**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

УДК: 657:339.56

**Степаненко Оксана Іванівна**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ**

 **(на прикладі суб’єктів підприємницької діяльності України)**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Єфіменко Василь Іванович

кандидат економічних наук, професор

КИЇВ – 2004 **ЗМІСТ**

|  |  |
| --- | --- |
| ВСТУП ................................................................................................................. | 3 |
| РОЗДІЛ 1 Методичні аспекти обліку і аналізу експортно-імпортних операцій ............................................................................................................... | 10 |
| 1.1 Експортно-імпортні операції в системі зовнішньоекономічної діяльності підприємств....................................................................................... | 10 |
| 1.2 Нормативно-правова основа здійснення експортно-імпортних операцій ............................................................................................................... | 27 |
| Висновки до розділу 1 ........................................................................................ | 43 |
| РОЗДІЛ 2 Облік експортно-імпортних операцій ............................................. | 47 |
| 2.1 Загальні засади організації та методики обліку експортно-імпортних операцій ............................................................................................ | 47 |
| 2.2 Методика обліку експортних операцій ............................................... | 65 |
| 2.3 Методика обліку імпортних операцій ................................................ | 84 |
| 2.4 Облік експортно-імпортних операцій в комп’ютерному середовищі ........................................................................................................... | 103 |
| Висновки до розділу 2 ........................................................................................ | 116 |
| РОЗДІЛ 3 Аналіз експортно-імпортних операцій підприємства ................... | 121 |
| 3.1 Аналіз та оцінка потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпортних операцій ......................................................................... | 121 |
| 3.2 Організація та методика аналізу експортно-імпортних операцій .... | 135 |
| 3.3 Аналіз та оцінка ефективності здійснення експортно-імпортних операцій підприємств ......................................................................................... | 150 |
| Висновки до розділу 3......................................................................................... | 163 |
| ВИСНОВКИ ........................................................................................................ | 169 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .......................................................... | 172 |
| ДОДАТКИ ........................................................................................................... | 185 |

**ВСТУП**

Інтеграція підприємств у міжнародне господарське середовище є одним з найважливіших процесів входження України у ринковий простір. Ефективне здійснення зовнішньоекономічної діяльності українських підприємств можливе за умови оволодіння тією часткою світового ринку, яка відповідає можливостям природно-економічного та науково-технічного потенціалу держави.

 **Актуальність теми.** Реформування та розвиток вітчизняної економіки значною мірою залежить від вирішення проблем зовнішньоекономічних зв’язків, які відіграють суттєву роль у національній економіці, істотно впливають на темпи економічного росту, створення конкурентного ринкового середовища та успіх трансформаційного процесу в Україні. У вирішенні цих проблем важливим є комплексний підхід до розвитку зовнішньої торгівлі як сфери діяльності, результати якої залежать від виваженої економічної політики держави, обраної моделі зовнішньоекономічних зв’язків та впливу інших численних внутрішніх і зовнішніх факторів.

Формування і здійснення комерційних зв’язків із іноземними партнерами та ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв’язання комплексу завдань інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі обліку і аналізу.

Відсутність методичних вказівок і рекомендацій щодо застосування окремих П(С)БО уповільнює процес трансформації бухгалтерського обліку до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог. Саме тому, виникає потреба у подальшому розвитку методології обліку. Особливо це стосується експортно-імпортних операцій, враховуючи їх певну специфіку, суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб’єктів господарювання свідчить про відсутність єдиного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей.

Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуті у працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфіменка В.І., Жиглей І.В., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Линника В.Г., Лук’яненко Л.І., Небильцової О.В., Пархоменка В.М., Савченка В.Я., Сопка В.В., та інших, а також російських вчених: Безруких П.С., Григор’єва Ю.А., Мухіна О.Ф., Овсійчука М.І., Палія В.Ф., Соколова Я.В.

Дослідження методик економічного аналізу знайшли відображення у наукових працях Бутинця Ф.Ф., Івахненка В.М., Горбатка М.І., Лахтіонової Л.А., Мельничука Г.М., Мец В.М., Мниха Є.В., Самборського В.І., Чумаченка М. Г.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних вчених-економістів свідчить, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку і аналізу експортно-імпортних операцій відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов’язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, важливі аспекти теорії і практики обліку та аналізу експортно-імпортних операцій потребують проведення подальших наукових досліджень та розробок в напрямку їх удосконалення. До них слід віднести: поліпшення обліку експортно-імпортних операцій шляхом його оптимізації як основного джерела інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; розробку нових методичних підходів до аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що відповідають сучасним інформаційним потребам користувачів та можливостям інформаційних технологій.

Недостатнє висвітлення досліджених питань в економічній літературі, а також їх практична значимість обумовили вибір теми і цільову спрямованість дисертаційної роботи.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою науково-дослідної роботи кафедри обліку підприємницької діяльності Київського національного економічного університету за темою „Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки” (номер державної реєстрації 0103U004766). Особисто автором розроблено рекомендації щодо удосконалення методики обліку імпортних операцій при різних валютах об’єктів контракту і платежу, документальне оформлення обліку курсових різниць. Удосконалено методику аналізу та оцінки потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпортних операцій.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і аналізу експортно-імпортних операцій суб’єктів підприємницької діяльності України; розробка науково-обґрунтованих пропозицій з удосконалення організації та методики обліку й аналізу експортно-імпортних операцій в умовах розвитку міжнародних зв’язків підприємств.

Досягнення поставленої мети визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення наступних взаємопов’язаних завдань теоретичного, методологічного, організаційного та практичного характеру:

* конкретизувати економіко-правову сутність експортно-імпортних операцій, як об’єктів обліку і аналізу;
* оцінити законодавче регулювання експортно-імпортних операцій в Україні та обґрунтувати пропозиції з удосконалення діючих нормативних документів щодо здійснення цих операцій;
* уточнити визначення об’єктів, методи та методичні прийоми обліку і аналізу експортно-імпортних операцій;
* дати оцінку діючої практики, визначити напрямки подальшого розвитку обліку експортно-імпортних операцій та розробити пропозиції, спрямовані на його удосконалення;
* обґрунтувати необхідність застосування підприємствами методики аналізу партнерських відносин при здійсненні експортно-імпортних операцій;
* розробити більш досконалу методику аналізу експортно-імпортних операцій у відповідності до інформаційних потреб споживачів аналітичної інформації.

*Об’єктом дослідження* є здійснення експортно-імпортних операцій суб’єктами підприємницької діяльності України.

*Предметом дослідження* є методика та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій підприємств.

*Методи дослідження.* При вирішенні поставлених завдань використовувались як загальнонаукові методи пізнання, так і специфічні. Методологічною основою дослідження стали положення діалектичного методу щодо пізнання різних економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв’язку. Визначальними у вирішенні поставлених завдань були такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння. Спеціальні методи дослідження (методи статистичних групувань, узагальнення, графічний метод) використовувались переважно при аналізі експортно-імпортних операцій. У ряді випадків при дослідженні стану обліку зовнішньоекономічних операцій суб’єктів господарювання застосовувався метод експертних оцінок.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в наступному:

*Вперше запропоновано:*

* методику обліку імпортних операцій при різних валютах об’єктів контракту і платежу, застосування якої надасть можливість узгодження облікової інформації двох і більше іноземних валют та правильності відображення курсових різниць;
* методичні підходи до формування і реєстрації облікової інформації про курсові різниці та рух валютних коштів за експортно-імпортними операціями за уніфікованими бухгалтерськими документами, застосування яких значно зменшить обсяг документообігу, надасть можливість підвищити ефективність здійснення обліку та контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю відображення валютних операцій.

*Одержали подальший розвиток:*

* методика аналізу партнерських відносин шляхом розробки методичних підходів до аналізу і оцінки потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпортних операцій, застосування якої надасть можливість аналітичного дослідження вибору партнера та доцільності укладання з ним угоди про співробітництво;
* методика аналізу та оцінки ефективності здійснення експортно-імпортних операцій для розробки бізнес-планів щодо експорту й імпорту товарів (робіт, послуг) підприємства, що надасть можливість прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно збалансованості зовнішньоекономічної діяльності;
* методичні рекомендації щодо застосування робочого Плану рахунків, зокрема запровадження субрахунків другого порядку, призначених для відображення облікової інформації про авансові платежі, доходи і витрати підприємства за експортно-імпортними операціями.

*Удосконалено:*

* класифікацію активів і пасивів підприємства у відповідності до їх поділу на монетарні та немонетарні статті для потреб бухгалтерського обліку курсових різниць;
* рекомендації щодо узгодженості облікової інформації про доходи і витрати підприємства у відповідності з П(С)БО та податковим законодавством для правильності визначення прибутку до оподаткування за експортно-імпортними операціями;
* організаційну модель аналітичного дослідження інформації за експортно-імпортними операціями шляхом конкретизації структурних елементів у відповідності до специфіки здійснення зовнішньоекономічної діяльності, з метою підвищення ефективності використання економічного потенціалу підприємства, розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці основних напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення системи обліку і аналізу експортно-імпортних операцій суб’єктів підприємницької діяльності України, а також посиленні інформаційної та контрольної функцій обліку в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю підприємств. Розроблені методичні рекомендації з обліку і аналізу експортно-імпортних операцій, а саме: узгодженості положень бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства експортно-імпортних операцій; аналітичного відображення курсових різниць за експортно-імпортними операціями – використовуються у практичній діяльності ТОВ “Ластре Кераміка” (м. Київ) (довідка від 18.11.2004 р. № 18/04); прийняті до впровадження пропозиції щодо узгодженості облікової інформації імпортних операцій при різних валютах контракту і платежу, своєчасності та правильності визначення курсових різниць – ТОВ “Група Томпо” (м. Київ) (довідка від 23.11.2004 р. № 9); прийняті до впровадження пропозиції, щодо аналізу експортно-імпортних операцій, а саме, аналітичного дослідження потенційного партнера, його фінансового стану та комплексної оцінки ефективності здійснення експортно-імпортних операцій – УІСП “Венето” (м. Київ) (довідка від 02.12.2004 р. № 12 – 07/1).

Теоретичні положення, викладені в дисертаційній роботі, застосовуються у навчальному процесі Київського національного економічного університету при викладанні курсів: “Облік міжнародних операцій”, “Фінансовий облік – 1”, “Фінансовий облік – 2” (довідка від 29.11.2004р.).

**Особистий внесок здобувача** полягає у розробці теоретико-методичного підходу до вирішення питань організації обліку і аналізу експортно-імпортних операцій суб’єктів підприємницької діяльності України, спрямованого на підвищення якості та ефективного здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Одержані результати дослідження є особистими розробками автора.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження висвітлено та схвалено на наукових і науково-практичних конференціях: “Проблеми фінансово-економічного розвитку підприємництва та малого бізнесу в Україні (регіональний аспект)” (м. Чернівці, 17 – 18 квітня 2003 р.); “Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція” (м. Тернопіль, 28 – 29 травня 2004 року).

**Публікації.** Основні положення дисертаційного дослідження опубліковані в 8 наукових працях загальним обсягом 2,0 друкованих аркуші, в тому числі 6 статей у наукових фахових виданнях (1,7 др. арк.), 2 – у матеріалах конференцій (0,3 др. арк.).

**ВИСНОВКИ**

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової задачі, що полягає в дослідженні і розробці науково-методичних і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку і аналізу експортно-імпортних операцій суб’єктів підприємницької діяльності України.

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Становлення ринкових відносин супроводжується підвищенням ролі зовнішньоекономічних зв’язків в діяльності підприємств, що викликає необхідність подальшого розвитку системного підходу щодо удосконалення обліку і аналізу експортно-імпортних операцій. Автором уточнюються завдання, зміст та визначення об’єктів такого обліку; науково обґрунтовуються пропозиції з удосконалення діючих законодавчих актів, які регулюють здійснення зовнішньоекономічної діяльності та доводиться доцільність розробки методики аналізу партнерських відносин.

2. В наукових дослідженнях і практиці зовнішньоекономічної діяльності суб’єктів господарювання України доцільно враховувати запропоновану автором класифікацію активів і пасивів підприємства у відповідності до їх поділу на монетарні та немонетарні статті, яка використовуватиметься для обліку курсових різниць.

3. Забезпечення ефективного здійснення обліку валютних операцій передбачає застосування специфічних облікових регістрів, тому рекомендується використовувати розроблені автором аналітичні накопичувальні відомості для реєстрації облікової інформації про курсові різниці за експортно-імпортними операціями. Застосування даних документів значно зменшить обсяг документообігу, посилить контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю відображення валютних коштів.

4. Важливим напрямком удосконалення обліку експортно-імпортних операцій є впровадження запропонованої автором методики обліку імпортних операцій при різних валютах об’єкту контракту і платежу: порядок розрахунку сум кредиторської заборгованості, їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку з використанням облікового регістру - аналітичної відомості руху валюти за імпортними мультивалютними контрактами, що дасть можливість узгодити облікову інформацію двох і більше іноземних валют.

5. Визначено, що основними завданнями бухгалтерського обліку при відображенні витрат на придбання імпортних запасів є правильний їх розподіл на такі, що включаються і не включаються до первісної вартості запасів, а також витрати, що відносяться і не відносяться до валових витрат. У зв’язку з тим, що не всі витрати, які відносяться до складу валових, відображаються у бухгалтерському обліку, необхідно організувати їх несистемний облік. Зазначені відмінності у визнанні витрат пропонується групувати за такими статтями: витрати, визнані в бухгалтерському обліку; валові витрати, визнані в податковому обліку.

6. Подальше удосконалення обліку та належного управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств вимагає застосування сучасних інформаційних технологій, тому автором науково обґрунтовані вимоги, які необхідно враховувати при виборі бухгалтерського програмного забезпечення. Це сприятиме інтегруванню усіх видів обліку в єдину систему господарського обліку, дасть змогу підвищити оперативність і ефективність використання облікових даних в управлінні підприємством; своєчасно і об’єктивно складати фінансову і податкову звітність.

7. Оцінку перспективності можливих іноземних партнерів для організації успішного співробітництва в сфері зовнішньоекономічної діяльності слід проводити поетапно: аналіз інформаційної бази пошуку партнера; аналіз перспективності потенційних партнерів; оцінка процесу реалізації ділового партнерства; оцінка економічної ефективності досягнутих результатів в процесі співробітництва. Автором розроблено методику аналізу потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпортних операцій, яка включає комплексну модель аналітичного дослідження потенційних партнерів; порядок оцінки фінансового стану іноземного партнера, аналіз ризиків партнерських відносин.

8. З метою підвищення ефективності використання економічного потенціалу підприємства для розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень розроблено організаційну модель аналітичного дослідження інформації за експортно-імпортними операціями підприємства. Вона ґрунтується на використанні категорії системи як єдності взаємопов’язаних елементів, а саме: суб’єкти та об’єкти аналізу; система кількісних та якісних показників аналізу; джерела інформації та інформаційне забезпечення аналітичної роботи; методи обробки економічної інформації; методи забезпечення реалізації результатів аналізу.

9. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, розробки бізнес-планів здійснення зовнішньоекономічної діяльності та оцінки її економічної ефективності автором обґрунтовується доцільність застосування загальної методики аналізу ефективності шляхом використання критерію рентабельності експортно-імпортної продукції. Такий підхід дозволить оцінити поточний стан підприємства при здійсненні експортно-імпортних операцій, виявити відхилення від запланованого рівня, встановити фактори, що їх спричинили та врахувати величину можливих резервів.