

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: Податковий аудит та аналіз експортно-імпортних операцій
суб'єктів господарювання

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня

II курсу, групи ОМФз-23-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

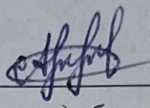
освітня програма «Державний аудит;
судово-економічна експертиза у
фінансових розслідуваннях»

Науковий керівник

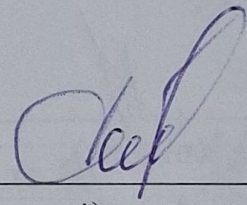
Гарант освітньо-
професійної програми

Допущено до захисту рішенням кафедри
протокол від «28» 01 2025 № 2

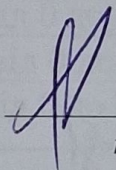
Завідувач кафедри


підпис здобувача вищої
освіти

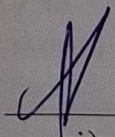
Коб Анна Василівна


підпис

Доценко Т.А., к.е.н.,
доцент


підпис

Лісовий А.В., д.е.н.,
професор


підпис

Лісовий А.В., д.е.н.,
професор

Регистрація № 12 28.01.2025 Кеєв
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 28.01.2025 Т.А. Досвіт
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 40/4/С 12.02.25 Кеєв
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Кеєв Лавренкова Т.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: М Лісовий А.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Кеєв Савченко А.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Кеєв Ганасюк О.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	20		Розченко Т.А.
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	8		Розченко Т.А.
3. Ставлення здобувача до виконаної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозицій зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	10		Розченко Т.А.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	38		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 15	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 30	17		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	32		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	70		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
70	C	4	12.02.	Лаврук М.В. Писаренко А.В. Савченко А.М. Панасюков В.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ПОДАТКОВОМУ АУДИТІ	4
1.1. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності	4
1.2. Організаційно-економічна характеристика підприємства	13
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"	23
2.1. Особливості бухгалтерського та податкового обліку зовнішньоекономічних операцій	23
2.2. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"	36
2.3. Особливості здійснення валютного контролю при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності	47
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗЕД	53
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	61

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Зовнішньоекономічні відносини проявляються шляхом здійснення обміну матеріальними цінностями, послугами, результатами інтелектуальної праці, виробничо-технічного співробітництва. Разом з цим зовнішньоекономічна діяльність вітчизняних підприємств характеризується високим рівнем не лише комерційного, а й фінансового та валютного ризиків. Управління зовнішньоекономічною діяльністю потребує глибоких знань з бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій.

Проблематику організації обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності досліджували видатні науковці. Так, значний внесок у розвиток теорії і практики в обліку та аудиті зовнішньоекономічної діяльності зробили такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Г.Ю. Коблянська, Є.Ф. Прокушев. Зарубіжними дослідниками, такими як Н.Ю. Груніна, АВ. Віслова, Ж.Г. Леонтьєва розроблено удосконалення системи бухгалтерського обліку та аудиту. У їхніх роботах висвітлюються також питання внутрішнього контролю. Однак, не дивлячись на таку велику кількість досліджень і вдосконалень, залишається досить велика кількість питань стосовно організації, контролю та аудиту бухгалтерської діяльності у сфері ЗЕД.

Актуальність дослідження полягає у тому, що правильна організація обліку, аналіз показників а також належне здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві, яке займається зовнішньоекономічною діяльністю, дає змогу працювати ефективно, по-мінімуму витратити власні ресурси і водночас по-максимуму отримувати вигоду від основної діяльності.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і практичних аспектів організації обліку і аудиту у сфері ЗЕД, розробці шляхів удосконалення такої діяльності.

Виконання поставленої мети передбачає постановлення та вирішення подальших головних **завдань**:

- дослідити сутність зовнішньоекономічної діяльності, її види, проаналізувати нормативно-правову базу стосовно експортно-імпортних операцій та загальні засади проведення аудиту

- здійснити організаційно-економічну характеристику основних показників діяльності ТОВ “КЕРНЕЛ-ТРЕЙД”, дослідити особливості організації обліку, з точки зору формування облікової політики за зовнішньоекономічними операціями;

- розглянути як здійснюється організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку ЗЕД в компанії;

- визначити шляхи удосконалення діяльності підприємства в частині організації обліку та внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності компанії.

Об’єктом магістерської роботи є процес організації бухгалтерського обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності в ТОВ “КЕРНЕЛ-ТРЕЙД”.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Інформаційною базою для здійснення досліджень виступили нормативно-правові, законодавчі акти, наукові джерела, довідкові та інформаційні видання, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ТОВ “КЕРНЕЛ-ТРЕЙД”.

Методи дослідження. Основними методами дослідження є застосування методу аналізу, групування, узагальнення, за допомогою яких було виявлено особливості форм діяльності ЗЕД. Методи наукового пізнання були використані для удосконалення організації та обліку зовнішньоекономічних операцій. Системний підхід став підґрунтям для створення організаційно-методичних положень для здійснення внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Джерелами інформації є дані бухгалтерського обліку, фінансова, податкова та статистична звітність ТОВ “КЕРНЕЛ-ТРЕЙД”.

Наукова новизна полягає в уточненні теоретичних засад аналізу

експортно-імпортних операцій у податковому аудиті, що базується на детальному аналізі діяльності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД".

Практична значущість запропоновано програму внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), яка включає систему контрольних точок, оптимальну періодичність перевірок і методику оцінки відповідності фінансових та податкових документів нормативним вимогам, що дозволяє підвищити ефективність податкового контролю..

Структура дипломної роботи – робота складається з трьох розділів, чітко структурована, Містить 9 рисунків, 16 таблиць, викладена на 67 сторінках. Список використаних джерел складає 25 одиниць.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ПОДАТКОВОМУ АУДИТІ

1.1. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

Аналіз спеціальної літератури з теорії та практики фінансового контролю показує, що фахівцями нині одночасно застосовуються терміни з тотожною імплементацією, як: «аудит оподаткування», «аудит розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами», «аудит системи оподаткування», «аудит податків», «аудит податкової звітності» та інші, що розширює коло досліджуваних нами точок зору.

«Справедливо відзначено, що такий спектр професійної термінології свідчить про те, що сформувався специфічний напрямок аудиторської діяльності, як результат відгуку на попит ринку аудиторських послуг та випередження практики існуючого її нормативного забезпечення» [4].

Так, «окремі дослідники відносять податковий аудит до сфери контролю податкових органів, а аудит оподаткування вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх усунення» [8].

У працях других дослідників фактично ототожнюються поняття «податковий аудит» та «аудит оподаткування»[8]; «аудит оподаткування», «аудит податкового обліку», «аудит розрахунків з бюджетом» [5].

О. І. Малишкін «підрозділяє аудит залежно від суб'єктів перевірки на: податковий, який здійснюється органами державної податкової служби; аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту» [6, с. 260]. На думку автора, термін «аудит» доцільно модифікувати на законодавчому рівні у такий редакції (рис. 1.1).

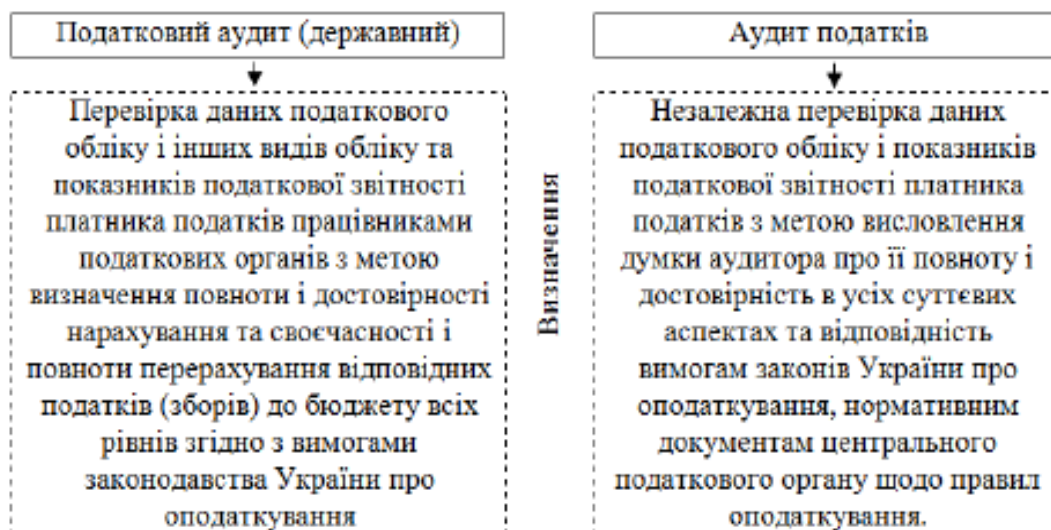


Рис. 1.1. Модифікація терміну «аудит» у сфері оподаткування

Заслуговує на увагу і позиція дослідників, які розглядають податковий аудит у вузькому сенсі – «як спеціальне аудиторське завдання за оцінкою правомірності дій господарюючого суб'єкта в частині формування і виконання податкових зобов'язань); та широкому сенсі – як три самостійних напрями аудиторських послуг – перевірку стану розрахунків з бюджетом за податковими зобов'язаннями, оцінку організації податкового обліку та його ефективності, податковий консалтинг)» [8].

Тлумачення податкового аудиту як державного податкового контролю, на наш погляд, є хибним.

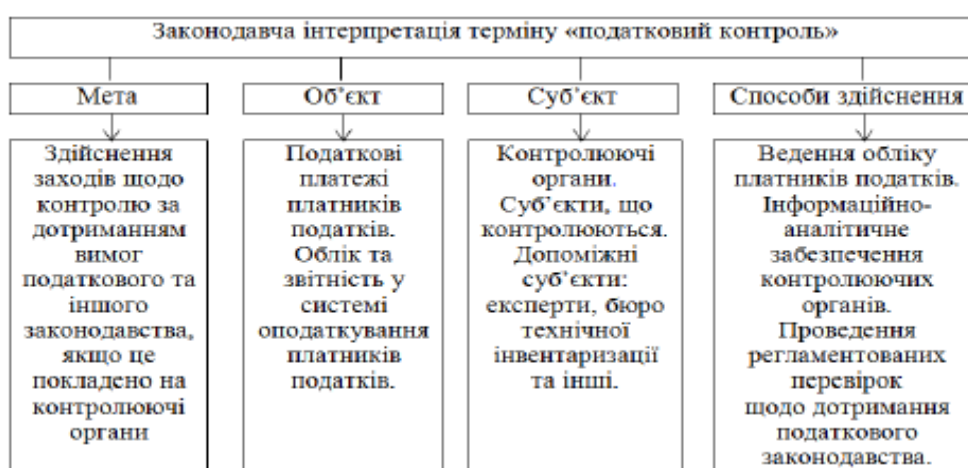


Рис. 1.2. Зміст поняття «податковий контроль» за податковим законодавством

З метою порівняння термінів «податковий контроль» і «податковий аудит» доцільно розглянути сутнісне навантаження законодавчо регламентованого поняття «аудит» на національному рівні (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Поняття «аудит» в рамках національного законодавства

З метою визначення податкового аудиту в структурі аудиторській діяльності доцільно розглянути ряд інших аудиторських послуг, які за змістом можна ідентифікувати з податковим аудитом через їх нормативну регламентацію. Загальна ідея успішного функціонування податкового аудиту, на наше переконання, полягає в інтеграції цілей незалежного та державного фінансового контролю у системі управління.

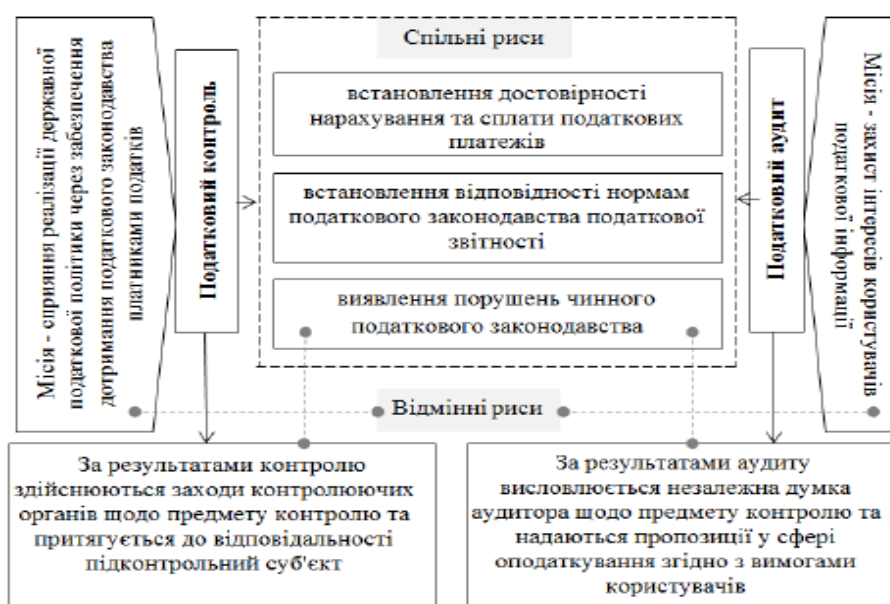


Рис. 1.4. Цілі фінансового контролю в сфері оподаткування: порівняльний аспект

Порівняння цільової спрямованості видів фінансового контролю у сфері оподаткування дозволило виявити їх спільні та відмінні риси (рис. 1.4).

З огляду на податковий аудит як одного з напрямків незалежного фінансового контролю в системі управління, викреслюється графічна інтерпретація його місця в структурі аудиторської діяльності (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Місце податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності

«Приймаючи за індикативне (базове) визначення предмету традиційного аудиту, враховуючи здобутки науковців у сфері державного податкового контролю, та виходячи з специфічного змісту податкового аудиту можна визначити його предмет: це інформація про господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка акумулюється в обліку та звітності в системі оподаткування, та підлягає контролю (із застосуванням специфічних контрольних засобів) на достовірність та відповідність податковому законодавству за вимогами користувачів. Таке формулювання предмета податкового аудиту не суперечить філософському тлумаченню предмета пізнання, адже віддзеркалює сукупність досліджуваних ознак»[7]. Приймаючи та враховуючи логіку таких напрацювань, предмет податкового аудиту можна визначати на макро- та мікрорівні (рис. 1.6).

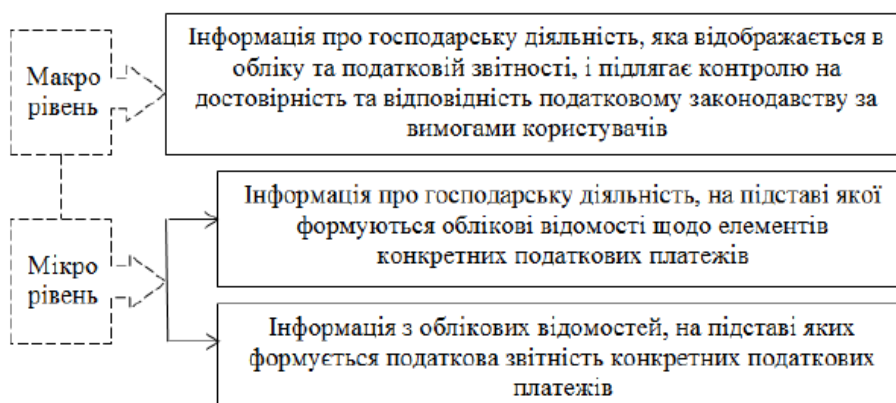


Рис. 1.6. Розкриття предмету податкового аудиту

Не викликає сумніву, що предмет аудиту змінюється залежно від зміни його об'єктів, тому, визначаючи предмет, одночасно варто досліджувати розмаїття його об'єктів.

Підсумовуючи результати наукових досліджень щодо визначення об'єктів у сфері фінансового контролю, вважаємо, що узагальненим об'єктом податкового аудиту є господарська діяльність суб'єкта господарювання, яка підлягає контролю на достовірність та відповідність податковому законодавству. У такому визначенні, на наш погляд, об'єкт розкривається у всій множині взаємозалежних проявів у контрольному середовищі оподаткування, починаючи з процесу залучення суб'єкта до цілеспрямованої діяльності, проектування та здійснення програм дій, аналізу результатів дій, що відповідає філософській природі об'єкта пізнання.

Згідно Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" в Україні суб'єктами ЗЕД можуть здійснюватися наступні види діяльності:

- «експорт і імпорт товарів, капіталів, робочої сили» [9];
- «надання суб'єктами ЗЕД послуг іноземним суб'єктам господарювання» [9];
- «наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна і інший вид кооперації з іноземними суб'єктами господарювання» [9];
- «навчання, підготовка спеціалістів на комерційних засадах» [9];
- «міжнародні фінансово-економічні операції і операції з цінними паперами що, передбачено законодавством України тощо» [9].

Окрім експорту та імпорту товарів та послуг в світовій практиці широке застосування також отримали інші види експортно-імпортних операцій, що пов'язані із торгівлею. Це, зокрема, товарообмінні операції, ліцензування, система франчайзингу, управлінські контракти, міжнародний лізинг тощо (Додаток А1).

В ринкових умовах розвитку бізнесу кожне підприємство має найповніше враховувати зовнішні фактори виробництва, які формуються в умовах поширення глобалізаційних процесів і явищ світової економіки, розробляти підходи до забезпечення ефективної організації експортно-імпортних операцій.



Рис. 1.7. Система організаційно-економічного забезпечення експортно-імпортних операцій підприємства.

«Дослідження з даної проблематики дозволяє узагальнити, що за межами наукового вирішення існує проблема формування системного підходу

до розробки механізму організаційно-економічного забезпечення експортно-імпорتنих операцій підприємства» [12].

Система забезпечення організації експортно-імпорتنих операцій являється підсистемою підприємства, яка виконує певну забезпечувальну місію процесів і явищ, спрямовану на організацію роботи в галузі міжнародних ринків. Отже, її варто розглядати як сукупність взаємопов'язаних, взаємообумовлених і взаємодіючих між собою складових і їх зв'язків, спрямованих на формування сприятливих умов для організації роботи підприємницьких структур на зарубіжних ринках та вирішення питань, пов'язаних з цими проблемами (рис.1.7).

«З метою забезпечення організації експортно-імпорتنих операцій підприємств важливою є розробка інструментарію у формі інформаційної бази, алгоритмів та моделей, які дають змогу отримувати оперативну інформацію, яка є важливою для організаційного процесу. Для промислового підприємства важливо забезпечити власну систему даних, що включає необхідну звітність, SWOT-аналіз і відповідні моделі та матриці, ІТ-програми. До того ж варто звертатись у відповідні міжнародні агентства і забезпечувати опрацювання міжнародних даних, інформацію з яких треба структурувати в якості єдиного масиву даних з урахуванням напрямів діяльності, використовуючи спеціальне програмне забезпечення» [13, с.78].

Здійснення ЗЕД може успішно функціонувати тільки за умови наявності відповідного нормативно-правового забезпечення. Нормативно-правове регулювання ЗЕД здійснюється Законами, Постановами Президента України, постановами Кабінету Міністрів, а також інструкціями, листами положеннями Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Національного Банку України та інших органів, уповноважених здійснювати регулювання даної сфери. Основними нормативно-правовими документами, що регулюють ЗЕД українських підприємств та облік операцій ЗЕД є наступні:

- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. No 435-IV;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. No 436-IV;

- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. No 2755-VI;
- Митний кодекс України від 13.03.2012 р. No 4495-VI;
- Закон «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. No 959-XII;
- Закон «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. No 351-XIV;
- Закон «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. No 93;
- Закон «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991р. No 1560 – XII;
- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. No193;
- МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», ред. від 01.01.2012.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» - це основний законодавчий акт, що визначає правові та організаційні засади провадження ЗЕД суб'єктами господарювання в Україні та має на меті удосконалення правового регулювання зовнішньої торгівлі, надання послуг, економічного, науково-технічного співробітництва, у відповідності із принципами та нормами міжнародної торгівлі, в тому числі, згідно зобов'язань України, в рамках міжнародних угод.

«Слід зазначити, кожен із блоків законодавства впливає на конкретний об'єкт обліку операцій у процесі ЗЕД: товари та послуги, доходи і витрати, іноземна валюта, розрахунки з контрагентами, податки. У Розділі VII «Зовнішньоекономічна діяльність» Господарського кодексу України вказано основні засади державного регулювання ЗЕД; визначено суб'єкти ЗЕД, уповноважені органи виконавчої влади на здійснення ліцензування, квотування, встановлення вимог щодо зовнішньоекономічних договорів; визначено законодавчі документи, що регулюють різні аспекти ЗЕД» [14].

Так, митне оформлення товарів та послуг регулює митне законодавство. Митним кодексом України встановлено порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, надано порядок визначення митної вартості товарів, визначено митні режими, процедури та порядок митного

декларування, визначено види митних платежів та положення щодо їх справляння.

«Регламентація розрахунків з іноземними контрагентами визначається Законом України «Про валюту і валютні операції» відповідно до якого, розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться у безготівковій формі через уповноважені банки» [15].

«Важливо зазначити, що суб'єкти господарювання повинні враховувати вимоги ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», щодо визначення методології формування облікової інформації про операції в іноземних валютах: оцінка монетарних і немонетарних статей, курсові різниці, тощо» [16].

«На доходи та витрати за зовнішньоекономічними операціями має вплив податкове законодавство. Так, згідно ст. 140.5.4 ПКУ, якщо товар імпортовано та придбано у нерезидента, включеного до переліку держав, що відповідають критеріям ст. 39.2.1.2 ПКУ, то фінансовий результат до оподаткування потрібно збільшити на 30% від суми вартості таких імпортованих товарів. У всіх інших випадках визначення фінансового результату до оподаткування суб'єктами експортно-імпортних операцій відбувається на загальних засадах керуючись нормами ПКУ» [17].

Регламентація розрахунків з бюджетом за податками та платежами під час впровадження зовнішньоекономічних операцій є компетенцією податкового законодавства. Ст. 185.1 ПКУ визначає, що ввезення товарів на митну територію України та їх вивезення за межі є об'єктом оподаткування податку на додану вартість.

«Важливо також зазначити наявність міжнародного нормативного акту – «Інкотермс», як збірника міжнародних правил, що містить поняття та умови, які суб'єкти ЗЕД широко використовують при заключенні міжнародних договорів» [18]. Документ має на меті стандартизувати міжнародні контракти та привести їх у відповідність до законів країн-учасниць договору.

Таким чином, ЗЕД являє собою складну систему, основними об'єктами обліку якої є: рух товарів у рамках експортно-імпортних операцій,

розрахункові і кредитні операції між суб'єктами ЗЕД та банками, валютні цінності та валютні операції, а також фінансові результати діяльності. Існує достатньо велика кількість правових документів, що регулюють ЗЕД та, відповідно, пливають на процес обліку об'єктів такої діяльності. Тому, в контексті роботи виконавчої та законодавчої влади, необхідно відзначити важливість відслідковування та уникнення суперечливих положень між законами і підзаконними актами, що регулюють окремі аспекти ЗЕД задля забезпечення фундаменту ефективної діяльності суб'єктів господарювання.

1.2. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Kernel – провідний світовий виробник та експортер соняшникової олії, найбільший в Україні виробник та експортер зернових, ключовий постачальник сільськогосподарської продукції з регіону Чорноморського басейну на світові ринки.

Таблиця 1.1.

Ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження та засоби зв'язку ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"

Код за ЄДРПОУ:	31454383
Повне найменування:	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
Скорочене найменування (згідно Статуту):	ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
Юридична адреса:	Україна, 01001, місто Київ, провулок Шевченка Тараса, будинок 3
Керівник:	МІРОШНИЧЕНКО МИКОЛА ВОЛОДИМИРОВИЧ
Код території за КОАТУУ:	80000
Регіон:	м. Київ
Ресстратор, що обслуговує емітента:	ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" не є емітентом. Категорія підприємства - велике (класифікація, згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні")

Статутний капітал (грн.):	17 077 991 831,82
Державна реєстрація	
Дата реєстрації:	12.06.2001
Орган:	Шевченківська районна в місті Києві державна адміністрація (Дата державної реєстрації: 12.06.2001; Дата запису: 16.08.2004; Номер запису: 1 070 120 0000 000935)
Вид економічної діяльності	
Код за КВЕД:	46.21
Найменування:	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин (основний)
Контактна інформація	
Телефон:	0 (44) 461-88-64
Факс:	0 (44) 461-88-64
E-mail:	pr@kernel.ua
Філії, представництва підприємства, інша інформація:	У відповідності до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" - категорія ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" класифікується наступним чином: • за звітний 2019 рік - ВЕЛИКЕ ПІДПРИЄМСТВО; • за звітний 2020 рік - ВЕЛИКЕ ПІДПРИЄМСТВО; • за звітний 2021 рік - ВЕЛИКЕ ПІДПРИЄМСТВО; • за звітний 2022 рік - ВЕЛИКЕ ПІДПРИЄМСТВО; • за звітний 2023 рік - ВЕЛИКЕ ПІДПРИЄМСТВО.

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Юридична особа ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД", код ЄДРПОУ 31454383, було зареєстровано 12.06.2001. Розмір статутного капіталу юридичної особи складає 17 177 491 831,82. На час останнього оновлення даних 16.12.2024 стан юридичної особи - Зареєстровано.

Уповноваженою особою юридичної особи ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" є Мірошніченко Микола Володимирович (таблиця 1.2.).

Протягом аналізованого періоду підприємство є беззаперечним лідером передових компаній на ринку України. Відповідно до поставленої в дипломі мети нам необхідно більш детально дослідити місце суб'єкта господарювання на ринку України використавши аналітичні дані аналітичної платформи YouControl та привести до одного знаменника данні про індикатори, які

характеризують ринковий скоринг ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" за 2019 – 2023 роки.

Таблиця 1.2.

**Показники ринкового скорингу ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
за 2019 – 2023 роки**

Фінансовий індикатор	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс MarketScore	A/3.8	A/3.8	B/3.1	B/3.1	B/3.1
Частка у секторі	1.29%	1,66%	3.38%	3,68%	2,74%
Частка ринку	15,03%	19.43%	44,26%	38,25%	32,74%
Частка на субринку	15.11%	19.53%	44.73%	38,79%	33.19%
Місце компанії в секторі	3	2	5	1	1
Місце компанії на ринку	1	1	1	1	1
Місце компанії на субринку	1	1	1	1	1
Абсолютний приріст виручки за рік, млн грн	5 288,4	15 912,8	18 395,8	-17 865,6	-5 869,1
Відносний приріст виручки за рік, %	11.4%	30.9%	27.3%	-20,8%	-8,6%
Абсолютний середньорічний приріст виручки за 3 роки, млн грн	2 957,1	6 241,7	13 199,0	5 481,0	-1 779,6
Сукупний середньорічний темп зростання виручки за 3 роки, %	6,5%	11,5%	22,9%	9,7%	-2,7%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

З даних таблиці 1.2 ми бачимо стійкий ріст позицій ТОВ «КЕРНЕЛ-ТРЕЙД» на ринку протягом аналізованого періоду. Компанія демонструє значне зростання частки ринку, як в абсолютному, так і у відносному вираженні. Це свідчить про успішну стратегію компанії та її високу конкурентоспроможність. Хоча індекс дещо знизився з категорії "А" до "В", це не суттєво вплинуло на загальну тенденцію зростання. Це може бути пов'язано зі зміною методики розрахунку індексу або іншими факторами.

Найбільш помітним є стійке зростання частки ринку компанії, як у загальному сегменті, так і на субрегіональних рівнях. Це свідчить про ефективну стратегію компанії, спрямовану на завоювання нових клієнтів та розширення географії діяльності. Компанія демонструє постійне покращення

своїх позицій на ринку, займаючи лідируючі місця в усіх сегментах. Абсолютний і відносний приріст виручки демонструє стійку позитивну динаміку, що свідчить про значне зростання обсягів бізнесу.

Абсолютний приріст виручки характеризує збільшення чи зменшення чистого доходу підприємства протягом року. Хоча високий приріст може свідчити про позитивну динаміку нарощування продажів, його слід зіставляти із розміром самої компанії. Аналізуючи зміни даного показника ми бачимо що абсолютний приріст виручки за рік навпаки пішов у мінус, а середньорічний приріст виручки за 3 роки демонструє загальну тенденцію до зростання. Це свідчить про позитивну динаміку розвитку компанії та збільшення її доходів протягом аналізованого періоду.

Таблиця 1.3.

Динаміка рівня ліквідності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
за 2019 – 2023 роки

Фінансовий індикатор	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс FinScore	B/2,9	B/2.8	C/2.1	A/3.2	B/3.0
Ліквідність					
Поточна ліквідність	150,1%	134,9%	115,5%	127,3%	191,2%
Абсолютна ліквідність	1,4%	3,4%	7,3%	7,1%	28,5%
Коефіцієнт «кислотний тест»	77,4%	79,0%	46,9%	93,7%	159,8%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	77,4%	79,0%	46,9%	93,7%	159,8%
Відношення грошових коштів до активів	0,8%	2,2%	5,5%	5%	13,1%
Проміжний коефіцієнт покриття	77,4%	79,0%	46,9%	93,7%	159,8%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Аналіз представлених даних таблиці 1.3 свідчить про досить нестабільну динаміку рівня ліквідності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД" за період з 2019 по 2023 роки. Незважаючи на загальне покращення індексу FinScore, який характеризує загальну фінансову стійкість компанії, більшість показників ліквідності демонструють значні коливання. Спостерігається значна варіативність поточної ліквідності. Після зростання у 2021 році, відбулося підвищення у 2022 та 2023 роках. Це свідчить про збільшення здатності компанії погашати свої короткострокові зобов'язання за рахунок

оборотних активів. Абсолютна ліквідність демонструє стійку тенденцію до зниження, що вказує на зменшення частки найбільш ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів) у структурі оборотних активів. Кислотний тест та коефіцієнт швидкої ліквідності: Ці показники, які характеризують здатність компанії погашати свої короткострокові зобов'язання за рахунок найбільш ліквідних оборотних активів, також демонструють загальну тенденцію до зниження. Відношення грошових коштів та активів: Значне зниження цього показника свідчить про зменшення частки грошових коштів у структурі активів компанії. Проміжний коефіцієнт покриття: Цей показник також демонструє зниження, що вказує на зменшення запасу фінансової стійкості компанії.

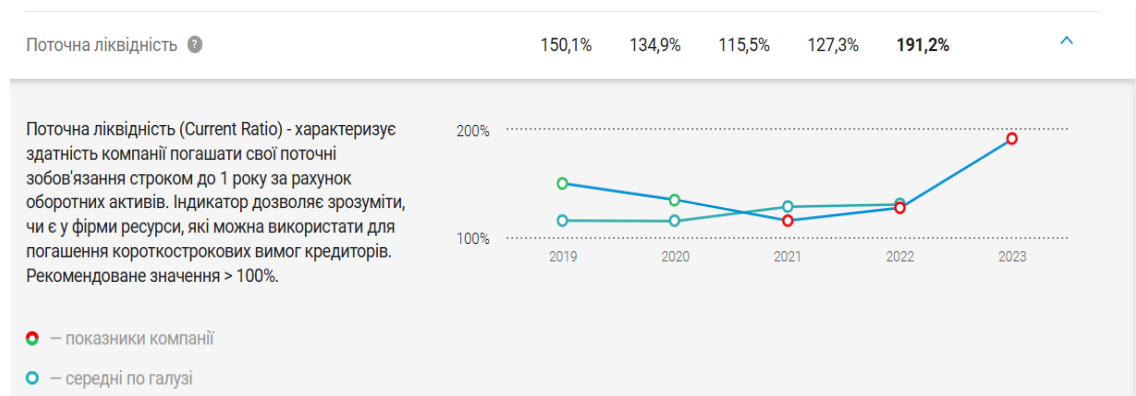


Рис.1.8. Динаміка зміни поточної ліквідності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД" та середньогалузевої величини за 2019-2023 рр

Як ми бачим з рис.1.8. рівень поточної ліквідності у середньому по галузі в 2019 році становив 150.1 %, тоді як у 2023 році, він підвищився до значення 191.2 %. Отже, підприємство впевнено займає провідні позиції на ринку.

Аналізуючи значення коефіцієнта швидкої ліквідності та проміжного коефіцієнта покриття, ми можемо спостерігати таку динаміку. Так, протягом останніх п'яти років коефіцієнт швидкої ліквідності збільшився, з 77% у 2019 році до 160% у 2023 році. Аналогічна ситуація спостерігається і з проміжним коефіцієнтом покриття, значення якого у 2019 році становило 77,4% а у 2023 році вже 159,8%, а отже ми можемо спостерігати збільшення. При цьому, зберігається подібність тенденції і щодо середніх значень на рівні галузі, так

крім того, що підприємство значно перевищує фінансові індикатори у порівнянні з середніми по галузі, в той же час останні демонструють тенденцію до зниження. Окремо слід зосередити увагу на значенні коефіцієнта абсолютної ліквідності, значення якого збільшилось з 1,4% у 2019 році до 28,5% у 2023 році.

Ще одним етапом аналізу фінансових індикаторів є детальний аналіз показників які дають можливість зробити висновки, щодо платоспроможності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД".

Таблиця 1.4.

Динаміка рівня платоспроможності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД"
за 2019-2023 роки

Фінансовий індикатор	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс FinScore	B/2,9	B/2.8	C/2.1	A/3.2	B/3.0
Платоспроможність					
Коефіцієнт автономії	30,2%	30,6%	24,1%	29,4%	53,9%
Відношення чистого боргу до EBITDA	49,1	4.6	-30,4	2,7	1,9
Коефіцієнт покриття необоротних активів власним капіталом	466.5%	324,9%	195,3%	287,9%	452,2%

Джерело: складено автором за даними you control

Аналізуючи дані, що характеризують рівень платоспроможності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД", ми можемо зазначити наступне:

FinScore (індикатор фінансового здоров'я)

У 2019-2020 роках оцінка зберігалася на рівні "B", але значення трохи знизилася (з 2.9 до 2.8). У 2021 році відбулося погіршення до "C/2.1", що може вказувати на тимчасові труднощі. У 2022 році спостерігається покращення до "A/3.2", але у 2023 значення знизилася до "B/3.0".

FinScore свідчить про загальне покращення фінансового стану, особливо у 2022 році. Однак 2023 рік показує зниження, яке може бути сигналом до ретельнішого аналізу.

Коефіцієнт автономії

Зростання у 2023 році до 53,9% після стабільного рівня 24-30% у попередні роки свідчить про суттєве покращення структури капіталу. Коефіцієнт автономії значно зріс у 2023 році, що демонструє підвищення фінансової стабільності компанії.

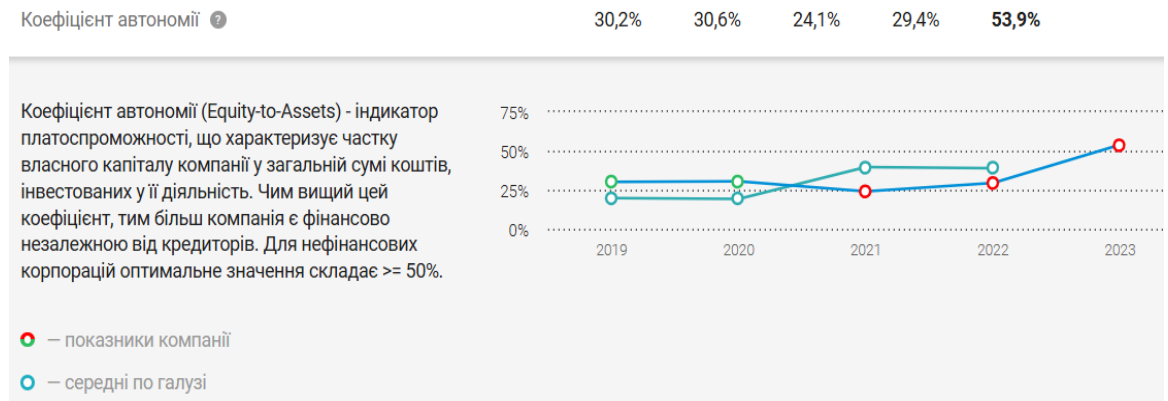


Рис.1.9. Динаміка зміни коефіцієнта автономії ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД" та середньогалузевої величини за 2019-2023 рр

Відношення чистого боргу до EBITDA

Показник суттєво знизився до 1.9 у 2023 році, що є хорошим результатом (низьке значення цього коефіцієнта означає, що компанія менше залежить від боргового фінансування). Від'ємний показник у 2021 році може вказувати на нестабільність прибутку або помітні фінансові труднощі. Відношення чистого боргу до EBITDA у 2023 році досягло здорового рівня, що свідчить про ефективне управління борговими зобов'язаннями.

Коефіцієнт покриття необоротних активів власним капіталом

Значення показує значну волатильність, але у 2023 році рівень 452,2% свідчить про відносно високу фінансову стійкість. Покриття необоротних активів власним капіталом залишається на високому рівні, вказуючи на достатність власного капіталу для фінансування активів.

Слідкуючим кроком, за допомогою якого, ми можемо системно аналізувати здатність компанії своєчасно та у повному обсязі розраховуватися за своїми довгостроковими зобов'язаннями є вивчення показників прибутковості.

Таблиця 1.5.

Динаміка рівня прибутковості ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД"
за 2019-2023 роки

Фінансовий індикатор	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс FinScore	В/2,9	В/2.8	С/2.1	А/3.2	В/3.0
Прибутковість					
ROA - Рентабельність активів	1%	4,2%	-4%	9,8%	8,6%
Рентабельність власного капіталу	3,6%	15,9%	-14,3%	49,8%	28,3%
RCA - Рентабельність оборотних активів	1,1%	4,6%	-4,6%	10,9%	9,7%
NPM - Чиста маржа	0,7%	2,4%	-2%	7,6%	7%
ROTA - Рентабельність загальних активів	5,5%	9,3%	-1,8%	16,5%	15,8%
Валова рентабельність собівартості	12,1%	16%	4,7%	31,6%	28,4%
Рентабельність операційних витрат	93,2%	173,6%	67,1%	254,4%	199,5%
Чиста рентабельність витрат	0,7%	8,8%	-1,4%	21,2%	15,4%

Джерело: складено автором за даними you control

Проведемо аналіз показників прибутковості:

ROA (Рентабельність активів)

- Показник демонструє зростання з 2019 року (1%) до піку в 2022 році (9,8%).
- У 2023 році показник трохи знизився до 8,6%, але все одно на високому рівні.
- Рентабельність власного капіталу (ROE)
- Значне зростання до 49,8% у 2022 році свідчить про ефективність використання капіталу.
- Зниження у 2023 році до 28,3% може бути пов'язане з ростом власного капіталу.
- RCA (Рентабельність оборотних активів)
- Аналогічна динаміка з покращенням до 10,9% у 2022 році і незначним зниженням у 2023 році (9,7%).
- NPM (Чиста маржа)
- У 2022 році чиста маржа значно зросла до 7,6%, але у 2023 році трохи знизилася до 7%.

- ROTA (Рентабельність загальних активів)
- Показник досяг піку в 2022 році (16,5%) і незначно зменшився у 2023 році до 15,8%.
- Валова рентабельність собівартості
- Різке покращення у 2022 році до 31,6%, що свідчить про зростання валового прибутку відносно витрат.
- Рентабельність операційних витрат
- Дуже висока динаміка (особливо в 2022 році до 254,4%), що свідчить про ефективне управління операційними витратами.
- Чиста рентабельність витрат
- Найвищий показник у 2022 році (21,2%), але в 2023 році впав до 15,4%, що все ще є добрим результатом.

Отже, ми можемо стверджувати, що прибутковість компанії значно покращилась у 2022 році завдяки ефективнішому використанню активів і власного капіталу. У 2023 році показники залишаються стабільними, хоча дещо знизилися. Рентабельність оборотних і загальних активів свідчить про ефективне управління ресурсами, однак необхідно звернути увагу на стабільність динаміки. Операційна ефективність покращилась (висока валова рентабельність), але зниження в 2023 році може бути сигналом до оптимізації витрат.

Таблиця 1.6.

Динаміка рівня ділової активності ТОВ "КЕРНЕЛ ТРЕЙД"
за 2019-2023 роки

Фінансовий індикатор	2019	2020	2021	2022	2023
Індекс FinScore	B/2,9	B/2.8	C/2.1	A/3.2	B/3.0
Ділова активність					
Оборотність загальних активів	1,5	1.8	2,1	1.4	1,2
Оборотність робочого капіталу	4,6	6,8	12,1	9,0	3,9
Оборотність дебіторської заборгованості	2.8	4,1	6.1	3.1	2.0

Джерело: складено автором за даними you control

Оборотність загальних активів - показник зростав із 1.5 у 2019 році до

2.1 у 2021 році, але потім різко знизився до 1.4 у 2022 році та 1.2 у 2023 році. Висновок: зменшення ефективності використання загальних активів у 2022-2023 роках може бути викликане зниженням доходів або збільшенням активів без відповідного приросту виручки.

Оборотність робочого капіталу - зростання до 12.1 у 2021 році вказує на високу активність, але у 2022 році показник знизився до 9.0, а в 2023 різко впав до 3.9. Висновок: падіння вказує на суттєве зменшення ефективності використання робочого капіталу. Можливо, це спричинено збільшенням запасів або зменшенням продажів.

Оборотність дебіторської заборгованості - показник значно зріс із 2.8 у 2019 році до 6.1 у 2021 році, але впав до 3.1 у 2022 році та 2.0 у 2023 році. Висновок: це свідчить про збільшення строків оплати заборгованостей клієнтами, що може впливати на грошовий потік компанії.

Отже ми можемо підсумувати, що:

1. Ділова активність знижується: Показники оборотності загальних активів, робочого капіталу та дебіторської заборгованості погіршуються, особливо у 2022-2023 роках.

2. Фінансовий індикатор FinScore: Покращення в 2022 році не стало стійким, і в 2023 році знову знизився до "B".

А отже підприємству необхідно:

- Провести аналіз структури активів, щоб знайти шляхи покращення їх оборотності.
- Оптимізувати процеси управління дебіторською заборгованістю для скорочення строків оплати.
- Розглянути можливість зменшення запасів і поліпшення управління робочим капіталом.

РОЗДІЛ II

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ІМПОРТНО-ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"

2.1. Особливості бухгалтерського та податкового обліку зовнішньоекономічних операцій

Платник податків, який займається зовнішньоекономічною діяльністю, буде проводити операції з купівлі та реалізації іноземної валюти.

Якщо підприємство немає перепон для купівлі іноземної валюти, то суму гривень, приблизно необхідну для здійснення зовнішньоекономічної операції, банк спочатку спише з поточного рахунку підприємства. У бухгалтерському обліку цю подію відобразить наступною проводкою:

Дт 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Безпосереднє отримання іноземної валюти, купленої банком для суб’єкта господарювання, може підтверджувати бухгалтерське проведення:

Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” **Кт 333**.

Заразом пам’ятайте, що придбану валюту на баланс згідно з п. 5 НП(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” слід зараховувати за курсом НБУ на дату її оприбуткування.

Але оскільки банк купує валюту на міжбанку, то одночасно у складі доходів/витрат необхідно показати різницю між комерційним курсом валюти на валютному ринку (тобто курсом купівлі валюти) й офіційним курсом НБУ на дату її оприбуткування. Своєю чергою, якщо курс фактичного придбання валюти:

- вищий за курс НБУ, то фіксуємо в бухобліку інші операційні витрати (**Дт 942** “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти”);
- нижчий за курс НБУ — показуємо інші операційні доходи (**Кт 711** “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”).

Сума комісійної винагороди банку за купівлю валюти йде на **рахунок 92** “Адміністративні витрати”. Прямий доказ — п. 18 НП(С)БО 16 “Витрати”. Він каже, що плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов’язані з купівлею-продажем валюти, мають осідати у складі адміністративних витрат.

Також наголосимо, що валюта, яка після придбання осідає на поточному рахунку компанії, — монетарна стаття (п. 4 НП(С)БО 21). А це означає, що на дату балансу та дату списання її з рахунку за нею необхідно визначати курсові різниці. Водночас додатна курсова різниця (у разі зростання курсу валют) стандартно збільшує доходи підприємства (**Кт 714** “Дохід від операційної курсової різниці”), а від’ємна — витрати (**Дт 945** “Втрати від операційної курсової різниці”).

Таблиця 2.1.

Бухоблік купівлі валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Списано гривні з поточного рахунку для купівлі валюти (10000 дол. США х 36,92 грн / 1 дол. США + (10000 дол.США х 36,92 грн / 1 дол. США х 0,1%))	333	311	369569,20 грн
2	Зараховано валюту на рахунок підприємства (10000 дол. США х 36,8716 грн/1 дол. США)	312	333	10000 дол. США 368716 грн
3	Нараховано комісійну винагороду банку (10000 дол. США х 36,90 грн/1 дол. США) х 0,1%	92	685	369 грн
4	Списано комісійну винагороду банку	685	333	369 грн
5	Відображено різницю між курсом купівлі валюти та курсом НБУ (10000 дол. США - (36,90 грн/1 дол. США - 36,8716 грн/1 дол. США))	942	333	284 грн
6	Повернено залишок коштів на поточний рахунок	311	333	200,20 грн

Відобразимо все вищесказане на прикладі. Наше підприємство 11.12.2023 р. подало до банку документи на купівлю 10000 дол. США. Припустимо, на дату направлення заявки для придбання валюти курс на міжбанку становив 36,92 грн/1 дол. США, а на дату фактичної її купівлі — 36,90 грн/1 дол. США. Водночас курс НБУ на дату зарахування валюти на

поточний рахунок підприємства — 36,8716 грн/1 дол. США. Комісія банку становить 0,1% від суми купівлі.

Зазвичай підприємство отримує всі ризики і вигоди від використання товарів саме в момент переходу права власності на них. І якщо на ту мить не існує жодних чинників, які унеможливають управління компанією товарами, вона має визнати куплені товари активами та оприбуткувати їх (звісно, якщо виконуються інші зазначені критерії). Отже, для визначення моменту оприбуткування/зарахування на баланс куплених товарів важливу роль відіграє саме дата переходу до покупця права власності на товари, що постачаються.

Закріпимо на числових прикладах імпорт на умовах повної передоплати та повної післяплати.

Підприємство 05.12.2023 р. перерахувало нерезиденту повну передоплату за імпортовані товари в сумі 45000 дол. США. Курс НБУ на цю дату — 36,5383 грн/1 дол. США.

Припустимо, задекларована митна вартість товару становить 47000 дол. США (курс НБУ на дату митного оформлення — 36,9861 грн/1 дол. США). Під час імпорту краму сплачено ввізне мито (5%) та ввізний ПДВ.

Для митного оформлення цього товару підприємство залучало митного брокера. Вартість його послуг — 10000 грн (без ПДВ). Бухгалтерську картину обліку відобразимо в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Бухгалтерський облік імпорту товару на умовах повної передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Перераховано нерезиденту повну передоплату за товар (45000 дол. США x 36,5383 грн/1 дол. США)	371	312	45000 дол. США 1644223,50 грн
2	Сплачено мито під час митного оформлення товарів (47000 дол. США x 36,9861 грн/1 дол. США x 5%)	377	311	86917,34 грн
3	Сплачено ПДВ під час митного оформлення товарів ((47000 дол. США x 36,9861 грн/1 дол. США) +	377	311	365052,81 грн

	86917,34 грн) x 20%			
4	Оприбутковано імпортований товар (45000 дол. США x 36,5383 грн/1 дол. США)	28	632	1644223,50 грн
5	Відображено залік заборгованостей	632	371	1644223,50 грн
6	Віднесено до податкового кредиту суму ПДВ (на підставі митної декларації)	641/ПДВ*	377	365052,81 грн
7	Включено до первісної вартості товарів: — суму сплаченого мита; — вартість послуг митного брокера	28 28	377 685	86917,34 грн 10000 грн
8	Оплачено вартість послуг митного брокера	685	311	10000 грн

Джерело: складено автором

В іншому випадку підприємство 05.12.2023 р. здійснило митне оформлення товарів (договірна вартість — 45000 дол. США). Задекларована митна вартість товару становить 47000 дол. США (курс НБУ на дату митного оформлення — 36,5383 грн/1 дол. США).

Під час імпорту сплачено ввізне мито (5%) та ввізний ПДВ. Для митного оформлення цього товару підприємство залучало митного брокера. Вартість його послуг — 10000 грн (без ПДВ).

Право власності на товар перейшло в момент його отримання на склад покупця. Курс НБУ на цю дату — 36,7424 грн/1 дол. США.

Оплату імпортованих товарів підприємство здійснило 13.12.2023 р. Курс НБУ на цю дату — 36,9861 грн/1 дол. США. Бухгалтерський облік цих операцій покажемо в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Бухгалтерський облік імпорту товарів на умовах повної післяплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Сплачено на митниці мито (47000 дол. США x 36,5383 грн/1 дол. США x 5%)	377	311	85865 грн
2	Сплачено на митниці ПДВ ((47000 дол. США x 36,5383 грн/1 дол. США) + 85865 грн) x 20%	377	311	360633,02 грн
3	Оприбутковано імпортований товар (45000 дол. США x 36,7424 грн/1 дол. США)	28	632	45000 дол. США 1653408 грн
4	Віднесено до податкового кредиту суму ПДВ (на підставі митної декларації)	641/ПДВ	377	360633,02 грн
5	Включено до первісної вартості товарів:			85865 грн

	— суму сплаченого мита; — вартість послуг митного брокера	28 28	377 685	10000 грн
6	Перераховано оплату нерезиденту (45000 дол. США х 36,9861 грн/1 дол. США)	632	312	45000 дол. США 1664374,50 грн
7	Відображено курсову різницю за кредиторською заборгованістю на дату оплати (45000 дол. США х (36,9861 грн/1 дол. США - 36,7424 грн/1 дол. США))	945	632	10966,50 грн
8	Оплачено вартість послуг митного брокера	685	311	10000 грн

Джерело: складено автором

Підприємство працює в повно коригувальному режимі, то під час купівлі імпортованих товарів воно потенційно наражається на два коригування: “трансфертно-контрольоване” із пп. 140.5.2 ПКУ та “30%-ве” із пп. 140.5.4 ПКУ.

“Трансфертно-контрольована” різниця із пп. 140.5.2 ПКУ - вимагає бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування збільшувати на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (за якою відповідна операція повинна відображатися під час формування фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухобліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом “витягнутої руки”, під час здійснення контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ. В додатку РІ до Декларації № 897 цю різницю вносять до рядка 3.1.4 ТЦ.

“30%-ва” різниця із пп. 140.5.4 ПКУ - наказує фінансовий результат до оподаткування збільшувати на 30% вартості товарів, у т.ч. необоротних активів (окрім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (окрім операцій, зазначених у п. 140.2 та пп. 140.5.6 ПКУ, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у:

- нерезидентів (у т.ч. пов’язаних осіб — нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до Переліку № 1045;
- нерезидентів, організаційно-правова форма яких входить до Переліку № 480. Але якщо нерезидент надасть довідку або інший офіційний документ, що підтверджує сплату ним податку на прибуток (корпоративного податку), то резидент означеного коригування може не проводити.

Окремо слід наголосити, що коригування із пп. 140.5.2 та пп. 140.5.4 ПКУ застосовують тільки за підсумками року.

Під час імпорту товарів імпортер одночасно має справу із ввізним ПДВ та “імпортним” податковим кредитом. Зупинимось на цьому детальніше.

- Податкові зобов’язання під час ввезення товарів

Згідно з пп. “в” п. 185.1 ПКУ операції із ввезення товарів на митну територію України — об’єкт обкладення ПДВ. Датою виникнення податкових зобов’язань у такому разі вважають дату подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ПКУ).

Загалом операції із ввезення імпортних товарів обкладають ПДВ за стандартною 20%-вою ставкою (п. 206.2, пп. 194.1.1 ПКУ). Щоправда, із цього правила є винятки. Так, зокрема, під час імпорту лікарських засобів чи виробів медичного призначення згідно з правилами пп. “в” п. 193.1 ПКУ передбачено 7%-ву ставку. А в разі ввезення сільськогосподарської продукції, яку класифікують за кодами 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД, діє ставка 14%.

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижча за митну вартість цих товарів, визначену відповідно до р. III МКУ, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і входять до ціни товарів (п. 190.1 ПКУ).

До речі, визначаючи базу оподаткування для імпортних товарів, іноземну валюту слід перераховувати в гривні за курсом НБУ, який встановлено на дату подання митної декларації (п. 190.1, п. 39.1 ПКУ).

І врахуйте, що п. 206.1 ПКУ вимагає від імпортера сплатити ввізний ПДВ до дня або в день подання митної декларації (окрім операцій, за якими надано звільнення/умовне звільнення від оподаткування).

Також треба пам’ятати, що на суму сплачених імпортних ПДВ-зобов’язань податкову накладну не складають та, відповідно, їх не відображають у ПДВ-декларації.

На цьому з податковими зобов'язаннями завершимо і перейдемо до податкового кредиту.

Особливості бухгалтерського обліку пов'язаного з експортом товарів слід розпочинати з визначення дати визнання експортного доходу.

Відповідно до п. 8 НП(С)БО 15 "Дохід" дохід (виручку) від реалізації товарів визначають за наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на крам;
- підприємство надалі не керує та не контролює реалізовані товари;
- суму доходу (виручки) можливо достеменно визначити;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а пов'язані з нею витрати можна достовірно визначити.

Таблиця 2.4.

Порядок визначення гривневого еквівалента експортної виручки

Умови продажу товарів	Порядок відображення в обліку експортної виручки
Відвантаження (передання) товарів на умовах передоплати	Суму, включену до доходів (Кт субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів"), обчислюють за курсом НБУ на дату одержання передоплати за товари (п. 6 НП(С)БО 21). Водночас курсових різниць за заборгованістю перед покупцем щодо отриманого авансу не розраховують, бо заборгованість, що виникає в такому разі, — немонетарна стаття балансу
Відвантаження (передання) товарів на умовах повної післяплати	Суму, включену до доходів, обчислюють за курсом НБУ на дату відвантаження (передання) товарів покупцеві (п. 5 НП(С)БО 21). На заборгованість купця (Дт субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями") до моменту надходження оплати за крам нараховують курсові різниці. Останні (залежно від того, в який бік коливається курс НБУ) відображають в інших операційних витратах (дебет субрахунку 945 "Втрати від операційної курсової різниці")
	або доходах (кредит субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці") — абз. 2 п. 8 НП(С)БО 21.
Відвантаження (передання) товарів на умовах часткової передоплати	У частині отриманої передоплати суму доходів визначають, як у варіанті 1, а в неоплачуваній — як у варіанті 2

Джерело: складено автором

Визначення гривневого еквівалента валютної виручки

Усі знають, що експортну виручку в бухобліку треба відображати в грошовій одиниці України (себто гривнях) у порядку, передбаченому п. 5 та п. 6 НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів". Згідно з ними важливу роль відіграє те, яка подія під час експорту відбулася першою — оплата товарів чи їх передання чужоземному покупцеві (див. табл. 2.4.).

Розглянемо викладене на прикладах з діяльності підприємства.

Підприємство 05.12.2023 р. одержало 10000 дол. США від нерезидента за ЗЕД-контрактом, умови якого передбачають відвантаження товарів за передоплатою. Курс НБУ на цю дату — 36,5383 грн/1 дол. США.

Товари відвантажено 12.12.2023 р. (курс НБУ на цю дату — 36,8716 грн/1 дол. США). Собівартість реалізованих товарів становить 150000 грн. Вартість послуг митного брокера — 5000 грн (брокер не є платником ПДВ). Ці операції в обліку експортера фіксують так (див. табл. 2.5.).

Таблиця 2.5.

Бухгалтерський облік експорту товарів на умовах передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Отримано передоплату за ЗЕД-контрактом: (10000 дол. США х 36,5383 грн/1 дол. США)	312	681	10000 дол. США 365383 грн
2	Надано митним брокером послуги з декларування товарів	93	685	5000 грн
3	Оплачено послуги митного брокера	685	311	5000 грн
4	Відображено дохід від реалізації товарів: (10000 дол. США х 36,5383 грн/1 дол. США)	362	702	10000 дол. США 365383 грн
5	Списано вартість реалізованих товарів на витрати	902	28	150000 грн
6	Здійснено залік заборгованості з покупцем	681	362	365383 грн

Джерело: складено автором

В іншому випадку підприємство 08.12.2023 р. відвантажило товари покупцеві за ЗЕД-контрактом на 10000 дол. США (курс НБУ на цю дату —

36,6722 грн/1 дол. США). Умови договору передбачають оплату після відвантаження краму. Оплата надійшла на поточний рахунок 13.12.2023 р. (курс НБУ на цю дату — 36,9861 грн/1 дол. США). Собівартість реалізованих товарів становить 150000 грн. Облік покажемо в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

Бухгалтерський облік експорту товарів на умовах постоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Відображено дохід від реалізації товарів: (10000 дол. США x 36,6722 грн/1 дол. США)	362	702	10000 дол. США 366722 грн
2	Списано вартість реалізованих товарів на витрати	902	28	150000 грн
3	Надійшла оплата від нерезидента за товари: (10000 дол. США x 36,9861 грн/1 дол. США)	312	362	10000 дол. США 369861 грн
4	Визначено курсову різницю від перерахунку заборгованості нерезидента: (10000 дол. США x (36,9861 грн/1 дол. США - 36,6722 грн/1 дол. США))	362	714	3139 грн

Джерело: складено автором

Передусім зауважимо, що наразі в Україні не діє обов'язковий продаж усієї чи якоїсь частини валютної виручки. Тобто вся зарахована на рахунки експортера іноземна валюта залишається в його повному розпорядженні. Він має право її продати лише за бажанням.

Процедура реалізації інвалюти за дорученням фірми дуже проста. Компанія, яка вирішить обміняти іноземну валюту на гривні, вистачить звернутися до обслуговуючого банку з відповідним проханням. Продаж фінансовою установою іноземної валюти відбувається на міжбанківському валютному ринку України за комерційним курсом, який зазвичай відрізняється від курсу НБУ.

Водночас з моменту списання валюти з рахунку компанії і до моменту її продажу підприємство фактично безпосередньо такими коштами не володіє. Через це в бухгалтерському обліку їх ліквідність знижують і відображають як

кошти в дорозі: Дт **334** "Кошти в дорозі в іноземній валюті" Кт **312** "Поточні рахунки в іноземній валюті".

Як ми вже зауважили, банк повинен продати іноземну валюту підприємства тільки на міжбанку. Факт такого продажу відображають у бухгалтерському обліку проведенням: Дт **333** "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" Кт **334**. Отримання гривень на поточний рахунок увінчують записом: Дт **311** "Поточні рахунки в національній валюті" Кт **333**.

Зауважимо, що деякі експерти нараджують списану для продажу валюту відображати не як кошти в дорозі, а як дебіторську заборгованість банку (тобто через субрахунок **377** "Розрахунки з іншими дебіторами"). Такий варіант також має право на життя. Однак, на наш погляд, коректніше все-таки використовувати субрахунки **333** та **334**, адже ці кошти, попри все, є коштами в дорозі (однозначно мають "зайти" на рахунок), а не дебіторською заборгованістю.

Оскільки валютні операції на рахунках обліку відображають за курсом НБУ, а продаж валюти відбувається за комерційним (як заведено, за курсом МВРУ), то різниця між цими курсами буде доходом або витратами від продажу валюти. Додатну різницю (курс МВРУ > курс НБУ) обліковують як дохід за **кредитом** субрахунку **711** "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", а від'ємну (курс МВРУ < курс НБУ) — списують на витрати в **дебет** субрахунку **942** "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти".

Наведемо приклад. ТОВ 12.12.2023 р. подало до банку заяву на продаж 10000 дол. США. Того-таки дня ці кошти списано з його поточного рахунку. Курс НБУ на цю дату — 36,8716 грн/1 дол. США. Попередню оцінку валюти на поточному рахунку проведено на дату балансу (30.09.2023 р.). Курс НБУ на дату балансу становив 36,5686 грн/1 дол. США. 13.12.2023 р. банк продав валюту клієнта на МВРУ за курсом 37,045 грн/1 дол. США. Курс НБУ на дату продажу — 36,9861 грн/1 дол. США.

Таблиця 2.7.

Бухгалтерський облік продажу валюти за дорученням клієнта

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	Списано для продажу з поточного рахунку іноземну валюту: (10000 дол. США х 36,8716 грн/1 дол. США)	334	312	10000 дол. США 368716 грн
2	Відображено курсову різницю на дату списання: (10000 дол. США х (36,8716 грн/1 дол. США - 36,5686 грн/1 дол. США))	312	714	3030 грн
3	Відображено продаж іноземної валюти: (10000 дол. США х 37,045 грн/1 дол. США)	333	334	10000 дол. США 370450 грн
4	Визначено курсову різницю за валютними коштами в дорозі на дату їх продажу: (10000 дол. США х (36,9861 грн/1 дол. США - 36,8716 грн/1 дол. США))	334	714	1145 грн
5	Відображено дохід від продажу валюти (10000 дол. США х (37,045 грн /1 дол. США - 36,9861 грн/1 дол. США))	334	742	589 грн
6	Зараховано на поточний рахунок (за мінусом комісії банку) одержані від продажу гривні: (10000 дол. США х 37,045 грн/1 дол. США - 200 грн)	311	333	370250 грн
7	Включено до адмінвитрат комісію банку	92 685	685 333	200 грн

Джерело: складено автором

Одержані гривні (за мінусом комісії банку в сумі 200 грн) зараховано на поточний рахунок підприємства також 13.12.2023 р. Бухгалтерський облік цих операцій покажемо в таблиці 2.7.

Звернуть увагу: обговорюваний "дует" коригувань із пп. 140.5.1 та пп. 140.5.5 ПКУ застосовують лише за результатами податкового (звітного) року.

Загально відомо, що операції з вивезення товарів за межі митної території України в митному режимі експорту — об'єкт обкладення ПДВ (пп. "г" п. 185.1 ПКУ).

Правило "першої події" під час експорту не працює. Тож у разі отримання від нерезидента передоплати ПДВ-зобов'язань в експортера не виникає (п. 187.11 ПКУ). Він має нарахувати їх на дату оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України, складеної відповідно до вимог митного законодавства (пп. "б"

п. 187.1 ПКУ). До того ж, зі слів контролерів, у цьому разі у необхідно орієнтуватися саме на дату завершення процедури митного оформлення експортної операції (ІПК ДПСУ від 26.07.2023 р. № 2104/ІПК/99-00-21-03-02-06).

При веденні бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій на підприємстві можуть виникати помилки, які можуть негативно впливати на достовірність фінансової звітності, правильність розрахунків із контрагентами, своєчасність сплати податків і митних зборів, а також призводити до штрафних санкцій з боку контролюючих органів. Представимо типові помилки які мали місце на досліджуваному підприємстві

1. Неправильне визначення дати визнання доходів і витрат: Помилки у визначенні моменту переходу права власності на товар, що впливає на час визнання доходів або витрат.

2. Недотримання валютного законодавства: Некоректний перерахунок валютних операцій за курсом НБУ, не ведення обліку курсових різниць або порушення строків валютних розрахунків.

3. Помилки у класифікації товарів: Неправильне визначення кодів УКТ ЗЕД (українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності), що впливає на розрахунок мит і податків.

4. Неврахування ПДВ при імпорті та експорті: Неправильне відображення сум ПДВ при імпорті, а також невірна ставка ПДВ або ігнорування податкових пільг при експорті.

5. Некоректне документальне оформлення операцій: Відсутність або помилки в інвойсах, договорах, митних деклараціях або транспортних документах.

6. Ігнорування митних платежів і зборів: Неправильне нарахування або неврахування митних зборів, акцизів чи інших платежів, пов'язаних з імпортом або експортом.

7. Помилки в обліку передоплат: Некоректне відображення авансів у валюті або неправильне їх переведення в облікову валюту.

8. Порушення строків звітності: Недотримання строків подачі митної, податкової та фінансової звітності.

9. Відсутність або недостатність первинних документів: Неправильне оформлення актів, рахунків-фактур чи інших первинних документів, що може призвести до проблем із податковими органами.

10. Недостовірний облік транспортних і супутніх витрат: Помилки при розподілі транспортних витрат або інших супутніх витрат на собівартість товару.

На нашу думку, рекомендації представлені нижче, спрямовані на вдосконалення фінансового й управлінського обліку для запобігання помилкам при обліку експортно-імпортних операцій:

1. Автоматизація облікових процесів

- Впровадження сучасного бухгалтерського програмного забезпечення, яке підтримує функції роботи з валютними операціями, обліком ПДВ, митними платежами тощо. Наприклад, SAP, BAS ERP.
- Автоматизація процесів конвертації валют і розрахунку курсових різниць для усунення ручних помилок.

2. Покращення контролю за валютними операціями

- Використання автоматичних інструментів перевірки актуальності валютного курсу НБУ.
- Розробка графіків і нагадувань щодо строків валютних розрахунків для дотримання норм валютного законодавства.

3. Удосконалення документального забезпечення

- Впровадження електронного документообігу для зменшення ризику втрати або неправильного оформлення документів.
- Створення шаблонів інвойсів, митних декларацій та інших документів, які відповідають законодавчим вимогам.

4. Навчання та підвищення кваліфікації персоналу

- Регулярні тренінги для бухгалтерів щодо оновлень податкового, валютного та митного законодавства.

- Навчання з правильного заповнення та аналізу первинних документів, зокрема договорів ЗЕД та інвойсів.

5. Вдосконалення облікової політики

- Розробка внутрішньої облікової політики з чіткими правилами визнання доходів і витрат, відображення курсових різниць, розподілу транспортних витрат.

- Встановлення інструкцій щодо правильного відображення митних і супутніх витрат.

6. Покращення класифікації товарів

- Використання професійних сервісів для перевірки кодів УКТ ЗЕД.
- Впровадження перевірки класифікації товарів внутрішнім аудитом перед подачею митних декларацій.

7. Оптимізація податкового обліку

- Використання інструментів для автоматичного розрахунку ПДВ (включаючи експортне звільнення) та перевірки застосування пільг.
- Регулярний моніторинг змін у податковому законодавстві щодо ЗЕД.

8. Запровадження внутрішнього аудиту

- Регулярний контроль внутрішніми аудиторами правильності облікових операцій.
- Розробка контрольних точок для перевірки документів, операцій і строків звітності.

9. Моніторинг транспортних і супутніх витрат

- Введення чітких процедур розподілу витрат на собівартість імпортованих товарів.
- Використання спеціальних інструментів для обліку витрат на логістику.

10. Аналітика та управлінська звітність

- Впровадження дашбордів і звітів для аналізу експортно-імпортних операцій (собівартість товарів, витрати на логістику, розрахунки за договорами).
- Використання управлінської звітності для раннього виявлення потенційних помилок.

Ці заходи мають не лише зменшити ризик помилок, а й покращити ефективність фінансового та управлінського обліку.

2.2. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"

ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" є одним із провідних підприємств у сфері торгівлі та експорту. Аналіз фінансових показників компанії за 2011–2025 роки дозволяє оцінити динаміку її розвитку, визначити ключові тенденції та виявити фактори, що впливали на зміну доходів. Розглянемо основні зміни у загальних доходах підприємства та його експортній діяльності.

Таблиця 3.1.

**Загальні доходи та доходи від здійснення експортних операцій
ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
за 2019 - 2021 рік**

Рік	Загальні доходи, грн.	Дохід від експорту, грн.
2025	—	—
2024	—	—
2023	77 591 669 000	—
2022	72 534 974 000	—
2021	92 278 255 000	38 250 000 000
2020	73 262 725 000	29 750 000 000
2019	59 250 000 000	71 750 000 000
2018	55 250 000 000	96 250 000 000
2017	55 250 000 000	42 750 000 000
2016	49 250 000 000	37 250 000 000
2015	35 250 000 000	30 250 000 000

Рік	Загальні доходи, грн.	Дохід від експорту, грн.
2014	21 750 000 000	14 750 000 000
2013	15 750 000 000	27 750 000 000
2012	16 750 000 000	15 750 000 000
2011	22 750 000 000	9 250 000 000

Джерело: складено автором за даними you control

Загальні доходи підприємства мали тенденцію до зростання в період з 2011 по 2021 рік. Якщо у 2011 році вони становили 22,75 млрд грн, то у 2021 році досягли 92,28 млрд грн, що є найвищим показником за досліджуваний період. Після 2021 року спостерігається спад: у 2022 році доходи знизилися до 72,53 млрд грн, а у 2023 році – до 77,59 млрд грн. Дані за 2024–2025 роки відсутні, але можлива подальша стабілізація або зниження доходів.

Доходи від експорту також демонстрували зростання до 2018 року, коли досягли 96,25 млрд грн. Однак після цього почалося поступове скорочення експортної виручки. У 2019 році показник зменшився до 71,75 млрд грн, а у 2021 році склав 38,25 млрд грн. Дані за 2022–2025 роки не надані, але, ймовірно, негативна тенденція могла зберегтися через вплив зовнішніх факторів.

Основні фактори зростання доходів у 2011–2021 роках могли включати розширення ринків збуту, зростання світових цін на продукцію та конкурентоспроможність компанії. Водночас спад після 2021 року, ймовірно, був спричинений глобальними кризами, змінами в митному законодавстві, проблемами з логістикою та можливим впливом воєнних дій в Україні.

Для стабілізації фінансових показників компанії варто розглянути можливість диверсифікації ринків збуту, оптимізації логістичних витрат і розширення присутності на внутрішньому ринку.

Особливості аудиторського контролю експортно-імпортних операцій відіграють ключову роль у забезпеченні ефективного управління зовнішньоекономічною діяльністю (ЗЕД). Аналіз операцій із юрисдикціями, що входять до переліку офшорних зон та країн під санкціями, є критично важливим для виявлення можливих ризиків, пов'язаних із недотриманням

законодавства, уникненням оподаткування чи обходом санкцій. Такі дослідження сприяють підвищенню прозорості фінансових потоків та мінімізації ризиків. У додатку А2 представлена таблиця, що містить дані про співпрацю підприємства з такими країнами за період із 2011 року, що дозволить оцінити масштаби та динаміку цих операцій.

Аналізуючи данні додатку А2 ми можемо відзначити, наступне:

Найчастіше у переліку офшорних зон фігурують такі країни:

- Кіпр (операції майже кожного року з 2013 по 2020).
- Гонконг (операції з 2012 по 2020, окрім 2013).
- Об'єднані Арабські Емірати (з 2012 по 2020).
- Молдова (з 2011 по 2020).

Висновок: ці країни можуть мати ключове значення для аналізу фінансових ризиків у ЗЕД через їхню регулярну участь в операціях.

Крім того ми можемо виділити країни які одночасно входять до офшорних зон та перебувають під санкціями:

- Ліван (регулярно з 2012 до 2020).
- Туреччина (з 2012 до 2019).
- Росія (значна кількість операцій із 2006 року).
- Сирія (з 2012 по 2014).
- Ємен (з 2018 по 2020).
- Молдова (з 2011 до 2020).
- Венесуела (2019).
- Іран (2012).

Висновок: найзначніший ризик становлять операції з країнами, які водночас під санкціями та мають офшорний статус. Особливу увагу варто звернути на постійність таких операцій із Ліваном, Молдовою.

Динаміка операцій за роками

Пік операцій із країнами офшорних зон та під санкціями припадає на період із 2012 до 2020 років. Найменш активними є 2011 рік та окремі

проміжки до 2012 року. Помітно, що активність у співпраці з офшорами майже не зменшується навіть після введення санкцій.

Рекомендації

Ризик-менеджмент: Удосконалити процедури аудиторського контролю операцій із країнами, що входять до списку офшорних зон і перебувають під санкціями.

Фокус на постійних партнерах: Зосередитись на регулярних контрагентах (Кіпр, Гонконг, Молдова).

Аналіз змін у ЗЕД: Врахувати політичні та економічні зміни, які могли вплинути на збільшення або зменшення співпраці з окремими країнами.

У рамках наукового напрямку нашого дослідження доцільно провести аналіз зовнішньоекономічної діяльності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" з акцентом на країни, до яких експортується продукція, враховуючи загальну кількість контрагентів та кількість здійснених зовнішньоекономічних операцій.

Таблиця 3.2.

Географія та структура експорту ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" за 2019 - 2021 рік

Рік	Країна	Дохід від експорту	Контрагентів (кількість)	Операцій (кількість)
2019	ШВЕЙЦАРІЯ	70.750.000.000	83	1250.0
	БІЛОРУСЬ	425.000.000	8	375.0
	ПОЛЬЩА	125.000.000	13	78
	ЛИТВА	82.500.000	13	125.0
	ГРУЗІЯ	77.500.000	4.0	48
	НІДЕРЛАНДИ	72.500.000	8	175.0
	КІПР	62.500.000	33	93
	ЄГИПЕТ	52.500.000	4.0	32.5
	ПАЛЕСТИНА	52.500.000	4.0	18
	ЛІВАН	47.500.000	2	13
2020	ШВЕЙЦАРІЯ	28.250.000.000	73	875.0
	БІЛОРУСЬ	325.000.000	8	275.0
	ПОЛЬЩА	225.000.000	18	175.0
	НІДЕРЛАНДИ	175.000.000	8	325.0
	ЛИТВА	125.000.000	8	125.0

Рік	Країна	Дохід від експорту	Контрагентів (кількість)	Операцій (кількість)
	ОБ'ЄДНАНІ АРАБСЬКІ ЕМІРАТИ	92.500.000	13	23
	РОСІЙСЬКА ФЕДЕРАЦІЯ	82.500.000	4.0	43
	США	57.500.000	13	125.0
	АЛБАНІЯ	57.500.000	4.0	38
	КІПР	42.500.000	23	73
2021	ШВЕЙЦАРІЯ	38.250.000.000	175.0	2250.0

Джерело: складено автором за даними you control

Дані про експортно-імпортні операції дозволяють оцінити динаміку торгівельної діяльності з основними країнами-контрагентами. Розглянемо ключові аспекти:

1. Динаміка доходів від експорту

У 2019 році Швейцарія демонструвала найбільший дохід від експорту — 70,75 млрд доларів. Ця цифра є найвищою серед усіх країн за три роки. У 2020 році дохід значно знизився до 28,25 млрд доларів, що може свідчити про негативний вплив економічної нестабільності або пандемії COVID-19. У 2021 році дохід від експорту зріс до 38,25 млрд доларів, що говорить про часткове відновлення торгових відносин. Країни з середніми доходами від експорту, як-от Польща, Литва та Нідерланди, також демонструють поступове зростання у 2020 році порівняно з 2019 роком. Однак не всі країни слідують цій тенденції: наприклад, Кіпр показує спад доходів з 62,5 млн доларів у 2019 році до 42,5 млн доларів у 2020 році.

2. Кількість контрагентів

Кількість контрагентів Швейцарії зменшилася зі 83 у 2019 році до 73 у 2020 році, а у 2021 році зросла до 175. Така зміна вказує на реструктуризацію торгівельних зв'язків, можливо, через інтеграцію нових партнерів або зміну ринкових умов. Польща та Литва демонструють стабільне зростання кількості контрагентів: у Польщі — з 13 до 18, а в Литві — з 13 до 8 у 2020 році. Натомість Кіпр відзначається зниженням кількості контрагентів із 33 до 23 у 2020 році.

3. Кількість операцій

Швейцарія мала 1250 операцій у 2019 році, їх кількість зменшилася до 875 у 2020 році, але суттєво зросла до 2250 у 2021 році. Це свідчить про активізацію торгівельної діяльності після періоду спадання. Серед інших країн Нідерланди показують зростання кількості операцій із 175 у 2019 році до 325 у 2020 році. Це може свідчити про розширення торгівельних відносин або збільшення частоти угод із меншими обсягами.

Кіпр і Польща демонструють стабільність із незначними коливаннями у кількості операцій, тоді як Ліван і Палестина показують найнижчі показники — менше 50 операцій у будь-якому з років.

Загальні тенденції

- Зниження доходів і кількості контрагентів у 2020 році свідчить про загальну економічну кризу.

- Відновлення у 2021 році характерне для країн із великим обсягом торгівлі, як-от Швейцарія та Польща.

- Невеликі економіки, такі як Ліван і Палестина, зберігають стабільно низькі показники, що вказує на залежність від зовнішніх факторів.

Дані вказують на значний вплив глобальних економічних подій на торгівлю, а також на важливість диверсифікації торгових партнерів і пошуку нових ринків. Швейцарія залишається ключовим партнером, демонструючи лідерство за всіма основними показниками. Польща й Нідерланди також показують стійкість і потенціал для подальшого розвитку.

Цікавим є аналіз товарної номенклатури експортованої продукції за останні роки (Додаток А3).

На основу аналізу експорту товарів за УКТЗЕД у 2019–2021 роках (Додаток А3):

1. Олії соняшникова, сафлорова або бавовняна та їх фракції (УКТЗЕД 1512) - цей товар займає провідну позицію в експорті, і його дохід показує значні коливання протягом трьох років. У 2019 році дохід становив 43,5–44 мільярда гривень, у 2020 році він знизився до 15–15,5 мільярдів, а в 2021 році

знову зріс до 20,5–21 мільярда. Це свідчить про значні коливання попиту, ймовірно через зміни на міжнародних ринках та сезонні фактори.

2. Кукурудза (УКТЗЕД 1005) - кукурудза є одним із основних експортних товарів. Впродовж трьох років експорт цієї культури був досить стабільним. У 2019 році дохід від її експорту складав 10–10,5 мільярдів гривень, у 2020 році — 8–8,5 мільярдів, а в 2021 році знову стабілізувався на рівні 10–10,5 мільярдів. Це може свідчити про стабільність попиту на кукурудзу, особливо в країнах з розвиненою аграрною промисловістю.

3. Макуха та інші тверді відходи і залишки (УКТЗЕД 2306) - експорт макухи показує значні зміни. У 2019 році цей товар приніс дохід від 8 до 8,5 мільярдів гривень, у 2020 році — від 4 до 4,5 мільярдів, а у 2021 році знову зріс до 5–5,5 мільярдів. Це може свідчити про коливання попиту на тваринницькі корми та інші продукти на основі макухи.

4. Пшениця і суміш пшениці та жита (УКТЗЕД 1001) - пшениця демонструє цікаву тенденцію. У 2019 році експорт пшениці приніс 7–7,5 мільярдів гривень, у 2020 році знизився до 1–1,5 мільярдів, а в 2021 році підвищився до 1,5–2 мільярдів гривень. Це вказує на певні коливання у врожайності та зростання або зменшення попиту на пшеницю на міжнародних ринках.

5. Ячмінь (УКТЗЕД 1003) - експорт ячменю знизився в 2020 році до 300–350 мільйонів гривень, порівняно з 2–2,5 мільярдами в 2019 році. Проте в 2021 році спостерігається помірне зростання до 275 мільйонів. Це може бути пов'язано з глобальним попитом на ячмінь, який використовується в пивоварінні та як корм для тварин.

6. Солі та гідроксиди амонію четвертинні (УКТЗЕД 2923) - експорт цього товару залишається стабільним, з незначними змінами. У 2019 році дохід від експорту становив 30–35 мільйонів гривень, у 2020 році — на тому ж рівні (30–35 мільйонів), і в 2021 році зріс до 50–55 мільйонів. Це може свідчити про певний попит на ці хімічні продукти.

7. Промислові монокарбонові жирні кислоти (УКТЗЕД 3823) - попит на

ці промислові хімікати демонструє певне зростання. У 2019 році експорт приніс 15–20 мільйонів гривень, у 2020 році залишався на тому ж рівні (10–15 мільйонів), а в 2021 році зріс до 25–30 мільйонів. Це може бути результатом підвищеного попиту в хімічній та харчовій промисловості.

8. Матеріали рослинного походження (УКТЗЕД 1404) - вартість експорту матеріалів рослинного походження мала помітні коливання. У 2019 році цей дохід становив 30–35 мільйонів гривень, у 2020 році зріс до 60–65 мільйонів, а в 2021 році знизився до 20–25 мільйонів. Це може вказувати на зростання попиту на ці продукти в певні роки, а потім на зменшення через сезонні фактори або зміни в міжнародній торгівлі.

9. Олія соєва та її фракції (УКТЗЕД 1507) - експорт соєвої олії показує стабільність, з невеликими коливаннями у 3 роки. У 2019 році дохід становив 10–15 мільйонів гривень, у 2020 році також був на рівні 10–15 мільйонів, а в 2021 році не змінився, залишившись на тому ж рівні.

З вищевикладеного можна зробити наступні висновки:

- Протягом трьох років експорт певних товарів, таких як олії соняшникова та кукурудза, демонструє значну стабільність.
- Товари, як макуха, пшениця та ячмінь, показують коливання, що може бути зумовлено різними економічними та сезонними факторами.
- Продукти, як промислові монокарбонові жирні кислоти та матеріали рослинного походження, відзначаються змінними тенденціями попиту, що може бути пов'язано з глобальними економічними змінами та змінами в споживчих перевагах.

Такий аналіз дозволяє зробити висновок, що, попри значну стабільність в експорті деяких товарів, інші, особливо аграрні, піддаються сезонним та економічним впливам, що відображає ситуацію на світових ринках.

Паралельно з дослідженням експортних операцій вважаємо за доцільне здійснити аналіз зовнішньоекономічної діяльності ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" в розрізі країн з яких імпортується продукція, зважаючи при цьому на загальну кількість контрагентів та кількість проведених зовнішньоекономічних

операцій. Географічна структура імпорту ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД" за 2020 рік представлена на рисунку 3.3.

Таблиця 3.3.

Географія та структура імпорту ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"
за 2019 - 2022 рік

Рік	Країна	Обсяг імпорту, грн.	Контрагентів (кількість)	Операцій (кількість)
2022	ІСПАНІЯ	7 250 000	2	4
	УГОРЩИНА	1 750 000	2	2
2021	УГОРЩИНА	52 500 000	2	28
	ІСПАНІЯ	17 500 000	2	7
2020	УГОРЩИНА	52 500 000	2	33
	ШВЕЙЦАРІЯ	47 500 000	4	7
	ІСПАНІЯ	12 500 000	2	7
2019	УГОРЩИНА	37 500 000	2	28
	НЕ ВИЗНАЧЕНО	9 750 000	4	18
	ІСПАНІЯ	7 750 000	4	12
	ЄС	4 250 000	2	4
	БІЛОРУСЬ	50 000	2	2

Джерело: складено автором за даними you control

Обсяг імпорту:

2022 рік: Спостерігається значне зниження обсягу імпорту в порівнянні з попередніми роками. Імпорт з Іспанії становить 7 250 000 грн, а з Угорщини лише 1 750 000 грн.

2021 рік: Обсяг імпорту з Угорщини значно зріс і досяг 52 500 000 грн, в той час як імпорт з Іспанії був на рівні 17 500 000 грн.

2020 рік: Тут також спостерігається високий імпорт з Угорщини — 52 500 000 грн, порівняно з Швейцарією — 47 500 000 грн і Іспанією — 12 500 000 грн.

2019 рік: Тут імпорт з Угорщини становить 37 500 000 грн, імпорт з Іспанії 7 750 000 грн, а імпорт з Білорусі зовсім малий — 50 000 грн.

Кількість контрагентів:

2022 рік: У Іспанії та Угорщині працює по 2 контрагенти, що вказує на стабільність.

2021 рік: У Угорщини контрагенти залишаються на рівні 2, у той час як у Іспанії контрагентів також 2, хоча обсяги імпорту відрізняються.

2020 рік: Контрагенти з Угорщини та Іспанії — по 2 на країну, а у Швейцарії їх 4.

2019 рік: Кількість контрагентів з Угорщини та Іспанії по 4 і 4 відповідно, а з Білорусі лише 2.

Кількість операцій:

2022 рік: Операції в Іспанії складають 4, а в Угорщині — 2, що вказує на низьку активність за рахунок обмеженого обсягу.

2021 рік: Угорщина має 28 операцій, що свідчить про активність, а Іспанія має тільки 7 операцій, що значно менше.

2020 рік: Угорщина знову займає лідерську позицію з 33 операціями, в той час як Швейцарія — 7 і Іспанія — 7.

2019 рік: Угорщина продовжує бути лідером з 28 операціями, Іспанія має 12 операцій, а інші країни, такі як Білорусь, лише 2 операції.

З аналізу видно, що за останні роки, Угорщина стабільно була одним з найбільших постачальників, з високими показниками імпорту, кількості контрагентів і операцій. Іспанія спостерігає варіативність в імпорті та операціях, зменшуючи обсяги імпорту у 2022 році, порівняно з попередніми роками. Стабільність контрагентів у всіх роках, а також відсутність значних коливань у кількості контрагентів вказує на стабільні бізнес-відносини з цими країнами.

У 2022 році спостерігається помітне зниження обсягу імпорту, і це може бути пов'язано з економічними факторами або іншими змінами в зовнішньоекономічних відносинах. Тому важливо звернути увагу на ці зміни для прогнозування майбутніх трендів у зовнішній торгівлі.

Проводячи аналіз даних ми можемо зробити висновок, що компанія має стабільних закордонних постачальників. Це підтверджується тим, що досить

не значна частку імпортованої продукції не визначена за географічним сегментом. Серед постійних партнерів можна виділити Угорщину та Іспанію, частка імпортованої продукції з яких становить 18% та 82% у 2022 році та відповідно 72% та 28% у 2021 році.

У зв'язку з особливостями ситуації в Україні, при проведенні аудиту було розроблено та застосовано альтернативні аудиторські процедури. Відповідно до застосованих альтернативних аудиторських процедур було опрацьовано актуальні національні та міжнародні санкційні списки, що дало змогу провести дослідження та відповідну ідентифікацію у разі виявлення осіб, що є у санкційних списках. Крім того, за допомогою проведення альтернативних аудиторських процедур:

- було оцінено можливий вплив на Товариство санкцій через клієнтів, агентів, фінансові установи в інших країнах було проведено ідентифікацію всіх контрагентів, які фізично можуть знаходитися в росії та білорусі, або можуть бути пов'язаними з фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції; було досліджено структуру бенефіціарної власності ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КЕРНЕЛ-ТРЕЙД», прямі чи непрямі зв'язки з відомими політично значущими особами (PER) або організаціями на предмет прихованого зв'язку з білоруськими чи російськими фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції;

Після проведення усіх необхідних аудиторських процедур, були отримані достатні аудиторські докази, що Товариство не бере участі та не співпрацює з фізичними та юридичними особам, що знаходяться у санкційних списках. В ході аудиторської перевірки ніщо не привернуло уваги, що б змусило вважати, що у Товариства є будь-які відносини з фізичними чи юридичними особами, які підпадають під санкції. У ході проведення необхідних аудиторських процедур, щодо встановлення контрагентів, які фізично можуть знаходитися в росії та білорусі або контрагентів, що можуть бути пов'язаними з фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції

За результатом проведених процедур аудитори не виявили жодного факту та доказу, що свідчив би про наявність контрагентів які фізично можуть знаходитися в росії та білорусі, не виявлено фактів та доказів щодо прямих чи непрямих зв'язків з відомими політично значущими особами (PER) або організаціями на предмет прихованого зв'язку з білоруськими чи російськими фізичними та юридичними особами, які підпадають під санкції

Аудитор дійшов висновку, що всі фізичні та юридичні особи, власники, кінцеві бенефіціари та інші особи що працюють з Товариством не є в санкційних списках.

Аудитором проведено всі необхідні процедури, зібрано достатньо доказів та встановлено, що жоден з доказів не свідчить про порушення Товариством законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

За результатами проведених процедур, аудитори впевнилися, про відсутність порушення Товариством законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

2.3. Особливості здійснення валютного контролю при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності

Відповідно до п. 21 розділу II Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затверджене постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 5 граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 365 календарних днів.

Національний банк України переглянув граничні строки розрахунків для окремих експортно-імпортних операцій. По-перше, НБУ скасовує граничні

строки розрахунків для товарів військового і подвійного використання та обладнання, що імпортуються виконавцями державних контрактів з оборонних закупівель. Ці зміни стосуються й імпорту відповідних товарів та обладнання з метою створення та/або розширення виробничих потужностей для виготовлення товарів оборонного призначення в межах виконання таких контрактів із державними замовниками. Передбачено, що виконавці державних контрактів мають бути включені до електронного реєстру учасників відбору та виконавців державних контрактів (договорів).

По-друге, НБУ збільшує з 90 до 120 днів граничні строки розрахунків за операціями з експорту деяких видів аграрної продукції, здійснених з 12 липня 2024 року. Йдеться про товари, що класифікуються за такими кодами згідно з УКТЗЕД: 1001 (пшениця), 1002 (жито), 1003 (ячмінь), 1004 (овес), 1005 (кукурудза), 1201 (соя), 1205 (ріпак), 1206 00 (соняшник), 1507 (олія соєва), 1512 (олія соняшникова), 1514 (олія ріпакова) та 2306 (макуха).

Збільшення граничних строків розрахунків дасть змогу підтримати вітчизняних експортерів агропродукції, ураховуючи наявні логістичні виклики. Крім того, це розширить їхні можливості з освоєння нових ринків збуту, зокрема Азії та Африки, яких потребує Україна в умовах війни.

Водночас граничні строки розрахунків за операціями з експорту окремих видів аграрної продукції залишатимуться на 60 днів меншими, ніж для всіх інших товарів вітчизняного експорту (180 днів). Це і надалі сприятиме поліпшенню дисципліни своєчасного повернення валютної виручки в Україну в агросекторі, упевнені у НБУ.

Зазначені зміни ухвалені постановою Правління Національного банку України від 09 липня 2024 року № 84, яка вносить зміни до постанови Правління Національного банку України від 14 травня 2019 року № 67 та набирає чинності з 11 липня 2024 року.

Таким чином, граничні строки розрахунків за операціями з експорту деяких товарів агровиробництва становитимуть:

- 120 календарних днів - для операцій, що здійснюються з 12 липня 2024 року;
- 90 календарних днів - для операцій, здійснених з 11 листопада 2023 року до 11 липня 2024 року включно.

Окремо слід нагадати, що згідно з нормами п. 14 постанови № 18 «Про роботу банківської системи в період запровадження воєнного стану» граничні строки розрахунків, вказані в п. 14 постанови № 18:

- не поширюються на операції з експорту, імпорту товарів (включаючи незавершені розрахунки за операцією), сума якої (в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на дату здійснення операції) є меншою, ніж розмір, передбачений ст. 20 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX (400 000 грн), крім дроблення операцій з експорту товарів або дроблення валютних операцій;

- застосовуються з урахуванням встановлених Нацбанком України за поданням Кабінету Міністрів України відповідно до абз. 2 ч. 1 ст. 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII винятків та (або) особливостей для окремих товарів та (або) галузей економіки.

Зокрема, в п. 1 Постанові Правління НБУ «Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і внесення змін до деяких нормативно-правових актів» від 14.05.2019 р. № 67 передбачено, що граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, визначені в п. 21 розд. II Положення № 5 та в п. 14 постанови № 18, не поширюються:

1. на товари, які використовуються для виконання робіт із виготовлення (розробки) агрегатів, систем космічних ракетних комплексів (космічних ракет-носіїв), космічних апаратів, наземного сегмента космічних систем та їх агрегатів, систем і комплектувальних виробів, а також із розробки,

виробництва, переобладнання, ремонту, модифікації, технічного обслуговування авіаційної техніки та авіаційних двигунів для суб'єктів космічної діяльності, визначених відповідно до ст. 1 Закону України «Про космічну діяльність» від 15.11.1996 р. № 502/96-ВР, а також суб'єктів літакобудування, що підпадають під дію ст. 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості» від 12.07.2001 р. № 2660-III;

2. на товари, які експортуються та (або) імпортуються для потреб угоди про розподіл продукції та передбачені такою угодою;

3. на товари, імпорт яких здійснюється в рамках виконання державних контрактів (договорів) відповідно до затверджених основних показників оборонного замовлення на 2020 та 2021 роки. Водночас із дня набрання чинності постановою Правління НБУ від 14.04.2022 р. № 72 (з 14.04.2022 р.) встановлені Нацбанком України граничні строки розрахунків за операціями з імпорту товарів не поширюються на вказані операції незалежно від дати здійснення. Зауважимо, що Порядок планування, формування, особливості розміщення, коригування оборонних закупівель, здійснення контролю та звітування про їх виконання, а також оприлюднення інформації про оборонні закупівлі затверджено постановою КМУ від 03.03.2021 р. № 363;

4. на товари і послуги, що підлягають закупівлі відповідно до угод щодо закупівлі, які укладаються Міністерством охорони здоров'я України зі спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, або угод щодо закупівлі лікарських засобів, медичних виробів, допоміжних засобів та інших товарів медичного призначення і послуг, що укладаються централізованою закупівельною організацією — державним підприємством, засновником якого є Міністерство охорони здоров'я України;

5. на послуги, роботи (крім транспортних і страхових послуг та/або робіт), права інтелектуальної власності та (або) інші немайнові права, що експортуються;

6. на медичні послуги, що імпортуються для забезпечення лікування (у тому числі обстеження та діагностики) за кордоном громадян України із

захворюваннями згідно із затвердженим Міністерством охорони здоров'я України переліком рідкісних (орфанних) захворювань, які призводять до скорочення тривалості життя хворих або їх інвалідизації та для яких існують визнані методи лікування;

7. на товари і послуги, що підлягають закупівлі відповідно до угод, що укладаються громадською організацією «Національний олімпійський комітет України», необхідні для забезпечення участі національних збірних команд України та офіційних делегацій України в Олімпійських іграх, Юнацьких олімпійських іграх, Європейських іграх та інших міжнародних спортивних заходах, що проводяться під егідою Міжнародного олімпійського комітету, Європейських олімпійських комітетів, Асоціації національних олімпійських комітетів;

8. на туристичні продукти (послуги), що імпортуються відповідно до зовнішньоекономічних договорів (контрактів) у туристичній галузі, — операції з постачання, реалізації (продажу) туристичними операторами туристичних продуктів (послуг) нерезидентів;

9. на товари, роботи і послуги оборонного призначення, що закуповуються через міжнародні спеціалізовані організації, їх представництва, перелік яких затверджено постановою КМУ «Про затвердження переліку міжнародних спеціалізованих організацій, їх представництв, що здійснюють закупівлі товарів, робіт і послуг оборонного призначення» від 26.05.2021 р. № 527;

10. на товари, імпорт яких здійснюється державними замовниками у сфері оборони в рамках виконання державних контрактів (договорів) на постачання (закупівлю) товарів, робіт і послуг, укладених відповідно до Законів України «Про оборонні закупівлі» від 17.07.2020 р. № 808-IX та «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. № 922-VII, а також постанови КМУ «Деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану» від 28.02.2022 р. № 169;

11. на товари військового призначення та подвійного використання, відповідно до сертифікатів кінцевого споживача або умов договору (контракту) кінцевим отримувачем яких визначено правоохоронні органи, Міністерство оборони України, військові частини Збройних Сил України, інші військові формування та суб'єктів, що здійснюють боротьбу з тероризмом відповідно до закону та/або беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації, придбані (оплачені) у період воєнного стану в Україні.

Банк завершує здійснення валютного нагляду за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків у випадках представлених у додатку А4.

За нормами п.п. 1 п. 7 розд. II Інструкції № 7 за операціями експорту товарів банк розпочинає відлік установлених Нацбанком граничних строків розрахунків з дати оформлення митної декларації типу ЕК-10 «Експорт» або ЕК-11 «Реекспорт» на продукцію, що експортується (якщо продукція згідно із законодавством України підлягає митному оформленню), або підписання акта або іншого документа, що засвідчує поставку нерезиденту товару відповідно до умов експортного договору (якщо товар згідно із законодавством України не підлягає митному оформленню).

Візьміть до відома: в п. 12 розд. III Інструкції № 7 наведено ситуації, коли допустимим є зменшення суми коштів, що мали надійти на користь резидента від нерезидента як оплата за експорт товару.

Банк здійснює валютний нагляд за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операцією експорту товарів щодо кожного факту здійснення постачання товару, якщо договір передбачає постачання товару в кілька етапів (п. 16 розд. IV Інструкції № 7).

За недотримання встановленого строку надходження валютної виручки нараховується ЗЕД-пеня за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % від суми неоподаткованих коштів за договором у національній валюті (у разі здійснення розрахунків за зовнішньоекономічним договором (контрактом) у національній

валюті) або в іноземній валюті, перерахованій у національну валюту за курсом НБУ, встановленим на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму неоподаткованих коштів за договором (ч. 5 ст. 13 Закону № 2473).

Відповідно до положень ч. 6 ст. 13 Закону № 2473 в разі якщо виконання договору, передбаченого ч. 2 або ч. 3 ст. 13 Закону № 2473 (експорт та імпорту товарів), зупиняється у зв'язку з виникненням **форс-мажорних обставин**, перебіг строку розрахунків, встановленого згідно з ч. 1 ст. 13 Закону № 2473, та нарахування пені відповідно до ч. 5 ст. 13 Закону № 2473 зупиняються на весь період дії форс-мажорних обставин та поновлюються з дня, наступного за днем завершення дії таких обставин.

Підтвердженням виникнення та закінчення дії форс-мажорних обставин є відповідна довідка уповноваженої організації (органу) країни розташування сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) або третьої країни відповідно до умов цього договору (контракту).

«І тут слід зауважити, що з 24.02.2022 р. в Україні впроваджено правовий режим воєнного стану. Торгово-промислова палата України (ТПП) розмістила на своєму офіційному сайті лист від 28.02.2022 р. № 2024/02.0-7.1. Цим листом ТПП України підтверджує, що військова агресія російської федерації проти України, що стало підставою введення воєнного стану із 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року до його офіційного закінчення, є надзвичайними, невідворотними та об'єктивними обставинами для суб'єктів господарської діяльності та/або фізичних осіб за договором, окремим податковим та/чи іншим зобов'язанням / обов'язком, виконання яких / якого настало згідно з умовами договору, контракту, угоди, законодавчих чи інших нормативних актів і виконання, відповідно, яких / якого стало неможливим у встановлений термін внаслідок настання таких форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)» [19].

РОЗДІЛ III

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ЗЕД

Експортно-імпортні операції (ЕІО) є ключовими елементами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), що впливають на фінансову стійкість підприємств та конкурентоспроможність на міжнародному ринку. Ефективне управління ЗЕД вимагає вдосконалення обліку, аналізу та аудиту, які забезпечують прозорість фінансової інформації, оцінку ризиків та оптимізацію витрат.

Удосконалення обліку ЕІО

1. Автоматизація облікових процесів Для забезпечення точності обліку необхідно впроваджувати сучасні інформаційні системи, що підтримують функції валютного контролю, управління контрактами та моніторинг митного оформлення. Використання ERP-систем (наприклад, SAP, Oracle) сприяє інтеграції даних та мінімізації людських помилок.

2. Уніфікація облікових процедур Стандартизація облікових процедур відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) дозволяє забезпечити порівнянність фінансової інформації між різними країнами. Це особливо важливо для підприємств, що працюють на глобальних ринках.

3. Контроль валютних операцій Удосконалення механізмів обліку валютних операцій, включаючи застосування курсів валют на дату операції, переоцінку валютних залишків та управління валютними ризиками, допомагає мінімізувати фінансові втрати.

Удосконалення аналізу ЕІО

1. Аналітика витрат та прибутковості Регулярний аналіз структури витрат і доходів дозволяє виявляти найбільш витратні елементи ланцюга поставок та знаходити можливості для їх оптимізації. Наприклад,

застосування ABC-аналізу допомагає ідентифікувати товари з найбільшою рентабельністю.

2. Оцінка ризиків Для ефективного управління ЗЕД необхідно враховувати ризики, пов'язані з курсовими коливаннями, змінами митного законодавства та політичною нестабільністю. Застосування сценарного аналізу та розрахунку ймовірностей можливих втрат сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

3. Моніторинг ринкової конкурентоспроможності Аналіз конкурентів, ринкових трендів та клієнтських уподобань дозволяє підприємствам адаптувати свої експортно-імпортні стратегії та знаходити нові можливості для розвитку.

Удосконалення аудиту ЕІО

1. Комплексний підхід до аудиту Аудит експортно-імпортних операцій має охоплювати всі етапи, включаючи укладання договорів, митне оформлення, облік валютних операцій та складання звітності. Це сприяє виявленню можливих помилок і шахрайських схем.

2. Використання цифрових інструментів Сучасні технології, такі як аналіз великих даних (Big Data) та штучний інтелект, дозволяють автоматизувати аудит та забезпечити більш точну оцінку діяльності. Наприклад, застосування програм для перевірки митних декларацій може зменшити ризик недотримання нормативних вимог.

3. Розробка рекомендацій для оптимізації Результати аудиту повинні супроводжуватися практичними рекомендаціями щодо покращення бізнес-процесів, управління ризиками та зменшення витрат. Наприклад, аудит може виявити можливості для використання пільгових митних режимів.

Вплив удосконалення обліку, аналізу та аудиту на управління ЗЕД

Ефективне управління ЗЕД залежить від інтеграції облікових, аналітичних та аудиторських процесів. Це дозволяє підприємствам:

- Підвищити прозорість фінансової звітності;

- Приймати обґрунтовані рішення щодо експортно-імпортних контрактів;
- Зменшити витрати та підвищити конкурентоспроможність;
- Забезпечити відповідність законодавчим вимогам.

Удосконалення обліку, аналізу та аудиту експортно-імпортних операцій є важливим фактором для підвищення ефективності управління ЗЕД. Використання сучасних технологій, уніфікація процедур та впровадження інноваційних підходів до аналізу та аудиту сприяють підвищенню фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємств на міжнародному ринку.

Виходячи з вищезазначеного пропонуємо використовувати розроблену детальну програму внутрішнього аудиту для зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), включаючи розробку контрольних точок, періодичність перевірок і перевірку відповідних документів:

1. Мета програми внутрішнього аудиту ЗЕД

- Перевірка дотримання законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності (митного, валютного та податкового).
- Оцінка правильності обліку експортно-імпортних операцій.
- Запобігання фінансовим втратам та ризикам санкцій.
- Забезпечення прозорості процесів та відповідності внутрішнім політикам компанії.

2. Періодичність аудиту ЗЕД

- Щоквартально: Загальний аудит експортно-імпортних операцій за період, оцінка відповідності законодавству та перевірка звітності.
- Щомісяця: Операційний контроль основних облікових даних, платежів та документів.
- Щорічно: Глибокий аудит усіх процесів ЗЕД з підготовкою підсумкового звіту, виявленням ризиків і складанням рекомендацій.

3. Контрольні точки для перевірки

3.1. Етап підписання контрактів

Що перевіряти:

- Наявність зовнішньоекономічного договору, оформленого відповідно до законодавства (українського та міжнародного).
- Чіткість умов поставки (згідно з правилами Інкотермс), порядок оплати, строки виконання.
- Відповідність умов валютного контролю (строки платежів).
- Документи для перевірки**: Контракт, додаткові угоди, комерційна пропозиція.
- Періодичність: При кожному підписанні нового договору.

3.2. Етап здійснення митних операцій

- Що перевіряти:
 - Вірність оформлення митних декларацій (MD), правильність кодів УКТ ЗЕД, зазначених митних платежів та пільг.
 - Дотримання правил митного оформлення товарів (включаючи контроль ліцензій та сертифікатів).
 - Документи для перевірки: Митна декларація, сертифікати відповідності, ліцензії, документи транспортування (CMR, BL).
 - Періодичність: Щомісячний аудит декларацій за минулий період.

3.3. Етап валютних операцій

- Що перевіряти:
 - Дотримання строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.
 - Вірність перерахунку валютних платежів за курсом НБУ.
 - Відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку.
 - Документи для перевірки: Платіжні доручення, банківські виписки, внутрішні розрахункові документи.
 - Періодичність: Щомісяця.

3.4. Етап розрахунків із партнерами**

- Що перевіряти:

- Вірність розрахунків (відповідність сум у первинних документах і платежах).

- Наявність усіх підтвердних документів (рахунки, інвойси, акти виконаних робіт).

- Документи для перевірки: Інвойси, рахунки, акти приймання-передачі товарів або послуг.

- Періодичність: Щоквартально.

3.5. Податковий та бухгалтерський облік**

- Що перевіряти:

- Правильність відображення доходів та витрат за експортними/імпортними операціями.

- Коректне нарахування та відображення ПДВ (при імпорті та експорті).

- Відповідність операцій обліковій політиці компанії та законодавству.

- Документи для перевірки: Податкові накладні, бухгалтерські проведення, звіти з ПДВ, реєстри обліку.

- Періодичність: Щоквартально.

3.6. Первинні документи**

- Що перевіряти:

- Наявність, правильність оформлення та відповідність вимогам законодавства первинних документів.

- Відповідність даних у первинних документах інформації у бухгалтерському обліку.

- Документи для перевірки: ТТН, рахунки-фактури, накладні, договори.

- Періодичність: Щомісяця.

3.7. Внутрішній контроль витрат**

- Що перевіряти:

- Розподіл транспортних, митних та інших супутніх витрат на собівартість товару.

- Оцінка економічної обґрунтованості витрат.

- Документи для перевірки: Калькуляції, акти виконаних послуг, звіти про витрати.

- Періодичність: Щоквартально.

4. Звітування та усунення помилок

- Результати перевірки:

- Аудитор складає звіт, в якому описуються виявлені порушення, ризики та рекомендації щодо їх усунення.

- Розробляється план коригуючих дій із зазначенням відповідальних осіб і строків виконання.

5. Додаткові рекомендації

- Залучати зовнішніх аудиторів для незалежної оцінки раз на рік.

- Використовувати чек-листи для перевірки кожного етапу (контрактування, митне оформлення, розрахунки).

- Регулярно оновлювати внутрішні політики з урахуванням змін у законодавстві.

ВИСНОВКИ

Об'єктом дослідження кваліфікаційної магістерської роботи було обрано ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД". Під час здійснення фінансово-господарського аналізу підприємства було виявлено, що :

Ділова активність знижується: Показники оборотності загальних активів, робочого капіталу та дебіторської заборгованості погіршуються, особливо у 2022-2023 роках.

Фінансовий індикатор FinScore: Покращення в 2022 році не стало стійким, і в 2023 році знову знизився до "В".

А отже підприємству необхідно:

- Провести аналіз структури активів, щоб знайти шляхи покращення їх оборотності.
- Оптимізувати процеси управління дебіторською заборгованістю для скорочення строків оплати.
- Розглянути можливість зменшення запасів і поліпшення управління робочим капіталом.

В ході дослідження внесено пропозиції щодо проведення внутрішнього аудиту експортно-імпортних операцій, а саме:

1. Планування аудиту
 - Визначення ключових ризиків у процесах ЗЕД (валютні, митні, юридичні).
 - Складання програми аудиту з урахуванням специфіки експортно-імпортової діяльності підприємства.
2. Перевірка документального оформлення
 - Аналіз контрактів, митних декларацій, інвойсів, сертифікатів якості.
 - Перевірка відповідності документів законодавчим та внутрішнім нормативам.
3. Оцінка митного та валютного контролю
 - Верифікація правильності розрахунків митних платежів.

- Контроль виконання валютних зобов'язань та перевірка своєчасності валютних переказів.

4. Аналіз ефективності логістики

- Оцінка витрат на транспортування, страхування та митне оформлення.

- Пошук можливостей для оптимізації логістичних витрат.

5. Фінансовий аналіз

- Перевірка прибутковості експортно-імпортних операцій.

- Виявлення можливих втрат через курсові різниці чи штрафні санкції.

6. Розробка рекомендацій

- Підготовка звіту з детальним описом виявлених недоліків та ризиків.

- Надання рекомендацій для підвищення ефективності ЗЕД, зокрема впровадження нових технологій чи змін у процедурних процесах.

Вплив удосконалення обліку, аналізу та аудиту на управління ЗЕД

Ефективне управління ЗЕД залежить від інтеграції облікових, аналітичних та аудиторських процесів. Це дозволяє підприємствам:

- Підвищити прозорість фінансової звітності;
- Приймати обґрунтовані рішення щодо експортно-імпортних контрактів;
- Зменшити витрати та підвищити конкурентоспроможність;
- Забезпечити відповідність законодавчим вимогам.

Удосконалення обліку, аналізу та аудиту експортно-імпортних операцій є важливим фактором для підвищення ефективності управління ЗЕД. Використання сучасних технологій, уніфікація процедур та впровадження інноваційних підходів до аналізу та аудиту сприяють підвищенню фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємств на міжнародному ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ткачик Л. П. Розвиток корпоративного податкового менеджменту в умовах відкритої економіки України. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lnu.edu.ua/files/dissertations/2014-11-26-tkachyk/disTkachyk.pdf>
2. Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР». – № 5 (III)2013. – С. 43-48. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/Downloads/Na_2013_5_9.pdf
3. Мних Є. Удосконалення аналітичних процедур у податковому аудиті // Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково практичної конференції. – Ірпінь: національна академія ДПС України, 2004. – С. 100-105.
4. Рядська В. В. Класифікація завдань аудиторської перевірки операцій, пов'язаних з оподаткуванням / В. В. Рядська // Фінансово-економічний збалансований розвиток України: проблеми та шляхи їх подолання : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 12–13 вересня 2014 р.). – Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика». – 2014. – С. 204-206.
5. Кубеєва А. С. Узагальнення методики зовнішнього аудиту податків/ А. С. Кубеєва // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://stud24.ru/accounting/audit-rozrahunkv-za-podatkami-ta/427522-1518374-page5.html>
6. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [текст]: навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

7. Малишкін О. І. Аудит податків: конструкція на майбутнє [Електронний ресурс]: / О. І. Малишкін // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – №1(17) С. 208-213. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>
8. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю : монографія / О. В. Артюх. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 412 с.
9. Про зовнішньоекономічну діяльність : закон України : №959-XII із змінами № 2388-VI (2388-17) від 01.07.2010 р. ВВР, 2010. № 37. 496 с.
10. Гузенко Г.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. Вісник Національного університету "Юридична академія України імені Ярослава Мудрого". Серія : Економічна теорія та право. 2013. № 3. С. 77-89.
11. Зовнішньоекономічний менеджмент : навч. посібник / І. І. Дахно, та ін. К. : Центр навчальної літератури, 2012. 568 с.
12. Ковтун О.Е., Зубар В.О., Шкарапута О.М. Удосконалення організації зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві. вебсайт URL: http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/77855.doc.htm.
13. Пшик-Ковальська О.О. Процес планування зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Наукові праці НУ «Львівська політехніка». 2012. С. 468–472.
14. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. No 2473-VIII.
15. Закон України " Про валюту і валютні операції" № 2473-VIII, редакція від 15.05.2021.
16. Наказ «Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджено наказом Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193.
17. Податковий кодекс України No2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.12.2023)

18. Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2020 року).

19. Влада Карпова «Професійний бухгалтер»: ЗЕД-операції в умовах військового стану: терміни розрахунків / Карпова В. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <https://ibuhgalter.net/articles/995>

20. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15-27.

21. Коваль О., Балабайкіна Н. Методика бухгалтерського обліку експортних-імпортних операцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 4. С. 31-35.

22. Про затвердження Інструкції про порядок здійснення контролю над експортними, імпортними операціями : Постанова Національного банку України від 24.03.1999 № 136. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0338-99>.

23. URL : <https://www.buh24.com.ua/rozrahunki-zaeksportnoimportnimi-operatsiyami>.

24. Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України : Постанова Національного банку України від 13.12.2016 № 410. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0410500-16>.

25. Звіт про управління до річного звіту з основної діяльності за 2022 рік ТОВ “КЕРНЕЛ-ТРЕЙД” URL : <https://chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgltclfindmkaj/https://nmpp.kernel.biz/upload/03de4fe906713e3a20470afda8b1e4cd.pdf>