



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
УКРАЇНИ
Чорноморський національний університет
імені Петра Могили
Інститут післядипломної освіти
Кафедра обліку і аудиту

Курило Тетяна Михайлівна

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА

АВТОРЕФЕРАТ

дипломної роботи на здобуття
ступеня вищої освіти магістр
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальності» 8.03050901 «Облік і аудит»
за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
док. екон. наук, проф. Великий Ю.В.

Рецензент:
канд. екон. наук, доц. Черненко К.П.

Миколаїв 2020

Магістерська робота є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту Чорноморського національного університету імені Петра Могили Міністерства освіти і науки України.

Керівник роботи:

Доктор економічних наук, професор

Великий Юрій Володимирович

Чорноморського національного університету
імені Петра Могили

Рецензент:

Кандидат економічних наук, доцент

Черненко Катерина Петрівна

Чорноморського національного університету
імені Петра Могили

Захист відбудеться 24 лютого 2020 р. о 13⁰⁰ годині на засіданні екзаменаційної комісії у Чорноморському національному університеті імені Петра Могили за адресою: 54003, м. Миколаїв, вул. 68 Десантників, 10, аудиторія 10-306.

З магістерською роботою можна ознайомитися у бібліотеці Чорноморського національного університету імені Петра Могили (54003, м. Миколаїв, вул. 68 Десантників, 10).

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обгрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань їх інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі звітності.

Дані звітності підприємства є необхідним елементом при прийнятті обгрунтованих управлінських рішень, обранні надійних партнерів для одержання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності. Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку, і як наслідок розкриття інформації у звітності, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства.

Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку і аналізу розглянуті у працях вітчизняних вчених: Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Жидєєвої Л.І., Коблянська Г.Ю., Кузьмінського Ю.А., Литвина Б.М., Мниха Є.В., Савченка В.Я., Сопка В.В., Федькевич Н.В., Шевчука В.О. та інших.

Дослідження зовнішньоекономічної діяльності в Україні у своїй більшості висвітлюють або загально-методичні засади обліку згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), або характеризують окремі напрямки обліку та порядку облікових записів згідно з Планом рахунків. Все це обумовило актуальність теми дослідження.

Мета і завдання кваліфікаційної роботи. Метою дослідження є обґрунтування організаційно-методичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Поставлена мета обумовила наступні завдання, що вирішуються у дипломній роботі:

- розкрити сутність обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- дослідити порядок відображення в обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- вивчити особливості організації обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- визначити напрями удосконалення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Об’єкт дослідження. Об’єктом дослідження є процес організаційно-методичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві

Методи дослідження. Під час проведення дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи. При розкритті теоретичних положень в роботі застосовувався діалектичний метод пізнання, який дав змогу вивчати економічні явища у розвитку й взаємозв'язку. При дослідженні методичних та практичних аспектів обліку застосовувалися індукція та дедукція, методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння, методи економічного та фінансового аналізу.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою виступають законодавчі та нормативно-правові акти національного та міжнародного рівня, що регламентують облік дебіторської заборгованості, монографії та наукові статті, підручники вітчизняних та закордонних авторів, матеріали наукових конференцій, статистичні дані, ресурси мережі Інтернет, а також статутні та організаційно-розпорядчі матеріали, первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у тому, що:

отримало подальший розвиток:

- розробка науково-практичних рекомендацій, щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота складається з таких структурних елементів: вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел і додатки. Основний зміст роботи викладений на 70 сторінках друкованого тексту. Кваліфікаційна робота включає __ рисунків, __ таблиць, 61 найменувань у списку використаних джерел.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, предмет та об'єкт дослідження, його методи та інформаційну базу, розкрито наукову новизну і практичне значення одержаних результатів.

У **першому розділі** «Теоретико-методичні засади організаційно-методичного забезпечення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства» досліджуються основні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності, також детально розглядаються питання експорту та імпорту, курсових різниць.

Дослідження розвитку експортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно - методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

Важливою складовою частиною господарської діяльності підприємств, фірм, усіх учасників ринкових відносин є зовнішньоекономічна діяльність, яка пов'язана з міжнародною виробничою та науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом товарів, послуг, виходом підприємств, організацій на зовнішній ринок

Експортом (імпорт) капіталу є вивезення за межі України (ввезення з-за меж України) капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності [1].

Імпортом (імпорт товарів) є купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) 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

Особливість бухгалтерського обліку операцій з імпорту товару полягає в тому, що розрахунки за такий товар здійснюються в інвалюті, курс якої постійно змінюється. Національний банк України встановлює офіційний курс гривні до конвертованих інвалют щодня, згідно Положення № 80 від 19.07.2018р.

Згідно з Методичними рекомендаціями запаси визнаються активами, якщо:

- до підприємства перейшли ризики та вигоди, пов'язані з товаром;
- підприємство здійснює управління та контроль над ними;
- очікується, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням;
- можна достовірно визначити вартість товарів [16].

У випадку імпорту товарів ці критерії виконуються, коли імпортер фактично отримує товар у власність. Тобто факт оформлення митної декларації без фактичного отримання товару та переходу права власності і ще не є підставою для його оприбуткування та нарахування курсових різниць.

Облік операцій в експортера товарів залежить від багатьох факторів, у тому числі й від порядку розрахунку з покупцями. Для поміщення товарів у режим експорту експортер повинен:

- подати митним органам документи на товар;
- сплатити встановлені митні платежі.

Доходи в бухгалтерському обліку визнаються при збільшенні активу або зменшенні зобов'язань, що обумовлює зростання власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків підприємства), за умови, що дохід може бути достовірно оцінений [21].

Порядок визначення розміру доходу залежить від умов розрахунку, передбачених у контракті.

Якщо першою подією є відвантаження товару, то дохід визначається за курсом НБУ на дату визнання доходу. Заборгованість нерезидента є монетарною, і за нею розраховують курсові різниці.

Якщо першою подією є передоплата, то суму, що включається до дохлдів, розраховують за курсом НБУ на початок дня надходження передоплати за товари. Датою отримання передоплати є дата надходження коштів на розподільчий рахунок у банку. Для обліку таких коштів використовується субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Визнання доходу в обліку відображається проведенням Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями – Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

Отримання плати за товар супроводжується записами:

- Дт 316 – Кт 362 (6812) – у сумі, отриманій на розподільчий рахунок»;
- Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» - Кт 316 – у сумі, що підлягає обов'язковому продажу;
- Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» - Кт 316 – у сумі, перерахованій на поточний валютний рахунок».

Витрати в сумі собівартості товару визнаються одночасно з доходами від його реалізації та відображаються на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Витрати, пов'язані зі збутом товару, а саме, митне оформлення, послуги навантаження, транспортування, страхування і т.п.), відображаються в період їх здійснення та обліковуються на рахунок 93 «Витрати на збут».

Як правило, дохід від надання послуг відображається за кредитом 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» на дату підписання акта наданих послуг, що підтверджує обсяг наданих послуг та містить їх вартість.

Дохід від курсової різниці відображається за кредитом 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а витрати – за дебетом 945 «Витрати від операційної курсової різниці».

При здійсненні операцій в іноземній валюті виникають курсові різниці, які потрібно правильно відобразити в бухгалтерському обліку. Згідно з П(С)БО 21 курсовими різницями є різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти при різних валютних курсах. Курсові різниці виникають тому, що валютою бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є гривня. При цьому гривневий еквівалент активів і зобов'язань підприємства, виражених в іноземній валюті, а саме такі активи та зобов'язання називаються монетарними статтями, підлягає перерахуванню як на дату господарської операції, так і на дату балансу, виходячи з курсу НБУ на кожен із цих дат.

Зазначимо, що курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями, до яких відносяться:

- кошти в іноземній валюті: інвалюта в касі Дт 301, на поточних Дт 312 та інших Дт 314 банківських рахунках, на розподільчому рахунку Дт 316, на депозитах до запитання Дт 314 і короткострокових депозитах до одного року включно Дт 3512, довгострокових депозитах на строк понад рік Дт 1422 або Дт 1432 або 1842 – на розсуд підприємства, інвалюта в дорозі Дт 334;

- активи, які будуть отримані у фіксованій сумі інвалюти, це може бути: дебіторська заборгованість за відвантажені нерезиденту товари, роботи, послуги, у тому числі оформлення векселями Дт 362, Дт 182, Дт 342, позики, видані нерезидентам Дт 1832, якщо довгострокові позики, Дт 3772, якщо короткострокові позики;

- зобов'язання, які будуть оплачені у фіксованій сумі інвалюти, а саме: кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента товари, роботи,

послуги, у тому числі оформлена векселями Кт 632, Кт 622, Кт 512, кредити та позики, які отримані та підлягають погашенню в інвалюті Кт 502, Кт 504, Кт 506, Кт 602, Кт 604, Кт 606, Кт 612, Кт 552, Кт 6852, а також заборгованість за нарахованими в іноземній валюті, але не виплаченими процентами, дивідендами в грошовій формі Кт 6842, Кт 6712. Нарахована, але не виплачена працівникам-нерезидентам заробітна плата Кт 6612, кредиторська заборгованість перед підзвітними особами по компенсації їм іновалютних витрат у закордонному відображенні, понесених у сумі понад раніше виданий аванс або у випадку якщо аванс не видався Кт 3722;

- іноземна валютна заборгованість за внесками до статутного капіталу Дт 46 [4].

Курсові різниці визнаються на дату:

- балансу – при складанні балансу кожна монетарна стаття повинна бути оцінена за курсом НБУ на дату балансу. Датою балансу є дата проміжних квартальних балансів, тобто 31 березня, 30 червня, 30 вересня і річного балансу, тобто 31 грудня. Однак з 01.01.2018 року підприємства у своїй обліковій політиці можуть передбачити додаткове складання фінзвітності за інші періоди, це може бути останнє число кожного місяця;

- господарської операції – при здійсненні будь-якої операції, пов'язаної з наявною в підприємства монетарною статтею, це може бути іноземна валюта, яка місяць знаходилася на поточному валютному рахунку, перерахована для продажу за гривні [4].

Важливо не забувати, що згідно з П(С)БО 21 курсова різниця на дату господарської операції може визначатися за одним із варіантів:

- тільки в межах господарської операції, і в сумі такої операції;
- за всією монетарною статтею.

Підприємства повинні обрати один із варіантів і зафіксувати його у своїй обліковій політиці. Це потрібно зробити в обов'язковому порядку, інакше вони ризикують втратити всі свої витрати за курсовими різницями, відображені в бухобліку, для цілей обкладення податком на прибуток.

Курсові ризниці за монетарними статтями у вигляді коштів, активів, зобов'язань відображаються в складі доходів або витрат підприємства.

У другому розділі «Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності на ТОВ «ЛАМЕК»» досліджуються показники платоспроможності та прибутку підприємства, аналізуються показники балансу підприємства, і розглядається облік експорту послуг на підприємстві.

Для загальної оцінки фінансового стану можна скласти спрощений баланс.

На рисунку 1 виділено позитивні ознаки фінансового стану підприємства.

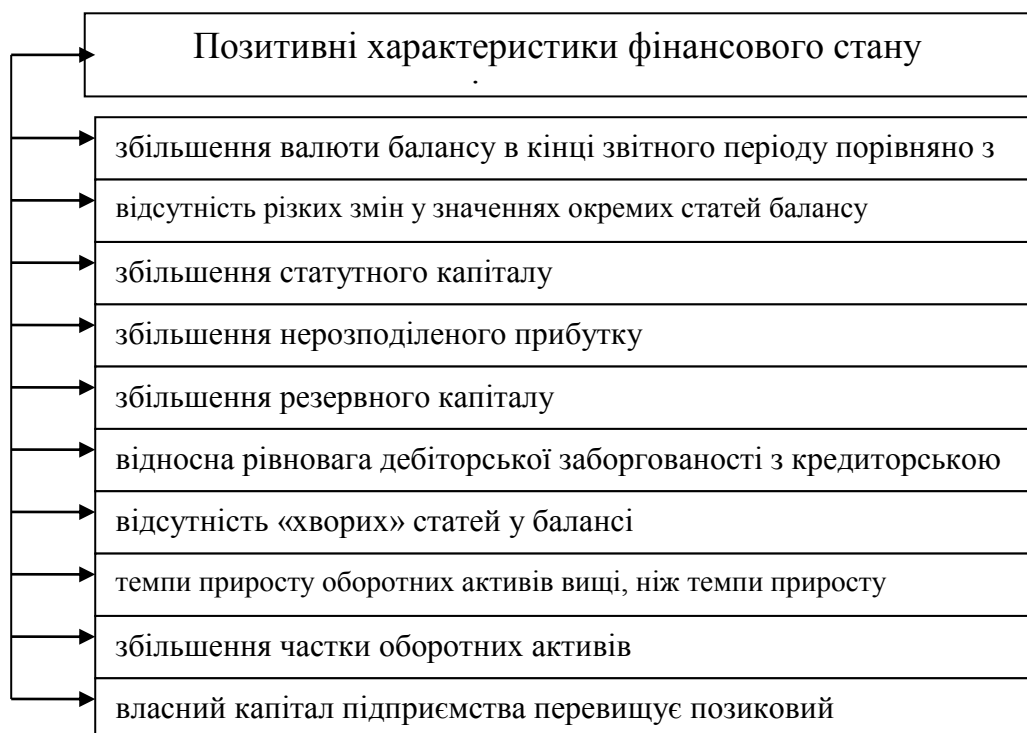


Рис1. Позитивні характеристики фінансового стану

Дослідження динаміки, складу і структури майна підприємства проводиться за основними розділами і статтями активу балансу. Аналіз динаміки, складу та структури майна ТОВ « ЛАМЕК» за досліджуваний період проведемо у таблиці 1.

**Аналіз динаміки, складу та структури майна ТОВ «ЛАМЕК»
за 2017-2018 р.**

Показники активу балансу	на 31.12.2017р.		на 31.12.2018р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р. (+, -)		
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %	структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Необоротні активи	3006,3	25,0	584,9	6,0	-2421,4	-80,5	-19,0
1.1. Основні засоби та нематеріальні активи	251,9	2,1	507,9	5,2	256,0	101,6	3,2
1.2. Незавершені капітальні інвестиції	2677,4	22,3	0,0	0,0	-2677,4	-100,0	-22,3
1.3. Довгострокові фінансові інвестиції	77,0	0,6	77,0	0,8	0,0	0,0	0,2
2. Оборотні активи	9013,5	75,0	9095,6	94,0	82,1	0,9	19,0
2.1. Запаси	3389,3	28,2	3511,0	36,3	121,7	3,6	8,1
2.2. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1302,3	10,8	1364,0	14,1	61,7	4,7	3,3
2.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1589,1	13,2	1612,4	16,7	23,3	1,5	3,4
2.3. Інша дебіторська заборгованість	2182,7	18,2	2355,5	24,3	172,8	7,9	6,2
2.4. Гроші та їх еквіваленти	376,9	3,1	89,9	0,9	-287,0	-76,1	-2,2
2.5. Інші оборотні активи	173,2	1,4	162,8	1,7	-10,4	-6,0	0,2
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0
Разом майна:	12019,8	100,0	9680,5	100,0	-2339,3	-19,5	0,0

За результатами аналізу динаміки, складу та структури майна ТОВ «ЛАМЕК» за 2017-2018 р., у 2018 р. відносно 2017 р. мали місце наступні зміни:

- в цілому вартість активів підприємства скоротилася на 2339,3 тис. грн. (на 19,5%);

- головною причиною скорочення активів стало списання з балансу у 2018 р. незавершених капітальних інвестицій в сумі 2677,4 тис. грн. Ці незавершені капітальні інвестиції не були уведені в експлуатацію та не збільшили вартість основних засобів та нематеріальних активів, отже можна

говорити про їх негосподарське використання.;

- списання незавершених капітальних інвестицій привело до перерозподілу у структурі активів, в результаті чого частка необоротних активів скоротилася на 19% (з 25% у 2017 р. до 6% у 2018 р.), а частка оборотних активів зросла у такому ж розмірі (з 75% у 2017 р. до 94% у 2018 р.). Отже в цілому – структура активів покращилася.

Дані пасиву балансу дають змогу визначити, за рахунок яких джерел сформовано майно підприємства, які зміни відбулись у їх структурі. Майно підприємства за належністю поділяють на власний і позиковий капітал. Аналіз динаміки та структури джерел майна ТОВ « ЛАМЕК» за досліджуваний період проведемо у таблиці 2

Таблиця 2

Аналіз динаміки та структури джерел майна ТОВ « ЛАМЕК» за 2017-2018 р.

Показники пасиву балансу	на 31.12.2017р.		на 31.12.2018р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р. (+, -)		
	сума, тис. грн.	структура, %	сума, тис. грн.	структура, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %	структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Власний капітал	3213,5	26,7	283,9	2,9	-2929,6	-91,2	-23,8
1.1. Зареєстрований капітал	16,5	0,1	16,5	0,2	0,0	0,0	0,0
1.2. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	3197	26,6	267,4	2,8	-2929,6	-91,6	-23,8
2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	56,5	0,5	0	0,0	-56,5	-100,0	-0,5
3. Поточні зобов'язання	8749,8	72,8	9396,6	97,1	646,8	7,4	24,3
3.1. Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7143,7	59,4	7868	81,3	724,3	10,1	21,8
3.2. Інші поточні зобов'язання	1606,1	13,4	1528,6	15,8	-77,5	-4,8	2,4
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	0	0,0	0	0,0	0,0	-	0,0
Разом джерел майна:	12019,8	100,0	9680,5	100,0	-2339,3	-19,5	0,0

За результатами аналізу динаміки, складу та структури джерел майна ТОВ « ЛАМЕК» за 2017-2018 р., у 2018 р. відносно 2017 р. мали місце наступні зміни:

- як і вартість активів, вартість пасивів підприємства в цілому скоротилася на 2339,3 тис. грн. (на 19,5%);

- головною причиною скорочення пасивів стало зменшення суми нерозподіленого прибутку та, відповідно, – суми власного капіталу підприємства (на 2929,6 тис. грн.);

- різке зменшення суми власного капіталу привело до перерозподілу в структурі пасивів, в результаті чого частка власного капіталу скоротилася на 23,8% (з 26,7% у 2017 р. до 2,9% у 2018 р.), частка довгострокових зобов'язань, цільового фінансування та забезпечень також скоротилася на 0,5%, а частка поточних зобов'язань – відповідно зросла на 24,3% (з 72,8% у 2017 р. до 97,1% у 2018 р.). В цілому структура пасивів різко погіршилася.

В сучасних умовах господарювання необхідно приділяти особливу увагу такому виду прибутку як «чистий прибуток», який є основним кінцевим показником діяльності підприємства.

Метою аналізу чистого прибутку підприємства торгівлі є виявлення внутрішніх резервів та шляхів підвищення ефективності процесу дослідження прибутковості та розробити пропозиції щодо оптимізації формування та використання чистого прибутку підприємства.

Завданням може виступати аналіз джерел утворення чистого прибутку на торговельному підприємстві, аналіз розподілу та ефективності використання чистого прибутку, детермінований факторний аналіз прибутку від основної діяльності підприємства.

Об'єктами аналізу чистого прибутку визначаються:

- чистий прибуток;

- чинники, що вплинули на формування та використання чистого прибутку.

Суб'єктами виступають внутрішні (вищі посадові особи підприємства, керівники різних підрозділів, економічні служби підприємства, власники та акціонери) та зовнішні користувачі інформації.

Дохід від надання послуг визнається виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу, що результат операції може бути достовірно оцінений (п. 10 п(С)БО 15).

Як правило, дохід від надання послуг відображається за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» на дату підписання акта наданих послуг, що підтверджує обсяг наданих послуг та містить їх вартість (п. 10, 11 П(СБО 15).

Дохід від курсової різниці відображається за кредитом субрахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а витрати - за дебетом субрахунка 945 «Витрати від операційної курсової різниці».

Якщо першою подією була передоплата, тоді виникає кредиторська заборгованість перед нерезидентом (Кт 6812 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті»), яка буде погашена наданими послугами. Тому курсові різниці за нею не розраховуються.

Об'єкт оподаткування (у т. ч. і за операціями в рамках договорів на експорт послуг) визначається за правилами бухобліку (пп. 134.1.1 ПК). Однак якщо платники податку на прибуток повинні коригувати фінрезультат до оподаткування, то при експорті послуг при наявності підстав застосовується коригування за пп. 140.5.1 ПК.

Суть коригування в такому: за операціями, які є контрольованими згідно зі ст. 39 ПК, потрібно визначити ціну за принципом «витягнутої руки». якщо така ціна перевищує договірну (контрактну) вартість реалізованих послуг, то на суму перевищення потрібно збільшити фінрезультат до оподаткування, визначений за правилами бухобліку.

Визначення місця постачання послуг при експорті

Вид послуг	Що є місце постачання	Де знаходиться місце постачання	Об'єкт обкладання ПДВ
1	2	3	4
Послуги, пов'язані з рухомим майном, перелічені в пп. 186.2.1 ПК	Місце фактичного надання послуг	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги, пов'язані з нерухомим майном, перелічені в пп. 186.2.2 ПК	Фактичне місцезнаходження нерухомого майна	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги в сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інші подібні послуги (пп. 186.2.3 ПК)	Місце фактичного надання послуг	Україна	Є
		За межами України	Немає
Послуги, перелічені в п. 186.3 ПК	Місце, де отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або місце постійного або переважного проживання отримувача-фізособи	За межами України (при експорті отримувач послуг – нерезидент)	Немає
Послуги, не включені до п. 186.2, 186.3 ПК (п. 186.4 ПК)	Місце реєстрації постачальника послуг	Україна (при експорті постачальник послуг – резидент)	Є

Отже, у декларації послуги, надані нерезиденту за межами України, відображаються в рядку 5. При цьому обов'язково подається додаток 6.

За придбаннями із ПДВ, які використовувалися одночасно в операціях, що обкладаються та не обкладаються ПДВ, необхідно нарахувати податкові зобов'язання виходячи із частки їх використання в операціях, що не обкладаються ПДВ (ст. 199 ПК).

У **третьому розділі** «Напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку зовнішньоекономічної діяльності

підприємства» досліджено основні етапи і джерела інформації аналізу та контролю розрахунків з оплати праці, також проведено аналіз фінансового стану, ефективності використання трудових ресурсів, структури та динаміки фонду оплати праці ТОВ ТРАНСЛІНК-УКРАЇНА».

Direct costing ділить витрати на постійні та змінні і що він є основою для розрахунку точки беззбитковості, запасу міцності, операційного важеля і всього того, що прийнято називати маржинальним аналізом. Розглянемо приклади і застосування цього методу при аналізі та прийнятті управлінських рішень. Припустимо, у нас є підприємство з виробництва продукції з назвою «А». Проаналізуємо його звіт про доходи і витрати, поданий у таблиці 4.

Таблиця 4.

Звіт про доходи і витрати компанії «А» за 2017 рік

Показник	Одиниця виміру	Значення
1	2	3
Продаж продукції	пари	49 000
Ціна за пару	г. о.	70
Виручка від продажу	г. о.	3 430 000
Сировина і матеріали	г. о.	2 450 000
Витрати на доставку сировини	г. о.	61 250
Прямі витрати на оплату праці	г. о.	147 000
Нарахування на фонд оплати праці	г. о.	32 340
Електроенергія	г. о.	58 800
Вода та опалення	г. о.	19 600
Усього змінних витрат	г. о.	2 768 990
Маржинальний дохід	г. о.	661 010
Заробітна плата персоналу, не зайнятого у виробництві	г. о.	200 000
Нарахування на фонд оплати праці	г. о.	44 000
Амортизація обладнання	г. о.	5 000
Реклама	г. о.	55 000
Адміністративні витрати	г. о.	100 000
Інші витрати	г. о.	37 500
Усього постійні витрати	г. о.	441 500
Прибуток до оподаткування	г. о.	219 510
Податок на прибуток	18%	39 512
Чистий прибуток	г. о.	179 998

Отже, у поданій формі звіту про доходи і витрати фігурує такий показник, як маржинальний дохід. Це різниця між доходом і змінними витратами.

Іноді маржинальний дохід називають також сумою покриття – це та частина виручки, яка залишається на покриття постійних витрат і формування прибутку. Тут не зайвим буде пригадати, що:

- змінні витрати прямо пов'язані з випуском (продажами);
- постійні витрати – не пов'язані з випуском або продажами.

Отже, маржинальний аналіз дає нам могутні інструменти для вивчення діяльності компанії залежно від умов ринку, конкуренції, а також нашої з вами участі у цьому процесі. Ці інструменти допомагають підприємству рости, розвиватися й укріплювати свої позиції.

Використовуючи дані для розрахунку точки беззбитковості, запасу міцності й операційного важеля, підприємство усвідомлено переходить на інший рівень.

Під «хмарою» розуміється модель (концепція) організації ІТ-інфраструктури, що складається з розподілених апаратних і мережових ресурсів, а також програмного забезпечення (далі – ПЗ), розгорнутих у віддалених дата-центрах (центрах обробки даних) постачальників хмарних сервісів. Хмарними обчисленнями називається технологія розподіленої обробки даних, у якій різні апаратні, програмні засоби, методології та інструменти надаються користувачу як хмарний сервіс.

Різниця між роботою на вашому комп'ютері та роботи в мережі полягає в тому, як зберігаються та обробляються дані. Якщо операції відбуваються на вашому комп'ютері (із використанням його потужностей), це - не хмарні обчислення, а якщо такі операції виконуються в мережі, то це - обчислення в «хмарі».

Національний інститут стандартів і технології США виділив такі характеристики хмарних обчислень (за матеріалами з Вікіпедії) :

- самообслуговування на вимогу (англ. self service on demand)- споживач послуг хмарних обчислень самостійно визначає свої обчислювальні потреби (сервісний час, швидкість доступу та обробки даних, обсяг збережених даних). При цьому ніякої взаємодії із представниками постачальника послуг не відбувається;

- універсальний доступ до мережі - послуги доступні споживачам по мережі передачі даних незалежно від використовуваного термінального пристрою;

- об'єднання ресурсів (англ. resource pooling)- постачальник послуг поєднує ресурси для обслуговування великої кількості споживачів у єдиний пул для динамічного перерозподілу потужностей між споживачами в умовах постійної зміни попиту на потужності;

- еластичність - послуги можуть бути надані, розширені, звужені в будь-який момент часу, без додаткових витрат на взаємодію з постачальником послуг, як правило, в автоматичному режимі;

- облік споживання – постачальник послуг автоматично обчислює спожиті ресурси на певному рівні абстракції (наприклад, у вигляді обсягу збережених даних, пропускну здатності, кількості користувачів, кількості транзакцій) і на основі цих даних оцінює обсяг наданих споживачам послуг.

Структуру хмарного сервісу часто зображують у вигляді піраміди. Основою цієї піраміди є інфраструктура – набір фізичних пристроїв (обчислювальних потужностей, накопичувачів, каналів зв'язку, іншого) і віртуальних серверів. Над нею вибудовується технологічна платформа, а на вершині цієї піраміди розташовується доступне користувачу ПЗ зі зручним інтерфейсом.

Відповідно, виділяють, щонайменше, три моделі хмарного сервісу:

- ПЗ як сервіс (англ. Software as a Service, SaaS)– це найпоширеніша модель. Провайдер розробляє й обслуговує програми, розміщує їх у «хмарі» і пропонує клієнтам. Саме провайдер займається відновленням і технічною підтримкою програм, а клієнти лише вносять абонплату (або користуються

сервісом безплатно). При цьому ПЗ може працювати на різних пристроях із доступом до Інтернету. Усі необхідні розрахунки виконуються в самій «хмарі», а на пристрій клієнта видаються тільки отримані результати. Основні клієнти SaaS-сервісів – звичайні користувачі, а прикладами таких сервісів є: Dropbox, Google Doc, Google Drive, Microsoft Office 365, Facebook, Бітрікс24;

- платформа як сервіс (англ. Platform as a Service, PaaS). У цьому випадку провайдер надає доступ до операційних систем, засобів розробки та тестування ПЗ, систем управління базами даних. Провайдер контролює не тільки сервери, системи зберігання даних та обчислювальні потужності, але й пропонує клієнту на вибір певні платформи та засоби управління ними. Користувачі PaaS-сервісів – розроблювачі ПЗ, а серед таких сервісів можна назвати Google App Engine, IBM Bluemix, Microsoft Azure, VMWare Cloud Foundry;

- інфраструктура як сервіс (англ. Infrastructure as a Service, IaaS). При цій моделі клієнт отримує інформаційно-технологічні ресурси - віртуальні сервери з певною обчислювальною потужністю та обсягами пам'яті. Усім «залізом» займається провайдер. На базі свого «заліза» він створює віртуальну інфраструктуру, яку пропонує клієнтам як сервіс. Однак провайдер не займається установкою та підтримкою ПЗ клієнтів, це вони роблять самі. Клієнти IaaS-сервісів- системні адміністратори компаній, приклади: IBM Softlayer, Hetzner Cloud, Microsoft Azure, Amazon EC2, GigaCloud.

Вище було загальною описано три моделі хмарного сервісу. Але подруги, які може надавати інтернет-провайдер у рамках тієї або іншої моделі, можна деталізувати.

Так, послуга «зберігання як сервіс» (англ. Storage as a Service)- найпростіший із хмарних сервісів, що надає дисковий простір на вимогу. Ця послуга дозволяє зберігати дані на зовнішньому сховищі, «у хмарі» . Для клієнта це сховище має вигляд додаткового логічного диску або папки.

Сервіс є базовим для інших, оскільки входить до складу практично кожного з них.

Можна також отримати послугу «безпека як сервіс» (англ. Security as a Service) вона надає клієнтам можливість використовувати продукти, які гарантують безпечне використання веб-технологій, електронного листування, локальної мережі, що дозволяє заощаджувати на створенні та підтримці власної системи безпеки.

А, наприклад, послуга «інтеграція як сервіс» (англ. Integration as a Service) дає можливість утримувати «хмари» і використовувати повний інтеграційний пакет, включаючи програмні інтерфейси між додатками та керування їх алгоритмами.

Підприємство, яке використовує хмарні послуги, визнає витрати, а не актив, оскільки в результаті воно отримує ресурси, які не контролюються підприємством та економічні вигоди приносять саме в міру отримання, а не в майбутньому.

Рахунок (субрахунок), у дебет якого списується такі витрати, залежить від того, хто користується хмарним сервісом. Наприклад, це може бути

- рахунок 23 «Виробництво», якщо користувачі- програмісти підприємства, що розробляють ПЗ на продаж;

- рахунок 92 «Адміністративні витрати», якщо користувачі – бухгалтерська служба підприємства, що застосовує сервіс типу «1С:Підприємство у хмарі»;

- рахунок 93 «Витрати на збут», якщо користувачі – персонал хмарного магазину і т.п.

Витрати на хмарний сервіс можуть також капіталізуватися, якщо за допомогою хмарного сервісу створюється об'єкт нематеріальних активів або основних засобів (субрахунок 154 «Придбання нематеріальних активів» або субрахунок 152 «Придбання основних засобів»).

Якщо хмарний сервіс оплачують за декілька місяців наперед, застосовується рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» із рівномірним списанням цієї суми до складу витрат за місяць.

Припустимо: щомісячна плата за «ІС: Підприємство в хмарі» з деякими додатковими послугами (розширення оперативної пам'яті приватної «хмари», додаткова інформаційна база і т. д.) становить 846 грн. на місяць (у т. ч. ПДВ -141 грн.). Постачальник хмарного сервісу вважає ці послуги орендою. Підприємство із цим не спорило й оплатило послуги на три місяці вперед (березень- травень) у сумі 2 538 грн. (у т. ч. ПДВ 423 грн.) (табл. 5).

Таблиця 5

Відображення операцій в бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума, грн
1	Перераховано передоплату за послуги оренди	Виписка банку	371	311	2538
2	Відображено податкові кредити з ПДВ	Податкова накладна	641	644	423
3	Відображено витрати на оренду за березень	Акт наданих послуг	92	631	705
4	Списано розрахунки за податковим кредитом із ПДВ		644	631	141
5	Здійснено частковий взаємозалік заборгованостей	Не оформляються	631	371	846
6	Відображено витрати майбутніх періодів	Договір про надання послуг	39	631	1410
7	Списано розрахунки за податковим кредитом із ПДВ		644	631	282
8	Здійснено остаточний взаємозалік заборгованостей	Не оформляються	631	371	1692
9	Списано витрати на оренду: -у квітні	Акт наданих послуг	92	39	705
	-у травні		92	39	705

У рамках хмарного сервісу надаються найрізноманітніші послуги. Поки в контролюючих органів немає єдиної думки, чим уважати плату за користування хмарними сервісами, Тому перш ніж укласти договори, рекомендуємо визначитися з податковою кваліфікацією цих послуг.

У бухгалтерському обліку витрати на хмарний сервіс списуються на витрати звітного періоду, потрапляють до складу витрат на виробництво (наприклад, у випадку використання такого сервісу при розробці ПЗ на продаж) або капіталізуються (якщо він застосовується при створенні об'єкта нематеріальних активів або основних засобів).

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі досліджено організаційно-методичне забезпечення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Результати здійсненого дослідження дозволяють зробити наступні висновки і пропозиції:

1. В ході дослідження було проаналізовано теоретичні основи поняття обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Розкрито сутність обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Досліджено розвиток експортних операцій суб'єктів господарювання, який свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

Доведено, що застосування теоретико-методичних підходів до обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання забезпечить формування достовірної інформації як для потреб складання фінансової звітності, так і прийняття рішень щодо подальшого здійснення імпорتنих операцій.

2. Підтверджено, що при здійсненні операцій в іноземній валюті виникають курсові різниці, які потрібно правильно відобразити в бухгалтерському обліку. Згідно з П(С)БО 21 курсовими різницями є різниця між оцінками однакової кількості обиниць інволюти при різних валютних курсах. Курсові різниці виникають тому, що валютою бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є гривня. При цьому гривневий еквівалент активів і зобов'язань підприємства, виражених в іноземній валюті, а саме такі активи та зобов'язання називаються монетарними статтями,

підлягає перерахуванню як на дату господарської операції, так і на дату балансу, виходячи з курсу НБУ на кожну із цих дат. Курси НБУ із часом змінюються, тому й сума гривневого еквівалента буде змінюватися. Різниця між гривневими еквівалентами будь-якої монетарної статті на різні дати і є курсовою.

3. За результатами аналізу визначено, що темпи скорочення доходів підприємства перевищують темпи скорочення витрат. Так, доходи основної діяльності скоротилися на 21,4%, при цьому собівартість реалізованої продукції скоротилася лише на 18,7%, адміністративні витрати скоротилися лише на 14,3%, витрати на збут скоротилися лише на 11,7%, що також підтверджує подальше погіршення фінансового стану підприємства.

4. Досліджено порядок відображення в обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Доведено, що 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.

5. Проведений маржинальний аналіз дає нам могутні інструменти для вивчення діяльності компанії залежно від умов ринку, конкуренції, а також нашої з вами участі у цьому процесі. Ці інструменти допомагають підприємству рости, розвиватися й укріплювати свої позиції.

Доведено, що використовуючи дані для розрахунку точки беззбитковості, запасу міцності й операційного важеля, підприємство усвідомлено переходить на інший рівень.

6. Визначимо напрями удосконалення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. 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.

7. Запропоновано модель (концепція) організації ІТ-інфраструктури, що складається з розподілених апаратних і мережевих ресурсів, а також програмного забезпечення, розгорнутих у віддалених дата-центрах (центрах обробки даних) постачальників хмарних сервісів. Хмарними обчисленнями підприємства буде технологія розподіленої обробки даних, у якій різні апаратні, програмні засоби, методології та інструменти надаються користувачу як хмарний сервіс.

АНОТАЦІЯ

Курило Т. “Організаційно-методичне забезпечення обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства” за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»– Рукопис.

Магістерська робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістра за спеціальністю 8.03050901 «Облік і аудит» – Чорноморський національний університет імені Петра Могили, МОН України, Миколаїв, 2020.

Магістерська робота присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку, аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Згідно поставленої мети в роботі визначено теоретичні засади організації обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства; надано організаційно-економічну характеристику ТОВ «Ламек»; опрацьовані основні аспекти організації і методики бухгалтерського обліку, особливості обліку курсових різниць, розглянуто методику обліку експорту товарів зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

В результаті в роботі запропоновано рекомендації щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку. Надано характеристику хмарних сервісів та їх використання.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність , аналіз, контроль, експорт, імпорт, курсова різниця, облік, оцінка показників.

ABSTRACT

Kurilo T. "Organizational and methodological support of accounting of foreign economic activity of enterprise" under the educational and professional program "Accounting and Taxation" - Manuscript.

Master's work on obtaining the educational qualification level of master's degree in specialty 8.03050901 "Accounting and Auditing" - Petro Mohyla Black Sea National University, MES of Ukraine, Mykolaiv, 2020.

The master's thesis is devoted to the scientific substantiation of theoretical provisions and the development of practical recommendations for improving the organization of accounting, analysis and control of foreign economic activity of the enterprise.

Pursuant to the stated goal, the theoretical principles of accounting of foreign economic activity of the enterprise are defined in the work; organizational and economic characteristics of Lamek LLC have been provided; main aspects of the organization and methods of accounting, features of accounting for exchange differences, the method of accounting for export of goods of foreign economic activity of the enterprise are considered.

As a result, the paper offers recommendations for improving the organizational and methodological support of accounting. The description of cloud services and their use is given.

Keywords: foreign economic activity, analysis, control, export, import, exchange rate difference, accounting, evaluation of indicators.