. Основними перевагами їх є:

- ефективність і швидкість (завдяки використанню різних видів транспорту термін доставки може бути мінімум, оскільки кожен вид транспорту може бути оптимально використаний на певних етапах маршруту);

- гнучкість (мультимодальні перевезення є більш гнучкими в організації маршруту і виборі транспортного засобу, що дозволяє компаніям швидко реагувати на мінливі ринкові та економічні умови);

- зменшення ризиків (розподіляючи вантаж між різними видами транспорту, можна зменшити рівень ризику втрати чи пошкодження вантажу);

- конкурентна перевага на ринку (підприємства, які займаються мультимодальними перевезеннями, можуть отримати переваги на ринку, пропонуючи ширший спектр послуг і кращі умови доставки, ніж конкуренти, які обмежені одним видом транспорту).

Ще одним кроком для покращення фінансового стану підприємства є впровадження ефективної системи бухгалтерського обліку, зокрема, експортної діяльності та фінансового менеджменту, що дозволить більш точно розраховувати витрати, виявляти можливості для економії та уникати фінансових втрат через неефективне управління.

Удосконалення облікового забезпечення експортної діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК» забезпечить точність даних та підвищить рівень ефективності адміністрування. Для цього на підприємстві можна впровадити наступні заходи:

1. Впровадження цифрової системи обліку ЗЕД-операцій. Використання програмних інструментів, спеціально розроблених для обліку експорту, може автоматизувати багато рутинних процесів, таких як документообіг, складський обіг та відстеження відправлень. Також така система дозволить зберігати дані в єдиній базі, забезпечуючи їхню узгодженість і надійність, а також зменшити ризик помилок і підвищить точність обліку. Водночас усі зацікавлені сторони матимуть більш легкий та швидкий доступ до відповідної інформації.

2. Створення ключових показників ефективності (KPI). Визначення KPI для обліку експортної діяльності дозволить забезпечити більший рівень

конкурентоспроможності підприємства на міжнародному ринку. Це можуть бути такі показники, як обсяг експорту, диверсифікація ринку (кількість країн чи регіонів, до яких підприємство експортує свою продукцію), частка ринку (експорт у відсотках від загального обсягу ринку в певному сегменті), чистий прибуток від експорту, ефективність логістики (ефективність термінів доставки, транспортні та складські витрати) тощо.

3. Регулярне оновлення програмного забезпечення. Підтримка та оновлення використовуваного програмного забезпечення є важливою частиною ефективної роботи підприємства. Так як оновлення включає в собі нові функції, покращення користувацького інтерфейсу тощо, то це підвищить продуктивність та зручність використання програм. А регулярний перегляд програмного забезпечення допоможе виявити наявні неполадки та покращити ведення обліку в програмах.

4. Співпраця з експертами-консультантами. Консультації з експертами з бухгалтерського обліку та експорту допоможуть виявити слабкі місця в обліку та запропонувати ефективні шляхи вирішення проблем. Також вони можуть проводити тренінги для персоналу з питань бухгалтерського обліку в експортній діяльності та загалом.

Отже, вищезазначені заходи можуть стати важливим кроком для покращення фінансового стану ТОВ «КОНТ-ТРАК» та забезпечення стабільності його господарської діяльності в майбутньому.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного нами дослідження дозволяють зробити висновок, що обрана тема є дуже актуальною та важливою в сучасних ринкових умовах, оскільки експортна діяльність підприємств є одним із головних стратегічних напрямків економічного зростання. Експорт є важливим джерелом доходу для більшості країн, який допомагає розширити ринки збуту. При ньому досить часто збільшують обсяг виробництва, що призводить до створення нових робочих місць і водночас підвищується соціальний рівень країни загалом. Поняття «експорт» більшість науковців інтерпретують по-різному та присвячують власні праці щодо вивченню проблеми підвищення ефективності експортних операцій.

На експорт в Україні вагомий вплив має євроінтеграція, що відкриває нові перспективи щодо економічно-соціального розвитку держави. Так, у 2023 році частка ЄС у зовнішньоторговельному обороті України склала 56%, що на 3% більше порівняно з 2021 роком.

Під час воєнного вторгнення було укладено досить багато угод, які полегшили та збільшили обсяг експортних перевезень вантажів морськими, залізничними та автомобільними шляхами. Проте все ж таки залишаються невирішені проблеми, які необхідно вирішити шляхом розробок різних стратегічних проєктів на державному та приватному рівнях.

Діяльність експортних операцій в Україні регулюється багатьма чинними Законами України, Кодексами України, Указами Президента України, НП(С)БО та МСФЗ, Наказами та Положеннями Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, а також угодами, що укладені Україною та іншими державами, та іншими нормативно-правовими актами України. Основним законом, що регулює діяльність підприємств України на зовнішньому ринку, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Облік та оподаткування експортних операцій має свої певні особливості та переваги. Перш ніж розпочати експортну діяльність необхідно пройти деякі процедури

на митниці, що зазначені в МКУ, та отримати ліцензію на здійснення такої діяльності. Під час експорту товарів оформлюються багато первинних документів, проте найголовнішим серед них є вантажна митна декларація. При здійсненні експортних операцій важливим є визнання доходу, який може залежати від умов поставки. Такі умови зазначені в правилах ІНКОТЕРМС-2020, де прописано відповідальності та зобов'язання покупця та постачальника залежно від умов поставок.

Відповідно до ПКУ, оподатковуються експортні операції за нульовою ставкою ПДВ. Так, на дату завершення митного оформлення товарів виникають податкові зобов'язання за нульовою ставкою ПДВ та складається податкова накладна. При експорті послуг ПДВ визначається по-різному, залежно від місця їх постачання чи місця реєстрації контрагента послуг.

Під час здійснення операцій в іноземній валюті виникають курсові різниці за монетарними статтями (грошовими коштами, дебіторською заборгованістю тощо) через коливання валютних курсів на певні дати таких операцій.

Об'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «КОНТ-ТРАК», що займається автоперевезенням вантажу на території України та за її межами за міжнародними перевезеннями. Основним видом діяльності підприємства є надання послуг з перевезень вантажів на замовлення логістичних підприємств та організацій, проте воно займається й іншими видами діяльності такими, як технічне обслуговування транспортних засобів, оптова та роздрібна торгівля деталями, складське господарство та інші.

За 2021-2023 рр. на підприємстві сума необоротних активів зменшилася з 673,2 тис. грн. до 371,7 тис. грн. Проте водночас зросла сума оборотних засобів з майже 2,0 млн. грн. до 8,4 млн. грн. за рахунок збільшення дебіторської заборгованості. Щодо власного капіталу, то його сума також зросла за 2021-2023 рр. за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку – він збільшився з 51,1 тис. грн. до 277,7 тис. грн. Чистий прибуток також зріс за досліджуваний період і склав у 2023 році 181,4 тис. грн. Однак у той же час зросла і сума загальних витрат, темп росту яких перевищував темп росту доходу.

На ТОВ «КОНТ-ТРАК» документування операцій з міжнародних транспортних перевезень здійснюється наступним чином:

1. Укладається договір про міжнародні вантажні перевезення із замовником.
2. Під кожне вантажне перевезення створюється заявка до договору перевезення. У цій заявці зазначають маршрут перевезення, тип автомобілю та завантаження, номер транспортного засобу чи тягача тощо.
3. На підставі заявки формуються відповідні документи – Подорожній лист, міжнародна товарно-транспортна накладна (CMR). До CMR також додається рахунок-фактура/інвойс, номер якої також вказується в міжнародній товарно-транспортній накладній.
4. Під час проходження митного контролю вантажоперевізник надає митним органам вантажно-митну декларацію, складеною брокером.
5. Після прибуття вантажу до місця призначення, особа, яка відповідальна за прийняття вантажу, на підставі відповідних документів (CMR, Акту наданих послуг тощо) та після перевірки на не пошкодження вантажу ставить печатку, підпис та дату отримання вантажу, а потім підприємство-перевізник виставляє рахунок на оплату.
6. Після повернення водія на підприємство, він надає всі документи, що були задіяні у процесі даної операції: CMR, Акт наданих послуг, чеки та карточки водія (на внутрішні витрати такі як, наприклад, витрати на віньєтку, плата за дорогу, мости тощо), Подорожній лист тощо.

Бухгалтерський облік у ТОВ «КОНТ-ТРАК» ведеться безперервно з дня його реєстрації та ґрунтується на основних принципах бухгалтерського обліку.

На підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК» застосовується автоматизована форма обліку. Так, бухгалтерський облік на підприємстві ТОВ «КОНТ-ТРАК» ведеться програмі BAS-Підприємство. Також є допоміжні програми з більш розширеними можливостями: ЗУП та АТП. Звітність подається до контролюючих органів через Електронний кабінет платника податків, а обмін документами з контрагентами – через програму М.Е.Дос.

На підставі Акту наданих послуг підприємство визнає дохід та відображає його в обліку за субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». Якщо це

міжнародні перевезення, то ПДВ у підприємства не відображається, відповідно до ПКУ, якщо це транспортно-експедиційні послуги, то операції оподатковуються за ставкою 20% (якщо замовник-резидент) або не оподатковуються (якщо замовник-нерезидент). На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» обліковується дебіторська заборгованість іноземних покупців. На підставі Подорожного листа та CMR, витрати, що були понесені під час здійснення експортної операції, відображаються в обліку за субрахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Курсові різниці, які виникають при зміні курсу валют, рахуються на дату балансу і обліковуються за загальним правилом. І в кінці звітної місяця всі доходи та витрати списуються на фінансовий результат.

Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ під час надання послуг з міжнародних вантажних перевезень у експедитора-резидента вважається подія, яка відбулася раніше: дата отримання коштів від замовника або дата оформлення документів, які підтверджують факт здійснення такого перевезення.

Разом із виникненням податкових зобов'язань з ПДВ необхідно оформити податкову накладну в електронній формі та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПП) в відповідні терміни, встановлені ПКУ.

Після проведеного аналізу можна зробити висновок, що загалом протягом 2020-2023 рр. на ТОВ «КОНТ-ТРАК» обсяг експортних операцій значно збільшився – з 1,3 млн. грн. до 13,7 млн. грн.

ТОВ «КОНТ-ТРАК» співпрацює з 5 країнами світу: Румунією, Польщею, Туреччиною, Болгарією та Грецією. Найбільшу частку з отриманого доходу від реалізації експортних послуг становили перевезення до країни Румунії – 60%. Трішки меншу питому частину займали операції з міжнародного перевезення вантажів до Польщі – 25%. І найменше становили експортні операції до країн Туреччини, Болгарії та Греції – по 5%.

Таким чином, рівень рентабельності експорту на підприємстві збільшився у 2023 році порівняно з 2021 – з 86,06% до 98,04%, що є позитивною тенденцією.

Важливо зазначити, що рівень ліквідності підприємства було достатньо низьким, що негативно впливає на загальну ефективність зовнішньоекономічної

діяльності підприємства. Також дане підприємство є досить залежним від зовнішніх запозичень і має високий рівень фінансового ризику. Позитивним є збільшення рівня мобільності оборотних активів та зменшення частки кредиторської заборгованості у загальній сумі поточних зобов'язань.

Для покращення фінансового стану та підвищення загальної рентабельності ТОВ «КОНТ-ТРАК» можна рекомендувати:

- 1) більше приділити уваги дебіторській заборгованості, переглянути умови договорів з контрагентами, здійснити моніторинг розрахунків з дебіторами тощо;
- 2) розширювати обсяги продажів за рахунок нових ринків збуту за кордоном;
- 3) оптимізувати витрати, що пов'язані з транспортуванням та зберіганням товарів;
- 4) скоригувати заходи щодо капітальних вкладень та оновлення транспортних засобів.

Щодо внутрішнього контролю, то під час його здійснення було виявлено, що найбільш безнадійною дебіторською заборгованістю стала заборгованість підприємства ТОВ «АВ Лоджистік», яке протягом декількох років не сплачувало заборгованість за отримані послуги. Сумнівною визнано дебіторську заборгованість підприємств ТОВ «КОНТФОРВ», ТОВ «Транс Кеа Логістік», ТОВ «АЛЬФАКОСТА УКРЕЙН».

Так як на ТОВ «КОНТ-ТРАК» впродовж періоду 2021-2023 рр. загальна сума витрат збільшувалася, а сума собівартості переважала над сумою чистого доходу, то це говорить про необхідність проведення таких заходів, як: удосконалення управління логістикою, впровадження новітніх технологій, оптимізація складського управління, ефективне управління паливом тощо.

Для того, щоб підвищити рівень конкурентоспроможності підприємства, рекомендовано розширювати сферу послуг до мультимодальних перевезень.

Для удосконалення облікового забезпечення експортної діяльності ТОВ «КОНТ-ТРАК» на підприємстві можна впровадити наступні заходи:

1. Впровадження цифрової системи обліку ЗЕД-операцій.
2. Створення ключових показників ефективності (КРІ).
3. Регулярне оновлення програмного забезпечення.
4. Співпраця з експертами-консультантами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Транспортний безвіз» з Туреччиною діятиме щонайменше до завершення війни : веб-сайт. URL : <https://mtu.gov.ua/news/35361.html>.
2. Белінська Я. В., Коляда О. В., Назаров М. І. та ін. Експортно-імпортні операції : навчальн. посіб. Ірпінь. Університет ДФС України, 2018. С. 254.
3. Володимир Балін, віце-президент Асоціації міжнародних автоперевізників: Кордон з Україною перекрили польські вантажівки, які працювали на ринку Росії і Білорусії : веб-сайт. URL : <https://rozmova.wordpress.com/2023/11/24/volodymyr-balin/>.
4. Експорт втрачає позиції, імпорт набирає обертів: що відбувається із зовнішньою торгівлею України : веб-сайт. URL : [https://dia.dp.gov.ua/eksport-vtrachaye-pozici%D1%97-import-nabiraye-obertiv-shho-vidbuvayetsya-iz-zovnishnoyu-torgivleyu-ukra%D1%97ni/#:~:text=%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BE%D0%B1%D1%81%D1%8F%D0%B3%20%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D1%97%20%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3%D1%96%D0%B2%D0%BB%D1%96%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8,\(%241%2C2%20%D0%BC%D0%BB%D1%80%D0%B4](https://dia.dp.gov.ua/eksport-vtrachaye-pozici%D1%97-import-nabiraye-obertiv-shho-vidbuvayetsya-iz-zovnishnoyu-torgivleyu-ukra%D1%97ni/#:~:text=%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BE%D0%B1%D1%81%D1%8F%D0%B3%20%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D1%97%20%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3%D1%96%D0%B2%D0%BB%D1%96%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8,(%241%2C2%20%D0%BC%D0%BB%D1%80%D0%B4).
5. Електронний кабінет платника податків. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/> (дата звернення: 02.05.2024).
6. Інкотермс 2020. Правила МТП з використання термінів для внутрішньої та міжнародної торгівлі. 2019. 392 с.
7. Кайнара Д. О. Роль торговельних бар'єрів у міжнародній діяльності підприємств. *Ефективна економіка*. №3. 2016. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4862>.
8. Коблянська О. І. Сучасний стан проведення експортно-імпортних операцій в Україні. Облік і фінанси АПК: освітній портал. 2006. URL:

<http://magazine.faaf.org.ua/suchasniy-stan-provedennya-eksportnoimportnih-operaciy-v-ukraini.html>.

9. Козак Л. С., Федорук О. В. Концептуальні засади реалізації національної стратегії розвитку експорту України. *Економіка та управління на транспорті*. Випуск 5. 2017. С. 41 – 54.
10. Кузнєцова К. О., Чорній В. В., Ченуша О. С. Міжнародна торгівля : консп. лекцій / ред. В. Я. Голюк. Київ: КПП ім. Ігоря Сікорського, 2021. 191 с.
11. Кулик В. А., Тягнирядно Л. Л. Документальне оформлення експортно-імпортних операцій: облікові аспекти. *Актуальні проблеми теорії і практики експертизи товарів* : матеріали VI Міжн. наук.-практ. інтернет-конф. (4-5 квіт.), Полтава : ПУЕТ, 2020. С. 320-322.
12. Кухарська Н.О. Україна в сучасних інтеграційних процесах: Навчальний посібник. Одеса: «Атлант ВОІ СОІУ». 2015. С. 186.
13. Куцик П., Марценюк Р. Облік і оподаткування транспортно-експедиторської діяльності: теоретико-методичні аспекти. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 2. С. 49-60.
14. Лисий В. М., Стебляк Д.М. Вплив війни на розвиток транспортного перевезення в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Ужгород. Випуск 43. 2022. С. 92-96.
15. Митний кодекс України : Кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. 2024. 13 січ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 15.01.2024).
16. Назаренко О. В. Добрунік Т. П. Ринок вантажних перевезень в Україні: реалії сьогодення та перспективи. *Topical aspects of modern scientific research*. Токіо, Японія. 21-23 березня 2024. С. 293-303.
17. Назаренко О. В. Особливості внутрішнього контролю автотранспортних підприємств. *Напрями розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації* : матеріали X Міжн. студ. науко.-практ. Інтернет-конф., імені професора Л. М, Крамаровського (25 квітня 2024 р.), Одеса : ОНЕУ, 2024. С.

18. Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua/> (дата звернення: 25.03.2024).
19. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. 2024. 13 січ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.01.2024).
20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. 2024. 1 січ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.01.2024).
21. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. 2024. 19 квіт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 25.04.2024).
22. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. 2020. 03 лист. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 25.04.2024).
23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. 2023. 17 лют. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 27.04.2024).
24. Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2024 рік : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1402. 2024. 08 лют. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.04.2024).
25. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : Постанова Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5. 2023. 19 серп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text> (дата звернення: 20.04.2024).
26. Про затвердження Порядку обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи : наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2015 р. № 552. 2021. 25

черв. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0807-15#Text> дата звернення: 25.04.2024).

27. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності : наказ ДПС України від 06.07.2012 р. № 610. 2012. 06 лип. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0610837-12#Text> (дата звернення: 30.04.2024).

28. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21. 2023. 01 серп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення: 30.04.2024).

29. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2012 р. № 1307. 2023. 01 серп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення: 30.04.2024).

30. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення 03.03.2024).

31. Про транспортно-експедиторську діяльність : Закон України від 01.07.2004 р. № 1955-IV. 2022. 01 січ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15#Text> (дата звернення: 20.03.2024).

32. Ринок вантажних перевезень у 2022 році : веб-сайт. URL : <https://trademaster.ua/articles/313620>.

33. Угода про лібералізацію вантажних перевезень між Україною та ЄС дозволила збільшити український експорт вантажівками щонайменше на 30% : веб-сайт. URL : <https://mtu.gov.ua/news/35049.html>.

34. Циганкова Т.М. Міжнародна торгівля: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ. 2003. С. 256.

35. Шехтерле Р. Р. Сучасні шляхи підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 15. С. 909-916.

ДОДАТКИ