

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.2.94>

УДК 657.01

М. Ю. Чік,

к. е. н., доцент кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,

Львівський торговельний-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8124-2276>

К. В. Матківська,

магістрант кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування,

Львівський торговельний-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-0879-7602>

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

M. Chik,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Control

and Taxation, Lviv Trade and Economic University

K. Matkivska,

Master's student of the Department of Accounting, Control and Taxation,

Lviv Trade and Economic University

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF EXPORT-IMPORT OPERATIONS

Проведено аналіз сучасних підходів дослідників до обґрунтування ролі і місця бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Досліджено основні історичні аспекти розвитку обліку зовнішньоекономічної діяльності. Розглянуто правила організації обліку, які є актуальними у сучасних умовах господарювання. Досліджено основні принципи та підходи до ведення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій.

За результатами проведеного дослідження встановлено основні цілі процесу бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Визначено особливості етапів організації обліку. Проведено аналіз щодо місця і ролі бухгалтерського обліку в системі контролю зовнішньоекономічних операцій через виокремлення ключових аспектів облікової політики. Досліджено основні завдання обліку експортно-імпортної діяльності підприємств. Виокремлено основні документи та реєстри обліку, що застосовуються у веденні бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. За результатами проведеного дослідження встановлено основні критерії, які впливають на вибір методики ведення обліку для підприємства. Проведено аналіз підходів до організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, що використовуються у практичній діяльності підприємств.

The study analyzes contemporary research approaches to justifying the role and significance of accounting for export-import transactions. It explores the key historical aspects of the development of accounting for foreign economic activity. The paper examines the fundamental principles and guidelines for organizing accounting processes that are relevant in today's economic environment. Additionally, it investigates the primary methods and approaches to maintaining accounting records for export-import operations. Based on the research findings, the main objectives of the accounting process in foreign economic activity have been identified. The study outlines the key stages of organizing accounting procedures and highlights their significance. A detailed analysis of the role and place of accounting within the system of monitoring foreign economic transactions

has been conducted, emphasizing the crucial aspects of accounting policies. Furthermore, the study examines the essential tasks associated with accounting for export-import activities in business operations. It identifies the primary accounting documents and registers used in recording foreign trade transactions. The research also determines the key factors that influence the choice of accounting methodologies for enterprises engaged in international trade.

A comprehensive review of various approaches to organizing accounting for foreign economic activities has been conducted, focusing on their practical application in business. The study highlights the importance of accurate and transparent financial reporting in ensuring compliance with both domestic and international regulations. Given the complexity of foreign trade operations, proper accounting practices play a critical role in facilitating financial control, optimizing resource allocation, and enhancing overall business efficiency. Additionally, the research emphasizes the need for businesses to adapt to evolving accounting standards and regulatory requirements to maintain compliance in a dynamic global market. The study also examines the impact of technological advancements, such as automation and artificial intelligence, on improving the accuracy and efficiency of accounting processes in foreign economic activities. Furthermore, the findings suggest that a well-structured accounting framework contributes to mitigating financial risks, including currency fluctuations and trade restrictions, thereby ensuring the stability of international business operations.

Ключові слова: *зовнішньоекономічна діяльність, операції, бухгалтерський облік.*

Keywords: *foreign economic activity, transactions, accounting.*

Постановка проблеми. Упродовж двох останніх десятиліть спостерігаємо в Україні стійку тенденцію до перевищення обсягу імпорту над експортом. А частка високотехнологічного експорту є вкрай низькою, і це на фоні економічних криз в світовій економіці та значних коливань і так

нестабільного внутрішнього ринку, спричинених епідемією Covid-19 та повномасштабним військовим вторгненням російської федерації в Україну. Тому, розвиток національної економіки України в сучасних умовах та поглибленням Європейської інтеграції потребує докорінних змін в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю на макро-, мезо- і мікрорівнях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних умовах господарювання питання визначення сутності категорії «зовнішньоекономічна діяльність» та аналізу експортно-імпортних операцій висвітлені в роботах багатьох вітчизняних науковців, зокрема: В. І. Бачинський, Н. Є. Білинська, К. К. Богомазова, Р. М. Воронко, В. Ю. Гордополов, О. Р. Кіляр, Н. О. Козіцька, М. Ю. Чік, В. Г. Козак, П. О. Куцик та інших. Дослідники детально розглядають питання методології та організації особливостей виробництва на давальницьких умовах. Проте проблемні питання методології та організації обліку експортних операцій залишаються недостатньо вивченими.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у розкритті організаційних методичних аспектів та вдосконаленні системи обліку експортно-імпортних операцій українських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним аспектом вдосконалення обліку операцій пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю є належна його організація, яка повинна відповідати основним принципам діючого законодавства, забезпечувати адаптацію бухгалтерського обліку до існуючих умов господарювання та передбачити потреби відповідного кола користувачів у якісній інформації.

На законодавчому рівні документальне оформлення операцій пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю регулюється низкою нормативно-правових документів, серед яких: Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1]; Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; Законом України “Про електронні документи та електронний документообіг”.

Передумовою ефективності операцій із зовнішньоекономічною діяльністю, є розуміння і, передусім, посилення у своїй діяльності на ряд основних вимог щодо раціональної організації обліку, серед яких є розробка основних складових облікової політики [2]. Саме тому підприємствам, які замаються зовнішньоекономічною діяльністю потрібно складати план організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій. Серед основних вимог організації виділяють: чіткість, точність облікових даних, ясність, простота, доступність, реальність, об'єктивність та економічність. Організація обліку у сфері діяльності, що пов'язана з переробкою давальницької сировини виконує цілу низку завдань, що відображені на рис. 1.

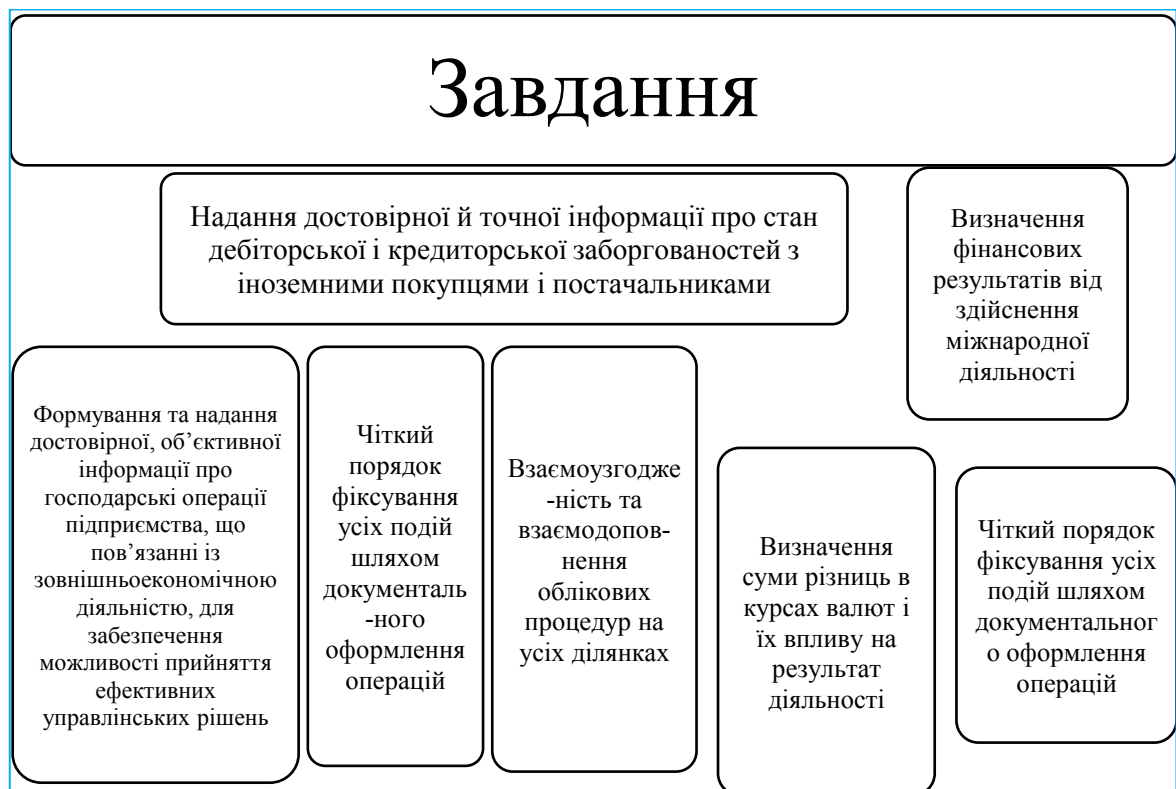


Рис. 1. Основні завдання організації обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств
(сформовано автором)

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що ефективність управління зовнішньоекономічною діяльністю залежить від вибору методики і форми ведення бухгалтерського обліку, тобто від застосування одного з головних елементів обліку – облікової політики. Отже, при розробці Положення про облікову політику підприємства повинні

вибирати такі методи та план організації ведення обліку, які б забезпечували достовірність інформації як про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати і фінансові результати, так і про операції зовнішньоекономічної діяльності.

Облік зовнішньоекономічних операцій передбачає певний ряд особливостей. Під час експортно-імпортних операцій виникають відносини між резидентами та нерезидентами, що зобов'язує суб'єктів господарювання водночас дотримуватися вимог внутрішнього та зовнішнього законодавства.

Слід також врахувати той факт, що товари, які мають матеріально-вартісну форму, є обов'язковими для перетину митного кордону держави, тому зовнішньоторговельна діяльність є об'єктом митного контролю. Виконання експортно-імпортної угоди у вигляді валютної операції також передбачає дотримання вимог валютного законодавства і контролю.

Облік операцій зовнішньоекономічної діяльності має свої правила щодо документального оформлення, які відповідають загальним принципам документування та мають при цьому певні особливості. Слід відзначити, що кожна операція передбачає застосування відповідного документа. Застосування деяких з них залежить від способу перевезення, від форми оплати та від домовленості між замовником і виконавцем. Основним документом, що підтверджує надходження сировини від замовника до виконавця у митному режимі "Переробка на митній території України" є Митна декларація.

Основними документами та регістрами обліку, для обліку експортно-імпортних операцій, є:

- ❖ Акт прийому-передачі робіт (послуг) наданих нерезиденту;
- ❖ Відомість обліку розрахунків з іноземними покупцями (контрагентами);
- ❖ Узагальнююча відомість обліку розрахунків з іноземними покупцями за зовнішньоекономічними операціями.
- ❖ Звіт виконавця.

Завершальним етапом організації обліку на підприємстві є розроблення робочого плану рахунків. Рахунки аналітичного обліку відкриваються до синтетичних рахунків фінансового обліку шляхом ієрархічного додавання до коду послідовних цифр. Кожному номеру відповідає певна назва класифікаційного групування, що нами запропоновано і подано на рис. 2.



Рис. 2. Порядок формування кодів рахунків для обліку зовнішньоекономічної діяльності
(сформовано автором)

Методика організації обліку експортно-імпортних операцій підприємства є складною і дискусійною. Відсутність додаткових рекомендацій щодо застосування НП(С)БО 15 “Дохід”, НП(С)БО 16 “Витрати” і НП(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”) не дає належної підтримки з трансформації вітчизняного обліку до міжнародних вимог. Тому на практиці є потреба в удосконаленні методики обліку експортно-імпортних операцій, враховуючи їх певну специфіку, недосконалість інформаційного забезпечення та суперечливість національного законодавства.

Бухгалтерський облік експортних операцій передбачає виникнення доходу. Під час збільшення активу за експортною операцією виникає дебіторська заборгованість нерезидента і відповідно сума доходу. Проте, існують свої особливості, які полягають в тому, що доходи від експортних операцій можуть бути отриманні як в національній, так і в іноземній валюті.

Нараховані (отримані) доходи в іноземній валюті підлягають перерахуванню у гривні за офіційним валютним курсом НБУ. Іншою особливістю, є те, що значна частина експортних операцій звільнена від сплати ПДВ (експорт товарів і готової продукції та послуги, які споживаються за межами митної території України).

Важливим для діяльності підприємства є визначення фінансових результатів. Для цього необхідно зіставити доходи і витрати від експортних операцій за звітний період. Дохід, одержаний від продажу товарів (робіт, послуг) за експортними контрактами і операціями відображається на дебеті рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”, аналітичний облік за яким ведеться в у валюті та гривнях, обумовлений контрактом, і кредитом рахунку 70 “Доходи від реалізації”, відповідні субрахунки. Наступними відображаються витрати на експорт, тобто списується реалізація: дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” і кредит рахунків 28 “Товари” (субрахунки 1 чи 2), 26 “Готова продукція” чи 23 “Виробництво” за обліковою вартістю чи фактичною собівартістю.

Бухгалтерський облік фінансових результатів від експортних операцій поданий нами на схемі (рис.3).

Для відображення специфіки експортних операцій суб'єкту господарювання доцільно відкривати субрахунки першого і другого порядків. Як видно з нашої схеми, бухгалтерські проведення були складені на основі розробленого робочого плану рахунків. Основні операції із розрахунків українських контрагентів з іноземними покупцями (нерезидентами) за експортними операціями наведені у вигляді схеми в додатку П.

На практиці імпорتنі операції на відміну від експортних, є об'єктом обкладення ПДВ, митних і акцизних зборів.

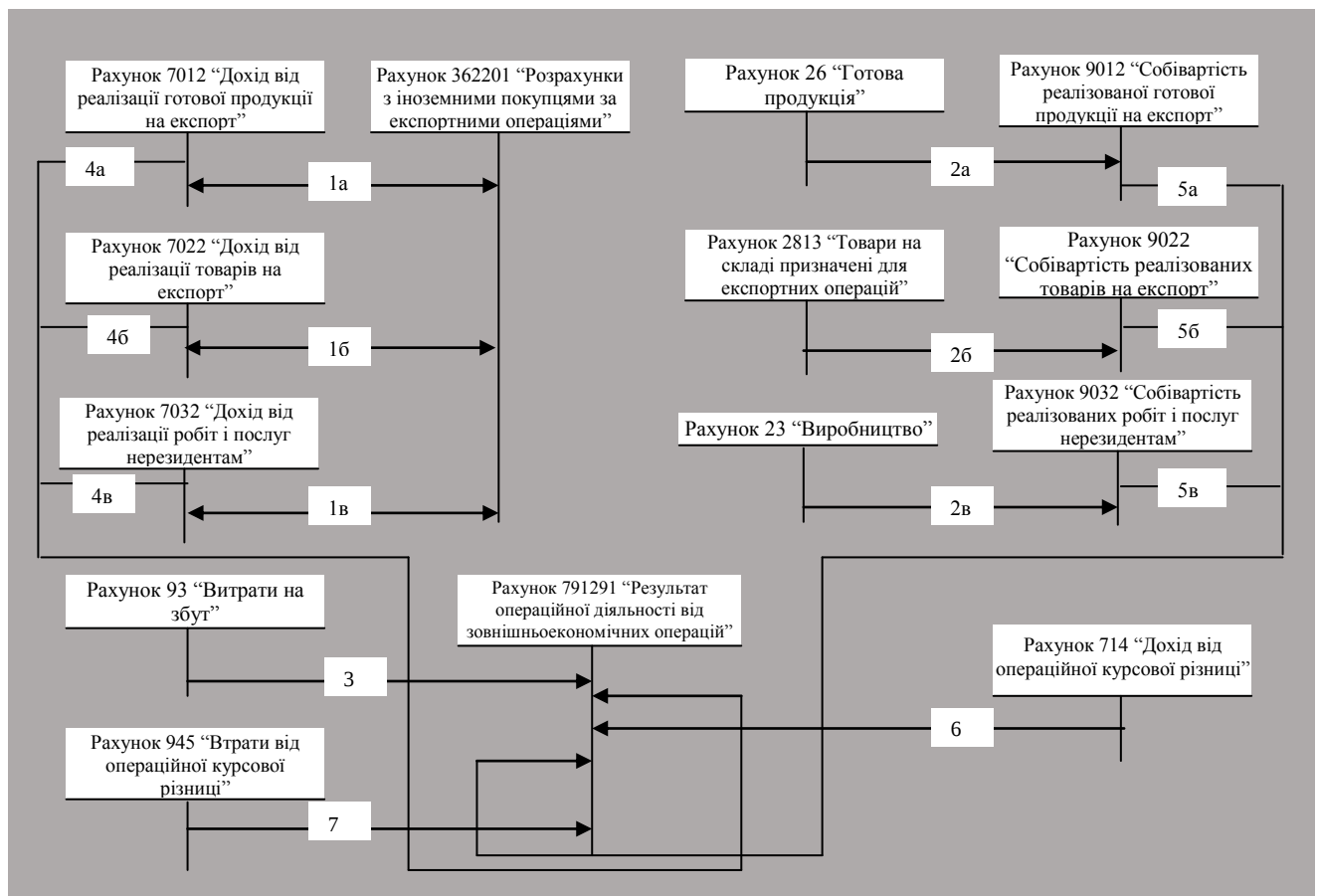


Рис. 3. Схема обліку визначення результатів діяльності від експортних операцій
(сформовано автором)

Синтетичний облік імпортних операцій підприємства з придбання товарів здійснюється на рахунку 28 "Товари" та відповідними субрахунками. Заборгованість, що виникає перед нерезидентами обліковується на рахунку 632 "Розрахунки з іноземними покупцями". Облік на рахунку ведеться як в еквіваленті іноземної, так і національної валюти. Окрім, того облік імпортних операцій тісно пов'язаний з НП(С)БО 9 "Запаси". Товари, що імпортуються на митну територію України, відображаються в балансі суб'єкта ЗЕД як запаси за вартістю, яка включає контрактну вартість, суму сплаченого мита та інші витрати, пов'язані з доведенням таких товарів до готовності їх використання за призначенням.

Розрахунки з нерезидентами за імпортні товари, так як і за реалізовані товари на експорт можуть проводитись як на умовах передоплати, так і після оплати.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту за передоплатою, потрібно звернути увагу на те, що заборгованість перед підприємством, що виникла при перерахуванні передоплати є немонетарною статтею. Тобто, на відміну від кредиторської заборгованості, курсові різниці за цією заборгованістю не визначаються.

Одним із аспектів обліку, пов'язаних з зовнішньоекономічної діяльністю є визначення балансової вартості іноземної валюти, тому що це впливає на формування фінансового результату суб'єкта міжнародної діяльності.

Особливістю бухгалтерського обліку як імпортних, так і експортних операцій є те, що як і дебіторська заборгованість, що виникає при відвантаженні товару, тобто при експорті, так і кредиторська, яка виникла в результаті виконання імпортних зобов'язань є монетарними статтями. У відповідності до НП(С)БО 21 “Вплив зміни валютних курсів” за такою заборгованістю слід курсову різницю на дату балансу і на дату здійснення розрахунків.

Ми вважаємо, що дана організація аналітичного обліку не є досконалою, оскільки не дає повної інформації щодо отриманих доходів чи понесених витрат в результаті зовнішньоекономічної діяльності.

Тобто, не створює оптимальних умов для підприємства в процесі планування здійснення тих чи інших видів зовнішньоекономічних операцій.

Результати від зовнішньоекономічної діяльності підприємство відображає у формах фінансової звітності. Проте, у даних формах немає розмежування сум, що виникли у процес операцій ЗЕД.

Тому ми вважаємо, що доцільним буде удосконалити ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), оскільки дані форми звітності є важливим інструментом при прийнятті рішень зовнішніми користувачами

Висновок. Отже, викладене вище дає підстави стверджувати, що без належної організації бухгалтерського обліку та систематичного вивчення елементів облікової системи неможливо вирішити основне питання –

ефективне управління зовнішньоекономічною діяльністю та забезпечення контролю за операціями експортно-імпортою діяльності. Рациональна організація обліку, що успішно виконує поставлені завдання при найменших затратах засобів праці і часу, стає основою для оперативного, повного та достовірного подання інформації про здійснення експортно-імпортою операцій. Проведені дослідження свідчать, що правильна методика обліку експортно-імпортою операцій є ключем до прийняття відповідних управлінських рішень. Багатогранність облікових процесів у системі організації обліку забезпечує повне пізнання всіх складових операцій і, відповідно, ефективне управління зовнішньоекономічною діяльністю.

Література

1. Коваль Л.В. Облікове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Сталій розвиток країни в рамках Європейської інтеграції: тези Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих вчених, 12 лист. 2020. Житомир : Житомирська політехніка, 2020. С. 186–187.
2. Кононов І.І. Сутність зовнішньоекономічної діяльності як об'єкта облікового моделювання. Бізнес Інформ. 2020. № 5. С. 79–86. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-79-86>
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 року № 996XIV. URL: [10.08.2022.https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text) (дата звернення 29.01.2025)
4. Чернишев В.Г., Окара Д.В., Ковальова І.Л. Зовнішньоекономічна діяльність регіонів України. Ефективна економіка. 2019. №6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_6_42
5. Zhuravlov, D., Lytvyn, I., Ilchenko, O., Yaromii, I., & Lepekha, Y. (2020). Ensuring economic security of Ukraine in the sphere of foreign economic activity. Journal of Security and Sustainability Issues. doi:10.9770/jssi.2020.9.4(31)

References

1. Koval, L.V. (2020), “Accounting support of foreign economic activity of the enterprise”, *Stalyi rozvytok krainy v ramkakh Yevropeiskoi intehratsii: tezy Vseukr. nauk.-prakt. konf. здобувачив vyshchoi osvity i molodykh vchenykh* [Sustainable Development of the Country within the Framework of European Integration: Abstracts of the All-Ukrainian Scientific and Practical Conference of Higher Education Seekers and Young Scientists], Zhytomyr Polytechnic, Zhytomyr, Ukraine, pp. 186–187.
2. Kononov, I.I. (2020), “The essence of foreign economic activity as an object of accounting modeling”, *Business Inform*, vol. 5, pp. 79–86, doi: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-79-86>.
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On accounting and financial reporting”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 15 January 2025).
4. Chernyshov, V.G., Okara, D.V., & Kovalova, I.L. (2019), “Foreign economic activity of the regions of Ukraine”, *Efektyvna ekonomika*, vol. 6, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_6_42 (Accessed 15 January 2025).
5. Zhuravlov, D., Lytvyn, I., Ilchenko, O., Yaromii, I., & Lepekh, Y. (2020), “Ensuring economic security of Ukraine in the sphere of foreign economic activity”, *Journal of Security and Sustainability Issues*. doi:10.9770/jssi.2020.9.4(31).

Стаття надійшла до редакції 02.02.2025 р.