

УДК 339

DOI: <https://doi.org/10.32782/СМІ/2021-1-8>**Слісєєва О.К.**доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри статистики, обліку і економічної інформатики,
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара**Байєр А.Г.**магістр,
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

АНАЛІЗ ТА ОБЛІК ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ВИРОБНИЧО-ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена аналізу методологічних основ дослідження ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємств, обґрунтовані показники для проведення аналізу зовнішньоекономічної діяльності, проведено аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, обґрунтовано облікові операції щодо зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах, згідно законодавчих актів України.

Ключові слова: аналіз, методологічні аспекти обліку зовнішньоекономічна діяльність, ефективність зовнішньоекономічної діяльності, ефективність експорту, ефективність імпорту, абсолютні та відносні показники, облікова політика підприємства.

Yelisyeyeva O.K., Baiier A.H.

Oles Honchar Dnipro National University

ANALYSIS AND ACCOUNTING OF EXPORT-IMPORT OPERATIONS OF A MANUFACTURING AND TRADING ENTERPRISE

The article is devoted to the analysis of the methodological foundations of the effectiveness study of enterprises' foreign economic activity, the indicators for the analysis of foreign economic activity are justified, the analysis of the effectiveness of the enterprise's foreign economic activity is done, bookkeeping transactions in foreign economic activity at enterprises, according to legislative acts, are justified. Approaches to determining the essence of the foreign economic activity are considered and its main elements are outlined. Foreign economic activity is defined as a process occurring in the foreign market through the implementation of foreign economic relations. Peculiarities of documentation of export-import operations of enterprises in Ukraine are determined. The article analyses the foreign economic activity of an enterprise specializing in the field of independent electricity supply. The enterprise sells, installs, and services gasoline and diesel generators, voltage stabilizers, and uninterruptible power supplies. As a result of the analysis, it was determined that imports are effective (the indicator "Import efficiency" takes values greater than one). As a result of the analysis, it was determined that import activity is effective (the indicator "Import efficiency" takes values greater than one). Every year, the efficiency of import increases on average by 3–5%. There was an increase in efficiency of the company's import activities in 2016, but the indicators decreased again in 2017 due to the rejection of the Russian supplier. As for the effect of import activity, it also increases by UAH 200.000 in 2017 and 2018 respectively. The profitability of imports was 3.7% in 2015, 13% – in 2016, 6% – in 2017, 10% in 2018, and 12% in 2019, which indicates that the level of efficiency of import activities of the company has been quite high in recent years.

Keywords: analysis, methodological aspects of accounting of the foreign economic activity, efficiency of the foreign economic activity, export efficiency, import efficiency, absolute and relative indicators, enterprise accounting policy.

Актуальність теми дослідження. Зовнішньоекономічна діяльність в сучасних умовах є важливою сферою господарської діяльності, адже розвиток ринкових відносин та вступ України до СОТ відкрили нові можливості для українських підприємств. Експортно-імпортні операції, які набувають все більшого поширення, мають особливості їх аналізу та обліку. Тому питання обліку таких операцій потребують додаткового наукового обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку експортно-імпортних операцій широко розглядаються в працях таких українських вчених, як Ф. Бутинець, В. Житний, О. Кіляр, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Ю. Лисенко, В. Рудницький, В. Сопко та ін. Результати їх досліджень свідчать про значний внесок у розвиток обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Незважаючи на значну кількість праць науковців, недостатньо розглянуті особливості обліку

експортно-імпортних операцій в контексті норм нових законодавчих документів.

Метою статті є узагальнення теоретико-методологічних питань обліку та аналізу ефективності операцій з експорту та імпорту підприємства

Виклад основного матеріалу. Основним напрямком роботи підприємства, що досліджується є продаж, монтаж і сервісне обслуговування бензинових і дизельних генераторів, стабілізаторів напруги та джерел безперебійного живлення, спеціалізоване підприємство в сфері незалежного електропостачання. У зв'язку зі зростаючою потребою українського ринку в професійному обладнанні для автономного та резервного електропостачання, в 2016 році підприємство організувала виробництво дизельних електростанцій, що реалізується під брендом DAREX ENERGY, і є ексклюзивним дистрибутором і сервіс-партнером виробників дизельних електростанцій KJ Power (Туреччина).

Оцінка розвитку імпортової діяльності підприємств здійснюється шляхом аналізу показників ефективності імпорту організації, виявлення перспектив для їх розвитку. Для здійснення дослідження організації обліку зовнішньоекономічної діяльності необхідно дослідити визначення цього поняття в науковій літературі (табл. 1).

Розглянувши кілька підходів до визначення сутності ЗЕД, можна виокремити її основні елементи:

- діяльність будується на взаємовідносинах вітчизняних підприємств із зарубіжними контрагентами;
- формуються міжнародні економічні зв'язки, які сприяють розвитку економіки підприємства, яке здійснює ЗЕД та країни в цілому;
- здійснення є неможливим без перетинання митного кордону майном або робочою силою;
- діяльність будується на принципах взаємної вигоди сторін та дотриманні положень міжнародного законодавства.

Зовнішньоекономічну діяльність підприємства можна вважати процесом, що відбувається на зовнішньому ринку шляхом реалізації зовнішньоекономічних зв'язків.

Головним напрямком зовнішньоекономічної діяльності підприємства є імпорт, в тому числі, готової продукції на продаж та комплектуючих для власного виробництва, яке у 2013 р. було успішно розширено імпорту діяльність на новий ринок – Саудівську Аравію та, у зв'язку із географічною близькістю розташування, Росію. Через низку причин, пов'язаних із політичною та економічною ситуацією, співпрацю із Російською Федерацією було припинено у 2015 році, а обсяги постачання комплектуючих із Саудівської Аравії – збільшено. Постачальником продукції із Королівства Саудівська Аравія є компанія «Natret». Інші напрямки імпортової діяльності включають: обладнання, комплектуючі та запчастини імпортується із Австрії і повністю задовольняють компанію співвідношенням ціни та якості. Ще однією країною-імпортером обладнання є Китай. Партнерські відносини між підприємствами є довгостроковими та постійними, закупівлі – стабільними.

Базовими умовами поставки імпорту, які використовує ТОВ «Дарекс-Енерго» та іноземні підприємства в основному є ДАТ з використанням судна та автомобільного транспорту. Повна собівартість продукції ТОВ «Дарекс-Енерго» формується з собівартості продукції, купівельної вартості, транспортних витрат, витрат на збут і витрат на оплату праці, інших витрат. На сучасному етапі діяльності фірма не має кредиторської заборгованості та нарощує власні потужності. Головною метою проведення підприємством імпортичних операцій є ефективність їх здійснення. Нерідко необгрунтована стратегія імпорту завдає значних збитків, або ж недоотримання прибутку підприємством [7].

Можемо виокремити такі проблеми здійснення імпортової діяльності підприємства: досить великі затрати часу для здійснення імпортування комплектуючих, що пов'язане із віддаленістю підприємства-імпортера; втрата партнера на території Російської Федерації у зв'язку із загостренням політичних відносин; затримка та порушення термінів поставок в системі виробництва.

Будь-яка імпортна операція здійснюється за допомогою використання транспортних засобів. Вибір якого має базуватись на основі інформації про товар, шляху та відстані перевезення, вартості транспортних витрат та збалансованості витрат часу [8].

Для визначення ефективності імпортової діяльності необхідно порівняти затрати на придбання імпортової вітчизняної, аналогічній імпортній, сировині. Так як вітчизняного виробника в Україні немає, тому за вартість придбання вітчизняної комплектуючих приймаємо вартість сировини дистриб'ютора (табл. 2).

Як бачимо з табл. 2, обсяги закупівлі комплектуючих щороку зростають, що пов'язано із збільшенням виготовлення продукції підприємством. Затрати на придбання комплектуючих теж збільшуються, саме з цим пов'язано підвищення собівартості виготовленої продукції, та, відповідно, зменшення прибутку підприємства.

Якщо порівняти темпи зростання витрат на купівлю імпортової та вітчизняної продукції, то можемо зробити висновок, що дані затрати значно швидше зрос-

Таблиця 1

Визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність»

Автор, джерело	Тлумачення
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [1]	«Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів і, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце і на території України, і за її межами»
Господарський кодекс України [2]	«Зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання являється господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном або робочою силою»
М.І. Дідівський [3]	«Зовнішньоекономічна діяльність – це розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили; формують міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки»
Л.А. Швайка [4]	«Зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права»
Л.Г. Мельник [5]	«ЗЕД – сфера економічної діяльності держави і підприємств, яка тісно пов'язана із зовнішньою торгівлею, експортом та імпортом товарів, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проєктів»
Є.Ф. Прокушев [6]	«ЗЕД – сукупність форм прояву міжнародних економічних відносин, що визначає її як процес становлення та функціонування господарських зв'язків між суб'єктами міжнародної економіки»

Таблиця 2

Показники визначення ефективності імпортової діяльності підприємства

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	Темп зростання 2018/2017, %	Темп зростання 2019/2018, %
Обсяг закупівлі товарів, тис.т	72,1	83,3	85,3	88,5	89,6	2,4	3,8
Затрати на придбання вітчизняних комплектуючих, тис. грн	39,2	45,1	49,1	50,8	54,6	3,5	7,5
Затрати на придбання вітчизняних комплектуючих, аналогічних імпортним, млн.грн	2,8	3,76	4,1	4,5	4,9	8,6	9,1
Затрати на придбання імпортних комплектуючих, тис. грн	38,8	39,5	45,7	46,3	47,9	3,5	4,1
Загальні витрати на імпорт, млн.грн	2,7	3,3	3,9	4,1	4,3	4,7	5,1

Джерело: складено автором на основі внутрішніх даних підприємства

тають на придбання вітчизняної продукції: на 9,1% у 2018–2019 рр. для вітчизняної комплектуючих, в порівнянні із 5,1% для імпортової. Для визначення ефективності здійснення імпортних операцій підприємства визначимо наступні показники: ефективність імпорту, економічний ефект від здійснення імпортової діяльності та визначити рентабельність імпорту комплектуючих (табл. 3).

Аналіз ефективності імпорту комплектуючих визначимо за допомогою коефіцієнту імпорту, що здійснюється з метою використання імпортованої комплектуючих для виготовлення продукції [9]:

$$K_{ei} = \frac{Z_i}{B_z}, \quad (1)$$

де Z_i – затрати на придбання вітчизняних комплектуючих, аналогічних імпортним; B_z – загальні витрати на імпорт.

Ефект імпорту E_i визначимо за формулою 2. Чим більшим є значення показника, тим більше підприємство отримує прибутку, а імпорту діяльність можна вважати ефективною:

$$E_i = Z_i - B_z, \quad (2)$$

де Z_i – затрати на придбання вітчизняних товарів, аналогічних імпортним; B_z – загальні витрати на імпорт.

Рентабельність імпорту P_i визначимо за формулою 2.3, яка показує розмір прибутку від реалізації імпорту на 1 грн. витрат щодо його придбання:

$$P_i = \frac{E_i}{B_z} * 100\%, \quad (3)$$

де E_i – економічний ефект імпорту; B_z – загальні витрати на імпорт.

Розраховані показники подано у (табл. 3).

Відповідно до наведених розрахунків імпорт є ефективним (показник «Ефективність імпорту» приймає значення більші за одиницю). Щороку ефективність імпорту зростає в середньому на 3–5%. Було підвищення ефективності та ефекту від імпортової діяльності підприємства у 2016 році, проте показники знизилися у 2017 році внаслідок відмови від російського постачальника.

Щодо ефекту імпортової діяльності, то він теж зростає на 200 тис. грн. у 2017 р. та на таку ж суму у 2018 р. Щодо рентабельності імпорту, то у 2015 р. вона складала 3,7%, у 2016 р. – 13%, у 2017 р. – 6%, у 2018 р. – 10% та 12% у 2019 р., що свідчить про те, що рівень ефективності імпортової діяльності підприємства є досить високим за останні роки.

Підприємство працює на аналогічних умовах поставки – DAT, тобто всі витрати на доставку комплектуючих до порту в Одесі бере на себе імпортер. Підприємство здійснює доставку із порту в Одесі до розташування заводу у місті Києві за допомогою найманого автомобільного транспорту компаній «Мак-Транс» автомобілем вантажопідйомністю 15 тонн.

Відображення операцій в іноземній валюті здійснюється згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», тобто при первісному визнанні розраховуються за валютним курсом на дату здійснення операції.

При отриманні авансу від іноземного покупця у підприємства виникає кредиторська заборгованість.

У бухгалтерському обліку такі операції будуть відображені наступним чином: Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»; Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

При реалізації іноземному покупцю товарів (робіт, послуг) підприємство відображає в бухгалтерському обліку дохід (Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 70 «Доходи від реалізації») за курсом НБУ на дату отримання від нерезидента попередньої оплати в іноземній валюті і списує до витрат собівартість реалізованих товарів. Для визначення суми інвалютного доходу в гривнях необхідно враховувати дві події: отримання оплати (авансу) за товари (роботи, послуги) і визнання доходу від реалізації. Положення ПКУ визначають не просто оплату товарів, отриману раніше визнання доходу, а й передплату в попередніх звітних періодах. Звітними податковими періодами, згідно з ПКУ [10], є квартал, півріччя, три квартали та рік. Отже, курс НБУ на дату авансу потрібно враховувати не тільки тоді, коли дата отримання авансу і подальша дата визнання доходу від продажу припадають на різні звітні періоди.

Таблиця 3

Показники ефективності імпорту підприємства у 2015–2019 рр.

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	Відхилення	Відхилення
						(2017/2016), %	(2018/2017), %
Ефективність імпорту	1	1,13	1,05	1,09	1,14	3,8	4,6
Ефект від здійснення імпортової діяльності, млн. грн	0,1	0,46	0,2	0,4	0,6	100	50
Рентабельність імпорту продукції, %	3,7	13	6	10	12	66,7	20

Джерело: складено автором на основі попередніх розрахунків

Якщо підприємство експортує товари (роботи, послуги) на умовах повної оплати, то суму доходу слід визначати за курсом НБУ, по-перше, на дату отримання інвалютного авансу і, по-друге, на дату визнання доходу. Курсові різниці в податковому обліку визначають згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку. Сутність курсових різниць відображається в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [1]. Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти, яка виникає в результаті зміни валютних курсів.

Курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в інвалюти. Монетарні статті в інвалюти перераховуються за курсом НБУ на кожну дату балансу, на дату здійснення розрахунків (по заборгованості – на дату її погашення; по валюті – на дату її списання з каси або рахунку в банку). В результаті такого перерахунку і виникають курсові різниці.

Порядок їх обчислення можна відобразити за допомогою формули:

$$KP = C * (K2 - K1), \quad (4)$$

де KP – курсова різниця; C – сума дебіторської заборгованості або іноземної валюти на поточному рахунку; $K2$ – курс НБУ на дату розрахунків або на дату балансу; $K1$ – курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості або на дату балансу, залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Курсові різниці вираховують тільки за монетарними статтями, тобто грошовими коштами та активами і зобов'язаннями, які будуть отримані або сплачені в певній сумі грошових коштів. При експорті необхідність розрахунку курсових різниць виникає в таких випадках:

- при експорті на умовах наступної оплати (при виникненні дебіторської заборгованості);
- при продажу іноземної валюти, що надійшла від покупця;
- за наявності на поточному рахунку в іноземній валюті додатного сальдо на кінець кварталу.

Оскільки курс НБУ може коливатися в обидві сторони, курсові різниці бувають додатними і від'ємними. Відповідно, курсові різниці від перерахунку монетарних статей показують у складі інших доходів (витрат), тобто на субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», які закривають на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

Наведемо приклад обліку експортних операцій з товарами на умовах повної оплати. Підприємство 02.08.2020 р. отримало від іноземного покупця повну оплату за товар в розмірі 1000 €. Курс НБУ на дату отримання становив 30 грн. / 1€. Оплачений товар відвантажено нерезиденту 25.08.2020 р. На цю дату курс НБУ становив 31 грн. / 1€.

Собівартість реалізації товарів як у бухгалтерському, так і в податковому обліку однакова і склала 15000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій експорту товарів на умовах повної оплати наведено в табл. 4.

Слід врахувати, що оплата отримана в тому ж кварталі, в якому визнано дохід від продажу товарів. Отже, податкові доходи визначаємо за курсом НБУ на дату його визнання (на 25.08.2020) в сумі: $1000 \text{ €} * 31 \text{ грн.} / 1 \text{ €} = 31000 \text{ грн.}$

Експорт товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати також визначається на основі П(С)БО 21. В операціях з постачання товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати дата визнання доходу, тобто дата передачі покупцю права власності на товар, складання акта, який підтверджує виконання робіт або надання послуг, передуватиме оплаті. Тоді, згідно з ПКУ, гривневий еквівалент інвалютного доходу необхідно визначати за курсом НБУ на дату його визнання.

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів на умовах післяплати. Підприємство 10.05.2020 р. відвантажило товар нерезиденту вартістю 1000 €. Курс НБУ на цю дату – 31 грн. / 1€. 20.07.2020 р. нерезидент повністю розрахувався за товар. Курс НБУ на цю дату – 34 грн. / 1€. Собівартість реалізованих товарів за даними бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 19000 грн. Курс НБУ на 30.06.2020 р. – 32 грн. / 1€. Бухгалтерський і податковий облік операцій відображено у табл. 5.

За передплаченою частиною гривневий еквівалент підприємство включає в дохід за курсом НБУ на дату отримання такої передоплати. Неоплачену частину перераховують у гривні за курсом НБУ на дату відображення доходу, отриманого від відвантаження товарів (робіт, послуг).

Така заборгованість в обліку є немонетарною статтею, і по ній курсові різниці не визначаються.

Якщо результат таких розрахунків позитивний, то його включають в операційні доходи наступного записом: Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», Кт 714 «Доход від операційної курсової різниці». Якщо результат виходить негативний, тобто курс НБУ на дату розрахунку курсової різниці знизився, його списують в операційні витрати проводкою: Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці», Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

В обліку експортера після відвантаження товарів визначається немонетарна стаття – дебіторська заборгованість за товари, не покриті авансом, за якими слід розраховувати курсові різниці.

Відповідно до ПКУ важлива роль в обліку експортних операцій відводиться визначенню суми інвалютного доходу. Для визначення такого доходу, як і в бухгалтерському обліку, необхідно його розділити на дві частини: оплачену у вигляді авансу і неоплачену (що не включена до авансу). Гривневий еквівалент оплаченої частини (у вигляді авансу) необхідно відображати за правилами для експорту на умовах повної передоплати, викладеними на початку статті. Дані визначення необхідно зробити за курсом НБУ на дату: отримання авансу від покупця; визнання доходу. Суму неоплаченої частини (не покритої авансом) обчислюють як при експорті на умовах післяплати, тобто по курсу НБУ на дату визнання доходу.

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів з частковою передоплатою. Підприємство 17.06.2020 р. отримало від покупця 50% передоплати за товар в розмірі 500 €. Курс НБУ на дату отримання часткової передоплати становив 31 грн. / 1€. Весь товар вартістю 1000 € був відвантажений 12.07.2020 р. Курс НБУ на дату відвантаження – 32 грн. / 1€. 20.07.2020 р. іноземний покупець перерахував решту оплати за товар (500 €). Курс НБУ на цю дату становив 33 грн. / 1€.

Собівартість реалізованого товару за даними бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 17000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій відображено в табл. 6.

Так як отримання авансу і визнання доходу відбулися в різних кварталах, то, згідно з ПКУ, суму доходу в податковому обліку необхідно визначити, по – перше, в частині отриманої передоплати за курсом НБУ на дату отримання авансу, по-друге, в частині наступної часткової доплати за курсом НБУ на дату визнання доходу. В результаті отримаємо дохід: $500\text{€} * 31 \text{ грн.} / 1\text{€} + 500\text{€} * 32 \text{ грн.} / 1\text{€} = 31500 \text{ грн.}$ У даному прикладі бухгалтерський та податковий доходи співпадають.

Отже, для обліку експортних операцій в іноземній валюті на умовах повної, часткової оплати і післяплати необхідно керуватися правилами Податкового кодексу України і враховувати, що при отриманні від іноземного покупця інвалютної передоплати у підприємства виникає кредиторська заборгованість перед ним. Такий борг – немонетарна стаття, за якою не слід визначати курсові різниці, а значить і в податковому обліку цього робити не слід, оскільки курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в іноземній валюті.

Особливостями документального оформлення експортно-імпортних операцій є:

– наявність специфічних форм первинних документів (інвойс, ВМД, товарно-транспортна накладна СМЯ, коносамент тощо);

– документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, що регулюється п. 1.3 Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку;

– в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. При обробці первинних документів у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України на дату, прийняту для перерахунку.

Аналітичний облік експортних операцій здійснюють за кожним: покупцем, платіжем, валютою. Синтетичний облік ведуть в Журналі-ордері № 6 с.-г., записи до якого здійснюють на підставі Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Таблиця 4

Облік експорту товарів підприємства за умов повної оплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1. Отримана повна оплата за товар від нерезидента (1000 € * 32 грн. / 1€)	312	681	1000 € 30000 грн		
2. Відвантажено товари покупцю (1000€ * 33 грн. / 1€)	362	702	1000€ 31000 грн	31000	15000
3. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	20000	-	-
4. Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	1000 € 30000 грн	-	-

Таблиця 5

Облік експорту товарів підприємства за умов післяплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1. Відвантажено товари покупцю (1000€ * 31 грн. / 1€)	362	702	1000 €	31000	19000
			31000 грн		
2. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	19000		
3. Відображено курсові різниці на кінець 2-го кварталу (1000€ * (32 грн. / 1€ – 31 грн. / 1€))	362	714	1000	1000	
4. Отримано оплату за товар (1000€ * 33 грн. / 1€)	312	362	1000 €	-	-
			33000 грн		
5. Відображено курсові різниці на дату розрахунків (1000€ * (34 грн. / 1€ – 32 грн. / 1€))	362	714	2000 грн	2000	

Таблиця 6

Облік експорту товарів за умов часткової передоплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1. Отримано часткову оплату за товар від нерезидента (500€ * 31 грн. / 1€)	312	681	500 € 15500 грн		
2. Відвантажено товари покупцеві (500€ * 31 грн. / 1€ + 500€ * 32 грн./1€)	362	702	1000 € 31500 грн	31500	17000
3. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	17000		-
4. Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	1000 € 15500 грн	-	-
5. Одержано іншу частина (50%) оплати за товар (500€ * 34 грн. / 1€)	312	362	500 € 17000 грн		
6. Відображено курсову різницю на дату розрахунку (500€ * (34 грн. / 1€ – 32 грн. / 1€))	362	714	1000 грн	1000	

Висновки. В результаті проведеного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства було визначено, що імпорт є ефективним (показник «Ефективність імпорту» приймає значення більші за одиницю). Щороку ефективність імпорту зростає в середньому на 3–5%. Було підвищення ефективності та ефекту від імпортової діяльності підприємства у 2016 році, проте показники знизилися у 2017 році вна-

слідок відмови від російського постачальника. Щодо ефекту імпортової діяльності, то він теж зростає на 200 тис. грн. у 2017 році та на таку ж суму у 2018 році. Щодо рентабельності імпорту, то у 2015 вона складала 3,7%, у 2016 – 13%, у 2017 році – 6%, у 2018 – 10% та 12% у 2019, що свідчить про те, що рівень ефективності імпортової діяльності підприємства є досить високим за останні роки.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про зовнішньоекономічну діяльність України. – Закон України від 16.04.91 р. № 959-XII [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
2. Господарський кодекс України. Зі змінами і доповненнями. В редакції від 02.04.2020, підстава – 540-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. [Текст] / М.Т. Білуха. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 690 с.
4. Лишилєнко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. – Київ : Вид-во «Центр навчальної літератури», 2013. – 524 с.
5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2011. – 334 с.
6. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина ; М-во освіти і науки України. – К.: Професіонал, 2012. – 319 с.
7. Кірейцев Г.Г. Фінансова звітність підприємств та її аналіз / Г.Г. Кірейцев. – К.: ЦУЛ, 2013. – 452 с.
8. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Начальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 556 с.
9. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2012. – 368 с.
10. Податковий кодекс України. Від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Зі змінами і доповненнями. В редакції від 02.04.2020, підстава – 540-IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

REFERENCES

1. On foreign economic activity of Ukraine. – Law of Ukraine of 16.04.91 № 959-XII [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
2. Economic Code of Ukraine. With changes and additions. In the edition of 02.04.2020, the basis – 540-IX [Electronic resource]. – Access mode: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Bilukha M.T. Accounting theory: a textbook. [Text] / M.T. Bilukha. – Kyiv: Center for Educational Literature, 2011. – 690 p.
4. Lishilenko O.V. Accounting and financial accounting [Text]: textbook. way. – Kyiv: Publishing House "Center for Educational Literature", 2013. – 524 p.
5. Kuzhelny M.V., Linnik V.G. Theory of accounting: Textbook. – K.: KNEU, 2011. – 334 p.
6. Zhuravel G.P. Accounting policy of the enterprise in market conditions: textbook. way. for students. higher textbook lock / G.P. Zhuravel, V.B. Klevets, P.Ya. Khomin; for order. P. Ya. Khomina; City of Education and Science of Ukraine. – K.: Professional, 2012. – 319 p.
7. Kireitsev G.G. Financial reporting of enterprises and its analysis / G.G. Kireitsev. – K.: TsUL, 2013. – 452 p.
8. Laziness VS Accounting in Ukraine: basics and practice: A textbook / V.S. Len, VV Glyvenko – K.: Center for Educational Literature, 2016. – 556 p.
9. Zholner IV Financial accounting according to international and national standards: textbook. way. – K.: TsUL, 2012. – 368 p.
10. Tax Code of Ukraine. From 02.12.2010 № 2755-VI. With changes and additions. In the edition of 02.04.2020, the basis – 540-IX [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.