

Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

Казьмирович Тетяна Ярославівна
Облік, аналіз та оподаткування операцій з експорту

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Міжнародний облік

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОМОм-21

Т.Я.Казьмирович _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник

Магістерську роботу допущено до захисту:

« ____ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

АНОТАЦІЯ

Казьмирович Т.Я. Облік, аналіз та оподаткування операцій з експорту – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В магістерській роботі розкрито поняття експортної діяльності, її нормативне регулювання; досліджено шляхи вдосконалення експортної діяльності в сучасних умовах; розглянуто порядок укладення експортних договорів; визначено методика формування митної вартості і оподаткування експорту; запропоновано шляхи вдосконалення обліку та аналізу торгівельних операцій експортної діяльності з врахуванням особливостей досліджуваного підприємства.

ANNOTATION

Kazmirovict T.Y. Accountin, Analysis and taxation of export – Manuscript. Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In the master's thesis the concept of export activity, its normative regulation is disclosed; ways of improving export activity in modern conditions are investigated; the procedure of conclusion of export contracts was considered; the method of formation of the customs value and the taxation of export is determined; ways of improving the accounting and analysis of trade operations of export activity with taking into account features of the investigated enterprise are offered.

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота містить 89 сторінок, 13 таблиць, 11 рисунків, список використаних джерел із 95 найменувань.

Метою магістерської роботи є вивчення діючої практики обліку, аналізу і аудиту торговельних операцій експортної діяльності і розроблення пропозицій щодо їх вдосконалення.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність суб'єкта експортної діяльності Державне підприємство «Буцацьке лісове господарство».

Предметом дослідження є організація і методика обліку, аналізу і аудиту торговельних операцій експортної діяльності.

Одержані висновки та їх новизна: Проведене дослідження має науковий характер оскільки розкрито недостатньо розроблені наукові проблеми, які стосуються сучасного стану обліку, оподаткування операцій з експорту, дано власне бачення термінів та проблем, пов'язаних з темою дослідження. Отримані висновки та результати, розроблені рекомендації та їх практичне спрямування сприятимуть удосконаленню методики обліку, аналізу та оподаткування експортних операцій, що має важливе значення для діяльності досліджуваного підприємства.

Ключові слова: організація; методика; аналіз; експорт; оподаткування.

RESUME

Thesis contains 89 pages, 13 tables, 11 figures, list of sources with 95 titles.

The aim of the master's thesis is a study of the current practice of accounting, analysis and audit of export business operations and the development of proposals for their improvement.

The object of research is the financial and economic activity of the subject of export activity State Enterprise "Buchach Forestry".

The subject of the study is an organization and method of accounting, analysis and audit of export operations.

The resulting conclusions and innovation: The conducted research is of a scientific nature, since insufficiently developed scientific problems concerning the current state of accounting, taxation of export operations are disclosed, their own vision of terms and problems connected with the research topic is given. The obtained conclusions and results, the developed recommendations and their practical direction will promote the improvement of the accounting, analysis and taxation methods of export operations, which is important for the activity of the investigated enterprise.

Keywords: organization; methodology; analysis; export; taxation.

Зміст

Вступ.....	4
РОЗДІЛ I.....	7
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	7
1.1 Поняття експортних операцій та специфіка їх обліку, аналізу й оподаткування	7
1.2 Експортний потенціал України: сучасний стан та перспективи розвитку в контексті євроінтеграції	15
1.3 Регулювання обліку та оподаткування експортних операцій	25
Висновки до розділу I.....	33
РОЗДІЛ II	34
ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ	34
2.1 Документальне забезпечення експортних операцій.....	34
2.2 Бухгалтерський облік операцій з експорту	44
2.3 Порядок оподаткування експортних операцій.....	54
Висновки до розділу II.....	64
РОЗДІЛ III	65
АНАЛІЗ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА ТА ОЦІНКА ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ.....	65
3.1 Аналіз експортної діяльності підприємства та оцінка ефективності експорту.....	65
3.2 Прогнозування експортної діяльності на коротко- та довгострокову перспективу та рекомендації щодо її удосконалення	79
Висновки до розділу III	89
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	90
Список використаних джерел	93

Вступ

Актуальність дослідження. Комплексні економічні перетворення, що відбуваються сьогодні в Україні, мають на меті не лише виробити моделі та механізми побудови і послідовної реалізації сучасних економічних відносин, але й поступову інтеграцію українських підприємств у міжнародні економічні зв'язки, з одного боку, і залучення іноземних підприємців до діяльності в Україні, – з іншого.

Оскільки підприємства України все частіше виходять на зовнішній ринок, укладають договори з іноземними партнерами, а тому вдосконалення шляхів обліку і аудиту цієї діяльності покликано не лише спростити процедури а й стати стимулом до просування українського товаровиробника на зовнішні ринки.

Ефективність господарської діяльності як вітчизняних, так і іноземних підприємців у рамках правової системи конкретної держави визначається, насамперед, ступенем досконалості охоплення сфер регулювання і ліберальності її законодавства. Україна в даному разі не є винятком. У зв'язку з цим зростає значення правового регулювання питань функціонування різних суб'єктів господарської діяльності в Україні, побудованої на взаємовідносинах, що мають місце як на території України, так і за її межами і ґрунтуються на законах зовнішньоекономічної діяльності. Саме так це сформульовано в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність». З його прийняттям зовнішньоекономічна діяльність в Україні вперше одержала правовий статус. Цей закон є нормативно-правовим актом, в якому пропонується визначення поняття зовнішньоекономічної діяльності, її суб'єктів, їхніх прав і свобод; встановлюються принципи здійснення та організаційні форми зовнішньоекономічної діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення діючої практики обліку, аналізу і аудиту торгівельних операцій експортної діяльності і розроблення пропозицій щодо їх вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- визначити зміст експортної діяльності та шляхи її вдосконалення в сучасних умовах;
- розглянути порядок укладення експортних договорів;
- визначити порядок формування вартості і оподаткування експортної операцій;
- дати пропозиції щодо вдосконалення обліку торговельних операцій експортної діяльності в умовах автоматизації;

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність суб'єкта експортної діяльності Державне підприємство «Бучацьке лісове господарство». Предметом дослідження є організація і методика обліку, аналізу і аудиту торговельних операцій експортної діяльності.

Тема зовнішньоекономічної діяльності підприємства є багатогранною. Її дослідженням займалася велика кількість науковців у різні часи. У вітчизняній науковій літературі дана проблема не знайшла комплексного дослідження. Найбільш ґрунтовно проблеми обліку зовнішньоекономічної діяльності розглянуті у працях таких українських вчених та дослідників як Л.І. Бабій, Г. Беднарчук, Т.В. Бондар, І.А. Волкова, І.В. Жиглей, Л.І. Ірха, І. Киян, Г.Ю. Коблянська, Ю.А. Кузьмінський, І.В. Мельничук, О.В. Небильцова, О. Орлова, О. Папіріна, О.В. Рура, Н.В. Федькевич та інших.

Методи дослідження. У процесі проведення дослідження було використано загальнонаукові методи пізнання (спостереження, порівняння, опитування, індукція та дедукція, аналіз та синтез) та спеціальні методи (статистичні групування, дослідження документів, узагальнення та аналіз ефективності операцій з експорту).

Дослідження методів обліку та аудиту експортної діяльності, в умовах формування ринкових відносин, на виробничих і торговельних підприємствах дало підставу для обґрунтування напрямків їх удосконалення.

Зокрема, це стосується експортних, розрахункових та валютних операцій, особливостей формування витрат відповідно до міжнародних стандартів та напрацювання змін стосовно нормативно-правової бази, що регулює зовнішньоекономічні відносини.

При написанні даної магістерської роботи використовувались законодавчі та нормативні акти України, роботи українських та зарубіжних економістів з даної проблеми, статті з економічних журналів.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів.

Практична реалізація експортної діяльності здійснюється на підставі застосування певних правових норм, закріплених в міжнародних та національних нормативних документах, тому вивчення цих документів займає важливе місце серед питань організації, порядку проведення та обліку зовнішньоекономічних операцій. Ці основоположні нормативно-правові документи є методологічною основою організації експортної діяльності та її обліку. Наукова новизна полягає в постановці і виробленні ряду науково-практичних рекомендацій з організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку, аналізу та оподаткування операцій з експорту.

Обсяг та структура магістерської роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів і висновків та пропозицій, які викладено на 89 сторінках, у тому числі 13 таблиць і 11 рисунків. Список використаних джерел із 95 найменувань подано на 9 сторінках.

Апробація результатів роботи та публікації. Принципи та положення за темою дослідження були розглянуті та рекомендовані до введення в дію на Загальних зборах учасників ДП «Бучацьке лісове господарство». На основі матеріалів магістерської роботи було опубліковано тези на тему «Особливості оподаткування операцій з експорту» в збірнику матеріалів III міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія» (26 червня 2018 року).

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1 Поняття експортних операцій та специфіка їх обліку, аналізу й оподаткування

Однією з форм зовнішньоекономічної діяльності є зовнішня торгівля. Вона відіграє величезну роль у підвищенні економічного процвітання країни, підвищенні рівня життя та зміцненні позицій держави на світовій арені.

Згідно зі статтею 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», експорт товарів – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (включаючи безготівкові платежі) з вивезенням або без вивезення товарів через митний кордон України [31].

Таким чином, український суб'єкт зовнішньої торгівлі, який експортує товари, є експортером. Для продавця неважливо, що зробить покупець із цим продуктом: чи буде він перероблений, проданий на внутрішньому ринку або перепроданий третій країні. Для продавця та його країни в будь-якому випадку це буде експортна операція. Основними ознаками експортної операції є укладення угоди з іноземним контрагентом та переміщення товарів через кордон країни-експортера. Факт експорту фіксується в момент перетину товарів державного митного кордону.

Експортна операція являє собою комерційну діяльність, пов'язану з продажем і експортом товарів, робіт і послуг для передачі права власності на них іноземному контрагенту [17, с.67].

Види експортних операцій:

- експорт товарів в рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів за державними контрактами;
- експорт товарів на умовах державного чи комерційного кредиту;
- експорт товарів на умовах компенсаційного договору;
- експорт товарів на умовах бартеру;

– експорт товарів в рахунок надання допомоги.

Юридична особа може експортувати товари за наступних умов [17, с.81]:

- експортні операції повинні бути передбачені її статутними документами;
- договір на експорт товарів повинен складатися відповідно до вимог;
- при визначенні предмету експортного контракту слід враховувати обмеження, квоти та ліцензування, передбачені законодавством України.

Експортні операції, як невід'ємна частина зовнішньої торгівлі, є найважливішим джерелом надходжень для держави. У таблиці 1.1 наведений порівняльний аналіз визначень цієї економічної категорії.

Методологія обліку експортних операцій визначається принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановленими у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [70].

Зокрема, слід зазначити принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, який означає, що для визначення витрат звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, понесеними при отриманні цих доходів. Крім того, доходи та витрати звітного періоду визнаються на момент їх здійснення, незалежно від дати одержання коштів [15, с. 280].

Аналітичний облік може вестись в розрізі країн-експортерів в алфавітному порядку, а всередині їх – у розрізі постачальників, кількості контрактів та документів, що підлягають сплаті; за кожним покупцем, за кожним платежем та за валютою платежу.

Синтетичний облік експортних операцій відображається за дебетом рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». До цього рахунку відкриті субрахунки четвертого порядку на кожну іноземну валюту. Якщо підприємство отримує передплату, то за кредитом 31 «Рахунки в банках», та за дебетом 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Таблиця 1.1

Порівняльний аналіз підходів до визначення поняття
«експортні операції»

Автор	Поняття	Переваги	Недоліки
Дроздова Г. М.	Експортні операції – це операції, які передбачають продаж і вивіз товарів за кордон для передачі їх у власність іноземному контрагенту	Вказана мета операцій.	Передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України
Кириченко О. А.	Діяльність, спрямована на продаж і вивіз за кордон товарів для передачі їх у власність іноземному контрагенту, при цьому для продавця не має значення, що буде робити з цим товаром покупець	Зроблено акцент на діяльності продавця	Передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України
Зінь Е. А.	Операції з продажу товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без вивезення цих товарів або послуг за межі митного кордону України, включаючи реекспорт товарів через митний кордон України	Вказано, що операції можуть відбуватись без вивезення товарів за межі митного кордону України, включено реекспорт товарів	
Лук'яненко Д. Г.	Операції направлені на вивіз товарів, робіт, послуг за межі держави	Крім товарів взято до уваги послуги та роботи	Не вказана мета діяльності, передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України
Козик В. В.	Операції, які передбачають продаж та вивіз товарів за кордон для передачі їх у власність іноземному контрагентові, вважаються складовою частиною зовнішньої торгівлі, та найважливішим джерелом одержання прибутку не тільки самих підприємств, а й насамперед держави.	Вказано, на скільки експортні операції вигідні державі.	Не вказано, що крім товарів можуть продаватись роботи та послуги, передбачено, що товари повинні фізично перетинати митний кордон України.
Юхименко П. І.	Комерційна діяльність, пов'язана з продажем і вивозом за кордон товарів національного виробництва.	Вказано, що відбувається продаж товарів національного виробництва.	Звужує дане поняття тим, що вказує національного виробника, не враховуються товари іноземного походження.

Примітка. Сформовано самостійно

Облік експортної продукції на всіх етапах її руху здійснюється на рахунку 28 «Товари», 26 «Готова продукція», 20 «Запаси» та субрахунках до них. Для обліку доходів від експортних операцій використовується рахунок 70 «Доходи від реалізації», по кредиту якого відображається отримання доходу. При закритті періоду він списується на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». Списання вартості реалізованих на експорт товарів відображається за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» в кореспонденції з рахунками 28 «Товари» або 26 «Готова продукція».

У процесі продажу експортної продукції у підприємства виникнуть і комерційні витрати, такі як витрати на підготовку товарів до відвантаження, на внутрішні та міжнародні перевезення, витрати на завантаження та розвантаження, страхування та зберігання товарів в дорозі, оплата зборів тощо. Такі витрати накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут», при закритті періоду вони списуються на фінансові результати. Одночасно з реалізацією в бухгалтерському обліку відбувається списання первісної вартості експортних товарів (собівартості експортної продукції) та накладних витрат, пов'язаних з цією операцією.

При експорті товарів експортер виступає платником податків. Експортні операції підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою. Датою зобов'язання з ПДВ за нульовою ставкою є дата фактичного експорту товару. Бюджетне відшкодування сум податку на додану вартість при здійсненні експортних операцій відбувається протягом місяця, що настає після подання декларації за звітний період, протягом якого здійснювались такі операції. Право на отримання відшкодування можливе лише в тому випадку, якщо підприємство отримає від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та податковим кредитом. У той же час відшкодовується не вся сума отриманого значення, а лише та частина, що дорівнює сумі ПДВ, яка була фактично сплачена у попередньому податковому періоді. Якщо є залишок від'ємного значення з ПДВ після

відшкодування, то він зараховується до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Результати зовнішньоекономічної діяльності відображені у фінансовій звітності підприємства. Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансових звітах здійснюється в єдиній валюті – у національній валюті України. Ефективність експортних операцій залежить від великої кількості факторів. Фактори, що впливають на ефективність експортних операцій на підприємстві, можна розділити на кілька груп (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація факторів впливу
на ефективність експортних операцій за змістом

1. За місцем виникнення	Зовнішні Внутрішні
2. За ступенем керованості	Об'єктивні Суб'єктивні Кон'юнктурні
3. За характером визначення	Кількісні Якісні
4. За інтенсивністю впливу	Основні Другорядні
5. За періодом дії	Короткострокові Довгострокові
6. За кількістю об'єктів впливу	Інтегральні Селективні
7. За результатами впливу	Позитивні Негативні

Примітка. Сформовано на основі [9, с.26]

Зовнішні фактори включають характеристики галузі, вітчизняного та експортного ринків. До них відносяться:

- можливість виходу компанії на світовий ринок та конкуренція;
- диференціація попиту та пропозиції;
- вдосконалення національної державної системи регулювання зовнішньоекономічної діяльності (стимулювання програм розвитку експортного виробництва тощо).

Внутрішні фактори пов'язані з діяльністю фірми, її зовнішньоекономічною маркетинговою стратегією, об'єктивними та психологічними характеристиками управління.

Також внутрішні фактори можуть включати: наявність фінансових ресурсів на підприємстві; новітні технології; систему контролю якості продукції та процесів; наявність у персоналу досвіду праці; дослідницьку базу підприємства тощо.

За ступенем керованості фактори впливу можна розділити на три групи:

– об'єктивні, які не дозволяють суб'єкту господарювання впливати економіку експорту. Наприклад, податки, мита, тарифи на трубопровідний та залізничний транспорт, ціни на світовому ринку.

– суб'єктивні, при яких компанія може впливати на експортну економіку, вибираючи альтернативи. Наприклад, фрахт, оренда транспорту, перевантаження в портах, а також тарифні та нетарифні бар'єри на ринку, які можуть бути порушені під час міжнародних переговорів.

– кон'юнктурні, що відображають суб'єктивні чинники, що виникають у певний момент часу. Наприклад, арбітраж.

За характером визначення фактори поділяються на кількісні (кількість продукції для експорту, кількість працівників із значним досвідом та знаннями про зовнішньоекономічну діяльність, кількість конкурентів тощо) та якісні (середньорічний обсяг товару, що експортується з країни).

За інтенсивністю впливу фактори поділяються на основні (економічні, політичні, географічні та наукові) та вторинні (соціально-демократичні та психологічні).

За кількістю об'єктів впливу фактори поділяються на інтегральні (впливають на кілька параметрів зміни обсягу експорту) і вибіркові (впливають на один параметром).

Отже, дана класифікація дає можливість детально розглянути чинники, що впливають на ефективність експортних операцій на підприємстві.

У практиці міжнародної торгівлі використовуються два способи експорту: прямий та непрямий.

При прямому експорті операція здійснюється безпосередньо між виробником і споживачем через власну зовнішньоторговельну компанію або відділ зовнішньоекономічних зв'язків.

Якщо підприємство обирає прямий варіант продажу, а не через посередника, то ним має бути створена експлуатаційна служба. Створення власних зовнішньоекономічних послуг на підприємствах є обґрунтованим, якщо:

- частка експорту велика в загальному обігу;
- зовнішньоекономічні операції проводяться регулярно;
- продукція має високий рівень конкурентоспроможності, низький рівень конкуренції у відповідному сегменті світового ринку;

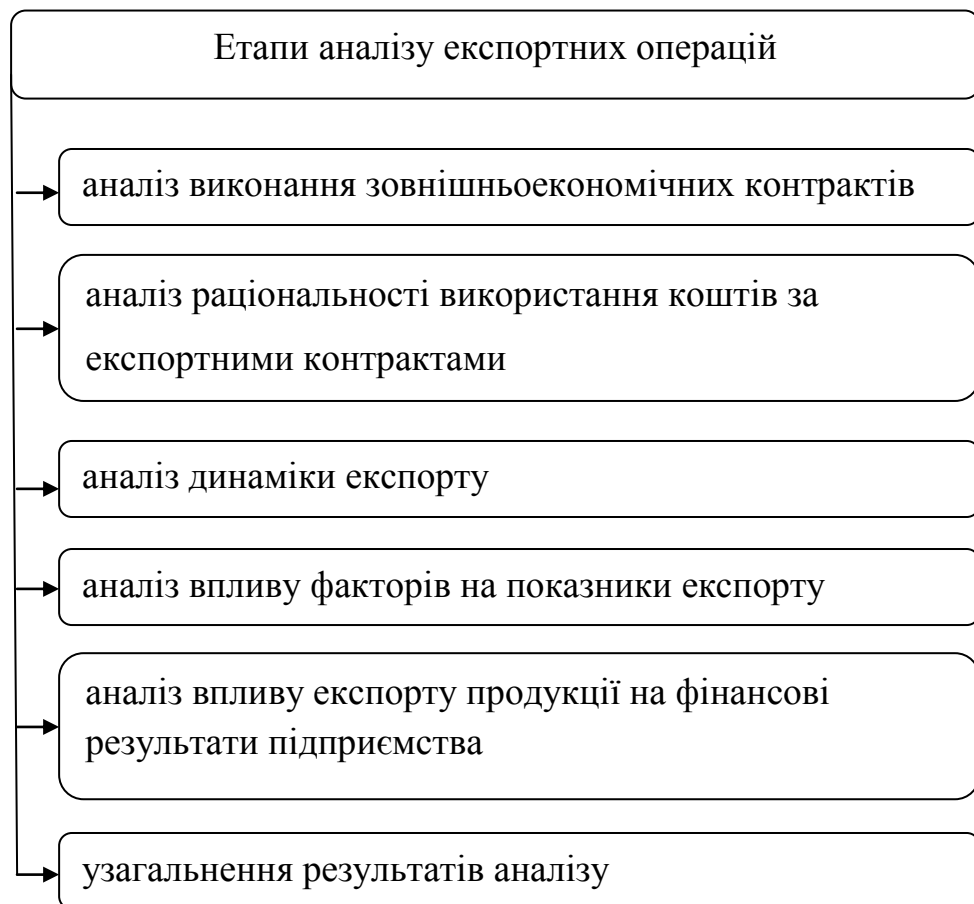
Засобом встановлення контактів з контрагентом для підприємства-експортера виступає оферта, тобто комерційна пропозиція. Оферта – документ, що містить усі основні положення запропонованої угоди (найменування, кількість і якість товару, ціна, умови доставки, терміни оплати та інше).

При непрямому експорті доступ до іноземного ринку відбувається через посередників. Більше половини зовнішньоекономічних операцій здійснюється за підтримки торговельних посередників, тобто незалежно від виробників та споживачів, організацій та приватних осіб. Під посередницькими операціями розуміються операції, пов'язані з купівлею та реалізацією товарів, здійснені від імені виробників та споживачів незалежним посередником, на підставі договору договору між ними [22, с.77].

При здійсненні будь-яких видів зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі і експортної, має бути укладений договір (контракт). Зовнішньоекономічний договір (контракт) – це матеріально оформлена угода між двома або більше суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та їх

іноземними контрагентами, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Процес аналізу має чотири етапи. Перший етап полягає в здійсненні аналізу виконання зобов'язань за товарами та товарними групами, другий – виконання зобов'язань за країнами експорту, третій – виконання зобов'язань по країнах ближнього зарубіжжя, на четвертому етапі формулюються загальні висновки щодо рівня і якості виконання зобов'язань.

Основні етапи аналізу експортних операцій відображені на рис. 1.1



Примітка. Сформовано на основі [22, с.26]

Рис.1.1 Етапи аналізу експортних операцій

Отже, розвиток будь-якої сучасної держави передбачає активну участь у міжнародному поділі праці, кінцевою метою якого має бути створення нових ринків збуту національних товарів. Експортно-орієнтована зовнішня торгівля повинна сприяти одержанню додаткових прибутків експортними компаніями за рахунок продажу своєї продукції на ринках інших країн.

1.2 Експортний потенціал України: сучасний стан та перспективи розвитку в контексті євроінтеграції

Одним із пріоритетних напрямків соціально-економічного розвитку зовнішньоекономічної діяльності в сучасному гео економічному просторі є зміцнення взаємовигідних відносин з іншими країнами на основі зростання експортного потенціалу.

Системні наслідки останніх перетворень для України є дуже серйозними. Великого значення набувають проблеми об'єктивного відбору пріоритетних завдань територіального розвитку, на яких стратегічно необхідно зосередити зусилля та кошти як на державному, так і на регіональному рівнях. Однією з цих проблем є раціональне використання величезних експортних ресурсів регіонів України на основі активного використання інструментів, методів, форм міжнародного маркетингу.

На сучасному етапі розвитку регіони Європи стають об'єктами зовнішньоекономічних зв'язків. Проте в контексті процесу глобалізації світової економіки існує потреба у всебічному аналізі експортних можливостей регіонів, виборі регіональними компаніями оптимальної маркетингової стратегії для виходу на міжнародні ринки та розробці тактичних методів її реалізації. Методи оцінки привабливості регіонів України можуть використовуватися в першу чергу для аналізу перспектив розвитку конкретного регіону та розробки ефективної маркетингової стратегії його розвитку. Крім того, важливо, щоб рейтинги регіонів України з точки зору експортного потенціалу та ступеня маркетингової привабливості могли використовувати іноземні партнери для вибору найбільш доцільних форм міжнародного співробітництва.

У теперішніх умовах найбільш пріоритетними напрямками розвитку економіки нашої країни є прискорення розвитку зовнішньоекономічної діяльності, розвиток взаємовигідних відносин із зарубіжними партнерами, які повинні базуватися на зростаючому експортному потенціалі. Оскільки зовнішньоекономічна політика держави спрямована на євроінтеграцію та

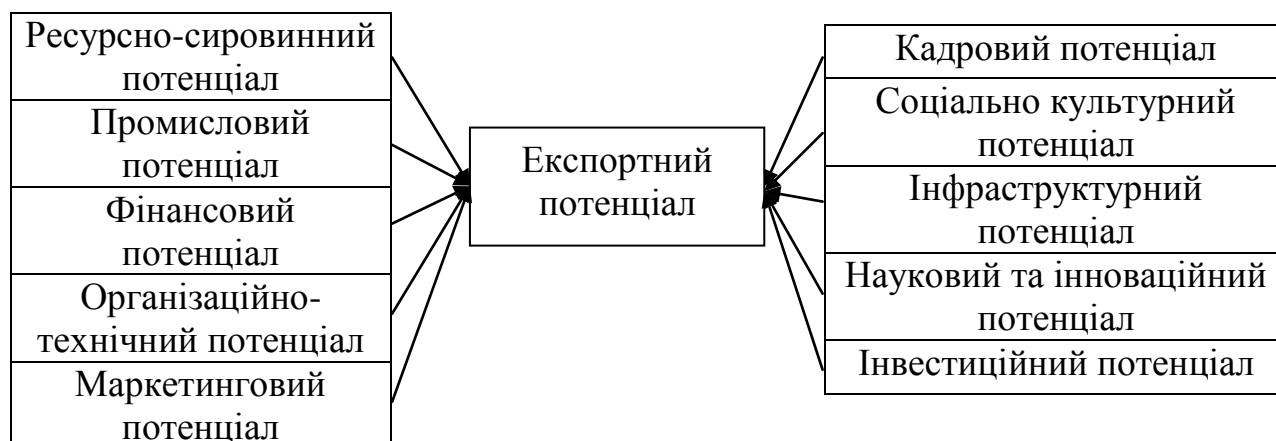
просування продукції українських виробників на ринок ЄС, збільшення експортного потенціалу може бути досягнуте шляхом оновлення та модернізації виробничих процесів та адаптації стандартів якості до вимог країн-імпортерів відповідного типу продукту.

Сучасні процеси інтернаціоналізації світового економічного розвитку не обходять і Україну, яка поступово входить у систему міжнародних економічних відносин. У сучасній міжнародній економіці головним елементом є підприємство, яке виступає основним суб'єктом ринкової економіки. Зовнішньоекономічна діяльність є однією з найважливіших і незамінних сфер господарської діяльності. Входячи на зовнішній ринок, компанія зустрічається з новими вимогами щодо своєї діяльності, що змушує її здійснювати поліпшення технічних параметрів виробництва, підвищення продуктивності на підприємстві та якості його продукції. Виконання та дотримання цих умов можливе за умови ефективного використання методів та форм міжнародних економічних відносин.

Основою зовнішньоекономічної діяльності країни є її зовнішня торгівля, яка здійснюється за двома основними формами: експортом та імпортом. Основні важелі впливу експорту на зовнішньоекономічну діяльність країни в рамках міжнародного поділу праці проявляються через просування конкурентоспроможної продукції, робіт та послуг на зовнішні ринки; отримання доходів в іноземній валюті, необхідних для вдосконалення та оновлення виробничих потужностей, використання сучасних технічних, технологічних та управлінських винаходів та ідей; своєчасна оплата імпортованих товарів, необхідних для країни. Рациональне співвідношення експорту та імпорту може сприяти створенню позитивного платіжного балансу держави. Інтенсифікація процесу змін у напрямках зовнішньоекономічної діяльності на сучасному етапі розвитку української економіки вимагає ретельного вивчення проблем та перспектив розвитку експортного потенціалу. Проте сьогодні теоретичні аспекти експортного потенціалу залишаються недослідженими.

Відповідно до тлумачення відомої дослідниці процесу формування та використання експортного потенціалу Т.М. Мельник, експорт є важливим чинником, що впливає на економічне зростання країни та її інтеграцію у світову економіку, і в таких умовах набуває ознак потенціалу [60, с.242]. Під поняттям «потенціал» розглядаються сильні сторони та можливості. Відповідно до визначення, наведеного в Економічному словнику, потенціал являє собою поєднання економічних можливостей держави, які можуть бути використані для потреб суспільства (виробництва, оборони тощо), відображає економічну могутність країни, рівень розвитку продуктивних сил, суму національного багатства, можливість їх зростання [27,с.244]. Експортний потенціал притаманний економічним суб'єктам усіх рівнів – підприємству, промисловості, регіону всередині країни, національній економіці, які реалізують цей потенціал за рахунок розвитку зовнішньої торгівлі, особливо експорту. Тобто експортний потенціал країни складається з експортного потенціалу окремих галузей, а також експортного потенціалу галузі з експортних потенціалів окремих компаній.

Пріоритетом у зовнішньоекономічній політиці країни слід розглядати орієнтир для розвитку експорту. Визначальна роль експорту у впровадженні зовнішньоекономічної політики країни в міжнародному поділі праці та системі економічних відносин визначається через постачання конкурентоспроможної продукції та послуг; можливість отримання іноземної валюти, необхідної для модернізації та реструктуризації економіки на основі новітніх технологій та видів обладнання, оплати імпорту товарів, на виготовлення яких держава не має достатніх ресурсів та сприятливих умов; через досягнення позитивного значення платіжного балансу країни. Тобто теорія та методологія зовнішньоекономічної діяльності є основою розвитку експортного потенціалу та розглядається з позицій формування конкурентних переваг галузей національної економіки.



Примітка. Сформовано на основі [33, с.108]

Рис. 1.2 Фактори, що формують експортний потенціал

Для вирішення проблем розвитку експорту країни особливу увагу слід приділити визначенню передумов та формуванню принципів становлення та розширення експортного потенціалу регіону. Для їх вивчення слід враховувати наступні моменти: забезпечення сталого та ефективного розвитку регіональної економічної системи в структурі світових економічних відносин та визначення пріоритетів розвитку експортного комплексу території для прискорення реконструкції регіональної економіки; з'ясування ступеня впливу макроекономічної та структурної політики держави на стан експортної бази регіону; проведення взаємозалежного аналізу міжрегіональних, зовнішньоекономічних зв'язків з можливостями експортного виробництва; визначення макроекономічної ефективності функціонування експортоорієнтованої продукції на рівні економічного комплексу; оцінка можливих змін рівня економічної безпеки територій у процесі розвитку її зовнішньоекономічної діяльності.

Формування та реалізація експортного потенціалу обов'язково пов'язане з інтеграційними процесами економіки, що відбуваються сьогодні. Слід зазначити, що процес міжнародної економічної інтеграції є основою для розвитку світової економіки.

При здійсненні зовнішньої торгівлі важливу роль відіграє угода про зону вільної торгівлі між країною-експортером та країною-імпортером. У результаті угод про зону вільної торгівлі передбачається створити більш сприятливі умови для зовнішньої торгівлі та економічного співробітництва з певними країнами або групами країн, і в результаті це є ефективним інструментом для збільшення обсягів експорту шляхом спрощення порядок доступу товарів або послуг на зарубіжні ринки. Впровадження режиму вільної торгівлі з перспективними торговельно-економічними партнерами дає Україні можливість розширювати географію та збільшувати обсяги національного експорту шляхом полегшення доступу на ринки таких країн у довгостроковій перспективі.

Згідно з даними Держкомстату, за 2017 рік експорт товарів становив 43,264 млрд дол. США (таблиця 1.3). Порівняно із 2016 роком експорт збільшився на 19,0% (на 6,905 млрд дол.США). Коефіцієнт покриття експортом імпорту склав 0,87 (у 2016 р. – 0,93) [24].

Таблиця 1.3

Динаміка географічної структури експорту товарів

(млн.дол. США)

	Усього	Країни СНД	Європа	Країни ЄС	Азія	Африка	Америка	Австралія і Океанія
2015	38127,1	7806,1	13248,3	13015,2	12375,6	3800,3	700,6	13,6
2016	36361,7	6051,5	13790,1	13496,3	11821,3	3895,1	785,2	18,5
2017	43264,7	6916,4	17901,9	17533,4	12967,3	4047,7	1207,9	71,9

Примітка. Сформовано на основі даних [24]

Однією з найважливіших об'єктивних тенденцій у сучасному економічному просторі України є євроінтеграція, що означає формування та

поступове зміцнення відносин з країнами Європи на всіх рівнях економічних зв'язків (міждержавні, міжрегіональні, внутрішні між окремими суб'єктами господарювання). Євроінтеграція характеризується складним характером – економічним, політичним, соціальним, культурним та ін. Сьогодні європейські інтеграційні процеси – це стратегічний курс України, швидкість якого постійно зростає.

Що стосується розвитку зовнішньої торгівлі в контексті євроінтеграційних зв'язків, то слід зазначити, що у 2014 році відбулися позитивні зміни в зовнішньоекономічній політиці нашої країни щодо торгівлі з країнами Європейського Союзу. Зокрема, це стосується підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, згідно з якою «автономний преференційний торговельний режим» почав діяти в Україні з 23 квітня 2014 року [11, с.131].

За підсумками 2017 року експорт товарів до країн Європи збільшився на 31% (у порівнянні з 2016 р.) – до 17,5 млрд. доларів США (таблиця 1.4). Хоча українські компанії збільшували постачання до Європи, насамперед традиційного асортименту товарів (злаків, олійних культур, металів та руд), в той же час вони продовжували опановувати і нові товарні ринки.

Про це свідчить стрімке зростання показників проникнення практично за всіма товарними групами. У 2017 році понад 14 тис. підприємств України експортували свою продукцію до країн ЄС.

А з березня 2018 року на європейському ринку активно працює 291 український аграрний експортер. Серед них 111 виробників продуктів харчування та 180 виробників непродовольчих товарів, таких як пух та пір'я, шкіра, корми для тварин, племінний матеріал.

Найбільше зростання експорту українських товарів до Бельгії – 81%. Серед інших великих країн – членів Європейської спільноти збільшення обсягів вивезених товарів у 2017 р. спостерігалось до Великобританії (+51%), Австрії (+48%) та Литви (+44%).

Таблиця 1.4

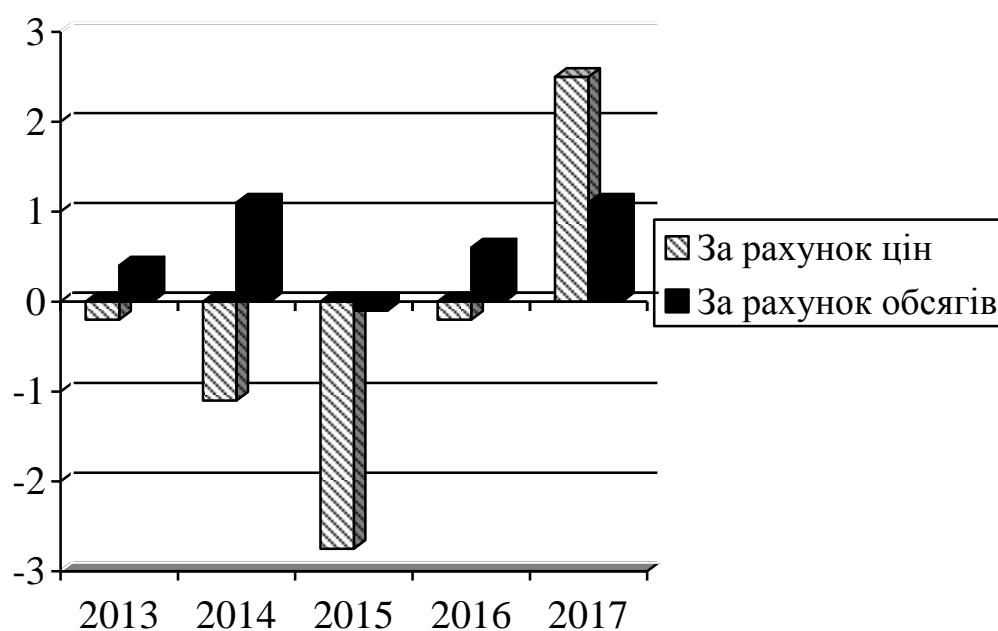
Обсяги експорту товарів у країни ЄС за 2017 рік

(тис.дол.США)

	Обсяги експорту
Усього по країнах ЄС	17533403,9
у тому числі	
Австрія	535169,5
Бельгія	456225,1
Болгарія	429904,9
Велика Британія	480025,7
Греція	196815,5
Данія	189484,3
Естонія	133067,0
Ірландія	55298,4
Іспанія	1260055,3
Італія	2469477,2
Кіпр	79637,6
Латвія	213716,6
Литва	381470,86
Мальта	66195,4
Нідерланди	1676127,4
Німеччина	1754185,7
Польща	2724589,7
Португалія	264143,8
Румунія	841609,8
Словаччина	656023,2
Словенія	29184,3
Угорщина	1326389,2
Фінляндія	78803,1
Франція	419052,1
Хорватія	24186,0
Чехія	715165,1
Швеція	77400,8

Примітка. Сформовано на основі даних [24]

Високий приріст експорту до Європи у 2017 році був забезпечений як фізичними обсягами, так і сприятливими цінами (рис. 1.3)



Примітка. Сформовано на основі даних НБУ

Рис.1.3 Абсолютна зміна вартісних обсягів експорту товарів до країн Європи за обсягом та цінами, млрд дол. США

Щоб розширити ринки збуту, включаючи вихід на нові зовнішні ринки, продукція підприємства повинна мати певні ознаки, такі як:

- висока рентабельність виробництва, оскільки виведення товару на зовнішній ринок вимагає значних витрат (витрати на переговори, маркетингові заходи, процедури митного оформлення тощо);

- висока якість виготовленої продукції, відповідність її стандартам країни, яка буде імпортером цього продукту.

Крім того, підприємства повинні постійно працювати над вивченням ситуації на зовнішньому ринку, щоб швидко реагувати на законодавчі зміни та зміни ринкової ситуації.

Деякі українські вчені досить радикально визначають напрям розвитку української економіки для багатьох малих та середніх українських компаній

вихід на ринки Європейського Союзу єдиний шлях для подальшого розвитку.

Після одностороннього відкриття ринків ЄС стало можливим доставляти вітчизняну продукцію без мит та конкурувати з світовими виробниками на рівних умовах.

Однак, враховуючи різну пропозицію продукції лісового господарства в країнах ЄС, не всі країни підходять для експорту продукції.

У сучасних умовах процеси інтенсивної глобалізації та інтеграції національної економіки у світі зростають, а зовнішньоекономічна діяльність стає ключовим важелем соціально-економічного розвитку держави.

Сьогодні відбувається процес інтеграції України в світову економіку, що супроводжується досить складними політичними та економічними процесами.

Тому одним з найважливіших наукових завдань є вивчення геополітичних процесів, виявлення тенденцій і умов зміни географічної структури зовнішньої торгівлі та прогноз його розвитку в короткостроковій та довгостроковій перспективі [45, с.135].

Для потенційної компанії-експортера необхідно створити структурний підрозділ, який буде відповідати за експортну діяльність підприємства.

Його головними завданнями як органу управління повинні бути:

- планування та організація експортних операцій;
- маркетингова діяльність;
- участь у виставках, презентаціях;
- підготовка, а також укладання зовнішньоторговельних угод;
- прийом іноземних партнерів та відрядження своїх фахівців за кордон

тощо.

Основною метою ринкових реформ в Україні є перехід до нової моделі національної економіки, що дозволяє вийти на новий шлях економічного зростання.

Вибір такої моделі здійснюється через економічну структуру економіки та наявний ресурсний потенціал з орієнтацією на зовнішній або внутрішній ринок. Вибір найбільш ефективних напрямків інтеграції у світовий економічний простір визначається на основі цілей забезпечення сталого економічного зростання, стабілізації всієї економіки країни.

Подальша інтеграція України в систему світових економічних відносин – мета державної зовнішньоекономічної політики – забезпечить ефективне використання міжнародного співробітництва для всебічного соціально-економічного розвитку регіонів країни.

Отже, інтенсивний розвиток зовнішньоекономічних зв'язків на сучасному етапі розвитку країни вимагає вивчення експортного потенціалу країни.

Сутність соціально-економічного потенціалу експорту країни визначається як здатність всього суспільного виробництва, розташованого на певній території, до виробництва та реалізації конкурентоспроможних товарів і послуг на зовнішніх ринках у довгостроковій перспективі, з досягнутим рівнем економічного розвитку та системі організаційно-економічної підтримки експорту [35, с.167].

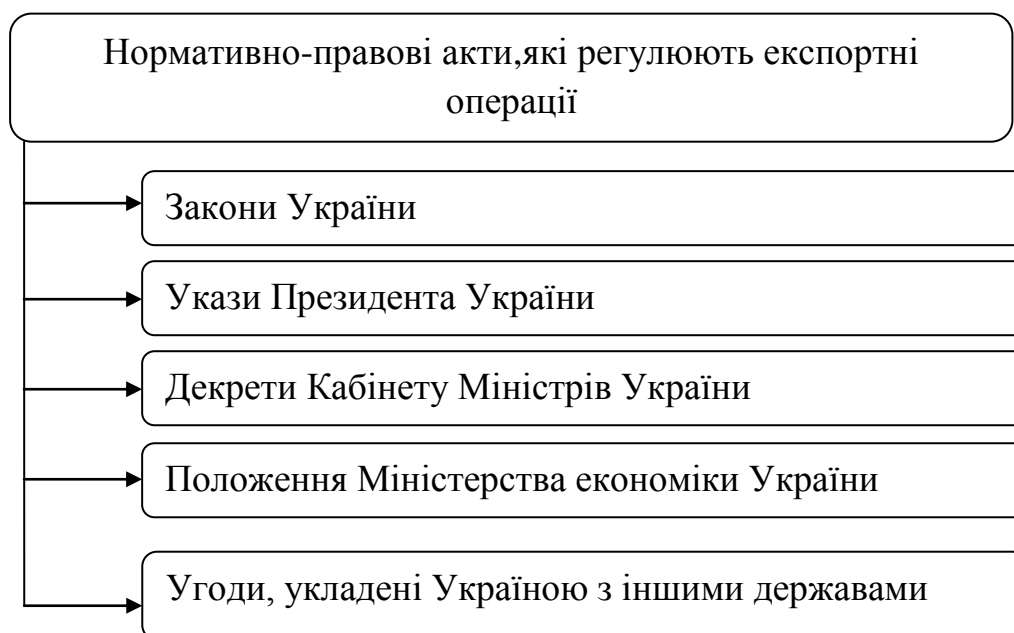
Удосконалення зовнішньоекономічної діяльності країни неможливе без наукового обґрунтування сутності експортного потенціалу та його особливостей, обґрунтування методологічних та методичних засад зовнішньоекономічної діяльності як основи розвитку експортного потенціалу країни.

Аналіз сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності країни дає підстави формулювати основні проблеми розвитку експортоорієнтованих підприємств, що вимагають першочергового рішення, відповідного фінансового механізму функціонування системи оцінки якості товарів і послуг, а також вимірювання економічної ефективності експортно-імпортних операцій.

1.3 Регулювання обліку та оподаткування експортних операцій

Зовнішньоекономічна діяльність нашої держави обумовлена впливом різноманітних чинників. Наявні торговельні розбіжності, розбіжності у діяльності експортерів та імпортерів товарів, відсутність належних зв'язків між виробниками експортних товарів та посередниками, національними і регіональними інтересами в питаннях зовнішньої торгівлі, нарешті, між українськими та світовими підходами до організації і функціонування зовнішнього ринку негативно впливають на цей вид діяльності.

Серед згаданих причин, насамперед, є відсутність належних економічних партнерських відносин між товаровиробниками і посередниками, які діють на зовнішньому ринку. Роль держави полягає у запровадженні корегувальних важелів економічного механізму зовнішньої торгівлі, що дасть можливість систематично долати і компенсувати неузгодженості у зовнішньоекономічній діяльності суб'єктів господарювання. Здійснення експортних операцій в Україні регулюється такими нормативно-правовими актами (рис.1.4):



Примітка. Сформовано самостійно

Рис. 1.4 Нормативно-правові акти, які регулюють експортні операції

Основою регулювання експортної діяльності підприємств України є Закон «Про зовнішньоекономічну діяльність». Він визначає основні терміни, що використовуються в практиці зовнішньоекономічної діяльності; встановлює основні принципи та правила здійснення зовнішньоекономічної діяльності; визначає коло суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, їх права та обов'язки; дає перелік можливих видів зовнішньоекономічної діяльності; законодавчо регулює зовнішньоекономічну діяльність; регулює економічні відносини України з іншими державами та міжнародними міжурядовими організаціями; захищає права та інтереси держави та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; визначає відповідальність України як держави та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при порушенні законів України або обов'язків, пов'язаних із виконанням договору, а також визначає санкції, що застосовуються до них [31].

Зазвичай, регулюючи експорт, держави зацікавлені у його збільшенні, а не в обмеженні. Зростання експорту означає збільшення доходів казначейства та зростання зайнятості. Однак у деяких випадках держави обмежують експорт.

Важливо, щоб торговець враховував експортні обмеження не тільки в країні, де виробляються товари, а й у країнах, де виробляються їх компоненти або відповідні матеріали.

Часто обмеження експорту застосовуються з огляду на внутрішні або зовнішні політичні причини, однак існує багато випадків, коли основою таких дій є економічні причини. Іноді обмеження експорту вводяться з цілого ряду причин, включаючи політичні та економічні (рис. 1.5).

Законодавство України забезпечує можливість застосування митно-тарифного та нетарифного регулювання експорту. Використання обох цих методів відповідає світовій практиці.



Примітка. Сформовано на основі [14,с.28-29]

Рис.1.5 Причини обмеження експорту

Вітчизняна експортна торгівля регулюється низкою обмежувальних факторів: мита та податків, експортних квот та заборонаю продажу певних груп товарів за кордон. В Україні майже немає державних механізмів стимулювання експорту. Непродумана політика та лобіювання монопольних інтересів часто перешкоджають виходу малих та середніх підприємств на зовнішні ринки.

Українські експортери витрачають занадто багато часу на підготовку документів, і майже половина вартості експортної транзакції припадає на процес реєстрації. Для однієї операції, пов'язаної з іноземними продажами, українським підприємцям потрібно 11 документів, приблизно 127 годин і 667 доларів.

У 2016 році в рейтингу легкості ведення бізнесу від Світового Банку (Doing Business report) Україна зайняла 115 місце у категорії міжнародної торгівлі, знизившись на 5 пунктів за рік. Головна причина – значні витрати грошей та часу, пов'язані з переміщенням товарів через кордон.

Під час укладення договорів при експортних операціях контрагенти зобов'язані використовувати затверджене МЗС «Положення про форму зовнішньоекономічного контракту», яке встановлює основні умови укладення договорів купівлі-продажу. І деякі аспекти цих договорів закріплені в спеціальних правових актах. Регулювання укладання договору купівлі-продажу, а також права та обов'язки продавця та покупця, що виникають внаслідок такої угоди, є уніфікованими в Конвенції ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів.

Відповідно до Конвенції ООН, контракти на постачання товарів, що підлягають виготовленню, вважаються договорами купівлі-продажу, якщо сторона, яка замовляє товари, зобов'язана розмістити значну частину матеріалів, необхідних для виробництва таких товарів.

Ця Конвенція також регулює умови доставки товарів та передачу документів, зобов'язань сторін міжнародного договору, відповідності товарів та прав третіх осіб, відповідальності сторін за невиконання умов договору та інші умови.

Виконання платежів в іноземній валюті регулюється Декретами Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», а також Законом України «Про порядок розрахунків в іноземній валюті».

Вищенаведені документи встановлюють режим здійснення валютних операцій в Україні, визначають принципи валютного регулювання, повноваження державних органів, права та обов'язки суб'єктів валютних відносин. В той же час, Національний банк України має право вносити інші умови врегулювання, ніж ті, що визначені Законом.

Таким чином, рішенням Правління Національного банку України було встановлено, що розрахунки за операціями з експорту та імпорту товарів здійснюються в термін, який не перевищує 90 календарних днів. Зазначені зміни передбачені Законом України від 6 листопада 2012 року № 5480-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок» до Закону № 185 та Постанови Правління Національного банку України від 12 травня 2014 року № 270 «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» [32].

Вибираючи базисні умови поставок, компанії керуються Указом Президента «Про використання Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів». Ці правила наведені в ІНКОТЕРМС-2010, згідно з якими існує 11 базисних умов постачання, які відрізняються за зобов'язаннями, що покладаються на контрагентів.

НП(С)БО 15 «Дохід» визначає не тільки критерії визнання доходу від продажу залежно від того, що було реалізовано: товари, роботи чи послуги або дохід отримано внаслідок використання активів підприємства іншими особами, а також на основі конкретних умов кожної господарської операції, яка може призвести до виникнення доходу [71]. Тому дата відображення доходу від продажу не може збігатися з датою відвантаження товарів, продукції, підписання документів про виконання робіт та послуг.

Експортна операція вважається завершеною, коли сторони зовнішньоекономічного контракту повністю виконали умови договору. Термін виконання експортної операції за чинним законодавством складає 90 календарних днів, а для окремих видів продукції – 180 календарних днів. Відповідно до п.8 НП(С)БО15 доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнаються, якщо виконуються всі наступні умови:

– ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інші активи), передаються покупцеві;

- підприємство не здійснює подальшого управління та контролю над проданими продуктами (товарами, іншими активами);
- можна визначити суму доходу (виручки);
- є впевненість в тому, що операція призведе до збільшення економічної вигоди підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити [71].

Що стосується суми авансу, сплаченого в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг), то він не визнається доходом відповідно до пп.6.4 п.6 НП(С)БО15.

Відповідно до загального правила, згідно зі статтею 195 Податкового кодексу України, операції з експорту товарів за межі митної території України в митному режимі експорту підлягають оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою [69].

Для запобігання демпінгу використовується Указ Президента України «Про заходи щодо запобігання експорту товарів походженням з України за цінами, що можуть розглядатися як демпінгові, та врегулювання торговельних спорів».

Ліцензування експорту регулюється Положенням про порядок ліцензування експорту товарів та Інструкцією про заповнення ліцензії на експорт товарів. Кожного року відповідно до вимог статті 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» Кабінет Міністрів України визначає обмеження щодо товарів, експорт яких підлягає ліцензуванню, та обсягу квот на наступний календарний рік [31].

Необхідною умовою для перетину митного кордону України при здійсненні експортних операцій є виконання митних формальностей, порядок здійснення яких регулюється Митним кодексом України [63].

Митне оформлення товарів також регулює:

- Постанова КМУ «Про затвердження переліків товарів, на які встановлено обмеження щодо переміщення через митний кордон України»;

- 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»;
- Закон України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України»;
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами»;
- Постанова КМУ «Про здійснення екологічного контролю в пунктах пропуску через державний кордон».

При обліку експортних операцій суб'єкти господарювання використовують НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», але компанії, що звітують за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, повинні використовувати Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 21 «Вплив змін валютних курсів».

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» застосовується до обліку операцій та залишків іноземної валюти, за винятком операцій з цими похідними інструментами та їх звітами, які підпадають під дію Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) 9 «Фінансові інструменти»; у випадку передачі результатів та фінансового стану іноземних суб'єктів, які включені до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методу капіталу; у випадку передачі результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання до валюти представлення.

Первісно визнані операції в іноземній валюті обліковуються у звітній валюті шляхом конвертації суми в іноземній валюті за обмінним курсом на

початок дати операції (дати визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат) (п. 5 НП(С)БО 21).

Таким чином, одним із головних чинників, що впливають на рівень світового прогресу та розвиток економіки кожної окремої країни, є зовнішньоекономічна діяльність.

У той же час будь-яка держава, проводячи власну зовнішньоекономічну політику та розвиваючи свою економіку, одночасно вступає в міжнародні відносини з іншими країнами, що вимагає від неї зважити свої дії, порівнюючи їх з діями інших держав, гармонізуючи їх шляхом прийняття оптимальних рішень щодо регулювання та упорядкування зовнішньоторговельних зв'язків. Інструментом цього є норми права (міжнародного, регіонального та національного).

Зовнішньоекономічна діяльність є однією з основних форм економічних відносин між Україною та зарубіжними країнами. Конституцією, Декларацією про державний суверенітет України та Законом України «Про економічну самостійність України» встановлено, що однією з основ для реалізації державного суверенітету України є її незалежність у здійсненні та врегулюванні зовнішньоекономічних зв'язків.

Тому однією з важливих умов для успішної та ефективної зовнішньоторговельної діяльності є створення відповідної національної законодавчої бази, що впливає на розвиток торговельних відносин країни.

У той же час необхідно враховувати необхідність гармонізації норм національного законодавства з зобов'язаннями держави, прийнятими відповідно до міжнародних договорів, що впливає з об'єктивних потреб приєднання країни до інтеграційних процесів.

Погана інфраструктура, низька інвестиційна привабливість та неефективна система державного регулювання експорту заважають виходу української продукції на зовнішні ринки. Подолання цих перешкод стимулюватиме розвиток українського експорту та допоможе значно збільшити його обсяги.

Висновки до розділу I

Отже, зовнішньоекономічна діяльність є однією з основних форм економічних відносин між Україною та іноземними державами. Конституцією, Декларацією про державний суверенітет України і Законом України «Про економічну самостійність України» встановлено, що однієї з основ реалізації державного суверенітету України є її самостійність при здійсненні і регулюванні зовнішньоекономічних відносин.

Однією з форм зовнішньоекономічної діяльності є зовнішня торгівля. Вона відіграє величезну роль у підвищенні економічного процвітання країни, підвищенні рівня життя та зміцненні позицій держави на світовій арені. Експортні операції як невід'ємна частина зовнішньої торгівлі є найважливішим джерелом надходжень для держави. Досягнення максимальної ефективності експортних операцій і, відповідно, максимізація прибутку можливе лише за рахунок використання накопичених протягом тривалого періоду часу знань та досвіду.

Багато економістів присвячують свої праці вивченню проблеми вдосконалення організації та підвищення ефективності експортних операцій.

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути фізичні та юридичні особи, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю з метою отримання прибутку та встановлення міжнародних економічних відносин.

Основною ланкою при здійсненні операцій з експорту є промислові підприємства, а також різні непромислові організації. Тому дослідження експортних операцій держави в цілому неможливе без розгляду та аналізу експортних операцій окремих підприємств. Виконання експортних операцій в Україні регулюється Законами України; Указами Президента України; Декретами Кабінету Міністрів України; Положеннями Міністерства економіки України, Міністерства Зовнішньоекономічних Зв'язків, інших міністерств та відомств, що регулюють певні питання тарифного та нетарифного характеру; угодами, укладеними Україною з іншими державами та іншими законодавчими актами України.

РОЗДІЛ II

ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

2.1 Документальне забезпечення експортних операцій

Кожне підприємство, що займається певною економічною діяльністю, здійснює ряд господарських операцій, які повинні відображатися в бухгалтерському обліку. Проте таке відображення можливе, при наявності необхідного документа, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Особлива увага повинна приділятися документуванню експортних операцій, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, документи за експортними операціями в деяких випадках складаються іноземною мовою та не мають форми, характерної для українського законодавства, заповнені як в іноземній, так і в національній валюті, регулюються вітчизняним та міжнародним законодавством.

Питання документального оформлення господарських операцій на законодавчому рівні регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88, а також рядом нормативно-правових актів, що визначають порядок складання та заповнення документів на підприємствах, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що основою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій. Цей Закон також визначає термін «первинний документ» – це документ, який містить інформацію про господарську операцію та підтверджує її здійснення [29]. Отже, первинний

документ є свідченням здійснення господарської операції. Схематично місце документального оформлення в обліковому процесі на підприємстві представлено на рис. 2.1



Примітка. Сформовано на основі [42, с.10]

Рис. 2.1 Місце документального оформлення господарської операції у системі бухгалтерського обліку на підприємстві

Як видно з рис.2.1 будь-який запис в бухгалтерському обліку починається зі створення і заповнення первинних документів. В ч. 1 ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» зазначається: первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [29]. Тому кожна господарська операція оформлюється

відповідним документом і може відображатися в бухгалтерському обліку лише на його підставі. Наступним етапом схеми є відображення в обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає проставлення відповідних рахунків в журналі господарських операцій або, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, – в певній бухгалтерській програмі. Аналітичні рахунки повинні забезпечувати достовірність та повноту інформації, відображеної в бухгалтерському обліку; заповнення регістрів бухгалтерського обліку, Головної книги та оборотно-сальдової відомості в національній та іноземній валюті. Первинні документи фіксують факти здійснення операцій з експорту. Усі питання, які потребують вирішення при покращенні бухгалтерського обліку, не можуть розглядатися без взаємозалежності з удосконаленням документації. Класифікація зовнішньоекономічних документів наведена на рис. 2.2

Всі країни намагаються стимулювати власних виробників до експорту своєї продукції, заохочувати субсидії, пільги та позики за низькими відсотковими ставками. Експорт товарів являє собою продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання (включаючи оплату не в грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України. Експорт робіт і послуг класифікується як експорт капіталу, тобто експорт капіталу за межі України у будь-якій формі з метою отримання прибутку від виробництва та інших видів економічної діяльності.

Існують такі основні види експортних операцій:

- а) постачання експортних товарів за готівку;
- б) експорт товарів на умовах комерційного кредиту;
- в) експорт товарів на рахунок державного кредиту (Україна), виданий іноземною країною-покупцем;
- г) експорт товарів за угодою про компенсацію;
- д) експорт товарів за бартерним договором;
- д) експорт товарів за рахунок допомоги.



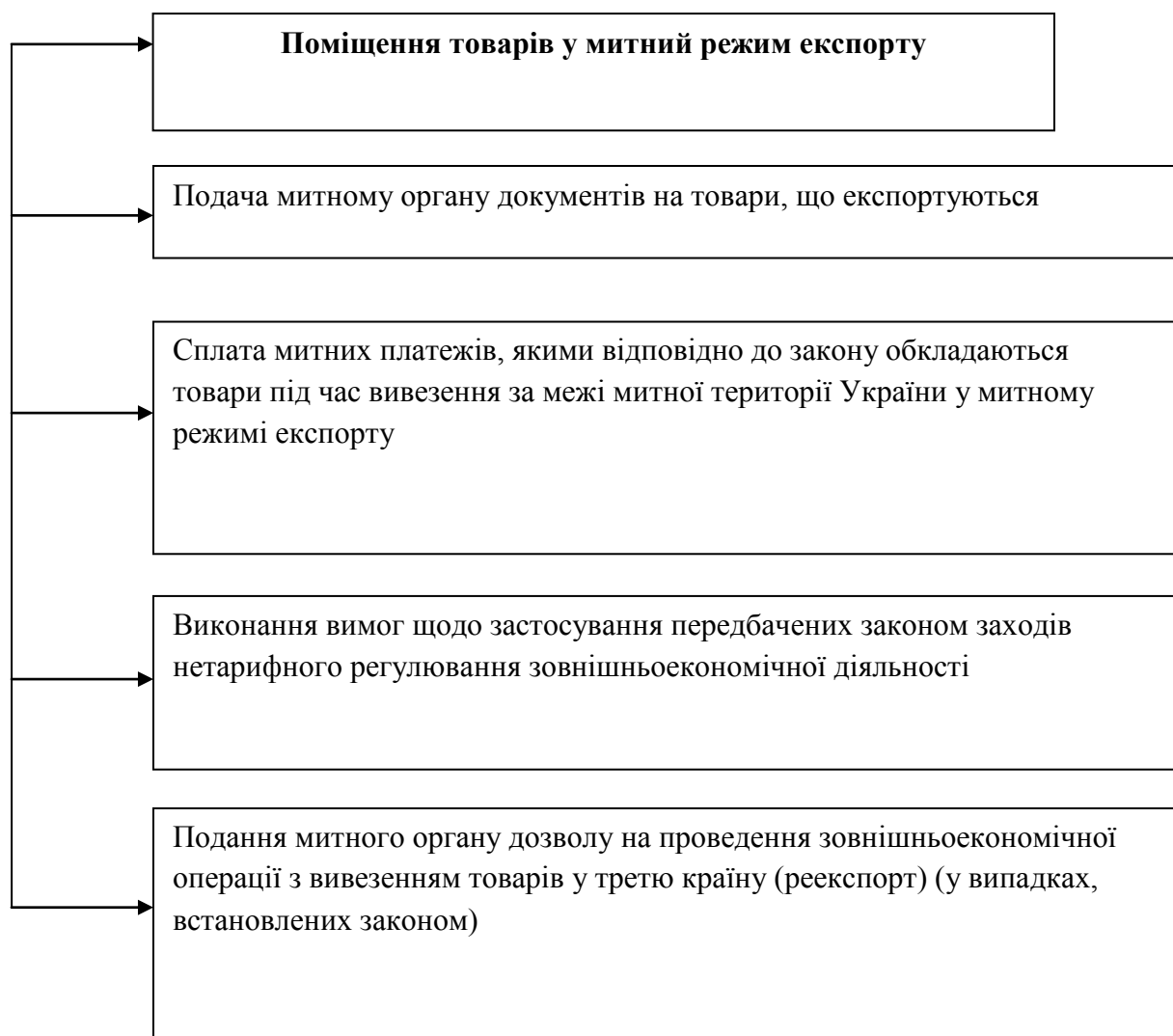
Примітка. Сформовано на основі [90, с.395]

Рис 2.2 Класифікація документації експортних операцій

Перед проведенням експортних операцій (а також будь-якої іншої зовнішньоекономічної операції) підприємство повинно, перш за все, зареєструватись у митному органі.

Товари, в митному режимі експорту, повинні пройти процедуру митного оформлення. Митне оформлення – виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів для комерційного використання. Митне оформлення починається з подання митної декларації або документу, який її замінює, а також документів, необхідних для митного оформлення (або електронного декларування) декларантом або особою, уповноваженою ним органом доходів та зборів.

Порядок розміщення товарів у митному режимі експорту визначається Митним кодексом України та містить наступні обов'язкові вимоги (рис. 2.3):



Примітка. Сформовано на основі [63]

Рис.2.3 Порядок розміщення товарів у митному експортному режимі

Для здійснення експортної операції необхідно подати на митницю:

- митну декларацію;
- транспортні накладні (CMR, залізничний переказ, авіап перевезення, коносамент, накладну, пакувальні листи);
- рахунки-фактури;
- довідку про декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України та розташованому за кордоном, або довідку про відсутність валютних цінностей за межами України;
- ліцензію Міністерства економіки України на товари, що підлягають ліцензуванню.

Всі товари, що проходять через митний кордон України, підлягають митному контролю. Процес митного оформлення товарів передбачає заповнення митної декларації, яка відповідно підтверджує розміщення товарів за певним митним режимом.

Митна декларація – заява встановленої форми, в якій особа визначає митну процедуру, що застосовується до товарів, та інформацію про товари, умови та способи їх переміщення через митний кордон України та нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

Митна декларація для декларування товарів (крім тих, що пересилаються через митний кордон України в міжнародних поштових та експрес-відправлення) заповнюється, якщо відбувається експорт:

- товарів, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро;
- товарів, що підлягають державному експортному контролю та переміщення яких через митний кордон України відповідно до законодавства вимагають видачі відповідного дозволу чи висновку;
- товарів, що ввозяться на митну територію України та підлягають державній реєстрації відповідно до законодавства;
- товарів, розміщених в митних режимах митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території України, переробки за межами митної території України.

Митна декларація складається відповідно до Порядку заповнення митних декларацій у вигляді єдиного адміністративного документа та підтверджує право експортера на розміщення товарів і транспортних засобів у оголошеному режимі, а також права та обов'язки учасників зовнішньоекономічного договору.

Весь процес митного оформлення закінчується видачею оригіналу митної декларації представнику компанії або митному брокеру. Перші чотири аркуші митної декларації заповнюються для митниці, п'ята – передається декларанту. Всі листи декларації повинні містити відбиток

печатки особистого номера посадової особи митного органу, який видав товар.

Документами, що підтверджують митну вартість товару, є:

- зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього, якщо такі є;
- рахунок-фактура (інвойс) або проформа рахунку (якщо товари не підлягають продажу);
- при оплаті рахунку – банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваних товарів;
- за наявності – інші платіжні або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації імпортованих товарів;
- транспортні документи, якщо витрати на транспортування не включаються до вартості товару, а також документи, що містять інформацію про вартість транспортування оцінюваних товарів;
- копія ліцензії на імпорт, якщо імпорт товарів підлягає ліцензуванню;
- якщо було здійснено страхування, – страхові документи, а також документи, що містять інформацію про вартість страхування.

Інформація про митну вартість товару використовується для:

- розрахунку митних платежів;
- застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України;
- митної статистики;
- розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

При здійсненні операцій з експорту обов'язково укладається зовнішньоекономічний договір. У практиці міжнародної торгівлі існують різні контракти, їх зміст залежить від здійснюваної операції, кожен з них базується на положеннях класичного договору купівлі-продажу, і тому саме

він потребує детального розгляду. Крім того, договірні відносини, пов'язані з договором купівлі-продажу у сфері міжнародної торгівлі, регулюються відповідною Конвенцією Організації Об'єднаних Націй [89, с. 11].

Договір купівлі-продажу товарів у міжнародній комерційній практиці називається контрактом. Він являє собою комерційний документ, що оформлює зовнішньоекономічну угоду, та містить письмову угоду сторін щодо поставок товарів: зобов'язання продавця передати певний товар покупцю та обов'язок покупця прийняти цей товар і оплатити його, або зобов'язання сторін виконати умови торговельного договору.

Регулювання укладання договору купівлі-продажу, а також ті права та обов'язки продавця та покупця, що випливають з такої угоди, уніфіковано в Конвенції Організації Об'єднаних Націй «Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів».

Конвенція не застосовується до чинності контракту, будь-яких його положень, а також наслідків, які може мати контракт щодо права власності на продані товари, що, відповідно, буде регулюватися національним законодавством країни, матеріальне право якої сторони погодилися застосувати щодо цього договору.

Якщо одна із сторін договору перебуває в країні, яка не приєдналася до Конвенції, то ця Конвенція не буде застосовуватися до такої угоди, якщо, згідно з правилами міжнародного приватного права, до договору не застосовується право країни, в якій знаходиться підприємство іншого учасника угоди.

Відповідно до законодавства України права та обов'язки сторін за зовнішньоторговельним контрактом визначаються правом тієї країни, яка обрана сторонами під час укладання договору або внаслідок подальшої домовленості.

Якщо між сторонами немає такої угоди, то до договору застосовується законодавство країни, в якій засноване підприємство, або має основне місце діяльності відповідна сторона, що є:

- продавцем – у договорі купівлі-продажу;
- орендодавцем – у договорі оренди майна;
- ліцензіаром – у ліцензійному контракті про використання виняткових або аналогічних прав;
- охоронцем – у договорі зберігання;
- комітентом (консигнантом) – у контракті комісії;
- довірительом – у договорі доручення;
- перевізником – у договорі перевезення;
- експедитором – у договорі транспортно-експедиторного обслуговування;
- страхувальником – у договорі страхування;
- кредитором – у договорі кредитування;
- дарувальником – у контракті дарування;
- поручителем – у договорі доручення;
- заставником – у контракті застави.

Якщо договори були укладені на аукціоні, внаслідок тендеру або на біржі, то до них застосовується законодавство тієї країни, на території якої проводився аукціон, конкурс чи знаходилась біржа.

Обов'язковою умовою у договорі купівлі-продажу є перехід права власності на товар від продавця до покупця.

Це основна відмінність між договором купівлі-продажу та всіма іншими видами договорів – оренди, ліцензування, страхування та інших, де відсутні умови передачі права власності на товари, а предметом договору є або право користування продукцією, або надання послуг.

Відповідно до законодавства країн СНД, виникнення та припинення права власності на товари за договором купівлі-продажу у покупця відбувається з моменту передачі йому товару, якщо інше не передбачено законом або договором.

Підставою для здійснення бухгалтерських записів по експортних операціях є переважно транспортні та розрахункові первинні документи.

Транспортні документи являють собою документи, на підставі яких вантажоодержувач приймає товари, а їх конкретний перелік залежить від способу перевезення та умов.

В основному це накладні на різні види транспорту, а також спеціальні додаткові документи. Наприклад, при перевезенні вантажів через морські порти відбувається складання таких транспортних документів:

- картка обліку експортного, транзитного вантажу;
- доручення на відвантаження експортних, транзитних вантажів;
- вантажний список;
- вантажний план;
- квитанція;
- замовлення на завантаження;
- приймально-здавальна відомість.

Розрахункові документи – це рахунки-фактури, пакувальні листи [90, с.394].

Таким чином, документування є способом оформлення господарських операцій відповідними документами, призначеними для первинного моніторингу господарських операцій (обов'язкова умова відображення їх в обліку).

Документування експортних операцій відіграє важливу роль у діяльності компанії, забезпечує контроль за збереженням її майна. Документи мають юридичне значення як письмове підтвердження здійснення господарських операцій та використовуються для аналізу господарської діяльності, фінансового контролю та документального аудиту.

2.2 Бухгалтерський облік операцій з експорту

Організація обліку експортних операцій визначається низкою факторів, насамперед, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються іноземному покупцю та формою розрахунків з ним.

Основними завданнями бухгалтерського обліку операцій з експорту є:

- формування достовірної інформації про продаж експортних товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірної інформації про розрахунки з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Процес реформування української економіки суттєво вплинув на необхідність створення нової методології бухгалтерського обліку, зокрема, обліку експортних операцій. Важливими в цьому відношенні є принципи, викладені в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- принцип превалювання сутності за формою, що визначає визнання доходів та їх відображення в обліку за методом нарахування, тобто з моменту набуття права на них;
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з якими доходи та витрати відображаються у бухгалтерському обліку та звітності на момент їх виникнення, незалежно від дати отримання або сплати грошових коштів. Щоб визначити фінансовий результат в звітному періоді необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, понесеними на отримання цих доходів [29].

На основі цих принципів формується концепція процесу реалізації та концепція визначення фінансових результатів експортних операцій.

Концепція процесу реалізації визначає період, у який слід визнавати дохід, а також порядок визначення суми доходу від продажу.

Концепція фінансових результатів полягає в порівнянні доходів та витрат за операціями.

Операції повинні бути відображені в обліку відповідно до їх сутності, а неюридичної форми. З огляду на це потрібно визначити критерій і основні принципи визнання доходу. Поняття доходу визначено в П(С)БО 15 «Дохід» [71].

Дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

У процесі визнання доходу від продажу товарів, робіт і послуг при експорті є певні особливості.

Визнання доходів має здійснюватися відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, що визначає порядок реєстрації в обліку доходів від реалізації товарів. Доходи можуть визнаватися на момент поставки товарів або послуги покупцеві, до або після такої доставки. Визначення цього моменту залежить від того, коли ця господарська операція відповідатиме критеріям визначеності, релевантності та надійності. Дохід відображається, коли він визнаний або може бути.

Визнання доходу за товари, послуги або інші види активів, що продаються за готівку або в обмін на ресурси, підтверджується моментом передачі права власності на них від продавця до покупця.

Дохід відображається, коли він зароблений, тобто коли компанія завершила роботу, здійснення якої надає їй право отримати цей дохід відповідно до умов договору, та коли компанія впевнена, що обсяг роботи буде оплачений замовником.

Найпоширенішою ситуацією, що відповідає критеріям визнання доходу, є ситуація, коли підприємство одержує дохід у вигляді оплати за відвантажені товари, послуги, надані на момент відвантаження. Відображення такого доходу у бухгалтерському обліку відбувається на дату

продажу товарів або послуг. Такий метод відображення доходу називається відображенням на дату відвантаження.

Існує ряд ситуацій, коли дотримання вищезазначених критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту відвантаження товару.

П(С)БО 15 «Дохід» визначає критерії визнання доходу від продажу залежно від того, що було реалізовано: товари, роботи або послуги або дохід отриманий внаслідок використання активів підприємства іншими особами, а також на основі конкретних умов кожної господарської операції, яка може призвести до отримання доходу. Тому дата відображення доходу від продажу може не збігатися з датою відвантаження товарів, підписання документів про виконання робіт та послуг. Експортна операція вважається завершеною, коли сторони зовнішньоекономічного контракту повністю виконали умови договору. Термін виконання експортної операції відповідно до чинного законодавства становить 90 календарних днів, а для деяких товарів – 180 календарних днів [71].

Послуги, на відміну від товарів, не мають матеріальної форми. Тому кордон перетинають непомітно, минаючи всі митні формальності. Підтвердження того, що послуга надається, є документ, погоджений сторонами. Дата такого документа є датою визнання доходу.

Дохід від експорту послуг повинен також визнаватися на звітну дату:

а) на основі ступеня завершеності операції – якщо одночасно виконуються наступні умови:

- дохід можна достовірно визначити;
- існує ймовірність отримання економічних вигод;
- на дату балансу можлива достовірна оцінка ступеня завершеності надання послуг;

– можлива достовірна оцінка витрат, понесених на надання послуг та необхідних для їх завершення;

б) на основі суми відшкодування витрат – якщо така сума визначена.

Що стосується принципів превалювання сутності над формою, а також нарахування та відповідності доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати отримання або сплати грошових від відвантаження товарів на експорт – не обов'язкова умова для відображення доходу від реалізації товарів на експорт. Характерними особливостями визнання доходу від експорту товарів є те, що експортер передавши ризики власності на товар, впевнений у економічних вигодах від операції, може достовірно визначити суму доходу, а також може реально оцінити фактичні витрати.

Концепція продажу товарів має два аспекти:

- аспект визнання доходу;
- аспект визнання витрат.

Правильне визначення чистого фінансового результату від продажу протягом звітного періоду вимагає визнання цих двох аспектів у одному звітному періоді.

Визначення фінансового результату від експорту товарів відбувається шляхом порівняння доходу звітного періоду від продажу товарів з витратами, понесеними для отримання цих доходів. Дохідний аспект відображає збільшення, а аспект витрат – зменшення матеріального активу. Таким чином, поки не відображено дохід від продажів, а також витрати, пов'язані з експортною операцією (транспортні, митні, страхування тощо), товари не можуть бути списані на експорт [65, с.236].

Оскільки експортні товари призначені для вивезення з метою продажу за межами митного кордону України, то вони є експортними з моменту їх відправлення на адресу іноземного одержувача. Для відображення в обліку експортних товарів та їх переміщення відповідно складають товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, банківські документи.

Визначальним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, є дата подання вищезазначених документів покупцеві або подання уповноваженому банку, отримання коштів, надання векселя

покупцем, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату. Інвалютна виручка обліковуються в національній та іноземній валютах.

Підтвердженням завершення експортної операції є печатка митниці країни-одержувача на документах та свідоцтво банку про надходження коштів на рахунок підприємства.

Дата відвантаження (навантаження на борт, відправки або прийняття до перевезення) – це дата видачі транспортного документа. У випадку видачі кількох транспортних документів (на різні дати або на різні морські порти) дата відвантаження – це дата останнього транспортного документа.

Реалізація експортної продукції відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов поставки. При визначенні цієї вартості враховуються облікова вартість та базисні умови доставки. ПДВ та акцизний податок на експортні товари не входять до ціни товару. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції та експортних товарів є мито, митні збори та транспортні витрати в залежності від базисних умов поставки «Інкотермс-1990».

Списання первісної вартості проданих експортних товарів (собівартості експортної продукції) та накладних витрат, пов'язаних з цією операцією (мити, митний збір, транспортні витрати тощо) в обліку відбувається одночасно з відображенням реалізації.

При здійсненні операцій з експорту товарів, робіт, послуг базою оподаткування ПДВ виступає контрактна вартість; її визначають за регульованими або вільними цінами.

Об'єктом оподаткування є операції з експорту товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) за межами митної території України [46, с.181].

Якщо підприємство здійснює експорт підакцизних товарів за іноземну валюту, придбавши перед цим дані товари за цінами, в які було включено акцизний податок, то суми такого акцизного податку відшкодовуються

підприємству (виходячи з митної вартості та пропорційно до суми іноземної валюти, яка надійшла на його рахунок). Але сума такого відшкодування має бути не більша суми акцизного податку, який був сплачений до бюджету виробником або постачальником цього товару (якщо не закінчився річний строк з дня надходження сум податку до бюджету). Повернення здійснюється фінансовими органами за даними податкових органів після подання письмової заяви із підтверджуючими документами.

Якщо підприємство закуповує товари для здійснення експортної операції та продає їх за іноземну валюту, ціна покупки цих товарів складається з купівельної вартості, за вирахуванням ПДВ та акцизного податку.

Облік ПДВ при експорті практично зводиться до обліку суми нарахованого податкового кредиту. Потім, виходячи з даних бухгалтерського обліку, визначається сума експортного відшкодування, тобто сума ПДВ, сплачена постачальнику у складі ціни ТМЦ, які компанія використовувала у виробництві експортної продукції або безпосередньо експортувала.

Облік суми податкового кредиту не залежить від цілі використання придбаних запасів, та здійснюється в загальному порядку. Одночасно з розрахунком експортного відшкодування, крім митних декларацій або актів, що підтверджують виконання робіт (послуг) на експорт, повинні бути представлені засвідчені банком копії платіжних доручень.

Відвантаження товарів до країн СНД здійснюється тільки після оплати від іноземного партнера або гарантії іноземного банку про оплату.

Як і при здійсненні будь-яких операцій з іноземною валютою, у разі експортних операцій виникають курсові різниці. Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти, здійснюється відповідно до П(С)БО 21 [72].

При відображенні розрахунків за операціями з експорту на рахунках бухгалтерського обліку (якщо розрахунки здійснювались в іноземній валюті),

іноземна валюта переводиться в національну, оскільки компанії здійснюють облік та складають фінансову звітність у національній валюті України.

Розрахунки в іноземній валюті відображаються в обліку через її перерахування в національну валюту. Такі вимоги викладені в П(С)БО 21. Таким чином, відповідно до п. 5 П(С)БО 21, операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображаються у валюті звітності (у гривнях) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті на початок дня дати здійснення операцій [72].

Також операції з безготівковими розрахунками в іноземній валюті дозволяється відображати у розмірі, зазначеному в документах банку, з урахуванням особливостей використання банком обмінного курсу на дату здійснення операції. Головне, що б це не суперечило вимогам податкового та митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій залежить від того, що є першою подією – відвантаження товару або отримання попередньої оплати.

Якщо першою подією є відвантаження продукції, то постачальник відображає дохід у розмірі вартості продукції, що продається, за офіційним курсом гривні до іноземної валюти НБУ на цю дату. Ця заборгованість є монетарною статтею, тому перераховується на дату балансу та/або на дату погашення покупцем-нерезидентом. Одночасно розраховуються курсові різниці, отримані при таких операціях. Вони можуть відображатися як у складі доходів (позитивна курсова різниця), так і у складі витрат (від'ємна курсова різниця).

Якщо перша подія – передплата, то на момент її отримання, постачальник не відображає дохід від такої операції. Заборгованість перед покупцем-нерезидентом не перераховується на дату балансу, оскільки така заборгованість належить до немонетарних статей.

Такі доходи відобразатимуться на момент передачі покупцеві права власності на товар, але за офіційним курсом НБУ гривні до іноземної валюти на дату отримання передоплати.

Бухгалтерський облік в експортера залежить від умов розрахунку із покупцем за товари. Визнання доходу (якщо перша подія – відвантаження товарів) відображається бухгалтерським проведенням:

- Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- Кт 702 «Дохід від реалізації товарів».

Витрати, які включені до вартості товарів і визнаються одночасно з доходами від їх продажу відображаються на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Витрати, понесені в процесі митного оформлення, оплати послуг з навантаження, страхування, транспортування, відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 93 «Витрати на збут».

Внаслідок різниці між валютними курсами продажу іноземної валюти та зарахування коштів на рахунки виникають курсові різниці, які відображаються на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 942 «Витрати від купівлі-продажу іноземної валюти», кореспондуючи з субрахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Об'єкт обкладення податком на прибуток відповідає бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування з коригуванням на різниці, що визначається пп.134.1.1 Податкового кодексу.

При проведенні контрольованих операцій підприємству слід збільшити фінансовий результат на суму перевищення цін над контрактною вартістю товарів, що продаються відповідно до вимог ст. 39 та пп. 140.5.1 Податкового кодексу [69].

ДП «Бучацьке лісове господарство» здійснює експортні операції з іноземними фірмами. Ці операції відображаються наступним чином (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Журнал реєстрації господарських операцій ДП «Бучацьке лісове господарство» за вересень-жовтень 2018 р.

Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
		Дол.	грн.	Д-т	К-т
10.09	<i>МД</i> Відвантажено товари на експорт	20000	570000	362	702
10.09	<i>МД</i> нараховано ПДВ	-	0	702	641
10.09	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано купівельну вартість реалізованих товарів	-	330000	902	281
10.09	<i>Рахунок</i> Акцентовано рахунок транспортної організації за перевезення товару, що експортується	-	3000	93	631
10.09	<i>Податкова накладна</i> Відображено суму ПДВ у вартості транспортних послуг	-	600	641	631
10.09	Нараховано плату за митне оформлення товару Отримано від митного брокера послуги з декларування товару Оплачено послуги митного брокера	-	2000	93	377
			3200	93	685
			3200	685	311
10.09	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано на фінансовий результат суму чистого доходу	-	570000	702	791
10.09	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано на фінансовий результат купівельну вартість реалізованої продукції	-	330000	791	902
10.09	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано на фінансовий результат суму витрат на збут	-	8200	791	93
30.09	<i>Розрахунок бухгалтерії</i> Визначено курсову різницю по заборгованості покупців на останній день звітного періоду $20000 \times (28,55 - 28,5) = 1000$	-	1000	362	714
30.09	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано на фінансовий результат нараховану курсову різницю	-	1000	714	791
10.09	<i>Виписка банку</i> На транзитний валютний рахунок надійшла виручка іноземного покупця $20000 \times 28,6 = 572\,000$	20000	572000	314	362
10.10	<i>Розрахунок бухгалтерії</i> Відображено курсову різницю по заборгованості покупців на дату оплати $20000 \times (28,6 - 28,55) = 1000$	-	1000	362	714
10.10	<i>Довідка бухгалтерії</i> Списано на фінансовий результат нараховану курсову різницю	-	1000	714	791

Примітка. Сформовано самостійно

Наприклад, ДП «Бучацьке лісове господарство» 10 вересня 2018 року відвантажив товари на експорт компанії «Графіка» (Польща).

Відповідно до митної декларації контрактна вартість товару – 20000 дол. США. Собівартість реалізованих на експорт товарів – 330000 грн. ДП «Бучацьке лісове господарство» оплатило послуги транспортної організації з перевезення товарів до пункту навантаження в сумі 3600 грн. (в т.ч. ПДВ).

Отже, порядок відображення в обліку експортних операцій залежить від умов їх оплати. Для відображення експортних операцій на рахунках необхідно дотримуватись вимог Податкового кодексу України.

Підприємства, які здійснюють операції з експорту товарів, отримують виручку в іноземній валюті при формуванні в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах, повинні керуватися нормами П(С)БО 21.

Певні особливості мають операції з експорту послуг:

- відсутність митних процедур і митних платежів;
- місце і факт надання послуг обумовлюється договором, оформляється актом виконаних робіт.

При здійсненні експортних операцій (незалежно від того, хто є експортером) в бухгалтерському обліку повинні бути відображені такі господарські операції, як:

- відвантаження ТМЦ зі складу;
- надходження грошових коштів на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру);
- отримання доходу та понесення витрат за операцією і визначення фінансового результату.

Експортні операції є одним із джерел наповнення країни іноземною валютою, а державна підтримка операцій сприятиме підвищенню добробуту населення та, відповідно, держави.

2.3 Порядок оподаткування експортних операцій

Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств через міжнародну інтеграцію призводить до появи ряду проблем на цих же підприємствах. Однією з найбільш актуальних є відображення зовнішньоекономічних операцій у податковому обліку. Реформування економічних відносин у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України певною мірою зменшило невідповідність податкового законодавства нормативно-правовим актам, що регламентують бухгалтерський облік. Проте наближення податкового обліку до бухгалтерського обліку не змінило їх різних цілей. Податкові розрахунки є важливою частиною облікової роботи (для практичної діяльності підприємств), тому вдосконалення методики їх реалізації залишається актуальним.

Вдосконалити податкові розрахунки з ПДВ Л.І. Бабій пропонує шляхом налагодження документального оформлення та аналітичного обліку, а також впровадження накопичення даних, що відповідатиме вимогам бухгалтерської та податкової звітності. З метою вдосконалення документарного оформлення розрахунків з ПДВ автор вважає, що доцільно відмовитися від видачі податкових накладних. Ці зміни дадуть змогу зменшити складність бухгалтерських процедур, а інформація про платника податків буде внесена до первинних документів: рахунків-фактур, накладних, актів виконаних робіт, квитанцій, товарних чеків. Можливість такого підходу підтверджується тим, що податкова накладна як документ не використовується у Франції та в низці інших країн [4, с. 47-48].

Аналіз змін у податковому законодавстві України за минулий рік показав, що позитивні зміни відбулися в податковому обліку та в наближенні його норм до норм законодавства бухгалтерського обліку, зокрема, П(С)БО. У той же час, поряд із питаннями щодо обліку оподаткування експортно-імпорتنих операцій, не з'ясованими залишаються положення методичного та документального характеру (рис 2.4).



Примітка. Сформовано на основі [75, с. 73]

Рис.2.4 Проблемні питання обліку розрахунків з бюджетом за експортно-імпортними операціями

Експортні операції підлягають оподаткуванню відповідно до чинного податкового законодавства. База оподаткування за експортною операцією визначається з врахуванням вимог абз. 2 п. 188.1 ПКУ. Відповідного до цього пункту, база оподаткування операцій з постачання не може бути нижчою від їхньої ціни придбання/ звичайної ціни / балансової вартості.

Операції з вивезення товарів у митному режимі експорту оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою (пп. «а» пп. 195.1.1, п. 206.4 ПКУ). У той же час відповідно до п. 187.1 ст. 187 ПКУ дата виникнення ПДВ-зобов'язань за експортними операціями – це дата митної декларації, яка засвідчує факт перетину митного кордону України, складеною відповідно до вимог митного законодавства [69].

Продукція вважається вивезеною за межі митної території України, коли таке вивезення підтвержене в порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України митною декларацією, яка оформлена згідно з вимогами Митного кодексу (пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПКУ) [63].

Частина перша ст. 248 ПКУ передбачає, що митне оформлення починається з подання органу доходів і зборів митної декларації або документа, що її замінює. Подання декларації здійснює декларант або уповноважена ним особа.

У випадку електронного декларування митне оформлення розпочинається з моменту отримання органом доходів і зборів від декларанта або уповноваженої особи електронної митної декларації або електронного документа, який відповідно до закону замінює митну декларацію.

Відповідно до частини п'ятої ст. 255 Митного кодексу, митне оформлення вважається завершеним після здійснення всіх митних формальностей, засвідчених органом доходів та зборів. Таке засвідчення відбувається шляхом проставлення відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших знаків на митній декларації або документі, який, відповідно до закону, замінює її, а також на товаросупровідних документах у разі їх подання на паперовому носії [69].

Відповідно до п. 16 Положення № 450, митна декларація на паперовому носії вважається оформленою, якщо на всіх її аркушах є відбиток номерної печатки посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення, і, якщо наявна відмітка про завершення митного оформлення (вноситься за допомогою автоматизованої системи). Також декларація

повинна бути засвідчена електронним цифровим підписом посадової особи, яка завершила митне оформлення.

Електронна митна декларація з допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється у візуальну форму, придатну для сприйняття її вмісту, в такому форматі, що не дозволяє робити подальші зміни в ній; засвідчується електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення, і направляється декларанту або уповноваженій особі.

Таким чином, для того, щоб визначити відповідно до п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу дату настання зобов'язання з ПДВ у випадку експорту товарів, вважають датою оформлення митної декларації дату завершення процедури митного оформлення експортної операції (визначається тим, що посадова особа митного органу на всіх аркушах такої декларації проставила відбиток номерної печатки, якщо здійснювалось електронне декларування – за фактом наявності електронного цифрового підпису посадової особи митного органу на митній декларації після її перетворення в візуальну форму [69]).

Тобто, коли дата реєстрації митної декларації та дата фактичного перетину товарів митного кордону України потрапляють в різні податкові періоди, дата виникнення податкових зобов'язань за операціями з експорту товарів – це дата оформлення митної декларації.

Відповідно до п. 201.1 ст. 201 ПКУ, платник податку зобов'язаний подати на реєстрацію податкові накладні в електронному вигляді з урахуванням умов реєстрації в порядку, встановленому законодавством, з електронним підписом уповноваженої платником особи датою оформлення митних декларацій та зареєструвати їх в єдиному реєстрі у встановлені терміни.

Податкова накладна на операції з вивезення товарів за межі митної території України складається з урахуванням офіційного курсу гривні

до іноземних валют, який встановлено Національним банком України у попередній робочий день.

При складанні податкової накладної у верхній лівій частині в графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин», робиться відмітка «X» і вказується тип причини «07 – Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України».

Відповідно до п. 12 Порядку № 1307, у випадку операцій з експорту товарів за межі митної території України у графі «Отримувач (покупець)» зазначаються найменування (ПІБ) нерезидента та через кому – країна, в якій зареєстрований покупець (нерезидент).

Податкова накладна заповнюється державною мовою. Проте, у разі неможливості перекладу найменування нерезидента на державну мову, заповнити рядок «Отримувач (покупець)» допускається без перекладу на державну мову.

У рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» зазначається умовний ПІН «300000000000».

У графі 8 табличної частини розділу Б ПН вказується код ставки ПДВ, за якою здійснюється оподаткування поставок товарів та послуг, зокрема «901» – у випадку операцій з експорту товарів за межі митної території України, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою.

У графі 10 вказується обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ (п. 16 Порядку № 1307).

Пунктом 195.2 ст. 195 Податкового кодексу передбачено, що у випадку звільнення від оподаткування операцій з поставки товарів на митній території України відповідно до положень розділу V Податкового кодексу, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

Проте існують експортні операції, до яких не застосовується нульова ставка (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Операцій з експорту товарів, до яких нульова ставка не застосовується

Стаття ПКУ	Операцій з експорту товарів, до яких нульова ставка не застосовується
п. 206.5 ст. 206 ПКУ	операції з вивезення товарів у митному режимі реекспорту звільняються від оподаткування, окрім операцій із вивезення відповідно до п. 5 частини першої ст. 86 Митного кодексу, що оподатковуються податком за ставкою, визначеною пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу
п.210.7 ст. 210 ПКУ	операцій із вивезення культурних цінностей у митному режимі експорту
п. 23 підрозділу 2 розділу XX ПКУ	до 01.01.2019 р. звільняються від оподаткування ПДВ операції з вивезення в митному режимі експорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції «4707» згідно з УКТ ЗЕД. Переліки таких відходів та брухту чорних і кольорових металів затверджуються Кабінетом Міністрів України

Примітка. Сформовано на основі [69]

Тимчасово звільнено від оподаткування ПДВ операції експорту за межі митної території України (п. 63 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу):

– з 01.09.2018 року по 31.12.2021 року соєвих бобів (товарна позиція «1201» згідно УКТ ЗЕД);

– з 01.01.2020 року по 31.12.2021 року насіння ріпаку або свиріпи (товарна позиція «1205» згідно з УКТ ЗЕД).

30 серпня 2018 року Президент Петро Порошенко підписав Закон №2440-VIII від 22 травня 2018 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо деяких питань оподаткування податком на додану вартість операцій з вивезення за межі митної території України олійних

культур» [69]. Закон доповнив новий абзац пункту 63 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, згідно з яким положення цього пункту не застосовуються до експортних операцій сільськогосподарських підприємств – виробників соєвих бобів та насіння свиріпи або ріпаку, вирощених на землях сільськогосподарського призначення, що належать або використовуються такими сільськогосподарськими виробниками на правах оренди (суборенди). Цей Закон набрав чинності з 1 вересня 2018 року.

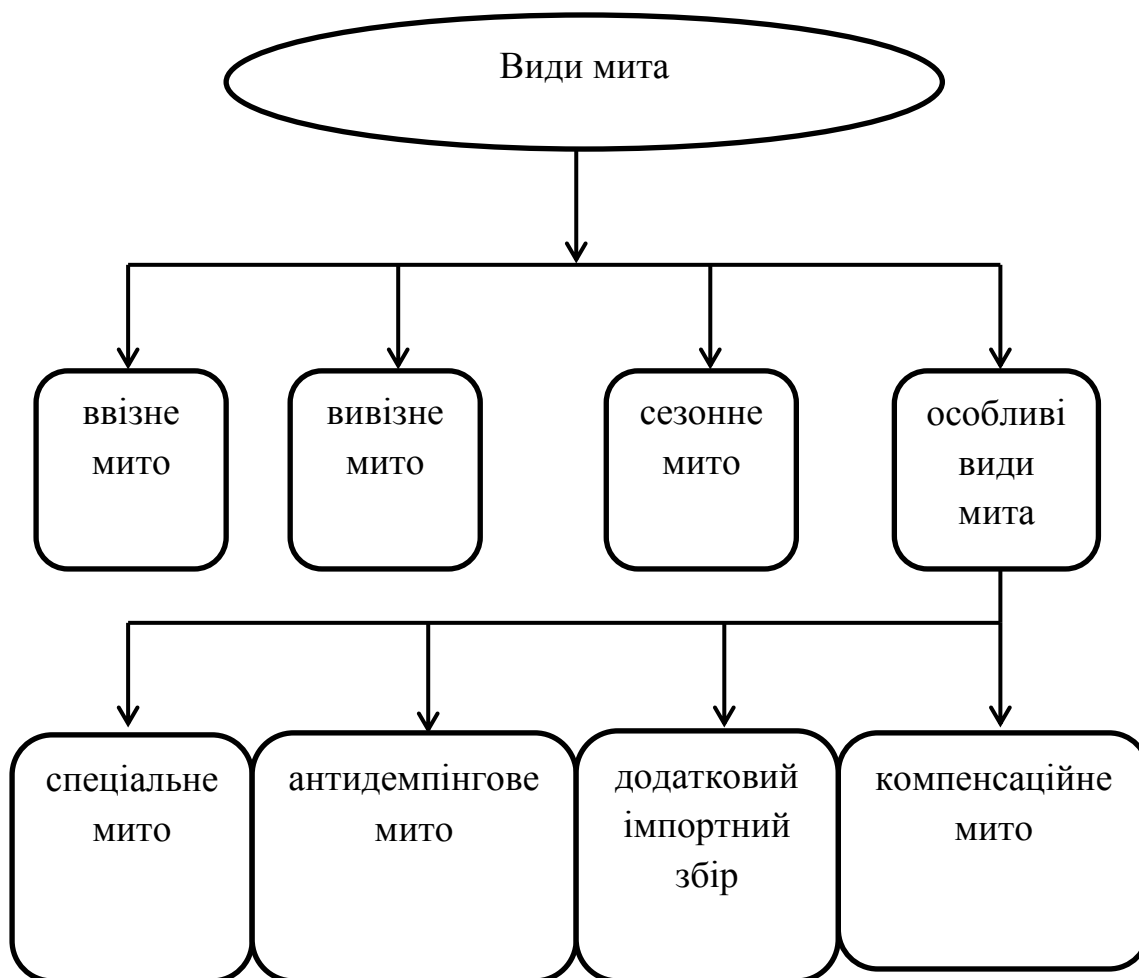
Наступний обов'язковий платіж – це мито.

Мито є податком, встановленим Податковим кодексом України та Митним кодексом України, який обчислюється та сплачується відповідно до МКУ, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [63].

В Україні застосовуються наступні види мита (рис 2.5):

Вивізне (експортне) мито нараховується на товари та інші предмети, коли вони експортуються за межі митної території України відповідно до законів України:

- Закон України від 10.09.99 № 1033-XIV «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур»;
- Закон України від 07.05.96 № 180/96-ВР «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину»;
- Закон України від 24.10.02 № 216-IV «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів»;
- Закон України від 13.12.06 № 441-V «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням»;
- Закон України від 03.06.08 № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (експортне мито на газ, п.9 Прикінцевих положень (розділ II) зазначеного Закону).



Примітка. Сформовано на основі [63]

Рис.2.5 Види мита

Спеціальне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну»: як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних груп, що обмежують вчинення законних прав та інтересів іноземних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Додатковий імпорнтний збір визначається законом відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (далі – ГАТТ-1994) та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу у випадку суттєвого погіршення стану платіжного балансу або значного скорочення золотовалютних резервів.

Починаючи з 1 січня року, наступного після вступу України до Світової організації торгівлі, передбачається поетапне зменшення експортного мита на відповідний відсоток щороку, а саме:

Відповідно до останнього абзацу статті 1 Закону України від 10.09.99 р. № 1033-XIV «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур», починаючи з 1 січня 2007 року, ставка експортного мита на насіння олійних культур кожен рік зменшується на 1 відсотковий пункт до значення 10 відсотків.

У зв'язку з цим експорт з України з 1 січня 2013 року насіння окремих видів олійних культур (зазначених у статті 1 Закону України від 10.09.99 № 1033-XIV повинен оподатковуватись за ставками експортного мита – 10% (у відсотках від митної вартості товару) [63].

18 червня 2018 року Президент підписав Закон № 2434-VIII від 04.04.2018 р. За ними терміном на 3 роки продовжено дію експортного мита на відходи та брухт чорних металів. У той же час його ставки зросли з 30 євро/т до 42 євро/т. Це збільшення пояснюється зростанням вартості цієї сировини на зовнішніх ринках і, як наслідок, втратою «обмежуючого» ефекту мита.

Відповідно до пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 ПКУ експорт підакцизних товарів платником податку за межі митної території України – це операція, яка не підлягає оподаткуванню акцизним податком [69].

Товари вважаються експортованими платником податку за межі митної території України, якщо їх експорт засвідчується правильно оформленою митною декларацією, в тому числі, якщо відвантаження здійснювалося у звітному періоді, а вивезення – у наступному звітному періоді, та на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць існує така митна декларація.

Отже, якщо підприємство здійснює експорт підакцизних товарів за межі митної території України, то ці операції не підлягають обкладенню акцизним податком відповідно до пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 Кодексу. У

цьому випадку вимоги, зазначені в абзаці другому пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 Кодексу щодо підтвердження того, що підакцизні товари (продукція) є дійсно вивезеними (експортованими), повинні бути виконані.

Операції з експорту підакцизних товарів платником податків за межі митної території України включаються до «Довідника інших податкових пільг», який щоквартально формується та розміщується на сервері ДФС (код пільги «14020030»).

У загальному випадку експортні операції не призводять до виникнення різниць між результатами бухгалтерського обліку та об'єктом оподаткування податком на прибуток. Тому всі доходи та витрати, сформовані відповідно до правил бухгалтерського обліку, можуть бути безпечно переведені до складу доходів та витрат без будь-яких коригувань.

У ПКУ передбачено лише одне коригування фінансового результату за операціями з експорту товарів і воно застосовується тільки до контрольованих операцій. Зокрема, «високоприбуткові» платники податку на прибуток (з річним доходом понад 20 мільйонів гривень), а також ті, які не поставили у декларації з податку на прибуток підприємств відмітку про не проведення коригувань, збільшують фінансовий результат на суму перевищення ціни, визначеної принципом «витагнутої руки», над контрактною (договірною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) в ході контрольних операцій у випадках, передбачених ст. 39 ПКУ (п. 140.5.1 ПКУ) [9].

В інших випадках коригувань фінансового результату для операцій з експорту товарів згідно з ПКУ не здійснюють. Відповідно, всі платники податків відображають такі операції виключно з правилами бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу II

Отже, підприємство, яке здійснює певну господарську діяльність, здійснює, відповідно, і операції, які повинні відображатися в бухгалтерському обліку. Проте, таке відображення може бути можливим лише при наявності документа, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документування являє собою спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами, призначеними для первинного спостереження за господарськими операціями.

Організація обліку експортних операцій визначається низкою факторів, насамперед, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються до іноземного покупця, та формою розрахунків. Бухгалтерський облік в експортера залежить від умов розрахунку із покупцем за товари. Визнання доходу(за умови першої події – відвантаження товарів) відображається бухгалтерським проведенням:

- Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

Експортні операції підлягають оподаткуванню відповідно до чинного податкового законодавства.

У загальному випадку експортні операції не призводять до виникнення різниць між результатами бухгалтерського обліку та об'єктом оподаткування податком на прибуток. Тому всі доходи та витрати, сформовані відповідно до правил бухгалтерського обліку, можуть бути безпечно переведені до складу доходів та витрат без будь-яких коригувань.

Для практичної діяльності підприємств податкові розрахунки – важлива складова облікової роботи, тому актуальним є вдосконалення методики їх здійснення, яка відповідала б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності за будь-яких змін податкового законодавства.

РОЗДІЛ ІІІ

АНАЛІЗ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА ТА ОЦІНКА ЇХ ЕФЕКТИВНОСТІ

3.1 Аналіз експортної діяльності підприємства та оцінка ефективності експорту

Державне підприємство «Бучацьке лісове господарство» протягом 2016р. здійснило експортні операції лісопродукції в кількості 18 756,053 м. куб. на суму 18 460 706,03 грн., а в 2017р. в кількості 12 156,78 м. куб. на суму 12 871 841,98 грн. Тобто експорт лісопродукції зменшився на 5 588 864,05 грн. Це погано для підприємства, адже коли у питомій вазі реалізації лісопродукції більша частка експорту, тоді підприємство менше заплатить ПДВ, оскільки експорт лісопродукції здійснюється за нульовою ставкою.

За якість товару відповідають як підприємства-виробники, так і фірми-посередники. Якість експортних та імпорتنих товарів повинна відповідати технічним умовам контрактів, в іншому випадку іноземний покупець може пред'явити фірмі рекламацию.

Рекламация – претензія до якості товару (послуг), що містить вимоги щодо усунення недоліків, зниження ціни, відшкодування збитків. Аналіз якості товарів за звітний період проводиться порівняно з аналогічними показниками минулого періоду, при цьому порівнюється: кількість отриманих рекламаций; сума рекламаций; кількість задоволених рекламаций. Як критерій якості товарів використовується показник процентного співвідношення суми задоволених рекламаций до вартості поставлених товарів.

Крім динаміки рекламаций, вивчаються й окремі рекламации. При цьому з'ясовується, які заходи здійснено фірмою щодо підвищення якості товарів і наскільки вони виявилися ефективними.

З метою підтвердження якості лісопродукції ДП «Бучацький лісгосп» проводив аудит по сертифікації лісопродукції литовською фірмою UAB NEPCON LT, яка знаходиться за адресою: Giruliu str. 20 -81, LT-12112

Вильнюс, Литва. Висновок аудиту – сертифікація схвалена. Якщо відсутній такий висновок, тоді підприємство не може реалізовувати свою лісопродукцію вітчизняним і експортним покупцям. Ця єдина імпортна операція протягом 2017р. була здійснена на основі Акту наданих послуг від 04.10.1017р. на суму 3 740 €.

Вихід на зовнішній ринок завжди пов'язаний з гострою конкурентною боротьбою.

На світових товарних ринках пропонується ряд функціонально-однорідних товарів і послуг, що задовольняють одну і ту саму потребу покупця на рівних чи незначно відмінних умовах. При цьому перевага надається найбільш конкурентоспроможному товару і товаровиробнику.

За п'ять останніх років Державне підприємство «Бучацьке лісове господарство» не отримало жодної рекламації з експорту лісопродукції, що є позитивним фактором його діяльності. Експорт нових товарів лісгосп не здійснював, хіба що відправлялися нові сорти лісопродукції та інші діаметри.

Протягом 2017р. ДП «Бучацький лісгосп» здійснювало експортні операції лісопродукції з іноземним контрагентом, з якими були укладені договори:

– Екстранс (Польща) договір 1/1-2017/Е від 23.01.2017р. заготовки пилені дуб в кількості 770 м. куб.: 1 сорту по ціні 280 € за м. куб., 2 сорту по ціні 260 € за м. куб., 3 сорту по ціні 240 € за м. куб., заготовки пилені ясен в кількості 60 м. куб.: 1 сорту по ціні 250 € за м. куб., 2 сорту по ціні 235 € за м. куб., 3 сорту по ціні 220 € за м. куб.;

– Kimberley Trade НВ (Швеція) договір № 5 від 14.11.2016р. деревина паливна(дрова) бук, граб в кількості 9000 м. куб. по ціні 30 \$ за м. куб.;

– SC CONFANA INDUSTRIES SRL (Румунія) договір 2015/4-11 від 20.11.2015р. пиломатеріали необрізні (дошка) бук в кількості 220 м. куб.: 1-2 сорту по ціні 133 \$ за м. куб., 3 сорту по ціні 110 \$ за м. куб.; пиломатеріали необрізні (дошка) бук в кількості 900 м. куб.: 1-2 сорту по ціні 128 \$ за м. куб., 3 сорту по ціні 105 \$ за м. куб.; пиломатеріали необрізні (дошка) ялина в

кількості 170 м. куб.: 1,2 сорту по ціні 95 \$ за м. куб., 1,2 сорту по ціні 103 \$ за м. куб.; пиломатеріали необрізні (дошка) модрина в кількості 30 м. куб.: 1,2 сорту по ціні 105 \$ за м. куб., 1,2 сорту по ціні 112 \$ за м. куб.; пиломатеріали необрізні (дошка) сосна в кількості 50 м. куб.: 1,2 сорту по ціні 85 \$ за м. куб., 1,2 сорту по ціні 90 \$ за м. куб.;

– SC CONFANA INDUSTRIES SRL (Румунія) договір 003/2016-01-02 від 30.12.2015р. деревина паливна(дрова) в кількості 1000 м. куб.: твердолистяна по ціні 42 € за м. куб.; мяколистяна по ціні 38 € за м. куб.; хвойна по ціні 36 € за м. куб.; деревина паливна(дрова) в кількості 1000 м. куб.: твердолистяна по ціні 29 € за м. куб.; мяколистяна по ціні 26 € за м. куб.; хвойна по ціні 28 € за м. куб.;

– SC Levisad Group Wood SRL (Румунія) договір 001/2017 від 15.06.2017р. дрова паливні в кількості 3000 м. куб. твердолистяна по ціні 27 € за м. куб.; дрова паливні в кількості 1000 м. куб. мяколистяна по ціні 25 € за м. куб.; дрова паливні в кількості 1000 м. куб.: хвойна по ціні 36 € за м. куб.;

– OSUNA Holding LLP (Великобританія) договір 150917 від 09.10.2017р. дрова паливні в кількості 1000 м. куб. твердолистяна по ціні 29 € за м. куб..

Знак на товари і послуги (далі – торговельна марка) є візитівкою компанії, основним елементом, що вирізняє та індивідуалізує на ринку як саму компанію, так і товари і послуги, які вона пропонує споживачам. Торговельні марки є допоміжним інструментом реклами, спрямованим на привернення уваги споживачів, асоціювання та впізнавання товарів та послуг у майбутньому, а також є частиною бренду, іміджу, репутації. Створення, використання та захист торговельної марки є важливими кроками у діяльності кожної компанії.

В ДП «Буцацьке лісове господарство» відсутня торговельна марка, оскільки – це державне підприємство.

Накладні витрати при експорті являють собою затрати підприємства з перевезення і реалізації експортних товарів.

Мета аналізу накладних витрат – перевірка дотримання підприємством у звітному періоді режиму економії та пошук можливостей до зниження витрат у майбутньому.

Провівши аналіз накладних витрат в 2017р. ми виявили, що прямі накладні витрати становлять: в адміністративних витратах 1435 тис. грн., у витратах на збут – 2269 тис. грн., а у інших операційних витратах – 431 тис. грн., так відповідно в 2016р. ці витрати становили: 2094 тис. грн., 2941 тис. грн., 561 тис. грн.. Як бачимо, що в порівнянні із 2016р. у 2017р. усі прямі накладні витрати зменшилися, але й відповідно зменшилася кількості реалізації експортної лісопродукції, та й зменшилася собівартість експортованої продукції (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Накладні витрати з експорту лісопродукції по ДП «Бучацький лісгосп»

№з/п	Накладні витрати	2017рік	2016рік	Відхилення (+;-)
1	Адміністративні витрати	1435	2094	-659
2	Витрати на збут	2269	2941	-672
3	Інші операційні витрати	431	561	-130
4	Собівартість реалізованої продукції	8994	12469	-3475
	Разом витрат	4135	5596	–

Примітка. Сформовано на основі даних ДП «Бучацький лісгосп»

Вказані витрати збільшують собівартість товарів і у зв'язку з цим зменшують чистий дохід від їх реалізації. Зниження накладних витрат веде до підвищення рівня ефективності експорту.

При аналізі накладних витрат, перш за все, визначають відносний рівень накладних витрат у грошових одиницях (ВРНВ):

$$\text{ВРНВ} = \text{накладні витрати щодо експорту за рік у гривнях} / \text{виробнича собівартість реалізованих товарів} \times 100 \quad (3.1)$$

$$2016р. \quad \text{ВРНВ} = 5596 / 12469 * 100 = 45 \quad (3.2)$$

Отже, на кожних 100 грн. виробничої собівартості лісопродукції в ДП «Бучацький лісгосп» у 2016р. припадає 45 грн. накладних витрат.

$$2017р. \quad ВРНВ=4135/8994*100=46 \quad (3.3)$$

Отже, на кожних 100 грн. виробничої собівартості лісопродукції в ДП «Бучацький лісгосп» у 2017р. припадає 46 грн. накладних витрат.

Відносний рівень накладних витрат в 2017р. в порівнянні із 2016р. зріс на 2,2%.

Основним джерелом доходу у зовнішньоекономічних операціях є зовнішня торгівля, тобто експорт та імпорт товарів та послуг. У зв'язку з цим для підприємств, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, якісна оцінка ефективності експорту та імпорту є необхідною умовою розвитку.

Розглянемо загальні положення аналізу ефективності експортних операцій.

При експорті товарів компанія продає товари за кордон для отримання прибутку. У цьому випадку компанія несе наступні витрати:

- собівартість експортованих товарів;
- накладні витрати;
- організаційні витрати.

Під собівартістю товарів розуміються витрати підприємства на виробництво товарів. Накладні витрати включають вартість транспортування товарів, що несе компанія-експортер. Ці витрати залежать від ціни контракту (CIF, FOB та ін.). При експорті, як правило, звичайно використовується ціна FOB товару. Організаційні витрати являють собою витрати підприємства на укладення договору та ін.

Таким чином, експортні витрати дорівнюють сумі собівартості товару, накладних витрат та організаційних витрат.

Експортний дохід підприємства від експорту товарів – це валютний обсяг продаж, що надходить на поточний рахунок підприємства. У більшості випадків експортні надходження виражаються у гривневому еквіваленті. Перерахунок в гривню може здійснюватися за курсом Національного банку України на дату отримання іноземної валюти або на дату укладення договору (залежно від умов договору) або за курсом продажу іноземної валюти на центральних біржах України.

Для того, щоб експорт товарів був ефективним, необхідно, щоб експортний дохід перевищував експортні витрати. Проте виконання цієї умови недостатньо. Експорт товарів є доцільним, якщо експортний прибуток перевищує внутрішній прибуток підприємства від продажу товарів всередині країни. Експортний прибуток дорівнює експортному доходу за винятком експортних витрат, а внутрішній прибуток – внутрішньому валовому доходу, за винятком витрат на товари. У той же час внутрішній валовий дохід є доходом у гривневому еквіваленті від реалізації товарів, призначених для експорту, на території України.

Для більш детального опису діяльності компанії на зовнішньому ринку експорт товарів та послуг за звітний рік порівнюється з експортом за попередній рік, а також здійснюється аналіз у динаміці за кілька років (наприклад, 5-10). Метою цього дослідження є визначення змін, що відбулися в товарній структурі експорту та його географічному напрямку, чи розвивалися нові види експорту, зміни обсягу експорту в поточних та базових цінах, зміни експортних цін. Для вивчення динаміки експорту протягом кількох років обчислюється темп приросту експорту за кожний рік та середньорічні темпи росту, приросту експорту протягом усього досліджуваного періоду.

Дані про експорт протягом досліджуваних років групуються за країнами та товарами та представляються в аналітичних таблицях. Для кожного рядка таблиці (країни, продукції або підсумку) розраховуються

індекси вартості, фізичних обсягів, цін, структури та кількості, які показують, в якій мірі змінилися ціна, фізичний обсяг експорту та середні ціни.

Ефективність господарської діяльності є однією з економічних категорій, що є основою для відбору та реалізації альтернативних варіантів економічного розвитку підприємства, визначає можливість впровадження інноваційних та інвестиційних проектів для створення нових видів продукції та послуг, розробки та впровадження нових технологій, здійснення заходів щодо покращення організації та управління виробництвом, підвищення якості трудового життя персоналу тощо. Експортна діяльність є важливою і невід'ємною частиною господарської діяльності підприємства. Експортні операції стають значною передумовою для розширення ринків збуту, збільшення обсягів виробництва та підвищення якості продукції, що, в свою чергу, дозволяє створювати сприятливі умови для зміцнення конкурентної позиції компанії на внутрішньому ринку. Для економіки країни зростання обсягів експортних поставок суб'єктами господарювання служить основним інструментом підтримки позитивного балансу зовнішньої торгівлі, необхідного для забезпечення стабільності валютного курсу, повного та своєчасного фінансування імпортованих закупівель та збільшення впливу вітчизняних підприємств на глобальні економічні процеси.

Основними пріоритетами економічних перетворень в нашій країні є вихід України на міжнародний рівень, її інтеграція у міжнародний економічний простір та залучення іноземних інвесторів та підприємців до національної економіки. Зрештою, до моменту глобального економічного спаду в нашій країні була сформована експортно-орієнтована модель економіки, основне місце, в якій займала металургійна, молокопереробна та деревообробна промисловості.

Системний підхід при аналізі експортної діяльності спрямований на необхідність взаємозв'язаного вивчення факторів з урахуванням їх зовнішніх та внутрішніх зв'язків. Тому перед початком формування набору коефіцієнтів для всебічного аналізу ефективності господарської діяльності на першому

етапі необхідно формувати систему пріоритетів досліджуваних показників. Розвиток такої факторної системи буде досягнуто за рахунок деталізації комплексних факторів. Елементні показники (такі як інфляція, обсяг кредитованої поставки, період перебування грошей на поточному рахунку) не розкладаються на множинні, оскільки вони за своїм характером є однорідними. У процесі формування системи фактори більш деталізуються, поступово наближаючись по аналітичному характеру до одноелементних (простих). Для цього пропонується їх ранжування у залежності від ступеня залежності та впливу на остаточну ефективність економічної діяльності [26].

З встановленої системи пріоритетів спочатку виділяються найбільш важливі показники, потім формується система пріоритетів другого рівня, показники якої залежать від показників пріоритетів першого рівня. Також формується система показників пріоритетів третього рівня. Систематизація факторів дозволяє глибше вивчити їх взаємозв'язок у формуванні ефективності господарської діяльності. Важливе значення в аналізі ефективності господарської діяльності має класифікація факторів, що діють на неї, на внутрішні та зовнішні [9] (тобто ті, які залежать і не залежать від діяльності даного підприємства) (рис. 3.1).

Оцінка ефективності діяльності компанії дозволяє встановити відповідні параметри її функціонування та розвитку, визначити існуючі моделі та взаємозв'язки між різними об'єктами та явищами економічного життя, визначити резерви підвищення продуктивності виробництва. Так, Л. Абалкін [1,с. 842] підкреслює, що ефективність є відображенням функціонування економічної системи, яка визначається співвідношенням результуючого економічного ефекту та витрат ресурсів, що призвели до досягнення такого ефекту. Однак слід зазначити, що описаний загальний підхід значною мірою відповідає відносно незмінним умовам господарювання, які визначаються стабільністю та передбачуваністю основних показників підприємства.



Примітка. Сформовано на основі [56,с.245]

Рис.3.1 Класифікація факторів, які пропонується використовувати при аналізі ефективності експортної діяльності підприємства

Очевидно, що особлива увага повинна приділятися внутрішнім чинникам, на які компанія здатна безпосередньо впливати, хоча зовнішні чинники також підлягають ретельному вивченню (їх дослідження допомагає більш детально визначити ступінь впливу внутрішніх факторів та визначити внутрішні резерви зростання від ефективності експорту).

Групування на зовнішні та внутрішні фактори дозволяє оцінити місце та роль кожного чинника у формуванні кінцевого рівня ефективності господарської діяльності.

Аналізуючи ефективність зовнішньоекономічної діяльності, насамперед звертають увагу на виконання експортних контрактів за вартістю, фізичними обсягами експортованої продукції, з точки зору терміну поставок; розрахунок впливу факторів, що впливають на вартісні та кількісні

показники виконання експортних контрактів; причини невиконання експортних договорів за будь-якими параметрами [24].

Показник ефективності експорту визначається як відношення виручки – нетто у валюті, помноженої на 100, до собівартості товарів, що продаються у гривнях. На цей показник впливають наступні основні чинники:

- експортна ціна брутто (контрактна ціна);
- отримані валютні надходження від продажів;
- обмінний курс іноземної валюти;
- рівень накладних витрат в іноземній валюті;
- вартість товару в грошових одиницях;
- рівень накладних витрат у грошових одиницях;
- кредитування експортних угод;
- платежі по податках, що формують собівартість експортної продукції.

Цих факторів достатньо для аналізу ефективності експортної діяльності [25].

Однак більш детальна оцінка експортного плану компанії не може бути здійснена без урахування такого важливого чинника як інфляція. Для аналізу експорту різні валюти експортних контрактів зводять до так званої «основної» валюти, яка аналізується (або національна валюта – гривня, або вільноконвертована – долар США).

У першому випадку допоміжні розрахунки спрощуються, оскільки облік будь-якої інвалютної операції обов'язково здійснюється і в національній валюті, але не враховує інфляцію національної валюти (іноді досить значну навіть протягом року). Через це результати аналізу можуть виявитися невірними. Якщо за основну валюту береться валюта вільноконвертована, тоді коефіцієнт інфляції компенсується, але допоміжні розрахунки набагато складніші. Практика експортних операцій показує, що найбільш поширеною формою розрахунків між партнерами є передплата,

акредитив, комерційний кредит (у разі відстрочки оплати за отриману продукцію).

Необхідність використання факторів, таких як структура експорту, страхування та транспортні витрати, а також ефективність використання комерційних кредитів, при аналізі ефективності експорту призвели до створення моделі експортного потенціалу реалізації продукції, складовою частиною якої є обсяг реалізації; ціна продукції; товарна структура експортованої продукції; собівартість продукції; податкові відрахування, транспортні витрати, страхові витрати за відповідними умовами доставки на одиницю експортної продукції; коефіцієнт кредитного впливу; купівельна спроможність валюти.

Прискорення науково-технічного прогресу, постійне виникнення нових продуктів та технологій виробництва, збільшення споживчих вимог та швидке зростання інших соціальних, економічних, культурних, соціальних перетворень значно ускладнюють достовірне прогнозування тенденцій і умов розвитку ринкового середовища та визначення параметрів діяльності підприємства.

За таких умов статичний підхід до оцінки ефективності не дозволяє повністю враховувати складні зміни, що відбуваються в економічній сфері, зокрема, в контексті розширення можливостей альтернативного використання ресурсів, зростання економічної ролі та важливості нематеріальних (насамперед інформаційних) ресурсів, впливу умов і якості трудового життя персоналу на результати діяльності та інших труднощів, які можуть супроводжувати використання статичних показників для оцінки ефективності діяльності компанії, закономірно обумовили виникнення значного розмаїття динамічних підходів до встановлення конкретного змісту й складу результатів і витрат, що мають знаходитися в основі визначення економічної діяльності.

С. Яшин, Є. Пузов [93, с. 9-10] відзначають в зв'язку з цим, що ефективність підприємства в сучасних умовах розглядається в наступних основних аспектах:

- як відносний параметр витратного типу;
- як абсолютний показник, визначений на основі доходного методу;
- як відображення відносних оцінок показників, отриманих за доходним методом;
- як окремий комплекс узгоджених фінансових та нефінансових параметрів діяльності та розвитку підприємства.

Особливостями динамічного підходу до оцінки ефективності є посилення уваги до розгляду альтернатив функціонування та розвитку підприємства, а також суттєве розширення кола факторів формування фінансових результатів економічної діяльності.

Поява та поширення різних підходів до визначення ефективності експортної діяльності, включаючи такі: витратний, балансовий, порівняльний індикативний, збалансованої оцінки (таблиця 3.1), також стало логічним відображенням наявного загального існування концепцій оцінки економічної діяльності у сфері здійснення експортних операцій.

На думку авторів, основним джерелом утворення відмінностей між цими підходами, а також відмінностей у складі відповідних результатів та витрат є повнота висвітлення основної сфери формування ефективності експортної діяльності.

Таким чином, ефективність є відображенням результативності функціонування економічної системи, яка визначається співвідношенням отриманого економічного ефекту ресурсів, які призвели до досягнення такого ефекту, з урахуванням ступеня досягнення встановлених цілей, стратегічних пріоритетів, функціонального розмаїття системи тощо. Напрямки оцінювання та локальні показники узагальнення ефективності експортної діяльності підприємства показані в таблиці 3.2

Таблиця 3.1

Характеристика підходів до оцінки ефективності економічної діяльності підприємства

Назва підходу	Зміст підходу	Показники ефективності
Порівняльний (О. Кузьмін, А. Босак, Р. Дарміць [48, с. 223-225])	Ступінь збільшення доходу підприємства при здійсненні експортних поставок, що визначається на основі порівняння показників ефективності певних експортних операцій з відповідними параметрами ефективності проведення аналогічних операцій на внутрішньому ринку	Базовий коефіцієнт ефективності експорту
		Альтернативний коефіцієнт ефективності експорту
		Частка експорту в загальному обсязі продажів
		Прибутковість експорту
		Стійкість позицій підприємства на зовнішньому ринку
		Динаміка експортних поставок
Витратний (Т. Міролюбова [62, с.7-9])	Співвідношення еквіваленту валютних надходжень від експортних операцій та повних витрат підприємства на випуск і збут експортної продукції	Абсолютна ефективність експорту
		Рентабельність експортних операцій
		Бюджетна ефективність експорту
Балансовий (Г. Пухтаєвич [76, с.222-225])	Співвідношення обсягів економії витрат на виробництво експортної продукції та економії від імпорту	Співвідношення показників оцінки можливостей експорту і потреби в імпорті ресурсів
		Коефіцієнт технологічності
		Валютна ефективність експорту
		Індекс валютної виручки на одиницю продукції
		Індекс структурних зрушень
Індекс умов торгівлі		
Індикаторний (О. Мельник, Ю. Логвіненко [61, с. 126-129])	Побудова матричної моделі, в рамках якої здійснюється узагальнення індикаторів абсолютного характеру з урахуванням встановлених норм і нормативів	Система показників функціонування і розвитку підприємства, згрупованих за напрямками, що відбивають пріоритети стратегічного і поточного планування експортної діяльності

Примітка. Сформовано самостійно

Таблиця 3.2

Напрямки оцінювання та локальні показники узагальнення
ефективності експортної діяльності підприємства

Напрямок оцінювання	Локальні показники оцінки
Ринкова результативність експорту	Темпи росту частки підприємства на зарубіжному ринку
	Темпи росту частки експортної продукції у загальних обсягах виробництва
	Темпи росту обсягів реалізації продукції підприємства
	Частка продукції, якість якої відповідає або перевищує кращі зарубіжні аналоги, у загальних обсягах виробництва
Виробничо- технологічна ефективність	Зміни рівня завантаження основних виробничих фондів
	Темп змін ритмічності виробництва
	Темпи скорочення обсягів запасів готової продукції
	Темпи змін фондовіддачі
Ефективність інноваційно-інвестиційної діяльності	Темпи зростання обсягів інвестицій у розвиток матеріально-технологічної бази підприємства в зв'язку з розширенням експортних поставок
	Зміни рівня зношеності основних фондів
Соціальна ефективність	Темпи росту продуктивності праці персоналу
	Темпи змін рівня оплати праці персоналу
	Темпи змін частки чисельності персоналу з найвищим рівнем кваліфікації у загальній чисельності персоналу
Фінансова результативність	Зміна рівня витрат на одиницю товарної продукції
	Співвідношення рівня цін реалізації продукції на зовнішньому та національному ринках відповідно
	Рентабельність виробництва експортної продукції
	Рентабельність операційної діяльності
	Співвідношення обсягів довгострокових дебіторської та кредиторської заборгованостей
	Темпи росту оплати праці персоналу, задіяного в маркетингово-збутовій діяльності
	Частка витрат на маркетингове обслуговування експортних поставок у загальних витратах на збут

Примітка. Сформовано на основі [48,с.102]

Оцінка ефективності експортної діяльності підприємства може здійснюватися на основі таких підходів: витратного, балансового, порівняльного, індикаторного, збалансованої оцінки. Описані підходи є відображенням різних аспектів процесу формування.

3.2 Прогнозування експортної діяльності на коротко- та довгострокову перспективу та рекомендації щодо її удосконалення

Будь-яка економічна діяльність компанії знаходить своє відбиток не тільки на мікрорівні, але також впливає на стан промисловості, території, макропоказники, а також результати діяльності інших підприємств. Це стосується, зокрема, і експортного сегменту підприємств. У умовах європейської інтеграції України перед підприємства виникає унікальна можливість значно розширити ринки збуту і, відповідно, збільшити продажі та підвищити рентабельність, посилюючи свою експортну активність.

Визначення напрямків та оцінка можливостей розвитку експортної діяльності мають базуватися на відповідній стратегії, вибір якої вимагає передбачення основних умов її ефективності.

Стратегія експортної діяльності використовується для розробки правил і прийомів поведінки компанії на зовнішньому ринку як експортера товарів. Вона визначає принципи здійснення експортних операцій з урахуванням чинного законодавства в країні та за кордоном. Вибираючи стратегію експорту, компанія враховує свій експортний потенціал, вибирає ринки, визначає стратегічні цілі експорту, розробляє тактику, розподіляє ресурси за видами експортної діяльності [86, с.157].

Довгострокове прогнозування має на меті оцінити стабільні довгострокові тенденції розвитку об'єкта в минулому і на цій основі визначити найбільш ймовірне їх продовження в майбутньому. У процесі прогнозування слід визначити можливі протиріччя та диспропорції у розвитку ринку.

На відміну від кон'юнктурного, тобто короткострокового прогнозу, основне місце в довгостроковому прогнозуванні належить обґрунтуванню та оцінці можливих альтернативних варіантів розвитку. Надзвичайно важлива роль у цьому випадку відіграють інструменти імітаційного моделювання, коли при визначенні майбутнього далеко не завжди необхідно відповісти на питання, що ж буде конкретно та однозначно, а, навпаки, необхідно показати

яким набором найбільш вірогідних варіантів може бути представлено віддалене майбутнє за умови дотримання тих чи інших заздалегідь заданих умов і передумов.

Для ДП «Бучацьке лісове господарство» прийняття ефективних рішень щодо вибору ринку для продажу своєї продукції є не менш важливим як на короткострокову, так і на довгострокову перспективу. Це вимагає прогнозування та моделювання експортних операцій з різними країнами.

Прогнозування використовується на етапі планування та забезпечує реалізацію концепції розвитку об'єкта або явища в плановому періоді. Також, прогнозування необхідне на етапі реалізації плану, при оцінці досягнутих результатів у пошуку напрямів додаткових управлінських рішень, спрямованих на усунення відхилень у показниках розвитку [92, с.160].

Прогнозування дозволяє визначити ситуації, на які слід звернути увагу в майбутньому, і виправдати заходи впливу на них. Необхідність прогнозування пояснюється невизначеністю майбутнього: ефект від прийнятого рішення не відчувається в короткостроковій перспективі. В результаті надійне прогнозування майбутнього стану покращує ефективність процесу прийняття рішень.

Прогнозування експортної діяльності на короткострокову та довгострокову перспективу ДП «Бучацьке лісове господарство» включає:

- прогнозування темпів зростання ринку;
- прогнозування темпів зростання частки ринку;
- прогнозування відносного темпу зростання власної частки ринку в порівнянні з темпами зростання частки ринку лідера на ринку (за ринковою часткою);
- прогнозування темпів зростання абсолютної та відносної прибутковості;
- прогнозування рівня конкурентоспроможності на ринку;
- прогнозування ступеня інтернаціоналізації ринку;
- прогнозування ступеня експортоорієнтованості підприємства.

Прогнозні показники темпів зростання ринку, відносної частки ринку, частки експортної продукції в загальному обсязі реалізації відображено в таблиці 3.3

Таблиця 3.3

Прогнозні показники експортної діяльності ДП «Бучацьке лісове господарство»

Показники	2019	2020	2021
Темпи зростання ринку,%	18	12	15
Відносна частка ринку	1,5	1,8	0,8
Частка експортної продукції в загальному обсязі реалізації,%	38,8	45,6	47,1

Примітка. Сформовано на основі даних ДП «Бучацьке лісове господарство»

Здійснення процесу прогнозування відбувається на основі використання різноманітних методів. За принципами формування прогнозу виділяють три групи методів: екстраполяцію, моделювання й експертні оцінки (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Характеристика основних методів прогнозування діяльності підприємства

Назва методу	Характеристика
Методи екстраполяції	Базуються на статистично обґрунтованих тенденціях зміни кількісних характеристик об'єкта; є одними з найпоширеніших серед усіх способів економічного прогнозування
Методи моделювання	Полягають у побудові певних моделей, за допомогою яких отримуються прогнозні показники; до них належать прийоми структурного, сітьового, матричного моделювання та ін.
Методи експертних оцінок	Полягають у використанні знань і досвіду експертів; належать до неформалізованих методів і застосовуються у разі неможливості врахувати вплив багатьох факторів через значну складність об'єктів прогнозування

Примітка. Сформовано на основі [92,с.498]

Слід зазначити, що ДП «Бучацьке лісове господарство» за особливостями діяльності відноситься до підприємств первинної обробки деревини, в якості такої деревини виступають лісоматеріали. Його зарубіжними клієнтами є підприємства вторинної переробки деревини, які виробляють меблі, столярні вироби та дерев'яну тару.

Ключовим елементом процесу розробки експортної стратегії ДП «Бучацьке лісове господарство» в контексті підвищення ефективності зовнішньої торгівлі є визначення її цілей. Тактики поведінки компанії на світовій арені залежить від мети експортної діяльності. ДП «Бучацьке лісове господарство» визначило дві головні цілі експорту: розширення продажів та їх диверсифікацію.

У той же час факторами, що визначають мету зовнішньої торгівлі, є:

- розвиток внутрішнього ринку (рівень насичення товарами, підвищення тиску конкурентів, дії уряду тощо);
- діяльність іноземних конкурентів;
- диверсифікація ризиків через експансію на зовнішні ринки;
- вирішення проблем підприємств, що залежать від сезонних коливань попиту на внутрішньому ринку;
- підвищення завантаженості існуючих і додаткових потужностей;
- зниження витрат тощо.

Ці фактори є цілеутворюючими для загальних цілей, визначених ДП «Бучацьке лісове господарство» (таблиця 3.5).

Аналізуючи потенціал компанії для виходу на експортні ринки, нами було враховано фактори як внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Оцінка ефективності експортної діяльності деревообробних підприємств здійснюється за допомогою показників обсягу реалізації, ефективності експортних продажів, ризиків експортних продаж та ін. Очевидно, що більшою чи меншою мірою всі наведені вище показники базуються на показнику «обсяг експорту продукції». З огляду на цей факт, а також на те, що в умовах ринку найбільш чутливим показником, що характеризує

експортну активність будь-яких підприємств, є реалізація, цей показник слід розглядати як результативний.

Таблиця 3.5

Система цілей експортної стратегії ДП «Бучацьке лісове господарство»

Цілеутворюючі фактори експорту підприємства	Цілі експорту	
	Розширення збуту	Диверсифікація збуту
Розвиток внутрішнього ринку	+	+
Активність зарубіжних конкурентів на внутрішньому ринку	+	
Подолання залежності від внутрішнього ринку		+
Завантаження вільних потужностей	+	
Зниження витрат	+	+
Підвищення ефективності збуту	+	
Компенсація коливань валютних курсів		+
Зниження загальних ризиків		+
Стабілізація цінової політики	+	

Примітка. Сформовано на основі даних ДП «Бучацьке лісове господарство»

На основі даних звітності ДП «Бучацьке лісове господарство» нами було розраховано кореляцію деяких показників виробничо-господарської діяльності підприємства з обсягом експорту за 2018 рік (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6

Показники виробничо-господарської діяльності ДП «Бучацьке лісове господарство»

Показники	Кореляція з обсягом експорту (2018 рік)
Вартість основних засобів	0,7673
Витрати на оплату праці	0,9949
Адміністративні витрати	0,7119
Витрати на збут	0,8995

Примітка. Сформовано на основі даних ДП «Бучацьке лісове господарство»

Ці фактори найбільше впливають на розвиток експортної діяльності ДП «Буцацьке лісове господарство», оскільки відповідні коефіцієнти кореляції значно перевищують порогову величину 0,7. Незалежні показники, такі як витрати на оплату праці та реалізацію продукції, позитивно впливають на збільшення обсягів експорту продукції. У той же час, вартість основних засобів та витрати на адміністрування негативно впливають на результуючий показник. Підприємство має достатньо основних засобів, подальше збільшення яких на даному етапі є зайвим, оскільки їхнє обслуговування перевищує вигоди від збільшення обсягів виробництва.

У той же час слід зазначити, що така тенденція є неперспективною, оскільки умови для забезпечення сталого розвитку полягають саме в експорті готової продукції, а не сировини, експорт якої в даний час переважає у діяльності підприємства. Причиною цього є обмежені можливості для продажу продукції (невелика група клієнтів, недостатньо узгоджений асортимент тощо). Тому замість того, щоб збільшувати обсяги виробництва, доцільно збільшувати інвестиції у сферу продажів продукції, маркетингу, логістики, налагодження зв'язків з партнерами та підвищення якості транзакцій [78, с.121].

Можна також зробити висновок, що адміністративні витрати підприємства неефективні. Більше того, подальше збільшення витрат на адміністрування призведе лише до зменшення прибутку (збільшення збитків), оскільки вкладення коштів не будуть повністю погашені за рахунок надходжень від реалізації продукції. Крім того, доцільно збільшити експортні продажі шляхом оновлення фондів, а також зосередження уваги на основній діяльності компанії, оскільки фінансові доходи, не пов'язані з нею, навпаки, зменшують обсяги експортних надходжень.

Логістика є проблемним місцем у системі організації експортної діяльності ДП «Буцацьке лісове господарство». Логістика – це важливий маркетинговий аспект функціонування підприємства. Одним з основних

чинників ефективної організації логістичної діяльності є оптимізація транспортних витрат ДП «Бучацьке лісове господарство».

З усіх параметрів (показників), що характеризують довгострокові перспективи розвитку світового ринку, найбільш цікавим з точки зору учасника зовнішньоекономічної діяльності, звичайно, є два:

- прогнозування рівня світових цін на конкретний товар або групу,
- прогнозування попиту на товар.

Аналіз довгострокової динаміки світових цін у довгостроковій перспективі дозволяє визначити порівняльну ефективність очікуваного експорту, а вивчення тенденцій попиту – оцінити максимально можливий обсяг цього експорту.

Прогнозні оцінки попиту на певний товар, у свою чергу, є методологічною та інформаційною основою для розробки прогнозів щодо його експорту. Вони найчастіше представляють практичний інтерес у процесі середньострокового і довгострокового прогнозування світових товарних ринків і лише в обмеженій мірі при короткострокових прогнозах, коли мова найчастіше йде про місячну або квартальну динаміку відповідних економічних показників.

У всіх випадках прогнозні оцінки в значній мірі (звичайно, без урахування обставин тимчасового та випадкового характеру) залежать від двох груп чинників (характеристик ринку) – внутрішніх та зовнішніх [56, с.245].

Аналіз організації менеджменту на досліджуваному підприємстві дозволив визначити, що процеси управління експортною діяльністю підприємства підпадають під вплив двох груп факторів:

- організаційної структури підприємства;
- зовнішнього середовища.

Це, у свою чергу, впливає на процес прийняття рішень щодо зовнішньоекономічних операцій підприємств.

Для подолання негативного впливу факторів навколишнього середовища, що перешкоджають розвитку експортної діяльності, компанія стикається з необхідністю прийняття ефективних управлінських рішень. Ці рішення стосуються, зокрема, систем управління підприємством, оптимізації витрат на логістику, вдосконалення системи моніторингу та інших компонентів експортної діяльності підприємства. Комплексний характер цих процесів, значні ризики ведення бізнесу за кордоном у порівнянні з внутрішнім ринком, викликають необхідність інтегрованого підходу до оптимізації експортної діяльності компанії.

Аналіз експортної діяльності ДП «Бучацьке лісове господарство» дозволив визначити, що для його подальшого розвитку необхідно використовувати елементи ситуативного підходу, оскільки в сучасних динамічних умовах саме він за своєю природою враховує конкретні ситуації, найкраще підходить для організації експортної діяльності та її оперативного коригування відповідно до економічних, правових, інституційних змін навколишнього середовища.

Основою ситуативного підходу є те, що він базується на твердженні, що єдиного універсального підходу до системи управління підприємством не існує. Ефективність побудови такої системи залежить, насамперед, від її здатності адаптуватися до ситуації, до зміни внутрішніх та зовнішніх чинників.

Головним внутрішнім чинником для підприємства є управління запасами. Тобто особлива увага повинна приділятися збору, аналізу та передачі інформації в цій галузі управління експортною діяльністю.

Також важливим внутрішнім фактором є контроль якості для задоволення споживчого попиту, особливо на зовнішніх ринках. Значну увагу слід приділити аналізу споживчого попиту на всіх етапах виробничого процесу. Зокрема, у цьому випадку необхідно детально вивчити негативні наслідки для споживачів з метою підвищення ефективності експорту та якості продукції для експорту.

Основним напрямком удосконалення експортної діяльності підприємства є визначення відповідних важелів впливу на споживчий попит, що в той же час не мають негативного впливу на продуктивність компанії, або цей вплив незначний.

Основними заходами для досягнення цієї мети є:

- детальний аналіз споживчого попиту та споживчих переваг з метою визначення в майбутньому відповідних ресурсів компанії, які можуть бути спрямовані на задоволення споживчого попиту. З огляду на те, що ресурси цих типів компаній зазвичай є обмеженими для впровадження спеціальних механізмів планування та контролю, важливим елементом є аналіз ресурсів та потенціал для підвищення ефективності експорту;

- визначення інвестиційного потенціалу для покращення експортної діяльності (потенційний ріст споживчого попиту/лояльності споживачів та фінансових показників);

- спрямування інвестицій у ті механізми планування та контролю, які мають прямий вплив на задоволення споживчого попиту.

З метою підтримки експортної діяльності на високому рівні, ДП «Буцацьке лісове господарство» слід враховувати власні переваги та розвивати їх відповідно до вимог споживачів.

Для підприємства важливо не лише досягти найвищого рівня всіх показників експортної діяльності, але й розповсюджувати позитивні моменти власної практики. Це означає, що основну увагу слід приділяти створенню, підтримці та постійному вдосконаленню ефективної системи управління.

Основні способи досягнення цієї мети:

- використання розширеної системи управління із застосуванням високостандартизованих методів експортного контролю, зокрема, вдосконаленої системи звітності;

- інтенсифікація виробництва та поширення на ринку експортних товарів.

Пріоритетні підходи до експорту для підприємства – утримання позицій, зокрема, високого рівня задоволення споживчого попиту та високого рівня продуктивності.

Саме цим цілям повинні бути підпорядковані основні компонентам планування, організації виробництва та контролю підприємства у таких ключових галузях підприємства як стратегічне планування, організація експортної діяльності, управління трудовими ресурсами (забезпечення максимальної продуктивності праці) та контроль, побудований, зокрема, на принципах управління ризиками, оскільки високоефективні експортноорієнтовані підприємства, як правило, стикаються з більш високим рівнем ризику.

Підприємству варто звернути увагу на покращення планування та організації експортної діяльності, зокрема, відповідність його продукції міжнародним технологічним стандартам та на вивчення та виборі ринків і каналів збуту.

Оцінка процесу експортної діяльності – це моніторинг та оцінка на наступних етапах експортної діяльності підприємства:

- вивчення ринку збуту;
- підготовка виробництва продукції на експорт;
- виробництво продукції на експорт;
- продаж продукції;
- після продажне обслуговування.

Все вищезазначене разом з аналізом й оцінкою чинників впливу на експортну діяльність підприємства дозволило розробити комплексний механізм розвитку експортної діяльності ДП «Бучацьке лісове господарство».

Висновки до розділу III

Отже, розробка підходу до оцінки експортної діяльності деревообробних підприємств з урахуванням їх специфіки для визначення напрямів розвитку їх експортної діяльності, визначення загальних напрямів розвитку експортної діяльності підприємства дозволили зробити такі висновки.

Кількісно оцінено фактори впливу на розвиток експортної діяльності підприємств деревообробної промисловості, тобто, із показників, що можуть впливати на обсяги експортної діяльності відібрано такі, що для заданого підприємства деревообробної промисловості суттєво впливають на обсяги експортної діяльності.

За результатами аналізу авторських підходів до оцінювання експортної діяльності сформовано набір показників, які доцільно застосовувати для усесторонньої оцінки експортної діяльності деревообробних підприємств. Для отримання кінцевих висновків щодо тенденцій та динаміки експортної діяльності досліджуваних підприємств.

Оцінка ефективності експортної діяльності підприємства може здійснюватися на основі таких підходів: витратного, балансового, порівняльного, індикаторного, збалансованої оцінки.

Описані підходи є відображенням різних аспектів процесу формування та оцінки ефективності експорту, проте не дозволяють повною мірою охопити зазначену предметну сферу.

Для здійснення порівняльної оцінки ефективності експортної діяльності та проведення рейтингового ранжирування видів продукції при формуванні економічно обґрунтованого експортного портфелю підприємства пропонується використовувати узагальнюючий показник, що може бути розрахований як таксонометричний коефіцієнт розвитку багатовимірних об'єктів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, результати дослідження дозволяють стверджувати що експортна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємовідносинах між ними, є сукупністю виробничо-господарських зв'язків, організаційно-економічних та комерційних функцій, які забезпечують обмін продукцією в матеріально-речовій формі. Об'єктами обліку і аналізу експортної діяльності є майно та джерела його утворення, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, господарські процеси та їх результати.

Практична реалізація експортної діяльності здійснюється на підставі застосування певних правових норм, закріплених в міжнародних та національних нормативних документах, тому вивчення цих документів займає важливе місце серед питань організації, порядку проведення та обліку зовнішньоекономічних операцій. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють: Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство економіки, Антимонопольний комітет, Державна митна служба, органи місцевого управління.

На підставі зовнішньоекономічних контрактів та первинних документів здійснюється валютний контроль зовнішньоекономічної діяльності, який полягає у визначенні відповідності валютних операцій чинному валютному законодавству, наявності необхідних ліцензій та дозволів на них, перевірці виконання резидентами зобов'язань перед державою, перевірці обґрунтованості платежів в іноземній валюті.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій визначається рядом факторів, передусім, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються, іноземному покупцю та формою розрахунків з ним. Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування достовірної інформації про реалізацію експортованих товарів, своєчасне

виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту, формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками, формування достовірної інформації про курсові різниці. При розгляді організації обліку зовнішньоекономічних операцій в ДП «Бучацьке лісове господарство» було виявлено, що облік відповідає вимогам чинного законодавства.

Досліджено, що основним завданням ведення обліку експортних товарів є контроль за наявністю, рухом, збереженням товарів, правильним оформленням транспортно-супровідних документів, своєчасним їх відвантаженням та оприбуткуванням, пред'явленням претензій до постачальників, посередників, транспортних організацій за нестачу товарів, надходження зіпсованих товарів, виявлений брак, порушення термінів поставок.

Запропоновано уточнену класифікацію витрат за двома аспектами: у постачальника і покупця та за об'єктами обліку. Дана класифікація дасть можливість практичним працівникам правильно розподіляти витрати, а також визначати фактичну собівартість та ціну по кожному виду товару, прогнозувати продажну ціну з врахуванням інших витрат, попиту та пропозицій.

Обґрунтовано, що облік розрахунків в іноземній валюті з постачальниками та покупцями необхідно вести на окремому субрахунку за кожною іноземною валютою (відкриваючи окремий регістр), в розрізі постачальників та покупців, за кожним контрактом, документом. Запропонована методика обліку операцій з банківськими платіжними картками за міжнародною платіжною системою.

Всі сучасні програмні продукти дозволяють автоматизовано вести синтетичний і аналітичний облік. Важливою передумовою підвищення ефективності обліку і прискорення швидкості обробки документів є можливість комп'ютерного обліку розрахунків між контрагентами і ведення довірливої роботи. За доцільне вбачаємо ширше впровадження

спеціалізованих робочих місць з оперативного обліку та аналізу договірної роботи.

В ході аналізу виконання зовнішньоекономічних договорів ДП «Бучацьке лісове господарство» з'ясувались питання дотримання головного принципу – належного виконання договірних зобов'язань. В ході аналізу практичного застосування норм цивільного законодавства, що регламентують договори поруки, уступки, вимоги та переведення боргу, вироблено ряд рекомендацій практичного характеру. Обґрунтовано необхідність врахування курсу іноземної валюти при аналізі операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Відповідь на питання про повноту обліку його відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам дає аудит. Цей вид контролю доцільно розглядати не лише як перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів, а й спосіб отримання програмних рекомендацій, що дозволять збільшити ефективність виробництва, оптимізувати затрати та збільшити віддачу одиниці вкладених інвестицій. В ДП «Бучацьке лісове господарство» аудит не проводився. Ми рекомендуємо в майбутньому проводити аудит і в обов'язковому порядку формувати програму аудиту з чіткою розбивкою етапів на виконання робіт.

Отже, за умови комплексного інтегрованого підходу щодо аналізу здійснених товарних операцій, автоматизації процесів обліку експортна діяльність стане запорукою досягнення успіху у бізнесі та покращить імідж ДП «Бучацьке лісове господарство» на світовому ринку.

Список використаних джерел

1. Абалкін, Л.І. Національна економіка [Текст] / Л.І. Абалкін, М.А. Атрамова, А.І. Олексіїв. – М.: Видавництво «Економість», 2007. – 864 с.
2. Бабій Л. І. Особливості оподаткування операцій експорту товарів / Л. І. Бабій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету – 2012. – Вип. 21. – С. 47–50. – (Серія «Економічні науки»).
3. Бабій Л. І. Порядок здійснення експортно-імпортних операцій і його вплив на організацію обліку / Л. І. Бабій // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (31). – С. 19-25.
4. Бабій Л.І. Удосконалення обліку експортних операцій [Текст] / Леся Бабій // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8, ч. 2. – С. 392-394.
5. Беднарчук, Г. Експорт послуг - оподаткування та облік [Текст] / Галина Беднарчук // Дебет- Кредит. – 2011. – 12 верес. (№37). – С. 17-21.
6. Безручко О. О. Торгівельне посередництво як особливий вид підприємницької діяльності на ринку товарів та послуг // Економічні науки. Економіка підприємства, 2010- 235 с.
7. Белопольский Н.Г. Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект /Сб.науч.трудов ДНУ. – Донецк: ДонГУ. – 2003. – С.13-17.
8. Белопольский Н.Г., Бовзенко В.Ф. Опыт маркетинговой деятельности внешнеэкономического акционерного общества «Керамет» / Сб.науч.трудов. ДГУЭиТ. – Донецк:ДГУЭиТ. – 2000. – С.189-195.
9. Білова, Н. Експортні операції: порядок відображення в податковому та бухгалтерському обліку [Текст] / Наталя Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – 26 листоп. (№ 95). – С. 20-28.
10. Білова, Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій [Текст] / Наталя Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – 23 трав. (№ 41). – С. 23-38.

11. Борисенко, П. А. Структурні перетворення Євросоюзу в умовах глобалізаційної кризи [Текст] / П. А. Борисенко // Наукові праці НДФІ. – 2014. – Вип. 4. – С. 128-132.
12. Венцель, В.Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності [Текст] / В.Т.Венцель // Міжнародний збірник наукових праць –2011.
13. Вітвицька Н. С., Кузьмінська О. Е. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Київський національний економічний ун-т — К. : КНЕУ, 2013. — 165с.
14. Владімірська, М. Експорт товарів : [оформлення, облік і оподаткування експортних операцій] [Текст] / Марина Владімірська // Бібліотека <<Баланс>>.Методичний посібник. – 2009. – №3 : Валютні операції: нюанси обліку. – С. 27-31.
15. Войнаренко, М. П. Особливості обліку експортних операцій [Текст] / М. П. Войнаренко, Р. Л. Цебень // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5. – С. 280-283.
16. Войцеховський, М. Розрахунки валютою в експортних операціях : [облік] [Текст] / М. Войцеховський, М. Кондзелка // Дебет- Кредит. – 2008. – 6 жовт. (№40). – С. 30-35.
17. Волкова, І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / І. А. Волкова, М. В. Реслер, О. Ю. Калініна. – К. : ЦУЛ, 2016. – 301 с
18. Галещук, С. Окремі питання обліку експортно-імпортних операцій на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / Світлана Галещук // Наука молода. – 2011. – Вип. 15-16. – С. 339-343. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/27408/1/%D0%93%D0%B0%D0%BB%D0%B5%D1%89%D1%83%D0%BA.pdf>.
19. Гарний Д.К. Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи / Дмитро Гарний // Школа бухгалтера. – № 5. – 2015.

20. Гвоздецька, І. Тенденції зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств: маркетинговий аспект [Текст] / І. Гвоздецька // Економіст. – 2017. – № 9. – С. 31-37.

21. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності: Підручник / О. П. Гребельник К.: Центр навчальної літератури, 2011.- 384 с.

22. Давидова, К. Експортні операції у практичних прикладах : [податковий облік] [Текст] / Катерина Давидова // Баланс. – 2011. – 10 жовт. (№ 81). – С. 25-28.

23. Декрет КМУ «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19.02.1993 р. № 15-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-93>

24. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

25. Економічний аналіз: Навч. посібник/ М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.:КНЕУ, 2003. – 556с

26. Журавська, І. Експортно-імпортні розрахунки: як не порушити строки [Текст] / Інна Журавська // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2017. – № 21 (22 трав.) : Спецвипуск. – С. 45-48.

27. Завадський Й.С. Економічний словник /Й.С. Завадський. – К.:Кондор,2006. –356 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://library.nlu.edu.ua/poln_text/knigi/kondor/ekonomic_sl_2006.pdf

28. Задарожний, О. Експортно-імпортні операції: податковий облік [Текст] / Олексій Задарожний, Станіслав Бескидевич // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 6. – С. 60-65.

29. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

30. Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.1992 №2097[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2097-12>.

31. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 №959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12/page>.

32. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 03.01.2017 № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80>.

33. Засадний, Б. А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / Б. А. Засадний. – К. : Кондор, 2015. – 286 с.

34. Зінь Е. А. Основи зовнішньоекономічної діяльності [підручник] / Е. А. Зінь, Н. С. Дука. — К.: Кондор, 2009. — 432 с.

35. Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. - 2013. - Вип. 23. - С. 161-164. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_33.

36. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах від 12.11.2003 № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>

37. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями від 24.03.1999 № 136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0338-99>

38. Іщук, С. Оцінка експортно-імпортних операцій із давальницькою сировиною в Україні і Львівській області [Текст] / С. Іщук, О // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2017. – № 4. – С. 3-8.

39. Іщук, С. О. Структурно-динамічна оцінка експортно-імпортних операцій в Україні і областях Західного регіону [Текст] / С. О. Іщук, Л. Й. Созанський // Регіональна економіка. – 2016. – № 3. – С. 43-54.

40. Кадуріна Л.О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: Теорія, практика, рекомендації / Л.О.Кадуріна, М.С.Стрельнікова. – Запоріжжя: Центр учбової літератури, 2011. – 606с
41. Кириленко А.С. Бухгалтерський облік і аудит операцій по валютному рахунку підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №11.–С. 2–7
42. Коблянська, Г. Методологія обліку і фінансової звітності експортних операцій [Текст] / Г. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – С. 4-14.
43. Коблянська, О. І. Облік експортних операцій у світлі інтеграції України до Європейського Союзу [Текст] / О. І. Коблянська, Т. І. Сафонов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 11. – С. 43-47.
44. Коваль, О. Методика бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій [Текст] / Олександр Коваль, Наталя Балабайкіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №4. – С. 31-35.
45. Ковальчук, Т. Г. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / Т. Г. Ковальчук. – К. : Ліра-К, 2018. – 216 с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2018/літо/Облік і аналіз зовнішньоек.pdf>.
46. Красовська, І. Оподаткування операцій з імпорту-експорту товарів [Текст] / І. Красовська // Бібліотека головбуха. – 2008. – 9 січ. (№ 1) : ПДВ. – С. 179-186.
47. Крупка, Я. Д. Облік міжнародних операцій [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, І. Я. Назарова. – Тернопіль : Крок, 2016. – 216 с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2015/літо/Облік міжнародних операцій.pdf>.
48. Кузьмін, О.Є. Планування, організування та мотивування зовнішньоекономічної діяльності [Текст] / О.Є. Кузьмін, А.О. Босак, Р.З. Дар-міць. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська Політехніка», 2009. – 324 с.

49. Кузьмінський Ю.М. Організація внутрішнього оперативного обліку і контролю за здійсненням зовнішньоторговельної діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011.–№3. – С. 28–29.
50. Кучеренко Г.Д. Україна і світ (країни / території світу, показники соціально-економічного розвитку, зв'язки з Україною, офіційні контакти) [Текст] : навч. посіб. / Д. Г. Кучеренко, О. В. Мартинюк, В. Є. Сахаров [та ін.] ; за заг. ред. В. Є. Сахарова. – К. : ЦУЛ, 2016. – 416 с
51. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишиленко. - 3-є видання. -К.:ЦНЛ, 2011 - с. 630.
52. Лубенченко, О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : монографія / О. Е. Лубенченко. – К. : Кондор, 2016. – 306 с.
53. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб./ М. Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 365 с
54. Лучко М.Р. Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] // М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль. – 2016. – 251 с.
55. Ляшко, Ю. Особливості розрахунків у сфері ЗЕД [Текст] / Юрій Ляшко, Ірина Бочко // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2015. – № 8 : Податковий кредит з ПДВ. – С. 26-29.
56. Мазуренко, В. І. Облік зовнішньоекономічної діяльності підприємств [Текст] : підручник / В. І. Мазуренко, Р. Д. Стаканов. – К. : ДКС центр, 2013. – 348 с.
57. Максимова В.Ф. Облік у галузях економіки: навчальний посібник / В.Ф. Максимова. -К.: ЦНЛ, 2010 с. 496.
58. Мельник, Н. Г. Особливості розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [Текст] / Н. Мельник, Н. Михайлишин // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 217-220.
59. Мельник Н. Г. Історичні та міжнародні аспекти обліку іноземної валюти / Н. Г Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки.

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2016.
– Вип. 12. – С. 505-508

60. Мельник, Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Наталія Мельник // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12, № 4. – С. 507-518. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jee_2013_12_4_8.

61. Мельник Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні / Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 4. - С. 10-17.

62. Мельник Н. Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні : монографія / Наталія Мельник // Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич.; М-во освіти і науки України; Міжнар. технол. ун-т «Миколаївська політехніка»; Нац. гірн. ун-т. Харк. ін.-т банк. спр. Житомир. держ. ун-т. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.

63. Митний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

64. Мудрак Р.П. Розширення експортних можливостей: зовнішньоторговельні вигоди та внутрішні продовольчі ринки. / Р.П. Мудрак. Економіка АПК, 2008, № 4, с. 122-127.

65. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: навчальний посібник / Г. В. Нашкерська. - К.: Кондор, 2009 - 504 с.

66. Огійчук М.Ф., Шандурська В.Г., Беленкова М.І. та ін. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник : К.: Алерта, 2009. – 332 с.

67. Орлова В.К. Фінансовий облік: навчальний посібник / В.К. Орлова - К.: ЦНЛ, 2010. -510 с.

68. Педь, І. В. Експорт податків як феномен глобалізації світової економіки [Текст] / І. В. Педь // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – №1. – С. 56-60.

69. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» (П(С)БО 1) затверджений наказом Міністерства фінансів від 07.02.2013 № 73.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (П(С)БО 15) затверджений наказом Міністерства фінансів від 29.11.1999 № 290.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (П(С)БО 21) затверджений наказом Міністерства фінансів від 10 серпня 2000 року № 193.

73. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. №88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

74. Потапов В.М. Проблемні перспективи розвитку ЗЕД України / В.М. Потапов. Економічні новини. - 2008 - № 4.

75. Прокопишин С.О. Податок на додану вартість: особливості оподаткування та обліку в експортно-імпортних операціях / С.О.Прокопишин // Вісник Хмельницького національного університету. –2014. –С.72-75.

76. Пухтаєвич, Г.О. Аналіз національної економіки [Текст] / Г.О. Пухтаєвич. – К.: КНЕУ, 2005. – 254 с.

77. Радзієвська, С. О. Сучасний стан і шляхи підвищення конкурентоспроможності економіки України [Текст] / С. О. Радзієвська // Економіка та держава. – 2012. – № 2. – С. 35-38.

78. Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств [Текст] : монографія / В. М. Рожелюк. - К. : ННЦ ІАЕ, 2013. - 488 с.

79. Руденко Л.В. Розрахункові та кредитні операції у зовнішньоекономічній діяльності підприємства: Підручник. / Л.В. Руденко - К.: Лібра, 2007.-304с.

80. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 (23). – С. 118–122

81. Славінська, А. Уранці валюта - ввечері товар: облік експорту (імпорту) товарів на умовах передоплати [Текст] / Анастасія Славінська // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 78 (23 серп.). – С. 8-10.

82. Стіпахно, В. І. Тенденції розвитку обсягів експорту та імпорту товарів в АПК [Текст] / В. І. Стіпахно // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №9. – С. 42-44.

83. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук — 2-ге вид., перероб. і доп. / — К: Знання, 2008. — с.507.

84. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. - 3-тє видання. - К: ЦНЛ, 2008. - 954с.

85. Торговельно-економічні взаємовідносини України з країнами Європейського Союзу [Текст] // Платіжний баланс і зовнішній борг України. – 2011. – № 2-й квартал. – С. 57-61.

86. Тюріна Н. М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навчальний посібник / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка. - К.: «Центр учбової літератури», 2013. - 408 с.

87. Федоренко В. Г., Політична економія Підручник / В. Г. Федоренка, О.М. Віденко, М.М. Руженський, О.Ф. Уткін. – К.: алеута, 2008. – 487 с.

88. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. Посібник / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект – Захід”, 2008. – 1224 с.

89. Чельтер, С. Експортні операції: бухгалтерський та податковий облік [Текст] / Софія Чельтер // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – 4 лип. (№ 61). – С. 6-12.

90. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / М.Д. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011.-с.393-400.

91. Чудновець І.В. Економічні наслідки застосування імпортного тарифу як інструмента митного регулювання. / І.В. Чудновець. Економіка АПК. - 2008, № 12, с. 107-112.

92. Швиданенко Г.О. Економіка підприємства : [підручник] / Г.О.Швиданенко, В.Г. Васильков, Н.П. Гончарова [та ін.] ; за заг. ред. Г.О. Швиданенко. – К. : КНЕУ, 2009. – 598,

93. Шкрабальюк, Ю. О. Теоретико-практичні аспекти механізму взаємодії зовнішньоторговельної динаміки та валютного курсу в умовах України [Текст] / Ю. О. Шкрабальюк // Актуальні проблеми міжнародних відносин. – 2013. – Вип. 115, ч. 1. – С. 238-245.

94. Яцишин С. Р. Методика і технологія консолідованої фінансової звітності / С. Яцишин // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 8, 2016. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5113>

95. Яцишин С.Р. Форми реорганізації підприємств у процесі укрупнення / С. Яцишин // Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. Випуск 2 (27), 2015. – Хмельницький, 2015. – С. 98-108

96. Melnyk N. Accounting Transparency in Ukraine / Nataliya Melnyk // Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.

97. Melnyk Nataliya, History of origins and development of system of international accounting [Text] / Nataliya Melnyk // Journal of European Economy. – 2013. - 12 (4). – pp. 487-497.

Результат перевірки на плагіат магістерської роботи ст. гр. ОМом-21 Казмирович Т.Я.

The screenshot displays the AntiPlagiarism.NET interface. At the top, there is a navigation menu with options like 'Файл', 'Правка', 'Вид', 'Операции', and 'Справка'. Below this is a toolbar with various icons for different types of checks: 'Стандартная', 'Экспресс', 'Глубокая', 'На реерит', 'Пакетная проверка', 'Проверка сайта', 'SEO проверка', and 'Проверка картинок'. A search bar contains the text 'Проверить уникальность' and a button to 'Игнорировать домены:'. The main area is titled 'Редактор' and shows the URL 'http://'. The text being checked is a document titled 'РОЗДІЛ І ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ'. The document content includes a section on '1.1 Поняття експортних операцій та специфіка їх обліку, аналізу й оподаткування'. The plagiarism check results are shown in a 'Журнал' (Log) section, indicating a 1% match with a URL from 'problecon.com'. A summary at the bottom states: 'Унікальність тексту 80%' (Text uniqueness 80%) and 'Пройгнорировано подстановок: 0%' (Ignored substitutions: 0%). The Windows taskbar at the bottom shows the date as 06.12.2018 and the time as 09:51.

Науковий керівник

Мельник Н.Г.