

«ОРАНТА 777»

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ
(НА ПРИКЛАДІ
ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «УКРРИБА ЛТД»)**

ЗМІСТ

Вступ	3
1. Економічна суть обліку, аналізу та контролю імпорتنих операцій	6
2. Відображення імпорتنих операцій підприємства в первинних документах	14
3. Облік імпорتنих операцій торговельного підприємства харчової промисловості	17
4. Особливості здійснення аналізу імпорتنих операцій та впливу курсових різниць на результати діяльності торговельного підприємства харчової промисловості	23
Висновки	27
Список використаних джерел	29
Додатки	33

Вступ

Підписання економічної частини Угоди про Асоціацію України з ЄС створила нові можливості для інтенсифікації зовнішньоекономічної діяльності України. Як наслідок, Європейський союз розпочав поступово відкривати ринки для українських підприємств. Це спричинило активізацію зовнішньоекономічної діяльності, зокрема імпорту товарів і послуг високої якості. Варто зазначити, що паралельно із імпортом товарів і послуг в нашу країну приходять і сучасні технології.

Зовнішньоекономічна діяльність сьогодні є важливою складовою економічного зростання підприємств та держави. В Україні існує багато оптових та роздрібних підприємств, які здійснюють торгівлю продуктами харчування, частина з них займається реалізацією імпортової продукції. Зараз спостерігається тенденція, що в асортименті продукції торговельних підприємств починає переважати імпортна складова. Така тенденція спостерігається у зв'язку із тим, що підприємствам стає все вигідніше купувати товари іноземного походження, адже на них зараз існує більший попит і це менш витратно. Відповідно багато підприємств переорієнтовують свою діяльність, здійснюючи пошук іноземних партнерів інтегруючись у зовнішньоекономічний простір.

Такі нові реалії ставлять на порядок денний перегляд та вдосконалення системи обліку імпортних операцій. Адже існує низка нез'ясованих питань в організації облікового процесу імпортних операцій, проведенні їх аналізу та здійсненні внутрішнього контролю. Окремі питання, пов'язані з обліковим відображенням імпортних операцій потребують нормативного та методичного врегулювання.

Постановка проблеми. Для ефективного функціонування торговельного підприємства, яке займається імпортною діяльністю важливим є правильна організація бухгалтерського обліку імпортних операцій, з врахуванням особливостей цього виду діяльності, формування первісної вартості імпортних

товарів та методів управління курсовими різницями.

Метою дослідження є вдосконалення теоретико-методичних положень, організаційних засад і формування практичних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку імпорتنих операцій на торговельному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети сформульовано завдання, які необхідно виконати:

- дослідити погляди науковців щодо трактування сутності понять «імпорт», «імпортна діяльність», «імпортні операції» та «курсів різниці»;
- дослідити організацію обліку імпорتنих операцій; розглянути особливості ведення аналітичного, синтетичного обліку та внутрішнього контролю імпорتنих операцій;
- з'ясувати проблеми та недоліки обліку імпорتنих операцій на досліджуваному підприємстві;
- розглянути напрями аналізу імпорتنих операцій та інструментарій управління курсовими різницями з метою мінімізації їх впливу на фінансовий результат діяльності підприємства;
- розробити (запропонувати) практичні рекомендації щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку імпорتنих операцій.

Об'єктом дослідження є системи обліку, аналізу та контролю імпорتنих операцій на ТОВ «Укрриба ЛТД»

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційні особливості відображення в бухгалтерському обліку імпорتنих операцій торговельного підприємства, своєчасне проведення їх внутрішнього контролю та аналізу, а також формування рекомендацій щодо вдосконалення обліку імпорتنих операцій.

За результатами проведеного дослідження:

- уточнено сутність терміну «імпортна операція» ;
- запропоновано первинні документи, що використовуються для обліку імпорتنих операцій класифікувати та за їх призначенням та документування здійснювати з врахуванням етапів облікового процесу;

- запровадити використання субрахунку «Товари в дорозі» з метою обліку і контролю імпортованих товарів оплачених, проте не оприбуткованих на склад (тих, що перебувають в дорозі);

- надано рекомендації, щодо розподілу інших неосновних витрат пов'язаних із митницею;

- запропоновано систематично проводити аналіз складових первісної вартості імпортованих товарів, що допоможе контролювати витрати на придбання товарів, а отже їх ціну та прибуток;

- запропоновано інструментарій управління курсовими різницями з метою мінімізації їх впливу на результати діяльності підприємств.

Результати наукового дослідження використані і впроваджені у практичній діяльності підприємств : ПП «Укрриба» та ТОВ «УКРРИБА ЛТД» (Додаток А).

1. Економічна сутність обліку, аналізу та контролю імпорتنих операцій

Під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів міжнародні зв'язки України з кожним роком розширюються і поглиблюються. Тому, зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) є одним із важливих чинників стабільного розвитку національного господарства країн світу. Однією із складових ЗЕД є імпортна діяльність, її сутність досліджувалась у працях багатьох наукових діячів. Враховуючи те, що операцію в економіці вважають частиною цілого процесу або певної діяльності, можна припустити, що «імпортна операція» є складовою «імпорту» та «імпоротної діяльності». Тому доцільно навести їх найпоширеніші визначення, які наявні у вітчизняній літературі та законодавчо-нормативних документах (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові визначення понять «імпортна діяльність», «імпорт» та «імпортні операції»

Автор та назва праці	Визначення
1	2
О.Г. Мельник, М.Я. Нагірна [1, с. 176]	Імпортна діяльність підприємства – це низка взаємопов'язаних операцій, що передбачають купівлю товарів чи послуг суб'єктом підприємницької діяльності певної країни у контрагента із-за кордону з обов'язковим переміщенням продукції через митний кордон з метою надання у володіння цієї продукції суб'єкта країни імпортера.
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2]	Імпорт – купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.
Митний кодекс України [3]	Імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.
Шепель Н. Г., Нестеренко С. В. [4, с. 425]	Імпортні операції – це діяльність, що пов'язана із закупівлею і ввезенням іноземних товарів для наступної реалізації їх на внутрішньому ринку своєї країни.

1	2
Піралова О.Ю., Онищенко В.П. [5, с. 121]	Імпортні операції – операції з купівлі товару українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.
Кузнецова С.О. [6, с.128]	Імпортна операція – комерційна діяльність, що пов'язана із закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.
Н. М. Тюріна [7]	Імпортні операції – процес купівлі та перевезення через митний кордон країни товарів іноземного походження з метою реалізації такої продукції на національному ринку або власного споживання імпортером.
Е. А. Зінь [8]	Імпортні операції – тип операцій, що характеризуються залученням суб'єктом із України із виплатою відповідної грошової компенсації продукції із необов'язковим ввезенням цієї продукції на територіальні землі країни-імпортера, а передбачаючи можливість споживання такого товару суб'єктами різного роду діяльності, що розміщені за кордоном.
В. В. Козик, Л. А. Панкова та ін. [9]	Імпортні операції – процес залучення продукції із-за кордону із виплатою відповідної матеріальної винагороди та перетином цією продукцією кордону України з метою внутрішнього використання суб'єктом зовнішньоекономічних відносин на території країни-імпортера або подальшого перепродажу.

Узагальнено авторами

З наведених вище визначень помітно, що значення терміну «імпортна операція» є складовою елемента імпорту. Тому варто зазначити, що сукупність взаємопов'язаних, послідовних імпортних операцій складають імпортну діяльність підприємства.

Проаналізувавши відповідні трактування, можна узагальнити термін «імпортні операції з товарами», як сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом купівлі товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) або послуг у резидента іншої країни з обов'язковим або необов'язковим перетином митного кордону для подальшого використання (споживання) або реалізації. Імпортні операції з товарами є складовим елементом імпортної діяльності.

Товар – будь-який продукт виробничо-економічної діяльності в матеріально-речовій формі, який задовольняє певні потреби людини, а також

товар є об'єктом купівлі продажу, тобто ринкових відносин між покупцем і продавцем [10, с. 744].

Імпортна діяльність та імпорتنі операції можуть мати різну кінцеву мету: для кінцевого використання імпортером, для продажу імпортного товару в іншій країні, або з метою реімпорту. Реімпорт за своєю суттю є поверненням раніше ввезених товарів у країну, яка була експортером продукції [11].

Особливостями імпоротної діяльності з товарами є:

- застосування різних видів оцінок («фактурна вартість» та «митна вартість») для потреб обліку та оподаткування;
- потреби сплати податку на додану вартість під час операцій з придбання [12];
- виникнення додаткових витрат пов'язаних із митницею.

Фактурною вартістю є ціна товару, що переміщується через митний кордон України, та зазначена в рахунку-фактурі (фактурі-проформі, касових або товарних чеках, ярликах, інших документах роздрібної торгівлі, які містять відомості щодо вартості таких товарів) [13].

Під митною вартістю слід розуміти вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари (ст. 49 Митного кодексу України) [3].

Фактурна вартість застосовується у системі обліку й звітності для цілей формування первісної вартості придбаних активів, а надалі й списання цієї величини на витрати підприємства у складі собівартості.

Згідно із законодавчим регламентуванням усі операції з іноземними контрагентами повинні укладатись у міжнародній валюті, однак для відображення таких операцій у бухгалтерському обліку потрібно здійснювати перерахунок у національну валюту.

Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками за одержану від них продукцію (товари, роботи, послуги) є монетарною статтею, коли приходить термін оплати імпоротної поставки, у зв'язку з чим виникають курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення операції [14].

Якщо валютний курс зростає, то курсова різниця відображається як витрати підприємства-імпортера, а у зворотному напрямку – як дохід, з наступним відображенням як фінансовий результат здійснених валютних операцій.

Бухгалтерський облік операцій з іноземною валютою регламентується двома основними стандартами: П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [15,16]. Відмінність між ними полягає у підходах щодо відображення операцій з іноземною валютою. Тому нами було проаналізовано термінологічне поняття «курсові різниці», які мають між собою істотні відмінності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення терміну «курсові різниці» у наукових джерелах

Джерело	Визначення
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [15]	Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [16]	Різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами
Т.П. Демчук [17, с. 337]	Різниці, виражені в національній грошовій одиниці, що виникають внаслідок коливань валютних курсів по операціях підприємств з іноземною валютою
В.В. Сопко [18, с. 232]	Різниця між оцінкою в українській валюті активів і пасивів, вартість яких виражена в іноземній валюті, котра обчислена з використанням курсу Національного банку України на дату проведення розрахунків або на дату складання бухгалтерської звітності за звітний період, та оцінкою в українській валюті цих активів і пасивів виходячи з курсу Національного банку України на дату відображення їх у бухгалтерському обліку у звітному періоді, або на дату складання бухгалтерської звітності за попередній період для цілей бухгалтерського обліку
Н. Балабайкіна [19, с. 36]	Різниця в сумах валютного виторгу або платежів, що виникає внаслідок зміни курсу національної валюти відносно іноземної з моменту укладення угоди до моменту оплати торговельно-фінансових операцій
А.Г. Загородній, Т.М. Бойчук [20, с. 467]	Різниця між оцінками активів і пасивів підприємства за курсом іноземної валюти на дату здійснення господарської операції й дати фактичного розрахунку (надходження або сплати коштів)

Узагальнено авторами

Із даних табл. 1.2 можна зробити висновок, що більшість науковців надають перевагу визначенню, що курсові різниці – це різниці між двома офіційними курсами іноземної валюти на різні дати. На нашу думку, з практичної точки зору для цілей бухгалтерського обліку найдоцільнішим із наведених визначень є тлумачення курсових різниць, яке запропонував В.В.

Сопко, оскільки воно є найбільш змістовним та характеризує базові правила розрахунку курсових різниць.

Ідентична інформація наведена у чинних нормативно-законодавчих актах, якими керуються підприємства під час ведення обліку курсових різниць [21].

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі імпорتنих операцій регламентується законодавчими та нормативними документами, класифікація яких представлена у Додатку Б.

Сучасна наука оперує різноманітними методами, які необхідні для розв'язування багатьох наукових завдань у різних сферах. Зрозуміло, що аналіз імпорتنих операцій також використовує конкретні методичні підходи, які базуються на відповідних теоретичних принципах.

Метою аналізу імпорتنих операцій є виявлення, оцінка та мобілізація резервів підвищення якості, ефективності імпорту, а також аналітичне спостереження за прийнятими управлінськими рішеннями у цьому виді діяльності [22].

Головними завданнями під час здійснення аналізу операцій з імпорту є: оцінка рівня та якості виконання зобов'язань за імпортними контрактами; аналіз динаміки основних показників імпорту за звітний та попередній періоди; визначення причин зміни показників імпорتنих операцій шляхом проведення факторного аналізу; виявлення резервів підвищення їхньої ефективності; оцінка фінансових результатів імпорتنих операцій та їх впливу на фінансовий стан, платоспроможність і рентабельність підприємства; оцінка раціональності використання коштів при здійсненні імпорتنих операцій; обґрунтування управлінських рішень щодо регулювання імпорту підприємства [23]. Для виконання поставлених завдань використовують структурно-динамічний, параметричний, факторний аналізи тощо.

Для параметричного аналізу імпорتنих операцій підприємства використовують методики різних авторів, які доповнюють один одного. Отож їх варто розглядати, як єдину систему аналітичних показників (табл. 1.3) [24, 25].

**Показники для оцінки ефективності імпорتنих операцій
підприємства**

Назва	Формула	Необхідні дані
Частка сум контрактів, прострочених у звітному періоді	$I_{п.к.} —$	$K_{п}$ – сума контрактів, прострочених протягом року; $K_{в}$ – сума контрактів, що підлягають виконанню у звітному періоді.
Коефіцієнт виконання зобов'язань за вартістю	$K^{варт.} = \frac{\sum_{i=1}^n \frac{P_{iф} \cdot Q_{iф}}{P_{iп} \cdot Q_{iп}}}{n}$	$P_{iф}$ і $Q_{iф}$ – фактичні ціни та кількість товару і; $P_{iп}$ і $Q_{iп}$ – планові ціни та кількість товару і; n – кількість товарів.
Валютна ефективність імпорту	$E^i = \frac{CI_i - V_i}{V_i}$	$CI_{вi}$ – ціна і-го товару (групи товарів) на внутрішньому ринку; CI_i – обсяг імпорту і-го товару (групи товарів); CI_i – валютна ціна і-го товару (групи товарів).
Економічний ефект імпорту	$E_i = CI_{pi} - V_i$ $V_i = V + M + A + ПДВ + M + Д + ПДВ$ $V = BB * K$	CI_{pi} – ціна реалізації імпорتنих товарів на внутрішньому ринку; V_i – витрати на придбання імпортової продукції; V_m – митна вартість товару, перерахована у гривні за офіційним курсом (K) на дату подання митної декларації, яка включає валютні витрати (BB) до місця ввезення товару на митну територію України; M – імпортне мито; A – сума акцизу; Д – додаткові витрати.
Економічна ефективність імпорту	1. Імпорт товарів для виробничого споживання на внутрішньому ринку: $ЦС = CI_{п} - E_{в}$ $CI_{п} = CI_{к} + E_{в}$ $E_{в} = V_{с} + V_{е} + V_{р} + V_{з} + ЗП$ 1. Імпорт товарів для його реалізації на внутрішньому ринку з метою отримання прибутку: $E_i = CI_{pi} - V_i$	$CI_{п}$ – купівельна ціна імпортного товару; $E_{в}$ – експлуатаційні витрати на використання товару, устаткування; $V_{с}$ – вартість сировини, матеріалів, що споживаються на одиницю виготовленої на даному устаткуванні продукції; $V_{е}$ – вартість палива та енергії на одиницю виготовленої на даному устаткуванні продукції; $V_{р}$ – вартість ремонту; $V_{з}$ – вартість запчастин для устаткування; ЗП – заробітна плата робітників, які обслуговують устаткування.
Рентабельність імпорту	$P = \frac{E_i}{V_i}$	$E_{e.i}$ – економічний ефект імпорту; V_i – витрати на придбання імпортової продукції.

Наведені показники ефективності слід порівнювати з аналогічними показниками за минулий період, що дасть змогу встановити, тенденції цього показника у звітному періоді в порівнянні з минулим. Результати такого аналізу сформують інформаційну базу для прийнятті рішення щодо ефективності асортиментної політики імпорتنих товарів.

Водночас, зовнішньоекономічна діяльність підприємств потребує найбільшого контролювання порівняно з іншими видами господарської діяльності. Тому в даній сфері система внутрішнього контролю має особливе значення, адже дозволяє зменшити ризики (податкові, фінансові, організаційні, а також ті, які пов'язані з валютою та підприємницькою діяльністю тощо), з якими на практиці зіштовхуються ЗЕД-підприємства.

Мета здійснення внутрішнього контролю щодо імпорتنих операцій на підприємстві – це намагання уникати порушень законодавчих норм та правил, підвищувати ефективність роботи підприємства у визначеному напрямку, дотримуючись усіх етапів здійснення ЗЕД-операцій для відвертання негативних наслідків такої діяльності, а також розробка рекомендацій щодо контролю основної діяльності підприємства [26].

Планування внутрішнього контролю операцій з імпорту здійснюється стосовно кожного елементу, якому відповідає конкретна мета та завдання. Під час здійснення внутрішнього контролю використовуються різні види перевірок, які відрізняються між собою способом і терміном здійснення контролю, джерелом інформації та виконавцями.

Види внутрішнього контролю, які використовуються щодо імпорту доцільно поділити відповідно до стадій здійснення імпорتنих операцій на попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль (Додаток В).

Відповідно до етапів визначено об'єкти та методичні процедури попереднього, поточного та наступного контролю імпорتنих операцій (табл. 1.4).

Організація контролю на всіх етапах імпорتنих операцій дозволяє своєчасно виявити відхилення та попередити порушення законодавства шляхом прийняття управлінського рішення, обґрунтованого результатами контролю.

Таким чином, пропонуємо термін «імпортні операції з товарами» розглядати, як сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом купівлі товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) або послуг у резидента іншої країни з обов'язковим або необов'язковим перетином митного кордону для подальшого використання (споживання) або реалізації.

Методичні процедури внутрішнього контролю імпорتنих операцій

Етап контролю	Об'єкт контролю	Методичні прийоми та процедури	Джерела отримання доказів
Попередня	Потенційні контрагенти	1) спостереження; 2) опитування; 3) обстеження; 4) анкетування; 5) оцінка.	– Установчі документи; – Дані з офіційного сайту підприємства; – Дані фінансової та управлінської; – Бесіди з керівництвом, персоналом; – Матеріали попереднього аудиту.
	Укладання ЗЕД-контракту	1) документування; запит і підтвердження	Документи та інформація
Поточна	Транспортування та митне оформлення товару	1) оцінка вимог фінансової звітності; 2) попередня оцінка систем обліку та внутрішнього контролю; 3) опитування управлінського персоналу; 4) зустрічна перевірка; спостереження.	ОСВ по рахунках 28 «Товари», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 64 «Розрахунки за податками»
	Розрахунок з іноземними контрагентами та з бюджетом	1) опитування; 2) перевірка; 3) документальна перевірка за змістом і по суті; 4) встановлення обсягу вибірки	– інвентаризація; – угоди, контракти; – документи на купівлю валюти; – банківські виписки; – ОСВ по рахунку 64 «Розрахунки за податками»
	Оприбуткування товару	1) підрахунок; 2) аналітичні процедури; перевірка.	– Первинні документи надходження імпорتنих товарів; – Здійснення розрахунків з іноземними постачальниками; – Здійснення розрахунків за відповідними податками та митними платежами.
Наступна	Результати та пропозиції щодо удосконалення системи внутрішнього контролю	1) документування (вибір висновку); 2) оформлення звіту; підпис акту прийому-здачі висновку служби внутрішнього контролю	Звіт з внутрішнього контролю, акт прийому-здачі висновку служби внутрішнього контролю

Розроблено авторами

Встановлено, що особливості обліку імпорتنих операцій пов'язані із використанням таких понять, як «фактурна вартість», «митна вартість», «курсові різниці», а також з оподаткування придбаних товарів, проведенням внутрішнього контролю відповідно до стадій здійснення імпорتنих операцій.

Прийняття управлінських рішень, щодо асортименту та обсягів імпортої продукції має здійснюватися на основі результатів аналізу ефективності проведених імпортних операцій.

2. Відображення імпортних операцій підприємства в первинних документах

Первинні документи є основою, яка необхідна для відтворення в обліку господарських операцій, у тому числі імпортних. Такі документи поділяються на групи відповідно до типів здійснених операцій: товарні; транспортні; ті що підтверджують надання послуг (виконання робіт), нарахування митних платежів, (митниця може вимагати різні документи залежно від умов договору). Частина документів безпосередньо призначена для визначення митної вартості товарів, а значить, для розрахунку митних платежів.

На нормативному рівні, відповідно до Закону України [27] підставою для відображення в бухгалтерському обліку будь-яких господарських операцій є первинні документи, які фіксують факт їхнього здійснення.

Митний кодекс в свою чергу для імпорту товарів визначає документ, який оформлюється для здійснення зовнішньоекономічних операцій – митна декларація (МД).

Особливостями документального оформлення імпортних операцій є:

- присутність специфічних форм первинних документів (інвойс, МД, товарно-транспортна накладна або CMR (міжнародна автомобільна накладна), коносамент, lifershein тощо);

- документи складаються на українській та іноземній мовах із впорядкованим аутентичним перекладом [28];

- вартісні показники наводяться в грошовій одиниці фактично здійсненої операції [29, с.394].

Процес документування імпортних операцій підприємства здійснюють на підставі певних первинних документів. З метою їх систематизації і та

організації документообороту, первинні документи за призначенням доцільно згрупувати таким чином (рис. 2.1):



Джерело: розроблено авторами на основі [30, с. 40; 31, с.70]

Рис. 2.1. Первинна документація для відображення імпорتنих операцій в торгівлі (на прикладі ТОВ «Укрриба ЛТД»)

Процес документування імпорتنих операцій пропонуємо здійснювати із врахуванням конкретних етапів:

- 1) укладання та підписання контрактів з іноземними постачальниками;
- 2) оформлення митної документації;
- 3) оприбуткування імпорتنих товарів.

Зауважимо, що перелік наведених документів може бути доповнений, якщо підприємство здійснює інші операції.

Для вдалої організації бухгалтерського обліку імпорتنих операцій із товарами важливим пунктом є розроблення та затвердження графіку

документообігу. Необхідність такого типу документа вбачається в суттєвості впливу на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень, оскільки полегшує їх прийняття. Відповідно до переліку первинних документів, які використовує досліджуване нами підприємства – ТОВ «Укрриба ЛТД», запропоновано схему організації документообігу (рис. 2.2).

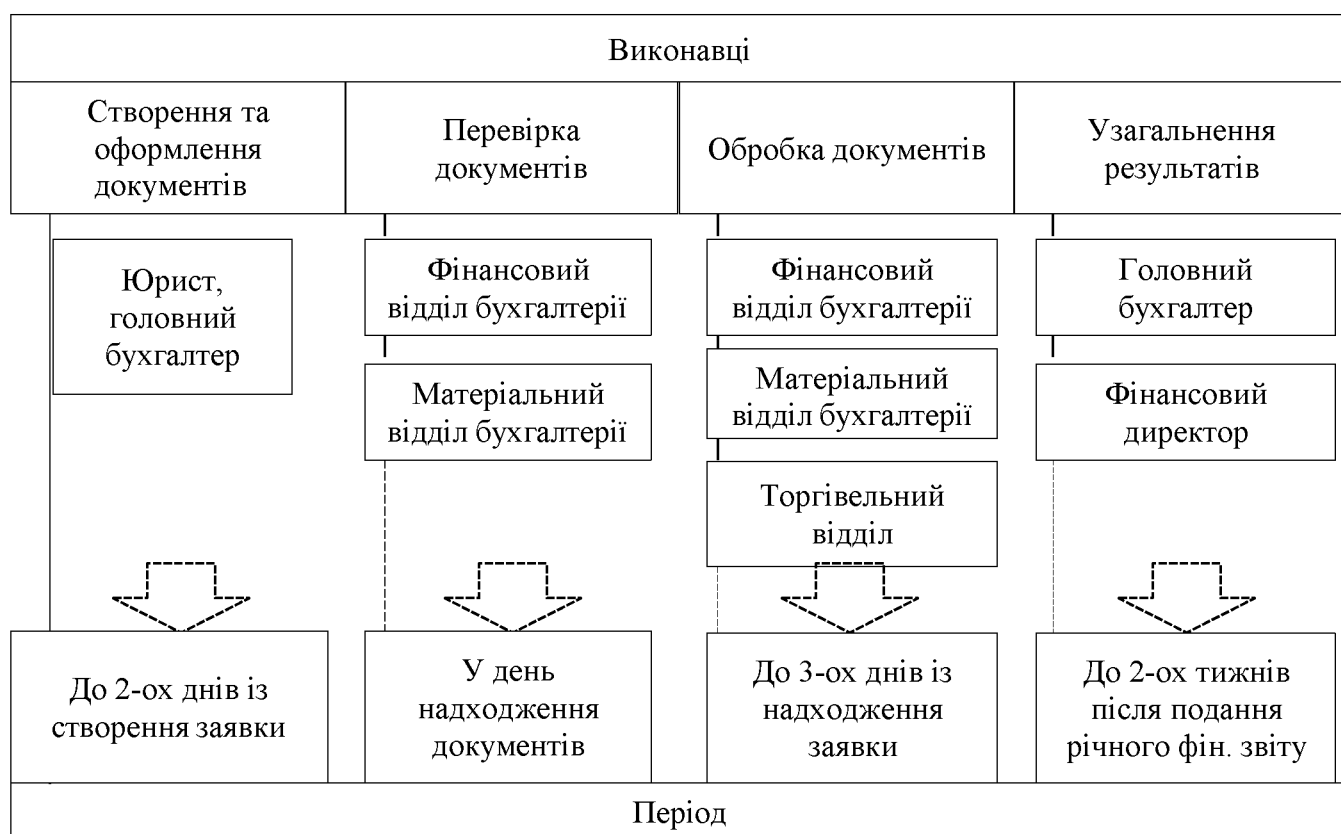


Рис. 2.2. Організація документообігу імпорتنних операцій

Підприємству, яке здійснює імпорт товарів пропонується використовувати Журнал обліку надходження товарів. Він ведеться матеріально-відповідальними особами на складах (завідувачем складу) у довільній формі. З основних даних, які мають бути включені: назва прихідного документа (інвойсу, накладної, акту приймання-передачі); його дата й номер; коротка характеристика документа; дата його реєстрації та інформація про отримані товари, а за потреби: номер заявки на купівлю товарів, їх кількість та орієнтовний час доставки.

Наприклад, після формування заявки на купівлю партії товару в

постачальника менеджери передають інформацію до завідувача складу, ті в свою чергу вносять інформацію про заявку до Журналу, а після оприбуткування товару звіряють дані із заявкою та вносять фактичні дані доставленого вантажу, після чого цей Журнал за певний період передається у бухгалтерію, яка відповідно до поставленого товару здійснює розрахунки із постачальниками. Ця рекомендація стосується не лише облікування імпорتنих операцій, а й їх контролю.

3. Облік імпорتنих операцій торговельного підприємства харчової промисловості

Торговельні підприємства харчової галузі придбавають імпортні товари - продукти харчування, з метою їх подальшої реалізації споживачам. Бухгалтерський облік імпорتنих операцій на досліджуваному нами підприємстві - ТОВ «Укрриба ЛТД» переважно пов'язаний із купівлею продуктів харчування (риби, рибопродуктів, м'яса і м'ясних виробів та інших) для реалізації. Оскільки, товариство «Укрриба ЛТД» веде облік за національними стандартами, то перерахунок вартості імпортного товару за національним курсом НБУ здійснює відповідно до вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Первісна вартість імпорتنих товарів відображається на рахунку 28 «Товари». Аналітичний облік імпорتنих операцій з товарами підприємство веде за допомогою субрахунку 281 «Товари на складі», куди відноситься митна вартість (контрактна вартість) товару, яка обов'язково перераховується за курсом НБУ на дату ввезення, якщо операція укладена на умовах після оплати, або на дату сплати авансу, якщо передоплата. Обране підприємство відповідно до укладених контрактів з іноземними постачальниками може використовувати обидва варіанти оплати.

Однак, робочим планом рахунків ТОВ «Укрриба ЛТД» передбачено такі субрахунки:

– 2801 – ТЗВ (товари);

- 281 – товари на складі;
- 282 – товари в торгівлі (за продажною вартістю);
- 289 – товари в торгівлі (за покупною вартістю).

Проте враховуючи, що товари можуть бути ще в дорозі, але вже оплачені пропонується використовувати ще один субрахунок – 287 «Товари в дорозі». Обліковувати такі товари слід за курсом НБУ на дату перерахування авансу. Після перетину митного кордону та сплати усіх митних платежів, а також усіх витрат, які включаються до первісної вартості, які були віднесені на новий рахунок 287 «Товари в дорозі», списати на рахунок 281 «Товари на складі» за курсом НБУ на дату оприбуткування. А для закриття 287 рахунку варто здійснити коригування курсових різниць, оскільки рахунок «Товари в дорозі» буде вважатись транзитним, тому на кінець господарської операції на ньому повинно бути нульове сальдо. Таке нововведення допоможе підприємству відслідковувати товари, які ще фактично не оприбутковані та не змішувати їх з товарами, які оплачені та оприбутковані на склад і чекають подальшого продажу вітчизняним покупцям.

Імпортовані підприємством товари вважаються запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. Після перетину українського кордону або під час оприбуткування імпортних товарів на підприємстві облікова ціна на товар збільшується на суму витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

На ТОВ «Укрриба ЛТД» мито відображаються на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» за кредитом, а сума податкового кредиту з імпортованих товарів списується на кредит рахунку 6412 «Розрахунки за податками». Інші послуги митниці списуються за кредитом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» в кореспонденції з рахунком 281 «Товари на складі», включаючи цю суму до первісної вартості.

Підприємство «Укрриба ЛТД» для розрахунку з іноземними постачальниками на умовах після оплати за придбані імпортні товари використовує пасивний рахунок 632 «Розрахунки з іноземними

постачальниками». Облік за цим рахунком підприємство веде одночасно в національній та іноземній валюті. Оскільки, імпортні операції вважаються монетарними статтями – підприємство завжди розраховує курсові різниці на дату балансу та на дату здійснення операції.

Якщо у контракті прописаний спосіб оплати – передплата, то для цього використовується рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». В такому випадку собівартість товарів визначається, виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу; первісна вартість товарів формується в обліку після їх оприбуткування на баланс. Така ситуація переважно діє проти підприємства, оскільки за дозволені для поставки товарів за імпортом 90 днів курс валюти може зростати. У зв'язку із цим на кожную дату балансу, немонетарні статті відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції [32, с.58].

Відповідно слід зазначити, що дебіторська заборгованість у валюті, що утворилася в результаті здійснення передплати за імпортні товари на дату балансу відображається за курсом, що діяв на момент перерахування авансу. Так, у вантажній митній декларації відображається вартість товарів за курсом НБУ на дату оформлення і ПДВ розраховується саме виходячи з цієї вартості.

Відповідно до того, чи валютний курс збільшується чи зменшується підприємство отримує доходи чи втрати. Як зазначалось вище, зміна курсів валюти називається курсовою різницею.

За умови зростання курсу іноземної валюти, ТОВ «Укрриба ЛТД» відображає її на рахунку 945 « Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Перед визначенням фінансових результатів за імпортними операціями доходи за 714 рахунком та витрати за 945 рахунком списуються на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Товариство «Укрриба ЛТД», окрім імпорту товарів може здійснювати імпортні операції з купівлі необоротних активів. Найбільшу кількість імпортованих необоротних активів займають вантажні автомобілі та

холодильники-рефреджератори. Для ведення обліку таких розрахунків підприємство використовує рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Однак, курсова різниця при такій заборгованості буде погашатись із відображенням на інших рахунках, ніж операції з товарами, а саме: 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» та 744 «Дохід від не операційної курсової різниці» відповідно.

Стосовно інших витрат, які включаються до контрактної (первісної) вартості товарно-матеріальних цінностей, їх облік ведеться підприємством на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Ці послуги в залежності від місця розташування їх виконавця можуть бути оплачені як в національній, так і в іноземній валюті.

До додаткових витрат, які включаються у первісну вартість оприбуткованих імпортованих товарів підприємство включає транспортно-експедиторські послуги, із цією метою ТОВ «Укрриба ЛТД» уклала низку договорів із вантажними перевізниками.

Проте, на ТОВ «Укрриба ЛТД» наявний такий вид витрат, що не включається до первісної вартості імпортованих товарів, однак прямо з ними пов'язаний, тут мова йде про послуги лабораторії, яка видає сертифікати для імпортованих товарів. Товариство ці витрати списує на адміністративні витрати як витрати періоду.

Однак, в якості рекомендації для ТОВ «Укрриба ЛТД», фірма може не списувати ці кошти на витрати, а включати до первісної вартості товарів, таким чином вони зможуть збільшити первісну вартість товару, від якої в подальшому підприємство буде рахувати товарну націнку для продажу цих товарів на території України.

Як уже зазначалось, підприємство формує перелік витрат, що належать до первісної вартості товарів згідно П(с)БО 9 [33]. Відповідно до п. 9 цього положення перелік витрат за статтею «Інші витрати» є доволі узагальненим, що дає можливість підприємству самостійно прописувати номенклатуру цих витрат, які формують первісну вартість імпортованих активів. Відтак, є статті

витрат, які ТОВ «Укрриба ЛТД», виходячи із професійного судження відповідних посадових осіб, може включати до первісної вартості, або відображати як витрати періоду. Враховуючи, що у підприємства часто наявні інші, не основні витрати, пов'язані із митним оформленням, пропонується прописувати усі види витрат, які підприємство включає у первісну вартість придбання імпортованих товарів та у собівартість реалізованих імпортованих товарів. Під час формування витратної складової імпортованих товарно-матеріальних цінностей необхідно сформулювати номенклатуру статей витрат у їх аналітичному розрізі. Для врегулювання цього питання пропонуємо для кожної узагальненої статті витрат, яка формує первісну вартість відповідно до норм ПСБО 9 [32], розробити окремим додатком до регламенту про облікову політику підприємства аналітичну номенклатуру статей витрат, які відображаються у складі первісної вартості запасів та тих, які підлягають відображенню у складі витрат періоду.

Надходження товарів за імпортованими контрактами може здійснюватися на умовах попередньої оплати, з відстрочкою платежу (часткова передоплата) та безоплатно. Кореспонденцію рахунків з обліку основних господарських операцій, пов'язаних з імпортованими операціями наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Журнал реєстрації імпортованих операцій ТОВ «Укрриба ЛТД»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
I. Надходження імпортованих товарів			
1.1. На умовах після оплати			
Нараховано мито при імпорті товару	281	641	Митна декларація
Нараховано митний збір	281	642	Митна декларація
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	Податкова накладна
1	2	3	4
Сплачено мито	641	311	Платіжне доручення
Сплачено митний збір	642	311	Платіжне доручення
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643	Платіжне доручення
Оприбутковано товар від іноземного постачальнику	281	632	Митна декларація, накладна
Погашено заборгованість іноземному постачальнику	632	312	Платіжне доручення

1	2	3	4
1.2. На умовах передоплати			
Перераховано нерезиденту передоплату за товар	371	312	Платіжне доручення, заявка
Перераховано митним органам кошти на сплату мита	377	311	Платіжне доручення
Перераховано митним органам кошти на сплату «ввізного ПДВ»	377	311	Платіжне доручення
Оплачено послуги митного брокера	377	311	Платіжне доручення
Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення	377	311	Платіжне доручення
Відображено суму «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено МД)	641	377	Податкова накладна
Оприбутковано товар	281	632	Митна декларація, накладна
Віднесено на збільшення первісної вартості товару суму ввізного мита	281	377	Митна декларація, накладна
Віднесено на збільшення первісної вартості товару вартість послуг митного брокера	281	685	Накладна, квитанція, інвойс
Віднесено на збільшення первісної вартості товару вартість міжнародного перевезення	281	631	Накладна, квитанція, інвойс
Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	Бухгалтерська довідка
Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	Бухгалтерська довідка
1.3. Безоплатне отримання імпорتنих товарів (вартість перевищує 150 євро)			
Перераховано митним органам кошти на сплату мита	377	311	Платіжне доручення
Перераховано митним органам кошти на сплату «ввізного ПДВ»	377	311	Платіжне доручення
Оплачено послуги митного брокера	377	311	Платіжне доручення
Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення (ПДВ – 0%)	377	311	Платіжне доручення
Оприбутковано безоплатно отриманий товар	281	718	Митна декларація, накладна
Віднесено на збільшення первісної вартості товару суму ввізного мита	281	377	Митна декларація, накладна
Віднесено на збільшення первісної вартості товару вартість послуг митного брокера	281	685	Накладна, квитанція, інвойс
Нараховано митний збір	10	642	Митна декларація
Віднесено на збільшення первісної вартості товару вартість міжнародного перевезення	281	631	Накладна, квитанція, інвойс
Відображено суму ввізного ПДВ у складі податкового кредиту	641	377	Податкова накладна
Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	Бухгалтерська довідка
Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	Бухгалтерська довідка
II. Надходження імпорتنих необоротних активів			
Нараховано мито при імпорті необоротного активу	10	641	Митна декларація
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	Податкова накладна
Сплачено мито	641	311	Платіжне доручення
Сплачено митний збір	642	311	Платіжне доручення

1	2	3	4
Сплачено ПДВ при імпорті та відображено податковий кредит з ПДВ	641 641	311 643	Платіжне доручення
Оприбутковано необоротні активи від іноземного постачальнику	10	632	Митна декларація, накладна
Погашено заборгованість іноземному постачальнику	632	312	Платіжне доручення
III. Курсові різниці			
3.1. Позитивні курсові різниці			
Відображено дохід від операційної курсової різниці на кінець звітного періоду	632	714	Бухгалтерська довідка
3.2. Негативні курсові різниці			
Відображено втрати від операційної курсової різниці на дату погашення заборгованості	945	362	Бухгалтерська довідка
IV. Вибуття імпортних товарів			
Відображено відвантаження товарів	361	702	Видаткова накладна
Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	702	641	Податкова накладна
Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	Бухгалтерська довідка
Отримано оплату за реалізовані товари	311	361	Платіжне доручення, виписка банку

4. Особливості здійснення аналізу імпортних операцій та впливу курсових різниць на результати діяльності торгівельного підприємства

Імпортні операції є важливою частиною зовнішньоекономічної діяльності не тільки держави, а й багатьох підприємств оптової торгівлі. Господарські операції, які здійснюють вітчизняні фірми з іноземними контрагентами можуть бути пов'язані або з купівлею товарів або з отриманням послуг.

Враховуючи те, що номенклатура імпортних товарів та підприємстві є досить великою, необхідним є проведення аналізу її динаміки та структури впродовж останніх років. Структурно-динамічний аналіз асортименту імпортової продукції (чи за групами товарів) допоможе менеджменту підприємства оцінити тенденції обсягів реалізації того чи іншого виду товарів у звітному році порівняно з попередніми, плану з фактом.

Результати структурно-динамічного аналізу оприбуткованих імпортних товарів ТОВ «Укрриба ЛТД» (інформаційною базою аналізу є оборотно-сальдова відомість по 28 рахунку) представлено у Додатку Г.1.

Здійснювши імпортні операції з товарами підприємству необхідно

оприбуткувати їх на оптові склади за первісною вартістю.

Підприємствам, які здійснюють імпорт товарів варто систематично проводити аналіз складових первісної вартості імпортованих товарів. А це дасть можливість менеджменту контролювати поведінку витрат понесених на придбання товарів, а отже на їх ціну і прибуток загалом.

Досліджуване нами підприємство до первісної вартості включає такі елементи:

- контрактну вартість імпортованих товарів (без ПДВ);
- митні платежі (найчастіше лише мито);
- інші додаткові витрати (транспортні послуги та вартість послуг страхування вантажів).

Результати аналізу структури первісної вартості імпортованих товарів досліджуваного підприємства представлено у Додатку Г.2.

Для оцінювання ефективності здійснюваних імпортованих операцій доцільно проводити параметричний аналіз за узагальненою методикою запропонованою у Додатку Г.3.

Імпорт товару вважається ефективним, якщо імпортований дохід перевищує імпортовані витрати, тобто підприємство отримує імпортований прибуток від здійснених операцій. Для цього необхідно надати визначення поняттям: імпортований прибуток та внутрішній прибуток. Перший вид прибутку є різницею імпортованого доходу та імпортованих витрат, а другий різницею внутрішнього доходу і внутрішньої вартості товару.

На підставі розрахунків показників ефективності імпортованих операцій проведених на основі даних підприємства «Укрриба ЛТД» (Додаток Г.4), можна стверджувати, що рентабельність імпорту значної мірою залежить від різниці між вартостями певного товару на внутрішньому ринку та на зовнішньому ринку – чим вища внутрішня ціна за імпортовану продукцію, тим підприємству вигідніше здійснювати імпортовану діяльність стосовно певної групи товарів.

Під час здійснення господарських операцій в іноземній валюті, як уже

зазначалося, виникають позитивні та негативні курсові різниці, які в кінцевому результаті впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. З виникненням курсових різниць у підприємства виникають валютні ризики.

На основі оборотно-сальдової відомості ми розрахували курсові різниці ТОВ «Укрриба ЛТД» та зробили порівняльний аналіз позитивних та негативних курсових різниць від операційної діяльності з доходами і витратами (Додаток Г.5).

З метою мінімізації впливу курсових різниць на фінансовий результат діяльності підприємства доцільно використовувати інструментарій управління ними. У таблиці 4.1 ми узагальнили методи, які доцільно використовувати для мінімізації впливу курсових різниць, умови їх застосування та проаналізували переваги і недоліки їх використання.

Таблиця 4.1

Порівняльна характеристика інструментів мінімізації негативного впливу курсових різниць на діяльність підприємства

Методи мінімізації	Умови застосування	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Договір	Відмова від довготривалих валютних контрактів	Збереження доходу внаслідок часткової ліквідації валютних коливань	Складність пошуку короткотривалих валютних контрактів
Аванс	Укладання договорів із врахуванням стовідсоткової передоплати	Застосувавши до більшості контрагентів можна значно зменшити валютні ризики	Важкість у пошуку клієнтів, які працюють на такій основі
Облікова політика	Підбір положень облікової політики, які будуть врегульовувати питання обліку різниць між курсами Національного банку України та міжбанківським курсом	Полегшить визнання курсових різниць між міжбанківським курсом та курсом НБУ	Законодавчо не врегульовано в П(С)БО 21 та МСБО 21
Хеджування	Заклучення форвардних договорів з умовами нівелювання курсових різниць за рахунок купівлі-продажу валюти за курсом вказаним в договорі	Усуває невизначеність щодо валютних курсів у майбутньому	Не встановлено

Сформовано авторами на основі [34, с. 64].

Так, під час укладання зовнішньоекономічних договорів необхідно вказувати валютні та цінові застереження, що допоможе мінімізувати ризики.

Використання «авансу», означає, що ЗЕД-фірмі слід складати договори із врахуванням стовідсоткової передоплати, однак таких клієнтів на ринку на сьогодні знайти досить важко, адже кожне підприємство у сфері зовнішньоекономічної діяльності страхує свої ризики під час транспортних перевезень.

Мінімізувати негативний вплив на діяльність підприємства внаслідок коливання валютних курсів можна також шляхом вдало підібраних положень облікової політики, які будуть врегульовувати питання обліку різниць між курсами Національного банку України та міжбанківським курсом. Адже підприємство купує і продає валюту за міжбанківським курсом, а от купівлю товарів здійснюють за курсом НБУ, однак різницю між ними згідно законодавства курсовою не можна назвати, бо у П(С)БО 21 та у МСБО21 про таке не згадується, адже всі курсові різниці згідно положень необхідно рахувати лише за курсом НБУ. Тому у наказі про облікову політику підприємство може врегулювати дану проблему прописавши положення щодо відображення таких різниць в обліку.

Також оптимальним способом мінімізації впливу курсових різниць є «хеджування». Суть цього методу полягає у перенесенні частково або повністю ризику від одного підприємства на інше, які вступають між собою в договірні відносини. Реалізація цього методу проходить через заключення форвардних договорів, які включають в себе умови нівелювання курсових різниць у межах підприємства, за рахунок купівлі-продажу валюти за курсом вказаним в договорі. Цей метод усуває невизначеність щодо валютних курсів у майбутньому. Окрім форварду, можна застосовувати опціон, який надає право придбати або продати валюту за заздалегідь зафіксованою ціною.

Отже, курсові різниці – важливе поняття для підприємств, що працюють у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Серед основних шляхів мінімізації було обрано найдієвіший із представлених методів – «хеджування» та метод авансових розрахунків за допомогою яких компанія зможе уникати негативного впливу зміни курсу, або ж його мінімізувати.

Висновки

Невід’ємною складовою зовнішньоекономічної діяльності є імпорتنі операції, які формують міжнародний бізнес, а тому потребують правильного і достовірного відображення в обліку, систематичного аналізу та контролю зі сторони підприємства та держави.

Проаналізувавши погляди вітчизняних науковців на сутність термінів «імпорт», «імпортна діяльність», «імпорتنі операції», «курсові різниці» запропоновано уточнене визначення сутності поняття «імпортна операція».

Враховуючи великий обсяг первинної документації, що супроводжує процес здійснення імпортних операцій, доцільно за призначенням їх виокремити у такі групи – митна, складська, технічна, комерційна, транспортна і страхова – що допоможе систематизувати первинну документацію та організувати документооборот. Паралельно, запропоновано документальне оформлення імпортних операцій здійснювати із врахуванням конкретних етапів їх реалізації: укладання та підписання контрактів з іноземними постачальниками; оформлення митної документації; оприбуткування імпортних товарів.

З метою обліку та контролю імпортних операцій запропоновано використовувати Журнал обліку надходження товарів.

Для відображення в обліку імпортних товарів, які оплачені проте ще не оприбутковані (перебувають у дорозі) запропоновано використовувати субрахунок 287 «Товари в дорозі». Обліковувати такі товари слід за курсом НБУ на дату перерахування авансу. Це допоможе підприємству контролювати товари, які ще не оприбутковані та виокремити їх від товарів, які оприбутковані перебувають на складі.

В результаті проведеного дослідження було встановлено, що в процесі здійснення імпортних операцій існують витрати, які в результаті професійного судження можна включити до первісної вартості товарів або відображати як витрати періоду. Чіткого нормативного їх регулювання немає.

Відповідно до п. 9 НП(С)БО9 «Запаси» перелік витрат, які належать до статті «Інші витрати» є доволі узагальненим, що дає можливість підприємству самостійно визначати номенклатуру витрат, які включають до первісної вартості імпортованих активів. Для вирішення цього питання запропоновано розробити окремим додатком до наказу про облікову політику підприємства аналітичну номенклатуру статей витрат, які відображаються у складі первісної вартості запасів та тих, які підлягають відображенню у складі витрат періоду.

Досліджено методику аналізу імпортованих операцій та наведено характеристику системи показників, які використовуються для здійснення аналізу імпортованих операцій. Встановлено, що ефективність імпорту відображає рівень прибутковості імпорту, яка вимірюється співвідношенням вартості імпортованого товару, який реалізується на внутрішньому ринку за внутрішніх цін, і вартості товару за зовнішньоторговельними цінами. Для цілей контролю і прийняття оперативних і ефективних управлінських рішень систематично проводити аналіз складових первісної вартості імпортованих товарів.

Встановлено, що курсові різниці, які виникають внаслідок коливання валютного курсу, впливають на результати діяльності підприємства. З метою мінімізації впливу курсових різниць на діяльність підприємства запропоновано інструментарій управління ними - договір, аванс, облікова політика, хеджування. Лише правильно підібрана комбінація пропонованих інструментів, з врахуванням усіх особливостей здійснення імпортованих операцій, дозволить підприємству мінімізувати вплив курсових різниць на його діяльності.

На основі проведеного дослідження встановлено, що існує низка нормативно і організаційно неврегульованих питань у відображенні імпортованих операцій в обліку, проведенні їх контролю та аналізуванні. Запропоновані нами рекомендації у системі обліку, аналізу та контролю дадуть змогу підприємству оперативніше, прозоріше та якісніше вести облік імпортованих операцій, здійснювати їх аналіз та забезпечувати контроль, а як наслідок – покращити фінансове становище.

Список використаних джерел

1. Мельник О. Г. Імпортна діяльність підприємств як об'єкт етіологічної діагностики / О. Г. Мельник, М. Я. Нагірна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 778. – С. 173-179.
2. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII.
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI.
4. Шепель Н. Г. Чинники впливу на зовнішньоекономічну діяльність промислових підприємств України / Н. Г. Шепель, С. В. Нестеренко. // Економіка та суспільство. – 2019. – №20. – С. 424–432.
5. Онищенко В. П. Актуальні питання обліку імпорتنих операцій / В. П. Онищенко, О. Ю. Піралова. // ЧНТУ. – 2015. – С. 121–123.
6. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – 226 с.
7. Тюріна Н. М. Основи зовнішньоекономічної діяльності: [навч. посібник] / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацка. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 408 с.
8. Зінь Е. А. Основи зовнішньоекономічної діяльності [підручник] / Е. А. Зінь, Н. С. Дука. – К.: Кондор, 2009. – 432 с.
9. Козик В.В. Зовнішньоекономічні операції і контракти. Навч. посіб. - 3-тє вид., перероб. і доп. / Козик В.В., Панкова Л.А., Григор'єв О.Ю., Босак А.О., Карп'як Я.С.– Львів: «Магнолія 2006», 2014. – 512с.
10. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
11. Зосімова А. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінювання зовнішньо-економічної діяльності з позицій конкурентоспроможності підприємства : дис. канд. ек. Наук спец. 08.00.04 «Економіка та управління

підприємствами» / Анастасія Володимирівна Зосімова. – Харків, 2018. – 269 с.

12. Литвиненко Н.О. Імпортні операції з товарами: особливості оподаткування та його облікове відображення. / Н. О. Литвиненко, М. М. Нашкерська, Ю.Я. Фаль // Бізнес інформ. – 2020. – №10. – С. 276–285.

13. Про затвердження Порядку справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами: Наказ Міністерства фінансів України від 22.05.2020 №581.

14. Оляднічук Н. В. Облік експортно-імпортних операцій /Н. В. Оляднічук, О. Д. Підлубна // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 48-56.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 №193.

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012.

17. Демчук Т. П. Облік валютних різниць на підприємстві при здійсненні операцій з іноземною валютою / Т. П. Демчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2009. - Вип. 4. - С. 333-341.

18. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб./ В.В. Сопко. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Київ : КНЕУ, 2000. – 578 с.

19. Балабайкіна Н. Варіанти розрахунку курсових різниць./ Н. Балабайкіна.: Бухгалтерський облік і аудит, 2010. – № 3. – С. 35-39.

20. Загородній А.Г. Курсові різниці та їх облік. / А.Г. Загородній, Т.М. Бойчук // Сучасні проблеми економіки і менеджменту: тези доп. Міжнародної наук.-практ. конф., Львів, 10-12 листопада 2011 р. / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. С. 467-468.

21. Фаль Ю.Я. Інструментарій управління курсовими різницями / Ю.Я. Фаль, М.М. Нашкерська // Облік, аналіз і контроль в управлінні суб'єктами економіки: тези доп. VI Міжнародної студентської наукової конференції.,

Львів, 10 листопада 2020 р. / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2020. – С. 125-128.

22. Банківські операції: навч. посіб. кол. / К. Ф. Ковальчук, І. В. Вишнякова, Л. М. Савчук, І. Г. Сокиринська – Київ : «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.

23. Зовнішньоекономічна діяльність: підприємство-регіон: навч. посіб. – 6-те вид., перероб. та доп. / За ред. Ю. Г. Козака. – Київ : Центр учбової літератури. 2016. – 290 с.

24. Хоменко Т. Ю. Методичні підходи до оцінки ефективності управління зовнішньоекономічною діяльністю / Т. Ю. Хоменко, П. В. Круш // Актуальні проблеми економіки та управління : збірник наукових праць молодих вчених. – 2017. – Вип. 11. – 9 с.

25. Погребняк А.Ю. Еволюція наукових поглядів на сутність поняття «зовнішньоекономічна діяльність» / А.Ю. Погребняк, Т.Ю. Хоменко// Сучасні проблеми економіки і підприємництва : Збірник наукових праць. – Випуск 18. – Київ: ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2016. – С. 48-55.

26. Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація [Текст] : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 «Економіка управління підприємствами» / В. Т. Венцель; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2012. – 21 с.

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.

28. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Положення Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88.

29. Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності [Текст] /Д. М. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. - 2011. - № I (19). – С. 393-400.

30. Владичин М. Б. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення / М. Б. Владичин, Н. С. Струк // Бізнес Інформ. - 2015. - № 7. - С. 35-41.

31. Гриценко О. М. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів на підприємствах ресторанного господарства / О. М. Гриценко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 2 (45). – С. 64 – 71.

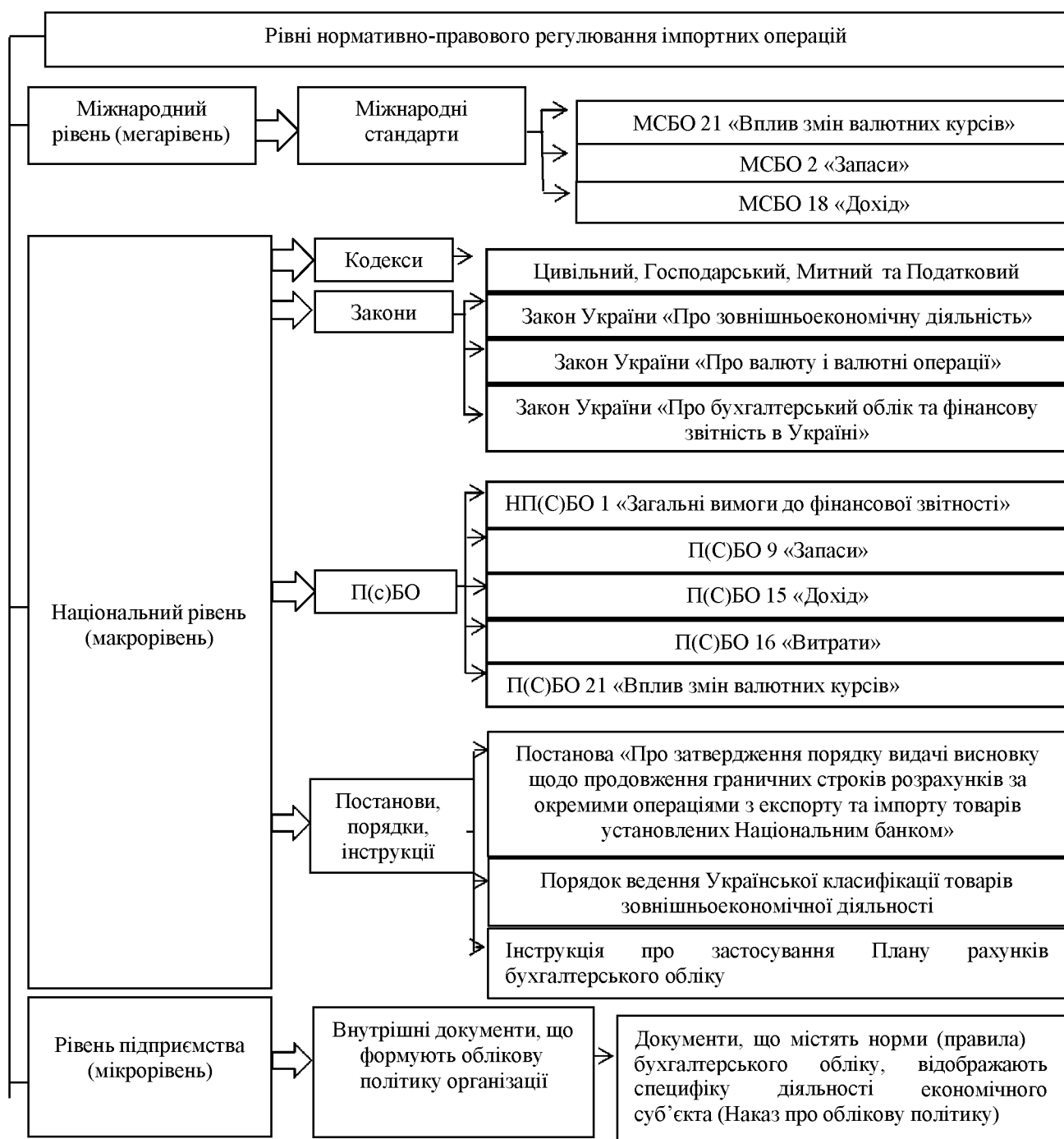
32. Кисельова А. А. Особливості методики синтетичного та аналітичного обліку імпорتنих операцій / А. А. Кисельова, О. В. Зінченко // Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи : матеріали IV Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції, 23 листопада 2016 року, Київ. — ,К. : Київський університет імені Бориса Грінченка. — 2016. – С. 55-59.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246.

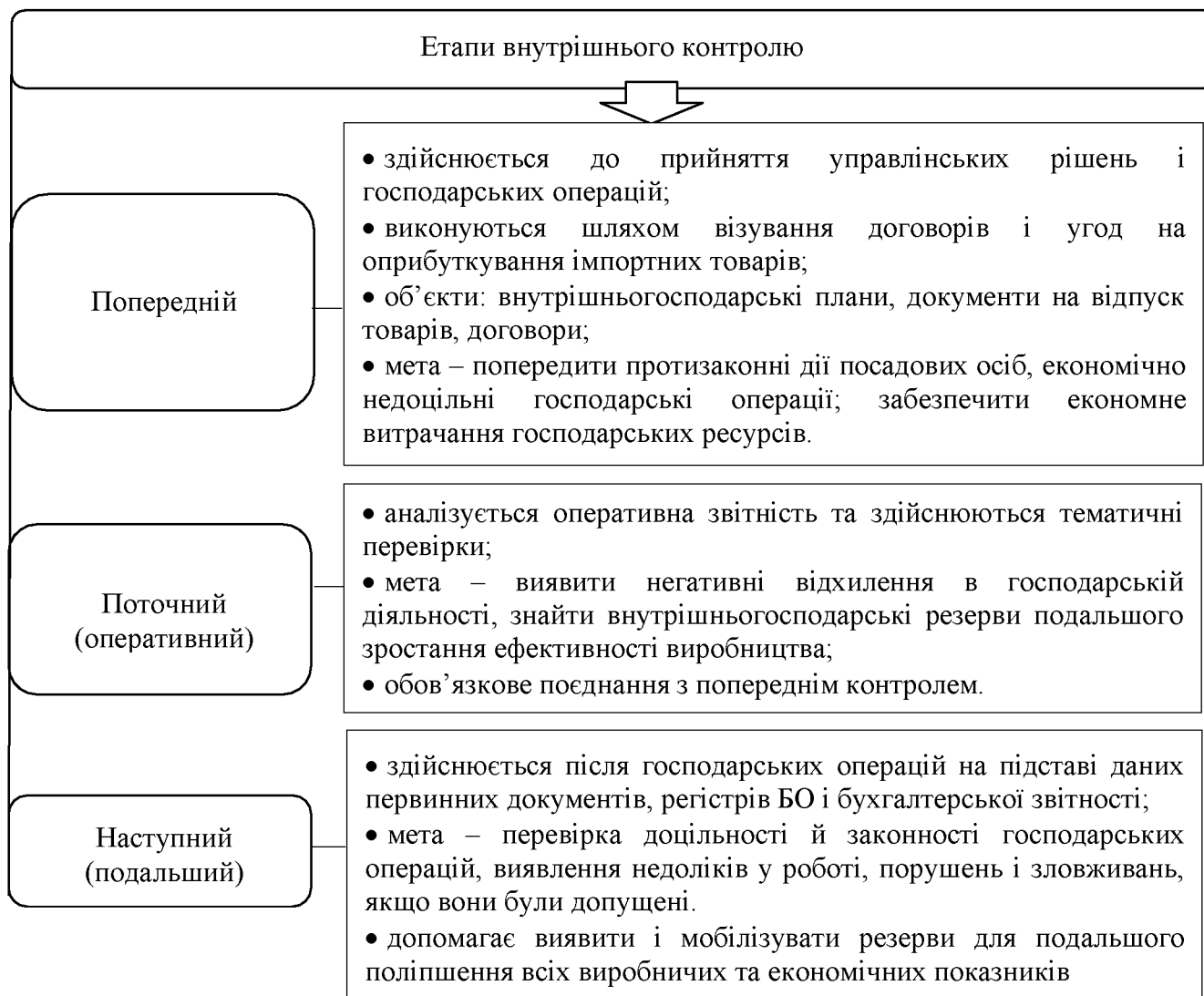
34. Клімович І. М. Курсові різниці та їх вплив на фінансові результати підприємства / І. М. Клімович, О. М. Петік // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти – Дніпро, 2017. – (Збірник наукових праць за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2017 р.)). – С. 62–65.

ДОДАТКИ

Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку імпортних операцій



Етапи внутрішнього контролю імпорتنих операцій



Додаток Г.1

Аналіз складу, динаміки та структури оприбуткованих імпортованих товарів

ТОВ «Укрриба ЛТД» за 2016-2019 рр.

Назва номенкла- турної групи	Роки								Відхилення								
	2016 рік		2017 рік		2018 рік		2019 рік		2016-2017 рр.			2017-2018 рр.			2018-2019 рр.		
	сума, тис. грн.	струк- тура, %	сума, тис. грн.	струк- тура, %	сума, тис. грн.	струк- тура, %	сума, тис. грн.	струк- тура, %	абсо- лютне	відно- сне, %	струк- тури, %	абсо- лютне	віднос- не, %	струк- тури, %	абсо- лютне	віднос- не, %	струк- тури, %
М'ясо морожене	861,41	5,11	16848,44	10,86	10283,39	8,56	15444,85	7,84	+15987,03	+1855,91	+5,75	-6565,04	-38,97	-2,30	+5161,46	+50,19	-0,72
Риба морожена	15549,29	92,31	123214,87	79,43	102234,84	85,09	175198,75	88,92	+107665,58	+692,41	-12,88	-20980,03	-17,03	+5,66	+72963,91	+71,37	+3,83
Пресерви	0,00	0,00	8703,60	5,61	1313,69	1,09	0,00	0,00	+8703,60	-	+5,61	-7389,91	-84,91	-4,52	-1313,69	-100,00	-1,09
М'ясні напівфа- брикати	34,74	2,58	4547,17	2,93	5835,33	4,86	6383,76	3,24	+4112,43	+945,96	+0,35	1288,16	+28,33	+1,93	+548,43	+9,40	-1,62
Рибні напівфа- брикати	0,00	0,00	1814,76	1,17	484,87	0,40	0,00	0,00	+1814,76	-	+1,17	-1329,89	-73,28	-0,77	-484,87	-100,00	-0,40
Разом	16845,44	100,00	155128,83	100,00	120152,12	100,00	197027,36	100,00	+138283,39	+820,90	x	-34976,71	-22,55	x	+76875,24	63,98	X

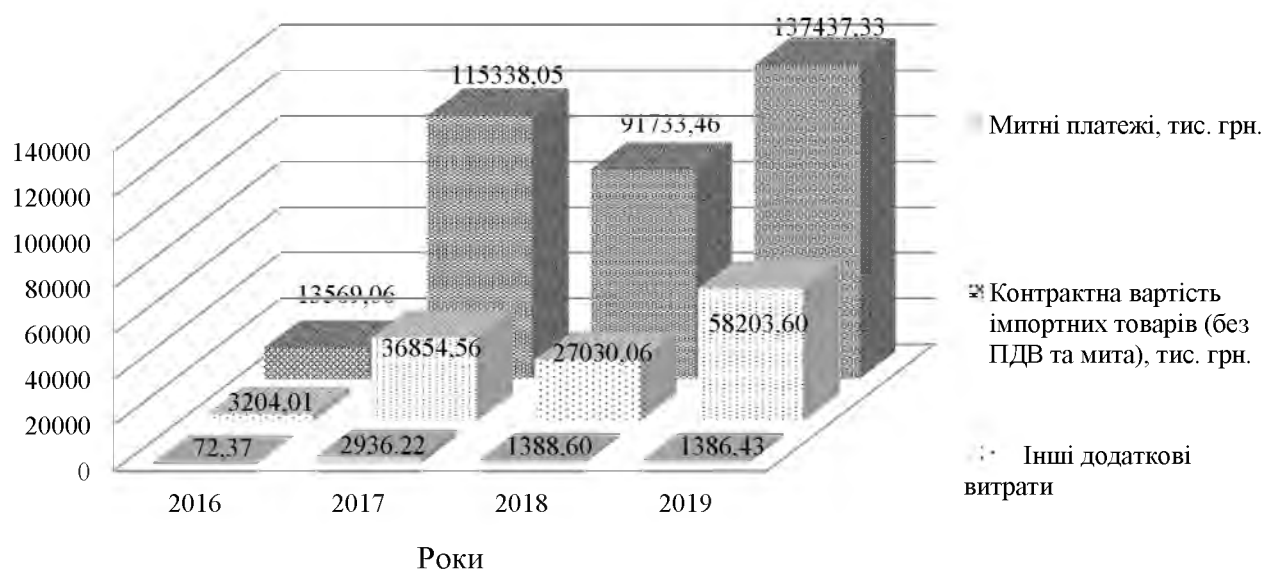
Додаток Г.2

Структура та динаміка складових первісної вартості імпортованих товарів

ТОВ «Укрриба ЛТД» за 2016-2019 рр.

Складові первісної вартості	Роки								Відхилення								
	2016		2017		2018		2019		2016-2017 рр.			2018-2017 рр.			2018-2019 рр.		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	структури, %	абсолютне, тис. грн.	Відносне, %	структури, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	Структури, %
Контрактна вартість імпортованих товарів (без ПДВ та мита), тис. грн.	13569,06	80,55	115338,05	74,35	91733,46	76,35	137437,33	69,76	+101768,99	+750,01	-6,20	-23604,59	-20,47	+2,00	+45703,87	+49,82	-6,59
Митні платежі, тис. грн.	72,37	0,43	2936,22	1,89	1388,60	1,16	1386,43	0,70	+2863,85	+3957,12	+1,46	-1547,62	-52,71	-0,74	-2,18	-0,16	-0,45
Інші додаткові витрати, тис. грн.	3204,01	19,02	36854,56	23,76	27030,06	22,50	58203,60	29,54	+33650,54	+1050,26	+4,74	-9824,49	-26,66	-1,26	+31173,54	+115,33	+7,04
Разом, тис. грн.	16845,44	100,00	155128,83	100,00	120152,12	100,00	197027,36	100,00	+138283,39	+820,89	x	-34976,71	-22,55	x	+76875,24	+63,98	X

Продовження додатку Г.2



**Показники оцінки ефективності імпорتنих операцій для
зовнішньоекономічних підприємств**

Показник	Формула
Валютна ефективність імпорту ($E_{в.і}$)	$E_{в.і} = \frac{Ц_{Р_{Ві}} - Ц_i}{Ц_i} \cdot KI_i$ <p>де $E_{в.і}$ – валютна ефективність імпорту; $Ц_{Р_{Ві}}$ – ціна і-го товару (групи товарів) на внутрішньому ринку; KI_i – обсяг імпорту і-го товару (групи товарів); $Ц_i$ – валютна ціна і-го товару (групи товарів).</p>
Економічна (абсолютна) ефективність імпорту ($E_{еф.і}$)	$E_{еф.і} = \frac{В}{B_i}$ <p>де $E_{еф.і}$ – економічна (абсолютна) ефективність імпорту; $В$ – вартість імпортової продукції на внутрішньому ринку; B_i – витрати на придбання імпортової продукції.</p>
Економічний ефект імпорту ($E_{е.і}$)	$E_{е.і} = B_{в.р.} - B_i$ <p>де $E_{е.і}$ – економічний ефект імпорту; $B_{в.р.}$ – вартість імпортової продукції на внутрішньому ринку; B_i – витрати на придбання імпортової продукції.</p>
Рентабельність імпорту (P_i)	$P_i = \frac{E_{е.і}}{B_i}$ <p>де P_i – рентабельність імпорту; $E_{е.і}$ – економічний ефект імпорту; B_i – витрати на придбання імпортової продукції.</p>

**Розрахунок показників оцінки ефективності імпортових операцій групи
«риба морожена» для ТОВ «Укрриба ЛТД» за 2018-2019 рр.**

Показники	Значення показника		Відхилення (+;-)	
	2018 р.	2019 р.	Абсолютн е	відносне, %
Вихідні показники				
Ціна і-го товару (групи товарів) на внутрішньому ринку, грн./кг ($ЦР_{Vi}$)	51,56	46,88	-4,68	-9,08
Обсяг імпорту і-го товару (групи товарів), тонн (KI_i)	2998,33	4776,33	+1778,00	+59,30
Валютна ціна і-го товару (групи товарів), грн./кг ($Ц_i$)	34,10	36,68	+2,58	+7,57
Вартість імпортованої продукції на внутрішньому ринку, тис. грн. ($ВІв.р.$)	154593,89	223914,35	+69320,46	+44,84
Витрати на придбання імпортованої продукції, тис. грн. ($В_i$)	105561,34	178788,00	+73226,66	+69,37
Аналітичні показники				
Валютна ефективність імпорту ($E_{в.і}$)	1,51	1,28	-0,23	Х
Економічна (абсолютна) ефективність імпорту ($E_{е.і}$)	1,46	1,25	-0,21	Х
Економічний ефект імпорту ($E_{е.і}$), грн	49032,55	45126,35	-3906,20	-7,97
Рентабельність імпорту (P_i), %	46,45	25,24	-21,21	Х

**Розрахунок впливу факторів на рентабельність імпорту для групи
«риба морожена» ТОВ «Укрриба ЛТД» за 2018-2019 рр.**

Підстановка	Факторні показники		Результативний показник (P_i)	Зміна результативного показника (ΔP_i)	Назва фактору
	$E_{e,i}$	B_i			
0	49032,55	105561,34	46,45	–	
1	45126,35	105561,34	42,75	-3,70	$E_{e,i}$
2	45126,35	178788,00	25,24	-17,51	B_i
Разом			X	-21,21	X

Динаміка курсових різниць та їхніх вплив на доходи та витрати

ТОВ «Укрриба ЛТД» за 2016-2019 рр.

Вид курсової різниці	Роки								Відхилення від бази порівняння		
	2016		2017		2018		2019				
	Тис. грн	%	Тис. грн	%	Тис. грн	%	Тис. грн	%	Абсолютне	відносне	структури
Позитивна	2,99	0,020	392,95	0,22	302,98	0,08	2232,02	0,30	2229,03	74549,5	0,277
Доходи від операційної діяльності	15122,5	100	182478,28	100	368351,74	100	751670,11	100	736547,61	4870,5	X
Негативна	47,45	3,05	504,6	0,33	253,92	0,08	2339,46	0,38	2292,01	4830,4	-2,670
Витрати від операційної діяльності	1555,79	100	150879,38	100	308289,2	100	616152,17	100	614596,38	39503,8	X