

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Первомайська філія Національного університету кораблебудування імені
адмірала Макарова**

Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки та організації виробництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

«___» _____ 2020 р.

Кваліфікаційна робота

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

на тему: Формування обліково-аналітичного забезпечення
зовнішньоекономічної діяльності підприємства (на матеріалах ПрАТ «Санта
Україна»)

Виконала: студентка 62-ЕК_{маг} групи
_____ **Павловська Н.І.**
(підпис)

Керівник роботи:
завідувач кафедри обліку і
економічного аналізу к.е.н., доцент
(посада, науковий ступень вчене звання)

_____ **Козіцька Н.О.**
(підпис)

Первомайськ – 2020 року

Анотація

Кваліфікаційна магістерська робота присвячена дослідженню теорії та практики формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності як основного джерела прийняття ефективних управлінських рішень в сучасних умовах господарювання промислових підприємств.

На основі дослідження наукових літературних джерел та законодавчо-нормативної бази, розкрито зміст поняття «зовнішньоекономічна діяльність» та порядок формування її обліково-аналітичного забезпечення. Проаналізовано зовнішньоекономічну діяльність досліджуваного підприємства, надано оцінку його фінансового стану.

Для удосконалення обліково-аналітичного процесу зовнішньоекономічної діяльності, в роботі наведено ряд пропозицій, з метою удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, зовнішньоекономічні операції, обліково-аналітичне забезпечення, обліково-аналітичний процес, давальницька сировина.

Annotation

Qualifying master's thesis is devoted to the study of the theory and practice of formation of accounting and analytical support of foreign economic activity as the main source of effective management decisions in modern business conditions of industrial enterprises.

Based on the study of scientific literature sources and legal framework, the content of the concept of "foreign economic activity" and the order of formation of its accounting and analytical support. The foreign economic activity of the researched enterprise is analyzed, the estimation of its financial condition is given.

To improve the accounting and analytical process of foreign economic activity, the paper presents a number of proposals to improve accounting and economic analysis of foreign economic activity.

Key words: foreign economic activity, foreign economic operations, accounting and analytical support, accounting and analytical process, toll raw materials.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність

П(С)БО - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НП(С)БО - Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

ПрАТ «Санта-Україна» - приватне акціонерне товариство «Санта
Україна»

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1 Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства	9
1.1. Зовнішньоекономічна діяльність як предмет обліково-аналітичного забезпечення	9
1.2. Регламентація зовнішньоекономічних операцій на національному рівні	19
1.3. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства	25
Висновки до розділу 1	37
РОЗДІЛ 2 Організаційно-економічна характеристика та аналіз фінансового стану ПрАТ «Санта-Україна»	40
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Санта Україна»	40
2.2. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Санта Україна»	50
Висновки до розділу 2	60
РОЗДІЛ 3 Формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»	63
3.1. Організація бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»	63
3.2. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»	75
3.3. Методика оцінки і прогнозування показників ефективності операцій з давальницькою сировиною на основі маржинального аналізу	85
Висновки до розділу 3	91
РОЗДІЛ 4 Організація охорони праці у ПрАТ «Санта Україна»	94
Висновки до розділу 4	99
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	105
ДОДАТКИ	110

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Одним з основних факторів сприятливого розвитку економіки і регіональних економік є активна зовнішньоекономічна діяльність. Більшість підприємств і організацій в якості пріоритетного напрямку своєї збутової політики надають перевагу експортним поставкам. Міжнародні та зовнішньоекономічні зв'язки суб'єктів господарювання захоплюють все ширший спектр відносин і впливають на економічний розвиток країни, на вектори зовнішньоекономічної політики держав і систему міжнародних економічних відносин в цілому.

Останнім часом динаміка зовнішньоекономічних зв'язків підприємств різних національних економік значно зросла: розширилася географія їх міжнародних контактів, істотно зріс обсяг співробітництва, змінився його зміст. Це позитивно вплинуло на розвиток конкретних регіонів і національних економік в цілому, що підтверджується практикою європейських, азіатських, американських економік.

Не стоїть осторонь від цього процесу і Україна. Реалізуючи відповідну стратегію, вітчизняні підприємства сприяють становленню позитивного сприйняття України у світі, забезпечують поступальні кроки у розвитку національної економіки, створюють та просувають унікальні внутрішні бренди. Однак, питання обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій, наразі залишаються дискусійними.

Питання формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності обґрунтували в наукових працях В.Ю. Гордополов, Н.В. Гришко, Л.В. Гуцаленко, У.О. Марчук, С.О. Кузнецова, Н.В. Кінзерська, А.С. Колесніченко, О.О. Книшек, Д.М. Чирка та інші. Віддаючи належне фундаментальним науковим розробкам, слід підкреслити, що і в теоретичному, і в практичному плані

залишаються невирішеними питання організації і методики обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних і практичних питань формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності швейних підприємств та методичне обґрунтування доцільності застосування вдосконаленого механізму обліку і впровадження економічного аналізу зовнішньоекономічної діяльності на базовому підприємстві.

Для досягнення цієї мети в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити зовнішньоекономічну діяльність, як предмет обліково-аналітичного забезпечення;
- охарактеризувати регламентацію зовнішньоекономічної діяльності на національному рівні;
- розкрити особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності;
- надати виробничо-економічну характеристику ПрАТ «Санта Україна»;
- проаналізувати фінансовий стан ПрАТ «Санта Україна»;
- вивчити організацію обліку зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»;
- надати рекомендації щодо удосконалення формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.

Об'єктом дослідження – первинна, зведена та звітна документація ПрАТ «Санта Україна» м. Первомайськ, Миколаївської області.

Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових **методів дослідження**: порівняння – для визначення

відмінностей та спільних рис явищ, які досліджуються; групування – для визначення концептуальних ознак об’єкта дослідження; синтезу та аналізу – задля деталізації об’єкта дослідження, шляхом його розкладання на частини; монографічний метод – задля більш детального вивчення об’єкта дослідження; розрахунковий – задля здійснення розрахунків; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів. Обробка інформації здійснювалась за допомогою ПЕОМ.

Основними джерелами, які використовувалися для написання роботи є: Законодавчі та нормативні документи України, дані фінансової звітності ПрАТ «Санта Україна», наукові джерела, періодичні фахові видання.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження обговорені та апробовані шляхом участі у науково-практичних конференціях та друком тез:

1. Павловська Н.І. Застосування елементів актуарного обліку в задоволенні інформаційних потреб вартісно-орієнтованого управління/ Н.І. Павловська // Міжвузівська студентська науково-практична конференція «Молодь, освіта, наука 2020»: тези доповідей. – Первомайськ: ПФ НУК, 2020.-140-142с.

2. Значення інформаційно-методичного забезпечення систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та аудиту розрахунків по оплаті праці в реалізації цілей стратегічного управління бізнес-процесами / Н.В. Гавриленко, Н.І. Павловська// Науково-практична інтернет-конференція: «Проблеми розвитку регіону: промислові і економічні аспекти». - Первомайськ: ПФ НУК, 2020. -85-88с.

Структура і обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг кваліфікаційної магістерської роботи становить 110 сторінок до складу яких входить 19 рисунків та 27 таблиць. Список використаних літературних джерел містить 43 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Зовнішньоекономічна діяльність як предмет обліково-аналітичного забезпечення

У сучасному глобалізованому світі досить потужною силою економічного розвитку виступає зовнішньоекономічна діяльність на мікро та макро рівнях. Економічний розвиток будь-якої країни неможливий без її активної участі і взаємовідносин з іншими країнами світу. Зовнішньоекономічні зв'язки стають суттєвим важелем прискорення розвитку економіки та створення передумов для забезпечення соціально-економічного розвитку відповідно до світових стандартів.

Зовнішньоекономічна діяльність являє собою особливу складову економічної діяльності України, в якій задіяна значна кількість суб'єктів, діяльність яких безпосередньо пов'язана із зовнішньою торгівлею, а саме експортом та імпортом товарів.

Основним суб'єктом сучасних міжнародних економічних відносин виступає підприємство як ключова ланка ринкової економіки. Зовнішньоекономічна діяльність – це важлива й невід'ємна сфера господарської діяльності, яка при ефективному використанні всього комплексу сучасних форм і методів міжнародних економічних відносин здатна впливати на технічне удосконалення виробництва, підвищення продуктивності праці і якості продукції, яка виробляється.

Вихід підприємства на зовнішні ринки сприяє пристосуванню економіки до системи світогосподарських відносин, формуванню економіки

відкритого типу. Саме тому регулювання та розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств – це суттєвий фактор підвищення ефективності господарської діяльності на рівні окремих підприємницьких структур, так і в масштабах усієї країни [40].

Досліджуючи показники зовнішньої торгівлі України за період 2015–2019 рр., можна сказати, що протягом періоду 2015-2016 р. наявна тенденція до зниження. Проте протягом 2016–2019 рр. прослідковується невисоке збільшення експорту та стрімке нарощення імпорту товарів, що несе за собою щорічне збільшення сальдо та має негативний характер для економіки країни. Зокрема, експорт товарів з України у 2019 р. становив 50060,3 млн. дол., що на 2725,3 млн. долл. більше, ніж у 2018 р. (5,8 %). Імпорт збільшився на 3596 млн. доларів порівняно з 2018 р. (6,3%) та з 2014 р., а саме на 6354,9 млн долл., що становить приблизно 11,7%. Сальдо у 2019 р. становило - 10723,3 млн дол., коли тільки у 2015 р. воно було додатнім та дорівнювало 527 млн дол (рис. 1.1).

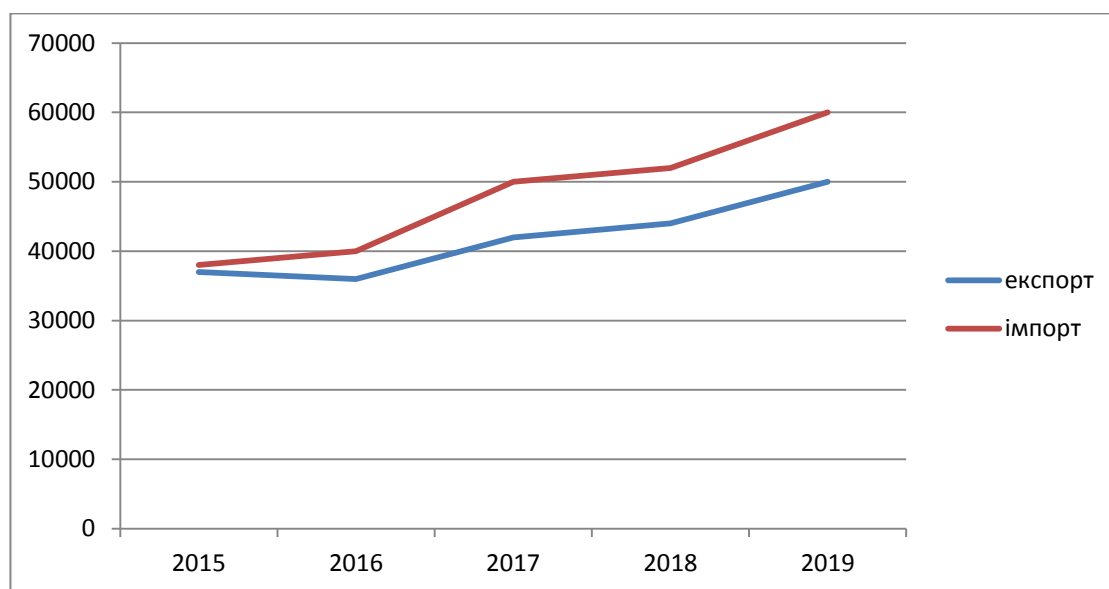


Рис. 1.1. Динаміка показників експорту та імпорту України за період 2015–2019 р., побудовано за джерелом [1]

Для всебічного аналізу зовнішньоекономічних показників важливим є дослідження товарної та географічної структури експорту та імпорту України (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Товарна структура експорту України за період 2015–2019 рр.,
тис.дол.США, побудовано за джерелом [1]

Назва товарів згідно з УКТЗЕД	2015	2016	2017	2018	2019
Живі тварини; продукти тваринного походження	823434,9	775036,9	1108757,0	1210638,3	1277015,8
Продукти рослинного походження	7971492,5	8093693,7	9215707,9	9886060,4	12914543,1
Жири та олії тваринного або рослинного походження	3299799,1	3962975,8	4605666,2	4496511,0	4732237,5
Готові харчові продукти	2468418,0	2450096,2	2826723,0	3018600,8	3220383,8
Мінеральні продукти	3099490,6	2728764,8	3947721,9	4339620,4	4866480,3
Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	2130843,6	1558173,2	1660611,8	1871254,4	1930809,8
Шкури необроблені, шкіра вичищена	114699,2	121962,5	151973,2	165354,0	149080,2
Деревина і вироби з деревини	1107197,0	536903,4	1205909,2	1494627,8	1400370,4
Текстильні матеріали та текстильні вироби	634219,5	677445,5	759500,6	846558,1	847198,6
.....					
Разом	38127149,7	36361711,2	43264736,0	47334987,0	50054605,8

Таблиця 1.2

Товарна структура імпорту України за період 2015–2019 рр.,
тис.дол.США, побудовано за джерелом [1]

Назва товарів згідно з УКТЗЕД	2015	2016	2017	2018	2019
Живі тварини; продукти тваринного походження	548170,2	626279,1	731549,5	917988,8	1071472,8
Продукти рослинного походження	1146186,3	1284816,5	1368027,1	1529221,1	1794636,6
Жири та олії тваринного або рослинного походження	182338,9	245957,3	266616,4	267350,2	253298,1
Готові харчові продукти	1607736,9	1734013,9	1935015,9	2340898,0	2616621,0

Продовження табл.1.2

Мінеральні продукти	11689985,7	8495024,4	12504732,4	14191944,7	12984566,8
Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	5009163,1	5619505,4	6545865,2	7058290,9	7483373,2
Шкури необроблені, шкіра вичищена	167387,7	208817,6	251304,3	284929,7	283027,5
Деревина і вироби з деревини	148211,0	915296,7	250471,5	303897,0	307393,2
Текстильні матеріали та текстильні вироби	1414595,1	1545748,7	1738662,6	2011682,8	2375980,4
.....					
Разом	37516443,0	39249797,2	49607173,9	57187578,0	60800173,1

Що стосується товарів імпоротної продукції важливо відмітити, що у 2019 р. на основні них припадає 85,8 % від загальної кількості імпорту. Найбільшу питому вагу ввезених товарів мають: машини, обладнання та механізми (21,9%) та мінеральні продукти (21,4%). Досить вагомою є частка продукції хімічної і пов'язаних з нею галузей промисловості (12,3%), та різні промислові товари (10,1%). Водночас, невеликою є вага недорогоцінних металів та виробів з них (6%), полімерних матеріалів, пластмас та виробів з них (5,9%), готових харчових продуктів (4,3%) та текстильних матеріалів і виробів з них (3,9%). Загалом протягом періоду 2015-2019 років спостерігалася тенденція до збільшення залежності України від імпорту даних товарів, що є негативним чинником для зовнішньоекономічної діяльності України.

Маючи великі можливості саморозвитку, Україна позиціонує себе на міжнародному ринку як достатньо сильна, велика європейська держава. Країна намагається знайти надійних та вигідних партнерів для здійснення зовнішньоекономічної діяльності, незважаючи на безліч чинників, які перешкоджають таким діям.

Висока ефективність зовнішньоекономічної діяльності дає змогу підвищити конкурентоспроможність вітчизняних товарів на світових ринках, створити раціональну структуру експорту і імпорту, залучити іноземні

інвестиції на вигідних умовах для двох сторін, а також забезпечити економічну безпеку держави.

Дослідженню економічної сутності зовнішньоекономічних зв'язків присвячена велика кількість публікацій і досліджень вітчизняних та іноземних науковців. Серед вітчизняних слід відзначити таких як О. І. Амоша, Б. В. Буркинський, М. П. Бутко, В. М. Геєць, О. П. Гребельник, Б. М. Данилишин, М. І. Дідківський, М. І. Долішній, В. І. Захарченко, В. В. Козик, Н. А. Микула, Ю. В. Макогон, Т. В. Пепа, Є. В. Савельєв, Л. Г. Чернюк, С. М. Шкарлет. В свою чергу, серед іноземних - Н.Ф. Гофман, М. Портер, Е.Ф. Прокушев, Д. Рікардо, А. Сміт та інші.

Незважаючи на значну кількість досліджень з даної тематики питання зовнішньоекономічної діяльності не можливо вважати повністю вирішеними, тому зосередимо на них подальшу увагу.

В Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» сутність категорії зовнішньоекономічна діяльність наводиться як діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємовідносинах між ними як на території України, так і за її межами [32].

В вітчизняній економічній літературі поняття «зовнішньоекономічна діяльність» активно вживається починаючи із запровадження економічних реформ в 1987 р., одним із центральних напрямів яких була децентралізація зовнішньої торгівлі, надання підприємствам права безпосереднього виходу на зовнішній ринок і стимулювання розвитку ЗЕД на рівні господарських суб'єктів [12, с.85].

У науковій літературі під визначенням сутності поняття зовнішньоекономічна діяльність розуміють систему міжнародних відносин зі створення та просування на світовий ринок товарів та послуг.

Сучасна економічна енциклопедія трактує зовнішньоекономічну діяльність як сферу економічної діяльності держави і підприємств, яка тісно пов'язана із зовнішньою торгівлею, експортом та імпортом товарів,

іноземними кредитами і інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів [15, с.44].

В той же час О.В. Шкурупій називає її сферою господарської діяльності, пов'язаною з міжнародною виробничою і науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом продукції, виходом підприємства на зовнішній ринок [43, с.9].

М.І. Дідківський застосовує поняття зовнішньоекономічна діяльність переважно для характеристики зовнішньоекономічних операцій на мікрорівні (підприємств, організацій, об'єднань); операцій, метою яких було отримання прибутку в умовах самоокупності [14].

У свою чергу, О.П. Гребельник визначає зовнішньоекономічну діяльність як господарювання суб'єктів України та іноземних суб'єктів, засноване на відносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [13].

Є.Ф. Прокушев під зовнішньоекономічною діяльністю розуміє сукупність форм прояву міжнародних економічних відносин, визначаючи її як процес становлення і функціонування господарських зв'язків між суб'єктами міжнародної економіки [34].

Т.В. Васюк [4, с. 24] відмічає у своїй праці, що зовнішньоекономічна діяльність – це сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права.

Н.Ф. Гофман і Г.А. Маховікова тлумачать зовнішньоекономічну діяльність як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і комерційних функцій фірм і підприємств, пов'язаних зі співпрацею з іноземними партнерами [12].

Зовнішньоекономічна діяльність на думку Н. Гавловської [6, с.28], можна визначити як сукупність виробничо-господарських, організаційно-

економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях.

О.В. Васюренко стверджує, що це частина господарської діяльності даного суб'єкта, що визначається через сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій у процесі реалізації зовнішньоекономічних зв'язків держави, пов'язаних з участю даного суб'єкта у зовнішньоекономічних операціях згідно із завданнями щодо його розвитку [5, с.5].

Л.Г. Мельник визначає ЗЕД як сферу економічної діяльності держави і підприємств, яка тісно пов'язана із зовнішньою торгівлею, експортом та імпортом товарів, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів [21].

М. П. Бутко тлумачить сферу зовнішньоекономічних зв'язків як підсистему економічної системи країни, яка безпосередньо впливає на розвиток господарського комплексу. Її становлення обумовлюється факторами, що визначають загальний розвиток економічної системи, а також факторами, які безпосередньо обумовлюють її стан як підсистеми [3].

На думку В. Фостолович [39, с.30], поняття зовнішньоекономічна діяльність є складовою агрегованою економічною категорією, яка складається з окремих елементів і класифікується за типами, формами та видами (рис. 1.2).

Узагальнюючи поняття, викладені в наукових працях попередників Т.В. Васюк у своїх працях сутність зовнішньоекономічної діяльності викладає як економічна діяльність, пов'язана із реалізацією виробничо-господарських, організаційно-економічних, оперативно-комерційних, фінансово-інвестиційних функцій підприємства, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами з метою отримання прибутку внаслідок виконання угод з іноземними суб'єктами господарської діяльності [4, с.14].

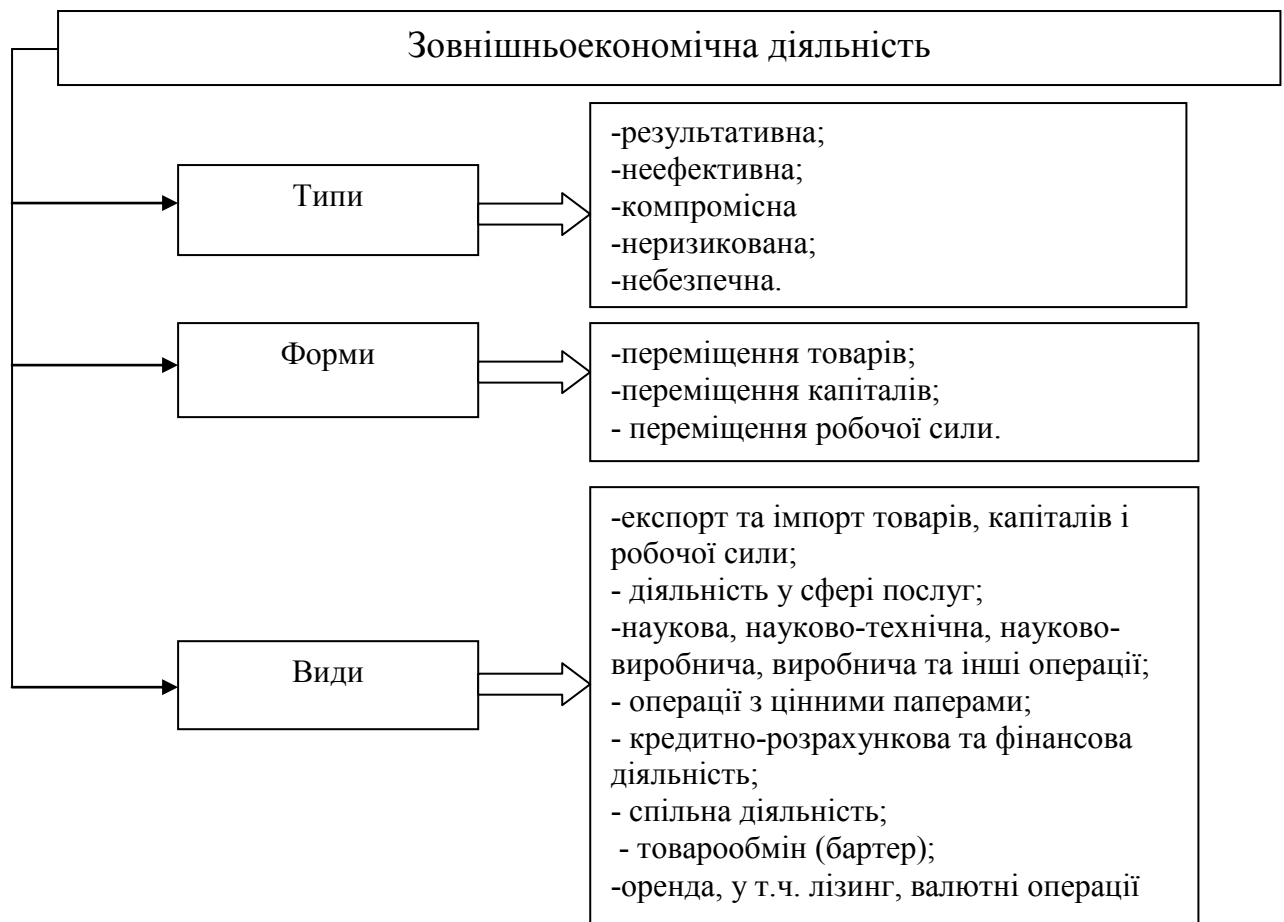


Рис.1.2. Класифікаційні ознаки зовнішньоекономічної діяльності

Об'єктами зовнішньоекономічної діяльності науковці визначають майно, джерела та господарські процеси, які є сукупністю зовнішньоекономічних операцій і беруть участь в зовнішньоекономічній діяльності (рис.1.3) [18с.103]. Відносно суб'єктів, то їх поділяють на групи, визначені в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Варто зазначити, що така класифікація висвітлює інформацію щодо суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на мікрорівні. Було б доречним виділити в класифікації суб'єктів ЗЕД дві класифікаційні ознаки: суб'єкти макрорівня і суб'єкти мікрорівня (рис.1.4). Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівне право здійснювати будь-які її види, прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак. Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно з законами України. Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність відповідно

до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

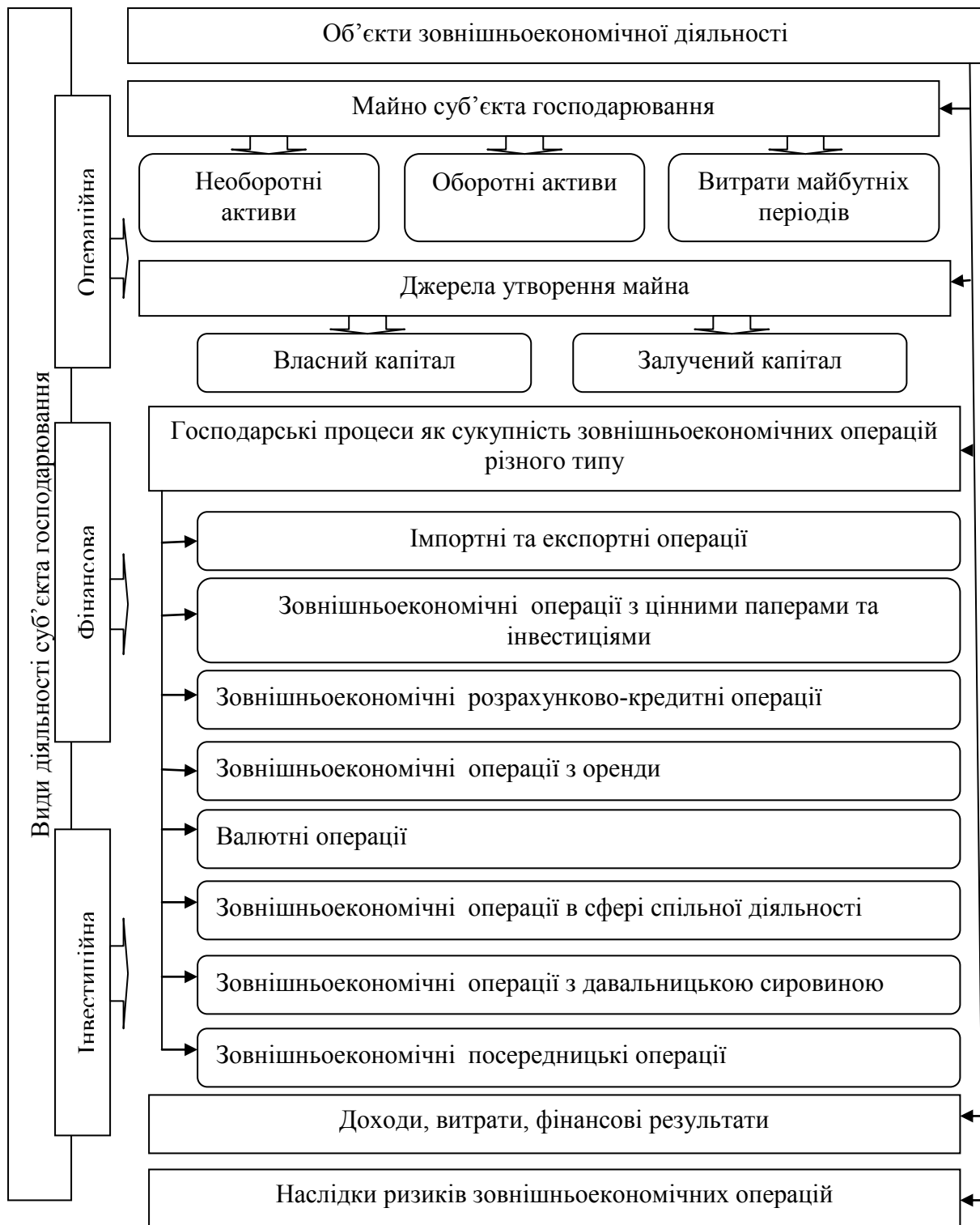


Рис.1.3. Об'єкти зовнішньоекономічної діяльності

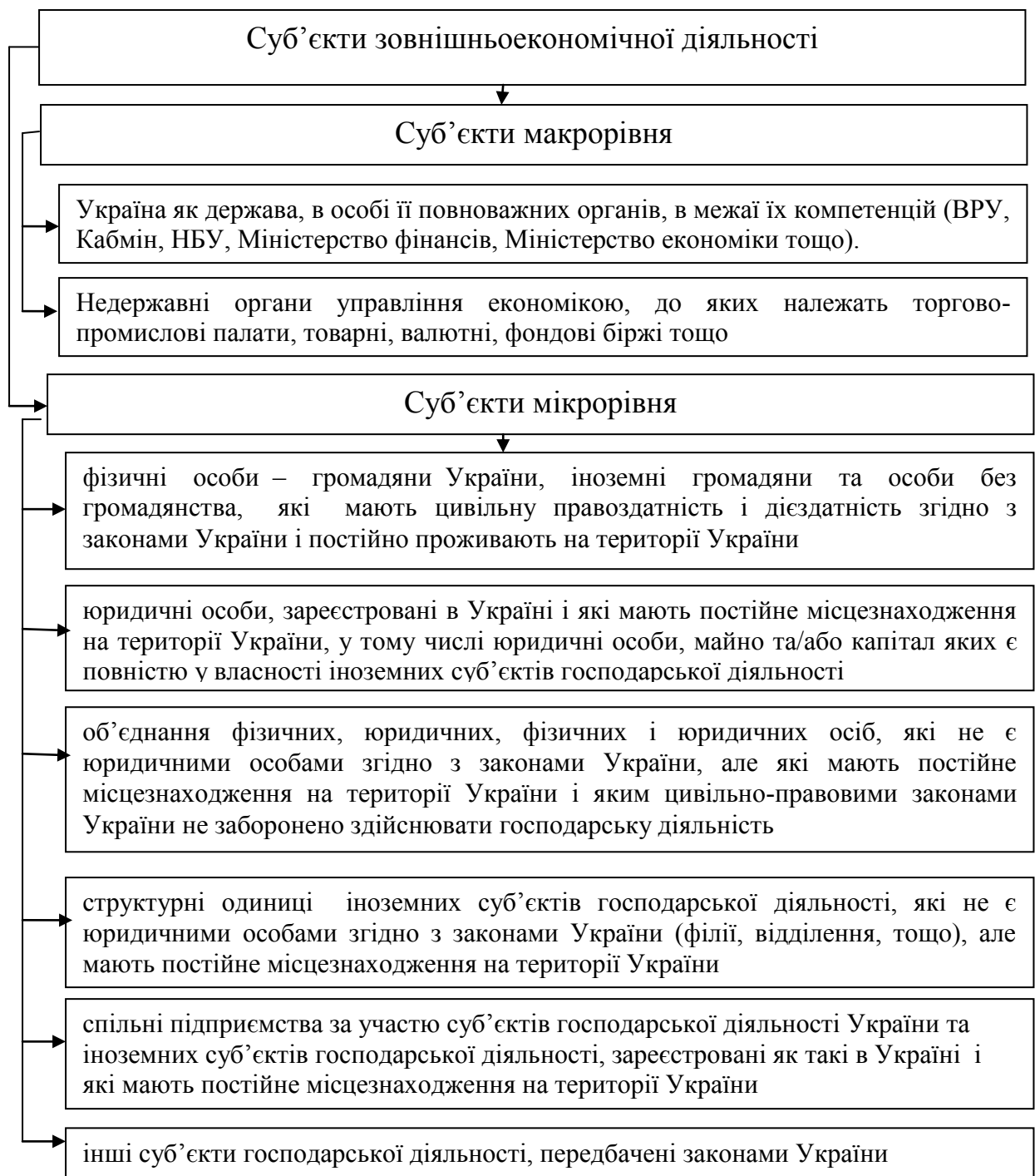


Рис.1.4. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Провідне місце в зовнішньоекономічній діяльності займають зовнішньоекономічні операції, які здійснюються за трьома абсолютно різними напрямками: товарним, наданням послуг та обміном продуктами інтелектуальної власності.

Зовнішньоекономічні операції поділяються на основні і допоміжні. До основних відносять операції які здійснюються на розрахунковій основі між безпосередніми учасниками цих операцій. Це операції: по обміну науково-технічними знаннями в формі торгівлі патентами ліцензіями, “ноу-хау”; по обміну товарами в матеріально-речовій формі (експортно-імпортні операції); по обміну технічними послугами в формі консультативного і будівельного інжинірингу; орендні, в тому числі лізингові; з надання консультаційних послуг в галузі інформації та удосконалення управління; по міжнародному туризму; по обміну кінофільмами, телепрограмами та ін. До допоміжних зовнішньоекономічних відносять операції: по міжнародних перевезеннях; транспортно-експедиторські; зі страхування вантажів; збереження вантажів при міжнародних перевезеннях; операції за міжнародними розрахунками тощо [38, с.185].

Особливостям формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій буде присвячено наступний підрозділ кваліфікаційної магістерської роботи.

1.2. Регламентація зовнішньоекономічних операцій на національному рівні

Зовнішньоекономічні операції здійснюють економічний та соціальний вплив на суспільство. Вони мають свої істотні особливості, а результати їх здійснення безпосередньо впливають на якість життя суспільства в цілому як індикатор «соціальності».

Головним стимулюючим фактором розвитку зовнішньоекономічної діяльності, а відповідно і зовнішньоекономічних операцій, є досконалість законодавчого регулювання та зрозумілість у застосуванні законів.

Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні діє з метою утримання балансу між економікою та внутрішнім

ринком, підтримки активних структурних змін в економіці та забезпечення комфортних умов для приєднання економіки країни до світової системи поділу праці.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, не залежно від галузі, виникають суперечки: між суб'єктами господарювання та органами державного контролю. Для того, щоб цьому запобігти, слід чітко дотримуватися норм чинного законодавства.

Значення та якість нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності заключається в підтримці державою національних галузей виробництва, адже під тиском конкуренції з боку імпорتنих товарів вітчизняне виробництво втрачає свої позиції та можливості. Зовнішньоекономічна політика держави має прямий вплив здійснює безпосереднє регулювання зовнішньоекономічною діяльністю. Відповідно, виникає залежність і від міжнародно-правової системи регулювання зовнішньоекономічної діяльності та необхідності проведення гармонізації вітчизняної правової системи з правовими системами тих країн, з якими Україна перебуває в найтісніших відносинах. Саме у зв'язку з цим дуже гостро для нашої держави при вступі до Європейського Союзу постало питання гармонізації національного законодавства з тими міжнародно-правовими актами, на основі яких ця міжнародна структура діє.

Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – через прийняття законів та постанов, Президентом України – шляхом затвердження указів, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, які регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Зауважимо, що закони України спрямовані на здійснення довгострокового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а накази й нормативні акти, як правило, є документами короткострокової дії.

Н.В. Гришко та О.Е. Лубенченко [35, с.383] у своїх працях виокремлюють органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності та визначають компетенції окремо для кожного (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності
та їх компетенції

Органи державного регулювання	Компетенція органу
Верховна Рада України	- прийняття, зміна та скасування законів, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності;
	- затвердження головних напрямів зовнішньоекономічної політики України;
	- розгляд, затвердження та зміна структури органів державного регулювання
Кабінет Міністрів України	- вживає заходів до здійснення зовнішньоекономічної політики України відповідно до законів України;
	- здійснює координацію діяльності міністерств, державних комітетів та відомств України по регулюванню зовнішньоекономічної діяльності; координує роботу торговельних представництв України в іноземних державах;
	- приймає нормативні акти управління з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України;
	- проводить переговори й укладає міжурядові договори України з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України про міжнародні договори України;
	- відповідно до своєї компетенції, визначеної законами України, вносить на розгляд Верховної Ради України пропозиції про систему міністерств, державних комітетів і відомств-органів оперативного державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, повноваження яких не можуть бути вищими за повноваження Кабінету Міністрів України, які він має згідно з законами України;
	- забезпечує складання платіжного балансу, зведеного валютного плану країни
Національний банк України	- здійснює зберігання і використання золотовалютного резерву України та інших державних коштовностей, які забезпечують латоспроможність України;
	- представляє інтереси України у відносинах з центральними банками інших
	- здійснює облік і розрахунки по наданих та одержаних державних кредитах і позиках, провадить операції з централізованими валютними ресурсами, які виділяються з
	Державного валютного фонду України у розпорядження Національного банку України;

	- виступає гарантом кредитів, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності іноземними банками, фінансовими та іншими міжнародними організаціями під заставу Державного валютного фонду та іншого державного майна України
Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики	- забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики при здійсненні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виходу на зовнішній ринок, координацію їх зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі відповідно до міжнародних договорів України;
	- здійснює контроль за додержанням всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України;
	- проводить антидемпінгові, антисубсидійні та спеціальні розслідування у порядку, визначеному законами України;
	- виконує інші функції відповідно до законів України і Положення про центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики
Державна митна служба України	- здійснює митний контроль в Україні згідно з чинними законами України
Антимонопольний комітет України	- здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції
Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі	- здійснює оперативне державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні відповідно до законодавства України;
	- приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних або спеціальних розслідувань та застосування відповідно антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів

Головним нормативно-правовим актом, що регулює зовнішньоекономічну діяльність, є Закон України від 16 квітня 1991 р. «Про зовнішньоекономічну діяльність» [32], в якому визначаються принципи зовнішньоекономічної діяльності, окреслюється коло її суб'єктів, визначаються види зовнішньоекономічної діяльності, закріплюються основи її регулювання, а також передбачається встановлення спеціальних правових режимів зовнішньоекономічної діяльності й містяться норми щодо відповідальності учасників зовнішньоекономічної діяльності та захисту їх прав та інтересів [16, с.86].

Одну з провідних ролей у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності відіграє Господарський кодекс України [11], Закон України «Про міжнародне приватне право» від 23.06.2005 р. [33]. В згаданих документах наведено загальні положення щодо правового регулювання зовнішньоекономічних відносин та зосереджені основні приватноправові засади регулювання цих відносин.

У часи, коли виробництво і торгівля регулювалися виключно національними законодавствами різних країн, Міжнародною торговельною палатою (далі – МТП) створено і впроваджено стандартні торговельні правила ІНКОТЕРМС, які стали важливим кроком до єдиного їх застосування в різних торгових і правових системах світу. Сфера дії ІНКОТЕРМС 2010 поширюється на права та обов'язки сторін по договору купівлі-продажу в частині поставки товарів (умови поставки товарів) [26].

Обліково-аналітичний процес зовнішньоекономічної діяльності потребує специфічного нормативно-правового забезпечення. Враховуючи, що основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є: валютні кошти і валютні операції; товари та їх рух на підставі експортно - імпорتنих операцій; розрахункові та кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, облік ЗЕД регулюються відповідним стандартом бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [31] а для компаній, які ведуть облік за МСФЗ – IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates [23]. Незважаючи на деяку редакційну відмінність, основні вимоги цих двох стандартів ідентичні.

Крім зазначених нормативних документів, застосовують положення Митного та Податкового Кодексів, Наказів ДПА, інструкцій, положень тощо.

Виходячи із вищепереліченого, всю систему нормативно-правових актів щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності, враховуючи нормативне регулювання обліково-аналітичного процесу такої діяльності, представимо у вигляді 5-рівневої структури (рис. 1.5), в якій представлені законодавчі акти, починаючи від Конституції України на першому рівні, закінчуючи робочими документами підприємства на п'ятому. Якщо норми

одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користується той, що належить вищому рівню структури.

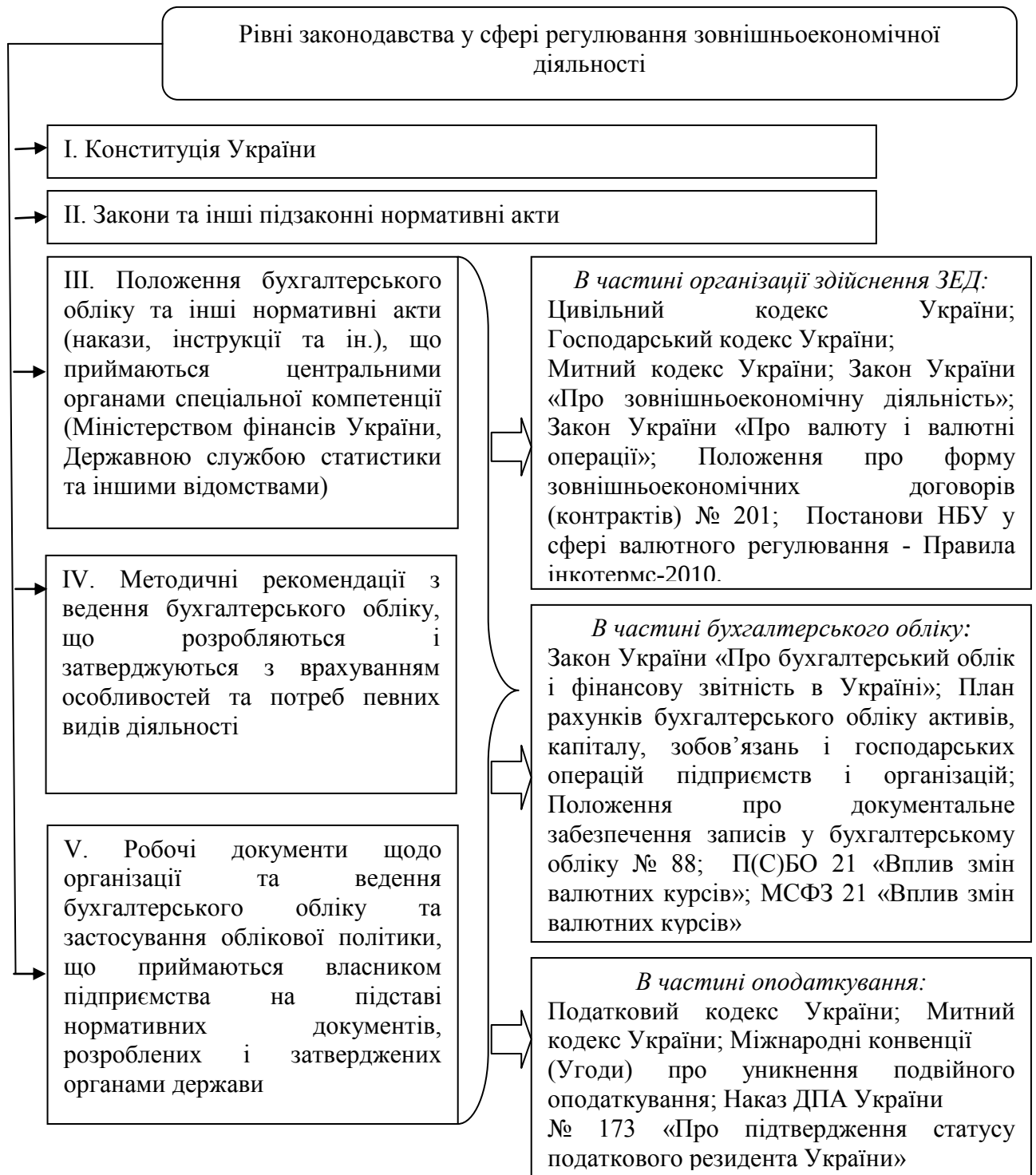


Рис. 1.5. Структура законодавства, що регулює зовнішньоекономічну діяльність

Підсумовуючи результати опрацьованої інформації щодо нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, можемо стверджувати про надмірну кількість правових документів, суперечності між ними. Відповідно, відсутність координації між прийняттям нормативно-правових документів, що регулюють окремі аспекти зовнішньоекономічної діяльності послаблює можливість здійснення ефективної діяльності суб'єктами господарювання.

1.3. Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Одним із основних джерел, що має вплив на якісне та раціональне управління підприємством, установою чи організацією є використання точної, правдивої та неупередженої інформації щодо його діяльності. Обліково-аналітичне забезпечення спрямовується на оцінювання результатів діяльності підприємства та надання необхідної інформації керівництву з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Якщо розглядати обліково-аналітичне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності з точки зору формаційних умов його функціонування, то воно має ту ж структуру, що і обліково-аналітичне забезпечення «взагалі». В той же час у нього є цілий ряд особливостей, що вимагають ретельного дослідження [27].

По-перше, в основі здійснення зовнішньоекономічної діяльності лежать, перш за все, економічні інтереси окремих суб'єктів господарювання. Але в даному сегменті економіки основною відмінною рисою таких інтересів є їх міжнаціональний масштаб. На рівні підприємства розвиток зовнішньоекономічної діяльності дозволяє використовувати переваги міжнародного поділу праці за рахунок підвищення ступеня свободи у виборі

найбільш ефективних шляхів для вирішення наступних важливих виробничих завдань:

- реалізація конкурентних переваг спеціалізації, внаслідок виходу на зовнішній ринок;
- можливість досягнення оптимальних розмірів виробництва;
- зниження собівартості продукції шляхом заміни дорогих вітчизняних компонентів виробництва на дешевші імпортні, використання зарубіжних ліцензій і «ноу-хау», залучення більш дешевої робочої сили з-за кордону, перенесення частини виробничого процесу в більш сприятливі зарубіжні умови тощо;
- отримання максимального прибутку від виробництва при вільному виборі напрямів і форм реалізації готової продукції;
- свобода у виборі виробничого партнера;
- можливість залучення інвестицій на найбільш вигідних умовах, створення спільних підприємств.

По-друге, відмінною рисою обліково-аналітичного забезпечення, характерною не тільки для нашої країни, але і для всієї світової економіки, є значно більш складна, в порівнянні з внутрішньою сферою господарювання, система регулювання. Збільшення ступеня складності пов'язане з тим, що регулювання зовнішньоекономічною діяльністю в більшій мірі залежить від світових економічних процесів. Тому в систему регулювання ЗЕД, крім основних елементів - державне і недержавне регулювання, канали регулювання, рівні суб'єктів регулювання і методи регулювання, входять такі специфічні складові, як міжнародне право, митно-тарифна політика, державна політика економічної безпеки країни тощо.

По-третє, дослідження обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД дозволяє виділити як загальні особливості, характерні для всієї системи, так і специфічні особливості бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Перші формуються в основному під впливом відмінностей України від інших країн і процесу переходу нашої країни до ринкової економіки.

Другі - пов'язані зі специфікою ЗЕД по відношенню до внутрішньогосподарської діяльності.

Ще однією особливістю функціонування обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД є жорсткий валютно-фінансовий контроль. Висока криміналізація вітчизняної економіки взагалі і особливо її зовнішньоекономічного сектора, нестабільність внутрішнього ринку, перманентна інфляція викликають масовий відтік капіталу за кордон. В результаті держава для захисту національної економічної безпеки змушена постійно посилювати заходи валютного контролю.

Специфічність умов ведення ЗЕД накладає відбиток і на окремі підсистеми її обліково-аналітичного механізму: бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Моніторинг економічних видань показує, що основними відмінними рисами бухгалтерського обліку ЗЕД вважаються паралельний облік в національній та іноземній валютах, застосування специфічних субрахунків, і наявність такого об'єкта обліку, як курсова різниця.

Перераховані вище особливості традиційні для обліку ЗЕД і досить широко висвітлені в економічній літературі. Але розширення кола інтересів підприємств у зовнішньоекономічній діяльності підвищує вимоги до інформації, що надається бухгалтерським обліком.

Бухгалтерський облік операцій зовнішньоекономічної діяльності регулюється принципами і правилами, що застосовуються для ведення господарської діяльності підприємств, які здійснюють операції на внутрішньому (національному) ринку товарів та послуг, капіталу тощо.

Система обліково-аналітичного забезпечення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності базується на П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та МСФЗ 21 «Вплив змін валютних курсів», про що було згадано у підрозділі 1.2. кваліфікаційної роботи.

В вищезазначених стандартах передбачено застосування монетарно-немонетарного методу, що спонукає до відображення в обліковій політиці переліку статей, які підпадають під критерій визнання їх монетарними

(відносно яких існує) право отримати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти) чи немонетарними (характеризуються відсутністю права отримати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість одиниць валюти, яку можна достовірно визначити).

Прикладами монетарних статей є: пенсії, заробітна плата та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті у вигляді грошових коштів, резерви, що підлягають погашенню коштами тощо. Прикладом немонетарних статей є: суми авансових платежів за товари і послуги (наприклад, передоплата за оренду), гудвіл, нематеріальні активи, запаси, основні засоби та розрахункові зобов'язання. Іншими словами, істотною характеристикою монетарної статті є право отримати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість валютних одиниць. Істотною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визнану кількість валютних одиниць.

Оцінюючи сучасний стан облікового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності зупинимось на факторах впливу, які характеризують об'єкти бухгалтерського обліку та впливають на їх зміни.

Аналізуючи наукові джерела, можна говорити про різноманітність таких факторів. Посилаючись на дослідження Гордополова В.Ю. [10, с.131] охарактеризуємо їх.

У своїх працях Саркісян Л.Г. і Іщук Ю.А. [37, с.247] до факторів впливу на об'єкти бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності відносять:

- більш високі вимоги до товарів, їх упаковки, сервісу, реклами тощо;
- гнучке використання комплексу маркетингових методів;
- вибір збутового партнера, методи стимулювання збуту;
- вимоги та особливості нормативно-правового забезпечення,

міжнародні правила та інструменти.

В свою чергу, Галовська Н.І. [6, с.6] окреслює негативний вплив на активність зовнішньоекономічної діяльності факторів макрорівня, до яких відносить:

- ведення військових дій на території однієї з країн партнерів;
- непрозора і недосконала політика НБУ;
- трансформаційні процеси у фінансній сфері.

Гонтаржевська Л.І. [7, с. 4] поділяє такі фактори на зовнішні – сучасні трансформаційні процеси у світовій економіці і внутрішні – проблеми зовнішньоекономічної діяльності у сфері туризму України. Автор торкається туристичної галузі, не розглядаючи інші види діяльності.

У працях Фатенок-Ткачук А.О. [41, с.16-18] спостерігаємо детальну класифікацію факторів на технологічні, виробничі, зовнішні економічні на рівні держави, зовнішні економічні на рівні ринку, освітні та часу і простору.

Найбільш повну інформацію спостерігаємо у працях Андришина В.П. [2, с.13], який наводить детальну класифікацію факторів, вказуючи класифікаційні ознаки та види за цими ознаками. На думку автора фактори впливу слід класифікувати наступним чином:

- з позиції відношення до середовища функціонування: внутрішні, зовнішні;
- за ступенем залежності: незалежні, частково залежні, взаємопов'язані;
- за можливістю контролю: контрольовані, частково контрольовані, неконтрольовані;
- за можливістю прогнозування: прогнозовані, не прогнозовані;
- за способом оцінювання та вимірювання: піддаються вимірюванню, не піддаються вимірюванню, вимірюються експертним методом;
- за строком дії: короткострокові, середньострокові, довгострокові;
- за тривалістю дії: постійнодіючі, періодичні;
- за характером впливу на ефективність експортної діяльності: функціональні, дисфункціональні.

Елементи зовнішньоекономічної діяльності, в свою чергу, є об'єктами бухгалтерського обліку. Тобто, обліковий процес на підприємствах, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, побудований в розрізі об'єктів цієї діяльності та базується на положеннях облікової політики.

Об'єкти зовнішньоекономічної діяльності наводилися на рис.1.3.

Гордополов В.Ю. [9, с.18] у своїй праці наводить взаємозв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності (рис.1.6).



Рис. 1.6. Зв'язок елементів методу бухгалтерського обліку та етапів здійснення зовнішньоекономічної діяльності

Як бачимо з представленого рисунку, кожен елемент методу бухгалтерського обліку має прямий вплив на взаємозв'язок з обліковим процесом зовнішньоекономічної діяльності.

А саме:

- документування зовнішньоекономічних операцій супроводжує їх протягом всіх етапів реалізації цих операцій, а також забезпечує правдивість та достовірність інформації, що знаходить відображення в бухгалтерському обліку;

- оцінка та калькуляція – вказані елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують своєчасне формування вартості імпорتنих та експортних товарів, робіт, послуг, а також дозволяють визначити собівартість одиниці товарів, робіт, послуг. До того ж достовірність визначення оцінки має прямий вплив на достовірність формування доходів, витрат і фінансових результатів;

- рахунки, шляхом подвійного запису, відображають повну та неупереджену інформацію щодо всіх господарських операцій, які здійснюються на всіх етапах реалізації зовнішньоекономічної діяльності;

- Баланс і звітність – формуються по завершенні звітного періоду на основі інформації представленої на рахунках задля забезпечення інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх її користувачів.

Отже, елементи методу бухгалтерського обліку, окрім впливу на обліковий процес, мають тісний взаємозв'язок між собою при здійсненні зовнішньоекономічних операцій (рис.1.7).

Рисунок 1.7. демонструє той факт, який підтверджує, що всі господарські операції при їх здійсненні підлягають обов'язковій документації. Документуванню операцій з експорту та імпорту товарів і послуг належить особлива увага, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, первинні документи по таким операціям регулюються міжнародним та вітчизняним законодавством, складаються переважно на іноземній мові, і мають не характерну для українського законодавства форму, суми в таких документах наводяться в національній та іноземній валютах. Зазвичай, такі специфічні риси документального оформлення спричиняють у суб'єктів господарювання виникнення проблем.

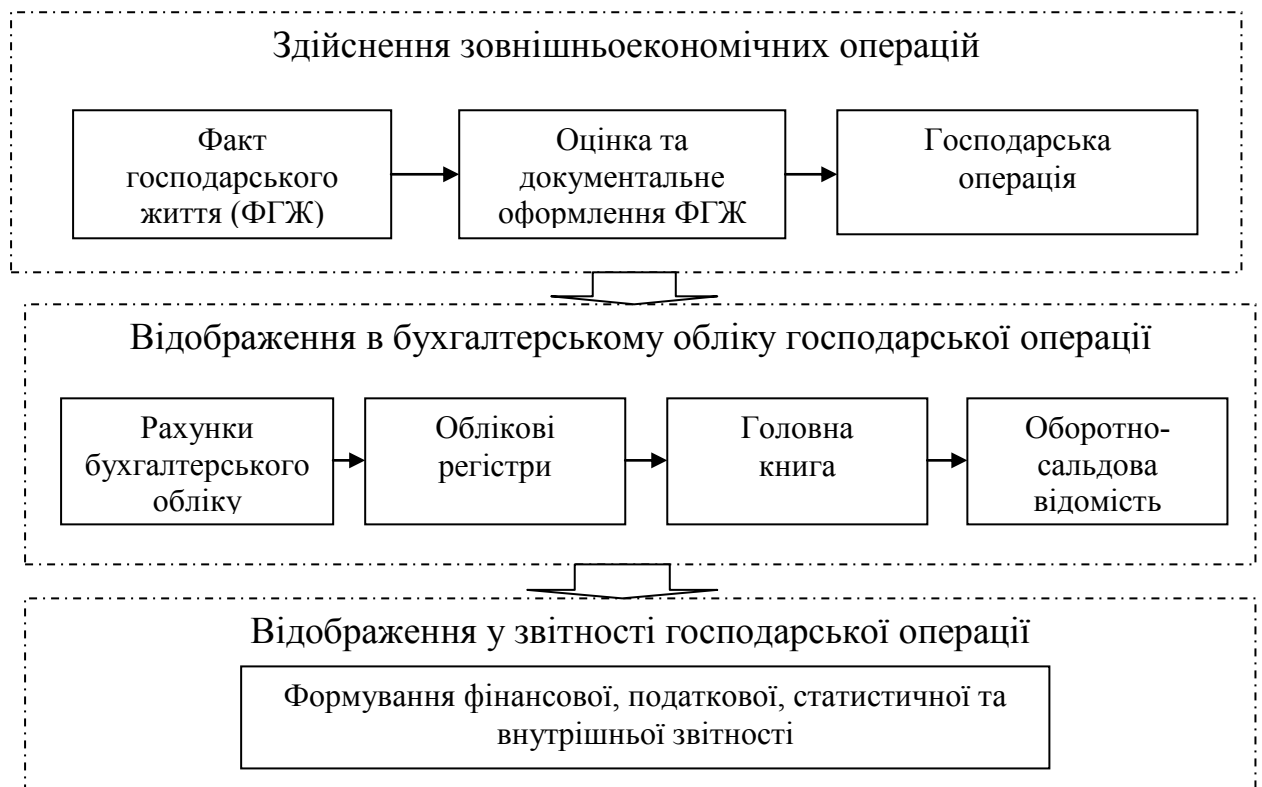


Рис.1.7. Взаємозв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку у системі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій

Для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій – вантажно-митна декларація. Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах говориться про складання акта наданих послуг і типова форма цього документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру [42, с.394].

Аналіз вітчизняних наукових джерел показав, що не існує єдиного уніфікованого переліку первинних документів, якими оформлюють господарські операції під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Ряд науковців виділяють фінансові документи, інші розглядають банківські, товаросупровідні, комерційні, розрахункові тощо.

На підставі вищенаведених фактів науковцем Чирка Д.М. [42, с.398] систематизовано види первинних документів та представлено перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечує оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Первинні документи для оформлення операцій експорту та імпорту

Виокремлені автором групи документів дозволяють сформулювати чіткі уявлення про техніку документування експортно-імпорتنих операцій на підприємстві. Звичайно, перелік наведених документів невичерпний, так як що суб'єкти господарювання мають право складати документи за специфічними видами операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які матимуть відповідні форми документів із дотриманням обов'язкових реквізитів.

Підприємствам, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність властиво використання в своїх розрахунках валюти інших країн. За чинним законодавством на території України можуть бути відкриті валютні рахунки в будь-якому банку, що має право на проведення операцій з іноземною валютою. При цьому кількість відкритих валютних рахунків юридичними особами в даний час не обмежується.

Порядок перерахунку активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті, прописується в Наказі про облікову політику підприємства, з метою відображення в бухгалтерському обліку. Валютним курсом для цілей бухгалтерського обліку, відповідно до П(С)БО 21, вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [31].

Відповідно до чинного законодавства, узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті на валютних рахунках підприємства, проводиться на рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Операції по валютних рахунках відображаються в бухгалтерському обліку на підставі виписок банку та доданих до них грошово-розрахункових документів.

У зв'язку зі зміною курсу гривні по відношенню до іноземних валют утворюються курсові різниці. Курсовою різницею є різниця між гривневою оцінкою відповідного активу або зобов'язання в іноземній валюті, обчислена на різні дати, що виникає в зв'язку зі зміною курсу НБУ. Курсові різниці бувають як позитивні, так і негативні. Якщо курсова різниця збільшує прибуток підприємства, то вона позитивна, якщо зменшує прибуток, то - негативна.

В бухгалтерському обліку курсові різниці відносять до складу позареалізаційних доходів або позареалізаційних витрат в тому звітному періоді, в якому вони виникли.

Курсові різниці визначаються:

- на дату балансу – при складанні балансу кожна монетарна стаття повинна бути оцінена за курсом НБУ на дату балансу;

- на дату господарської операції курсова різниця може визначатися за одним з двох варіантів:

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

Окрему увагу науковці приділяють перерахунку статей фінансової звітності в іноземній валюті. Відповідно до НП(С)БО 1, доходи та витрати від курсових різниць не згортаються.

Стрімкий розвиток зовнішньоекономічної діяльності висуває нові вимоги не тільки до бухгалтерського обліку, а й до аналізу діяльності підприємства в цій сфері. Поміж його відмінних рис, в якості основних, можна виділити наступне:

- при проведенні аналізу ЗЕД виникає проблема вибору інформаційної бази для розрахунку показників оборотності оборотного капіталу. Дані операційної бухгалтерської звітності найчастіше не можуть слугувати безпосереднім джерелом для такого аналізу, оскільки початок і кінець виконання зовнішньоекономічного контракту не збігаються ні з календарним, ні з податковим періодом. Така особливість аналізу ЗЕД викликає необхідність широкого впровадження управлінського обліку;

- при здійсненні зовнішньоторговельних операцій необхідно враховувати так звану альтернативну вартість грошей. Складність такого аналізу полягає в необхідності враховувати тенденції в зміні курсу валют відносно до гривні.

Підсумовуючи вищевикладене, констатуємо, що основним завданням формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності є забезпечення організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового-аналітичного процесу: організаційні, методичні, технічні. Узагальнемо досліджену інформацію у загальну модель формування обліково-аналітичного забезпечення в контексті формування елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями (рис. 1.9).

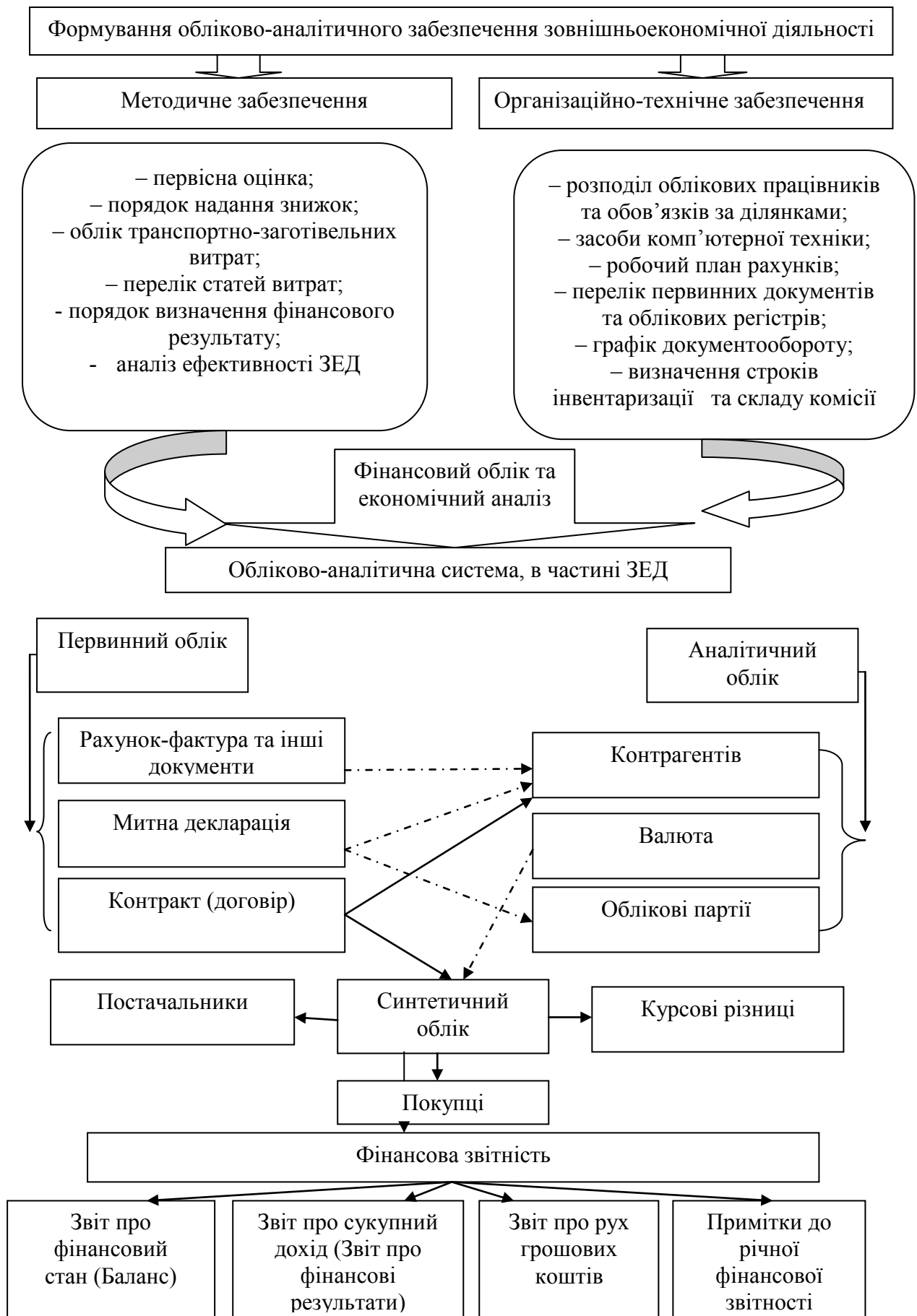


Рис.1.9. Формування обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД

Отже, виходячи з перерахованих вище особливостей обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, можна зробити висновок, що його розвиток має йти за такими основними напрямками:

- підвищення аналітичних можливостей вихідної інформації для внутрішніх користувачів;
- створення сприятливих умов для розширення ЗЕД шляхом надання даних, максимально зрозумілих іноземним партнерам;
- транснаціональної звітності;
- досягнення можливості зіставлення показників фінансово-господарської діяльності підприємства з показниками аналогічних підприємств за кордоном і всередині країни.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Дослідження теоретичних аспектів формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства дозволило вивчити теоретичні та організаційні засади формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій, а також визначити взаємозв'язок між системою їх нормативно-правового регулювання в Україні:

1. Досліджуючи показники зовнішньої торгівлі України за період 2015–2019 рр., можна сказати, що протягом періоду 2015–2016 р. наявна тенденція до зниження. Проте протягом 2016–2019 рр. прослідковується невисоке збільшення експорту та стрімке нарощення імпорту товарів, що несе за собою щорічне збільшення сальдо та має негативний характер для економіки країни. Зокрема, експорт товарів з України у 2019 р. становив 50060,3 млн. дол., що на 2725,3 млн. долл. більше, ніж у 2018 р. (5,8 %). Імпорт збільшився на 3596 млн. доларів порівняно з 2018 р. (6,3%) та з 2014 р., а саме на 6354,9

млн долл., що становить приблизно 11,7%. Сальдо у 2019 р. становило - 10723,3 млн дол., коли тільки у 2015 р. воно було додатнім та дорівнювало 527 млн дол..

2. Вивчення наукової літератури показало, що існує певна кількість визначень, що надаються поняттю зовнішньоекономічна діяльність, які різняться між собою. Узагальнюючи ці визначення, приходимо до висновку, що найраціональнішим є визначення, що трактується у наступній інтерпретації: зовнішньоекономічна діяльність - це економічна діяльність, пов'язана із реалізацією виробничо-господарських, організаційно-економічних, оперативно-комерційних, фінансово-інвестиційних функцій підприємства, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами з метою отримання прибутку внаслідок виконання угод з іноземними суб'єктами господарської діяльності.

3. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – через прийняття законів та постанов, Президентом України – шляхом затвердження указів, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, які регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності тощо.

В кваліфікаційній магістерській роботі виділено та наведено компетенції кожного органу державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

4. Підсумовуючи результати опрацьованої інформації щодо нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, можемо стверджувати про надмірну кількість правових документів, суперечності між ними. Відповідно, відсутність координації між прийняттям нормативно-правових документів, що регулюють окремі аспекти зовнішньоекономічної діяльності послаблює можливість здійснення ефективної діяльності суб'єктами господарювання.

5. Вивчивши діючий нині в Україні порядок формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, констатуємо, що основним завданням формування обліково-аналітичного забезпечення такої діяльності є забезпечення організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового-аналітичного процесу: організаційні, методичні, технічні. Відповідно до цього, в роботі узагальнено досліджену інформацію в загальну модель формування обліково-аналітичного забезпечення в контексті формування елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПрАТ «САНТА-УКРАЇНА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Санта Україна»

Об'єктом дослідження в кваліфікаційній магістерській роботі обрано Приватне акціонерне товариство «Санта Україна», що знаходиться в місті Первомайськ Миколаївської області.

Історія створення товариства починається з 1945 року минулого століття, саме в 1945 році 19 травня була створена об'єднана взуттєво-швейна фабрика на території на той час вже колишнього миловарного заводу. В 1946 році Первомайська швейна фабрика виділилася в самостійне підприємство. Фабрика набирала швидких обертів у повоєнні роки, що спонукало до розширення територій. Протягом 1959-1965 років було побудовано і здано в експлуатацію два нових виробничих корпуси. Підприємство працювало у дві зміни, а кількість працівників налічувала більше однієї тисячі чоловік. У 1986 році було здано в експлуатацію новий чотирьох поверховий виробничий корпус з їдальнею на 160 місць, підприємство переведенно у однозмінний режим роботи.

У 1992 році підприємство було приватизовано і змінено форму власності на колективну.

Нині Приватне акціонерне товариство «Санта Україна» налічує 3 пошивочних цеха, розкрійний та експериментальний цехи та дільницю виробництва товарів широкого вжитку. На підприємстві функціонує оздоровча дільниця, де ведуть прийом лікарі-вузькі спеціалісти: гінеколог, стоматолог, терапевт, а також працює кабінет фізичних процедур і масажу. Функціонує власна їдальня, працівників забезпечують хлібом, випеченим в

пекарні підприємства (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Інформація про технічні показники ПрАТ «Санта Україна»

Показник	Значення показника
Загальна площа території	2,09 га
Кількість будівель (споруд)	8 шт.
Загальна площа будівель	11231,9 м ²
Площа офісу	580 м ²
Площа основних виробничих приміщень	6450 м ²
Площа складських приміщень	1435,5 м ²
Площа допоміжних служб	2766,4 м ²

На підприємстві працює близько трьохста чоловік (табл.2.1). Кадрова програма спрямована на забезпечення підприємства висококваліфікованими кадрами. Молодь має змогу здобувати вищу освіту за рахунок підприємства, а також проходити стажування на провідних вітчизняних та зарубіжних швейних виробництвах. Також мотивація працівників відбувається через матеріальні заохочення, такі як премії, подарунки до свят, оплата відпочинку тощо.

Таблиця 2.2

Інформація про кадровий потенціал і фонд оплати праці

Показники	Роки			Відхилення	
	2017	2018	2019	2018/2017	2019/2018
Середньооблікова чисельність штатних працівників	310	305	274	-5	-31
Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом	5	5	5	-	-
Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу	17	17	17	-	-
Фонд оплати праці, тис.грн.:	26300	27087	24898	+787	-2189
у т.ч. - фонд оплати праці штатних працівників, тис.грн.	25921,7	26792,9	24400	+871,2	-2392,9
Середня заробітна плата	6601	6903	7255	+302	+352

Інформація, викладена в таблиці 2.2 доводить, що протягом досліджуваного періоду спостерігаються зміни у середньообліковій чисельності штатних працівників ПрАТ «Санта Україна», їх кількість щороку зменшується. Рівень зними кількості штатних працівників склав -12% у 2019 році в порівнянні з 2017 роком. В той же час середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом та чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу залишається незмінною.

Загальний фонд оплати праці всіх працівників у 2018 році збільшується у порівнянні з 2017 роком на 787 тис.грн. і зменшується у 2019 році на 2189 тис.грн. Зміни в цьому показнику відбуваються завдяки тому, що по-перше: щороку збільшується розмір мінімальної заробітної плати, по-друге: змінюється середньооблікова чисельність штатних працівників.

Предметом діяльності ПрАТ «Санта Україна» є: пошив верхнього одягу; пошив спіднього одягу.

Інформація про обсяги виробництва основних видів продукції ПрАТ «Санта Україна» представлена у табл.2.3.

Таблиця 2.3

Інформація про обсяги виробництва основних видів продукції

№ з/п	Основні види продукції	Обсяг виробництва								
		у натуральній формі (фізична од. вим.)			у грошовій формі (тис.грн.)			у відсотках до всієї виробленої продукції		
		2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
1	Виробництво верхнього одягу	218000	197400	183080	37697,9	334358	33448	94	94	92
2	Виробництво спіднього одягу	13800	12600	15920	1570,3	21342	2908	6	6	8
Разом		231000	210000	199000	39268,2	355700	36356	100	100	100
План на 2020 рік		170000			27500			100		

З табл.2.3 бачимо, що основна увага, більше 90%, на підприємстві, протягом трьох років досліджуваного періоду, зосереджена на виробництві верхнього одягу. Щороку спостерігаємо зменшення загального обсягу виробництва, як у натуральній, так і у грошовій формах. Якщо врахувати планову інформацію на 2020 рік, аналогічно спостерігається зменшення значення цих показників.

Використання сучасних технологій, матеріалів, устаткування дозволяє виготовляти високоякісну і конкурентоздатну продукцію, визнану такими відомими торговими марками, як Laura Ashley, Next, MARKS&SPENCER, Bonita, Canda, Mexx, Prenatal, Dolce Gabana. Крім того, ПРАТ «Санта Україна» співпрацює з торговими фірмами внутрішнього ринку, які завдяки різноманітності асортименту я високої якості продукції стрімко розвиваються.

Керівництво підприємства постійно працює над удосконаленням виробничого процесу з метою зниження витрат на виробництво продукції, підвищення продуктивності праці робочих, поліпшення якості продукції, що випускається. Воно оснащено системою САПР CONSULT+ для конструювання моделей і підготовки їх до розкрою, пресами для дублювання деталей «Каннегиссер», стрічковими машинами розкрою, швейним устаткуванням таких фірм, як «Пфафф», «Дюркопп», «Текстіма», «Джуки» та інші.

Організаційна структура ПРАТ «Санта Україна» є єдністю розпорядництва і кваліфікаційним здійсненням функцій управління виробництвом і включає шість швейних цехів, підготовчо-розкрійний цех, експериментальний цех, цех товарів широкого споживання, а також адміністративну і допоміжні служби.

З метою проведення оцінки ефективності діяльності підприємства проведемо аналіз його виробничо-господарської діяльності за основними техніко-економічними показниками табл.2.4.

Таблиця 2.4

Основні показники фінансово - господарської діяльності

Найменування показників	2017	2018	2019	2018/2017		2019/2018	
				+, -	%	+, -	%
Усього активів	19633	21470	19946	+1837	+9,4	-1524	-7
Основні засоби (залишкова вартість)	13203	13972	15146	+769	+5,8	+1174	+8,4
Запаси	2584	2087	2246	-497	-19,2	+159	+7,6
Сумарна дебіторська заборгованість	1506	3840	836	+2334	+155	-3004	-78
Грошові кошти та їх еквіваленти	2157	797	1562	-1360	-63	+765	+96
Нерозподілений прибуток	136	28	-1565	-108	-79	-1593	-5689
Власний капітал	15003	14901	13336	-102	-0,7	-1565	-10,5
Статутний капітал	636	636	636	-	-	-	-
Поточні зобов'язання	4630	6569	6610	+1939	+42	+41	+0,6
Чистий прибуток (збиток)	136	28	-1565	-108	-79	-1593	-5689
Середньорічна кількість акцій (шт.)	254592	254592	254592	-	-	-	-
Чисельність працівників на кінець періоду	310	305	274	-5	-1,6	-31	-10,2

Для того, щоб зробити висновки по зміні основних показників фінансово - господарської діяльності ПрАТ «Санта Україна» протягом 2017-2019 років та з'ясувати причину їх змін, проведемо динамічний аналіз Балансу (табл.2.5-2.6).

Таблиця 2.5

Структурно-динамічний аналіз Балансу 01.01.2018 - 01.01.2019

01.01.2018 - 01.01.2019								
Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	в абсолютних величинах	у питомій вазі	у відсотках на початок періоду	у відсотках до зміни підсумку балансу
Активи								
Необоротні активи	13 206	14 134	67,26	65,83	+928	-1,43	+7,03	+50,52
Оборотні активи	6 427	7 336	32,74	34,17	+909	+1,43	+14,14	+49,48
- запаси	2 584	2 087	13,16	9,72	-497	-3,44	-19,23	-27,05
- дебіторська заборгованість	1 506	3 840	7,67	17,89	+2 334	+10,21	+154,98	+127,05

Продовження табл.2.5

- грошові кошти	2 157	797	10,99	3,71	-1 360	-7,27	-63,05	-74,03
- інші оборотні активи	180	612	0,92	2,85	+432	+1,93	+240	+23,05
Баланс	19 633	21 470	100	100	+1 837	0,00	+9,36	+100
Пасиви								
Власний капітал	15 003	14 901	76,42	69,40	-102	-7,01	-0,68	-5,55
Поточні зобов'язання	4 630	6 569	23,58	30,60	+1 939	+7,01	+41,88	+105,55
- кредиторська заборгованість	3 980	3 683	20,27	17,15	-297	-3,12	-7,46	-16,17
- інші поточні зобов'язання	650,	2 886	3,31	13,44	+2 236	+10,13	+344	+121,72
Баланс	19 633	21 470	100	100	+1 837	0,00	+9,36	+100

Таблиця 2.6

Структурно-динамічний аналіз Балансу 01.01.2019 - 01.01.2020

01.01.2019 - 01.01.2020								
Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	в абсолютних величинах	у питомій вазі	у відсотках на початок періоду	у відсотках до зміни підсумку балансу
Активи								
Необоротні активи	14134	15287	65,83	76,64	+1153	+10,8	+8,16	-75,66
Оборотні активи	7336	4659	34,17	23,36	-2677	-10,81	-36,49	+175,66
- запаси	2087	2246	9,72	11,26	+159	+1,54	+7,62	-10,43
- дебіторська заборгованість	3840	836	17,89	4,19	-3004	-13,69	-78,23	+197,11
- грошові кошти	797	1562	3,71	7,83	+765	+4,12	+95,98	-50,20
- інші оборотні активи	612	15	2,85	0,08	-597	-2,78	-97,55	+39,17
Баланс	21470	19946	100	100	-1524	0,00	-7,10	+100
Пасиви								
Власний капітал	14901	13336	69,40	66,86	-1565	-2,54	-10,50	+102,69
Поточні зобов'язання	6569	6610	30,60	33,14	+41	+2,54	+0,62	-2,69
- кредиторська заборгованість	3683	2833	17,15	14,20	-850	-2,95	-23,08	+55,7
- інші поточні зобов'язання	2886	3777	13,44	18,94	+891	+5,49	+30,87	-58,46
Баланс	21470	19946	100	100	-1524	0,00	-7,10	+100

Представлені у таблицях 2.5., 2.6 дані аналітичного балансу свідчать про зміни у складі активних і пасивних статей балансу протягом досліджуваного періоду. Найвищу питому вагу у складі активів підприємства складають необоротні активи, вартість яких протягом 2017-2019 років змінювалася у бік збільшення на 7,03% у 2018 році порівняно з 2017 р. та на 8,16% у 2019 році порівняно з 2018 р. Збільшення вартості необоротних активів відбулося за рахунок оновлення основних засобів, а саме: придбано автобус, обладнання, проведено утеплення покрівлі виробничого корпусу та плиточне покриття території. Також протягом 2019 року придбано нематеріальні активи – оновлено ліцензії на бухгалтерські програми.

У складі оборотних активів найбільшу питому вагу становлять: у 2017 та 2019 роках запаси, у 2018 р. - дебіторська заборгованість.

У складі пасивів підприємства протягом досліджуваного періоду питому вагу становить власний капітал – більше 70%. У 2018 році спостерігаємо зниження даного показника на 0,68 %, за рахунок зменшення нерозподіленого прибутку з 136 тис.грн. до 28 тс.грн., в цей же період показник резервного капіталу зростає на 6 тис.грн. У 2019 році власний капітал зменшується на 10,5% і знову ж це відбувається за рахунок зниження показника прибутку. У 2019 році ПрАТ «Санта Україна» отримало збиток у розмірі 1565 тис.грн., в той же час зріс розмір резервного капіталу на 2 тис.грн. і зріс розмір додаткового 26 тис.грн. за рахунок безоплатного одержання необоротних активів.

Щодо заборгованостей, то протягом досліджуваного періоду, довгострокових зобов'язань у ПрАТ «Санта Україна» не спостерігається. Протягом 2017-2019 років товариство не отримувало кредитів в банках і фінансових установах, користувалося виключно власними оборотними коштами.

Серед поточної кредиторської заборгованості найвищий відсоток у 2017 та 2018 роках складає кредиторська заборгованість з оплати праці, а у

2019 році – кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Інформацію про доходи, витрати та фінансові результати ПрАТ «Санта Україна» згрупуємо в табл.2.7-2.8.

Таблиця 2.7

Структурно-динамічний аналіз Звіту про фінансові результати

01.01.2018 - 01.01.2019

Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	за попередній період	за звітний період	за попередній період	за звітний період	в абсолютних величинах	у питомій вазі	у відсотках до попереднього періоду	у відсотках до зміни загальної величини
Доходи								
Виручка	47149,2	47526	98,52	94,51	+376,8	-4,01	+0,80	+15,51
Інші операційні доходи	709	522	1,48	1,04	-187	-0,44	-26,38	-7,70
Разом	47858,2	50287	100	100	+2428,8	-	+5,07	+100
Витрати								
Непрямі податки	7858,2	7921	16,47	15,76	+62,8	-0,71	+0,80	+2,48
Собівартість продукції	32584	33852	68,28	67,36	+1268	-0,92	+3,89	+49,98
Операційні витрати	7223	8454	15,14	16,82	+1231	+1,69	+17,04	+48,53
Податок на прибуток	57	32	0,12	0,06	-25	-0,06	-43,86	-0,99
Разом	47722,2	50259	100	100	+2536,8	-	+5,32	+100
Елементи операційних витрат								
Матеріальні затрати	4797	5375	12,27	12,93	+578	0,66	+12,05	+23,21
Витрати на оплату праці	26109	27087	66,79	65,14	+978	-1,65	+3,75	+39,28
Відрахування на соціальні заходи	5705	5909	14,59	14,21	+204	-0,38	+3,58	+8,19
Амортизація	1250	1209	3,2	2,91	-41	-0,29	-3,28	-1,65
Інші операційні витрати	1230	2001	3,15	4,81	+771	+1,66	+62,68	+30,96
Разом	39091	41581	100	100	+2490	-	+6,37	+100

Таблиця 2.8

Структурно-динамічний аналіз Звіту про фінансові результати

01.01.2019 - 01.01.2020

Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	за попередній період	за звітний період	за попередній період	за звітний період	в абсолютних величинах	у питомій вазі	у відсотках до попереднього періоду	у відсотках до зміни загальної величини
Доходи								
Виручка	47526	43686	94,51	96,89	-3840	+2,38	-8,08	+73,86
Інші операційні доходи	522	568	1,04	1,26	+46	+0,22	+8,81	-0,88
Інші доходи	2239	834	4,45	1,85	-1405	-2,60	-62,75	+27,02
Разом	50287	45088	100	100	-5199	0,00	-10,34	+100
Витрати								
Непрямі податки	7921	7281	15,76	15,61	-640	-0,15	-8,08	+17,75
Собівартість продукції	33852	31044	67,36	66,54	-2808	-0,81	-8,29	+77,87
Операційні витрати	8454	8328	16,82	17,85	-126	+1,03	-1,49	+3,49
Податок на прибуток	32	-	0,06	-	-32	-0,06	-100	+0,89
Разом	50259	46653	100	100	-3606	0,00	-7,17	+100
Елементи операційних витрат								
Матеріальні затрати	5375	4844	12,93	12,73	-531	-0,2	-9,9	+15,1
Витрати на оплату праці	27087	24898	65,14	65,41	-2189	+0,27	-8,08	+62,28
Відрахування на соціальні заходи	5909	5356	14,21	14,06	-553	-0,15	-9,36	+15,73
Амортизація	1209	1407	2,9	3,7	+198	+0,8	+16,38	-5,63
Інші операційні витрати	2001	1561	4,82	4,1	-440	-0,72	-21,98	+12,52
Разом	41581	38066	100	100	-3515	-	-8,45	+100

Отож, результати аналізу, представлені в таблицях 2.7 та 2.8 демонструють розмір доходів та витрат, що нараховані на підприємстві протягом його діяльності у 2017-2019 роках. Спостерігається підвищення загальної суми по доходах ПрАТ «Санта Україна» в 2018 році порівняно з

2017 роком лише на 5,7%, в той час як у 2019 році спостерігається зменшення цього ж показника на 10,34% і нарахування непокритого збитку підприємством. Сума інших операційних та інших доходів у 2018 році зменшується та у 2019 році підвищується.

Щодо витрат товариства, то левовою частку поміж усіх витрат займає собівартість продукції: 68,28% у 2017 році, 67,36% у 2018 році та 66,54% у 2019 році. Приблизно на одному рівні знаходиться розмір витрат на непрямі податки та інші операційні витрати. Якщо розглядати зміну розміру показника витрат в загальній сумі, то можна говорити про його збільшення на 5,32% у 2018 році порівняно з 2017 роком і зменшення на 7,17% у 2019 році порівняно з 2018 роком. Даний факт пояснюється відповідно зміною розміру доходів в бік збільшення у 2018 році і у бік зменшення в 2019 році. Попри все, не враховуючи від'ємного результату діяльності підприємства у 2019 році, цінові ризики ПрАТ «Санта Україна» є мінімальними у зв'язку з тим, що ПрАТ «Санта Україна» співпрацює з такими відомими торговими марками, як Laura Ashley, Next, Bonita, Dolce Gabana, Swing, BettyBarclay, OUI, Gerard Darel, Moschino і майже 97 % від об'єму всієї сировини, що переробляє підприємство є давальницька сировина.

Найбільш впливовими фактором на зміну витратних показників є зміна вартості енергоносіїв, високий податковий тиск, коливання курсу валют, значний тиск нелегального імпорту товарів легкої промисловості, брак кваліфікованих працівників.

Аналізуючи елементи операційних витрат, стверджуємо, що найбільш питому вагу у їх складі становлять витрати на оплату праці – більше 65%, а найменшу – витрати на амортизацію – близько 4%. В загальному розмір витрат, в розрізі операційних витрат, в 2018 році збільшився на 6,37% порівняно з 2017 роком і зменшився на 8,45% у 2019 році порівняно з 2018 роком.

Загальна зміна доходів і витрат представлена на рис.2.1.

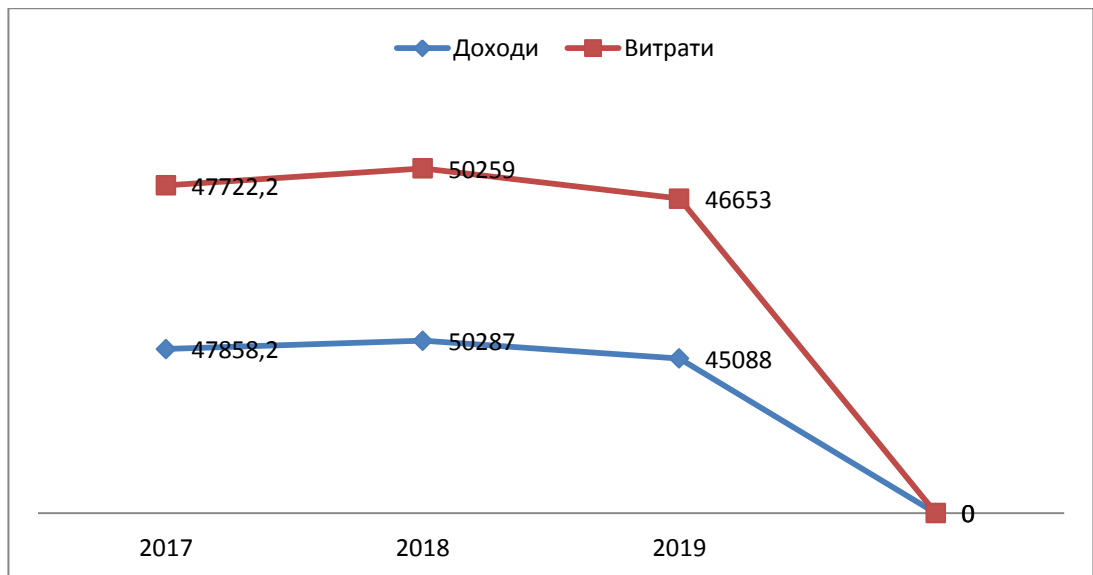


Рис.2.1. Схема зміни розміру доходів і витрат ПрАТ «Санта Україна» протягом 2017-2019 років

Для більш детальної інформації про фінансовий стан ПрАТ «Санта Україна», в наступному розділі кваліфікаційної магістерської роботи, розрахуємо основні фінансові показники, показники ефективності діяльності підприємства та порівняємо їх значення.

2.2. Аналіз фінансового стану ПрАТ «Санта-Україна»

В оцінці фінансового стану підприємства також використовують різні методичні підходи. Одним з них є використання фінансових показників (коефіцієнтів), які показують зміни в результатах господарської діяльності та визначають тенденції та структуру таких змін. На основі оцінки фінансового стану підприємства ідентифікують проблеми, що мають місце на підприємстві та розробляють напрями їх вирішення [2, с.12].

Оцінку фінансового стану ПрАТ «Санта Україна» проведемо шляхом вирахування системи стандартних економічних показників, які характеризують фінансово-господарський стан суб'єктів господарювання.

ПрАТ «Санта Україна» має в розпорядженні власні основні засоби, які знаходяться за адресою його місцезнаходження та поділяються на :

- будівлі та споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар.

Інформація про основні засоби ПрАТ «Санта Україна» та основні показники ефективності їх використання представлено в табл.2.9.

Таблиця 2.9

Інформація про основні засоби ПрАТ «Санта Україна»
(за залишковою вартістю)

Найменування основних засобів	Власні основні засоби (тис. грн)			Зміни			
	2017	2018	2019	2018/2017		2019/2018	
				+	-	+	-
1. Виробничого призначення:	13203	13972	15146	+769	+5,82	+1174	+8,4
будівлі та споруди	12047	12872	12232	+825	+6,85	-640	-4,98
машини та обладнання	1081	1 042	908	-39	-3,6	-134	-12,86
транспортні засоби	34	23	1976	-11	-32,35	+1953	+9765
інші	41	35	30	-6	-14,63	-5	-14,29
Усього	13203	13 972	15146	+769	+5,82	+1174	+8,4
Нарахований знос, тис.грн	31978	33134	34216	+1156	+3,61	+1082	3,27
Показники ефективності використання основних засобів							
Коефіцієнт зносу, %	70,8	70,3	69,3	-0,5	-0,7	-1	-1,4
Ступінь використання основних засобів, %	75	75	80	-	-	+5	+6,25
Коефіцієнт оновлення основних засобів	-	0,1	0,1	-	-	-	-
Фондовіддача	3,2	2,91	2,50	-0,29	-9,06	-0,41	-14,09
Фондоозброєність	47,15	49,9	54,09	+2,75	+5,83	+4,19	+8,4
Рентабельність основних засобів	1,5	0,2	-10	-1,3	-86,67	-10,2	-5100

Інформація, викладена у табл.2.9 свідчить про зростання вартості основних засобів протягом досліджуваних трьох років: на 5,8% у 2018 році і 8,4% у 2019 році. В річному звіті емітента наведена інформація щодо зміни в структурі основних засобів ПрАТ «Санта Україна», а саме:

- у 2017 році придбано машин та обладнання на суму - 463,9 тис.грн., інших основних засобів на поліпшення виробничих будівель на суму - 866,6 тис.грн, списано машин та обладнання на суму - 39,9 тис.грн.;

- у 2018 році придбано машин та обладнання на суму 137,4 тис.грн., інших основних засобів на суму 6,9 тис.грн. Проведено плиточне покриття території на суму - 1823,4 тис.грн. Списано машин та обладнання на суму - 41,2 тис.грн;

- придбано машин та обладнання на суму - 30,1 тис.грн., автобус на суму 2120,0 тис.грн., інших основних засобів на суму - 7,3 тис.грн. Проведено утеплення покрівлі виробничого корпусу на суму 400,0 тис.грн. Списано машин та обладнання на суму - 298,5 тис.грн.

Виходячи з того, що зросла вартість основних засобів загалом, відповідно зросла вартість нарахованого зносу на 3,61% у 2018 році і 3,27% у 2019 році.

Розраховані показники ефективності використання основних засобів у ПрАТ «Санта Україна» показали, що рівень зносу основних засобів в середньому становить 70% і залишається майже незмінним протягом досліджуваного періоду.

Коефіцієнт оновлення становить 10% у 2018 році та 10% у 2019 році і свідчить про незначне оновлення основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Показник фондovіддачі щороку зменшується на 9,06% у 2018 році і 14,09% у 2019 році. Це доводить той факт, що виробництво готової продукції на одиницю основних виробничих фондів поступово зменшується.

Якщо говорити про вартість основних засобів, що припадає на одну особу промислово-виробничого персоналу на підприємстві – фондоозброєність, то вона має досить високий рівень і щороку зростає. У 2018 році спостерігаємо її зростання на 5,83%, а у 2019 році – на 8,4%. Це свідчить про високий рівень технічної оснащеності праці у ПрАТ «Санта Україна» та величину основних виробничих фондів, які використовує один

працівник.

Показник рентабельності основних засобів протягом 2017-2019 років мав дуже низьке значення, а в 2019 році завдяки тому, що підприємство спрацювало збитково, його значення взагалі було від'ємним, тобто частка прибутку підприємства, отриманого за рік, від вартості основних засобів дуже низька.

Для оцінювання фінансової стійкості підприємства, відповідно до чинного законодавства України, вирішального значення набуває показник чистих активів табл.2.10.

Таблиця 2.10

Інформація щодо вартості чистих активів ПрАТ «Санта Україна»

Найменування показника	2017	2018	2019
Розрахункова вартість чистих активів (тис.грн)	15 003	14 901	13336
Статутний капітал (тис.грн)	636	636	636
Скоригований статутний капітал (тис.грн)	636	636	636

Інформація щодо вартості чистих активів ПрАТ «Санта Україна» показує, що розрахункова вартість чистих активів(15003 тис.грн. у 2017 році, 14 901 тис.грн. у 2018 році та 13336 тис грн. у 2019 році) більша розміру скоригованого статутного капіталу (636 тис.грн.). Це відповідає вимогам статті 155 п.3 Цивільного кодексу України. В свою чергу, величина статутного капіталу відповідає величині статутного капіталу, розрахованому на кінець досліджуваного періоду.

Досліджуване підприємство, протягом досліджуваного періоду, не отримувало кредитів в банках і фінансових установах, користувалося власними оборотними коштами, отриманими переважно від здійснення зовнішньоекономічної діяльності (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Інформація про зобов'язання та забезпечення ПрАТ «Санта Україна»

Види зобов'язань	2017	2018	2019	2018/2017		2019/2018	
				+, -	%	+, -	%
Податкові зобов'язання тис. грн	877	472	239	-405	-46,18	-233	-49,36
Фінансова допомога на зворотній основі тис. грн	221,7	1571,3	2585	+1349,6	+608,75	+1013,7	+64,51
Інші зобов'язання та забезпечення тис. грн	3531,3	4525,7	3786	+994,4	+28,16	-739,7	-16,34
Усього зобов'язань та забезпечень тис. грн	4630	6569	6610	+1939	+41,88	+41	+0,6

Інформація, представлена в табл.2.11 демонструє рівень росту зобов'язань підприємства протягом досліджуваного періоду: на 41,88% у 2018 році та 0,6% у 2019 році. Стрімкий ріст суми зобов'язань у 2018 році спричинений ростом фінансової допомоги на зворотній основі на 608,75% та інших зобов'язань та забезпечень на 28,16%. Позитивною тенденцією є зниження суми податкових зобов'язань у динаміці на 46,18% у 2018 році і 49,36% у 2019 році.

Про фінансову стійкість підприємства можна говорити як про надійно-гарантовану платоспроможність у звичайних умовах господарювання. Інформацію про цю платоспроможність отримуємо через розраховані показники фінансової стійкості ПрАТ «Санта Україна» (табл.2.12).

Таблиця 2.12

Показники фінансової стійкості ПрАТ «Санта Україна»

Показник	2017	2018	2019	2018/2017		2019/2018	
				+, -	%	+, -	%
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,764	0,694	0,669	-0,07	-9,16	-0,025	-3,6
Коефіцієнт фінансової залежності	1,309	1,441	1,496	+0,132	+10,08	+0,055	+3,82

Продовження табл.2.12

Коефіцієнт заборгованості	0,236	0,306	0,331	+0,07	+29,66	+0,025	+8,17
Відношення заборгованості до власного капіталу	0,309	0,441	0,496	+0,132	42,72	+0,055	+12,47

Значення показника фінансової незалежності – коефіцієнта автономії, демонструє частину своїх активів, яку компанія здатна профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. Значення цього коефіцієнта високе, що свідчить про високу стійкість товариства у середньостроковій перспективі. Наприклад, у 2017 році ПрАТ «Санта Україна» здатна була профінансувати 76,4% активів за рахунок власного капіталу, у 2018 - 69,4%, у 2019 – 66,9%. Тобто, протягом досліджуваного періоду спостерігається незначне зменшення значення даного показника: на 9,16% у 2018 році та 3,6% у 2019 році.

Індикатором фінансової стійкості, який вказує на здатність ПрАТ «Санта Україна» проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі є коефіцієнт фінансової залежності. Його значення, протягом досліджуваного періоду, знаходиться в межах нормативного і вказує на вартість фінансових ресурсів, які використовує підприємство на кожну гривню власного капіталу. Даний показник показує взаємооберненість від показника фінансової незалежності. Зміни проказника, протягом досліджуваного періоду є незначними: +10,08% у 2018 році і +3,82% у 2019 році.

Коефіцієнт заборгованості ПрАТ «Санта Україна» протягом 2017-2019 років зростає на 29,66% у 2018 році порівняно з 2017 роком і на 8,17% у 2019 році порівняно з 2018 роком. Відповідно, зростає і показник відношення заборгованості до власного капіталу на 42,72% у 2018 році та 12,47% у 2019 році. Фінансові ризики підприємства знаходяться на прийнятному рівні.

Стійкість та стабільність фінансового стану підприємства обумовлена його діловою активністю (табл.2.13). Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його

коштів. Швидкість обороту багато в чому визначають рівень прибутковості підприємства.

Таблиця 2.13

Показники ділової активності ПрАТ «Санта Україна»

Назва показника	2018	2019	2019/2018	
			+; -	%
Оборотність дебіторської заборгованості	20,4	22,23	+1,83	+8,97
Оборотність кредиторської заборгованості	33,73	23,64	-10,09	-29,91
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	17,88	16,41	-1,47	-8,22
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	10,82	15,43	+4,61	+42,61
Оборотність постійних активів	2,89	2,47	-0,42	-14,53
Оборотність активів	1,92	1,75	-0,17	-8,85
Оборотність чистих активів	2,48	2,57	+0,09	+3,63
Оборотність товарно-матеріальних запасів	14,49	14,32	-0,17	-1,17
Період обороту товарно-матеріальних запасів, днів	25,18	25,47	+0,29	+1,15
Тривалість операційного циклу, днів	43,07	41,88	-1,19	-2,76
Тривалість фінансового циклу, днів	32,25	26,44	-5,81	-18,02

Проводячи загальний висновок по показникам ділової активності ПрАТ «Санта Україна» слід зазначити, що всі вони протягом 2018-2019 років залишалися практично на незмінному рівні, окрім показника періоду погашення кредиторської заборгованості, значення якого у 2019 році зросло на 42,6%, поясненням такої зміни є різкий ріст розміру поточної кредиторської заборгованості, мова про яку йшла вище.

Слід зазначити, що досліджуване підприємство більш як 90% сировини переробляє на давальницьких умовах, тому дані представлені в табл.2.13 демонструють лише 10% від загальної інформації щодо діяльності

товариства. Немає доречності здійснювати повну характеристику даним показникам.

Наступною групою фінансових показників, які характеризують платоспроможність підприємства є показники його ліквідності. Перш ніж розрахувати основні фінансові показники, що дозволять говорити про ступінь платоспроможності ПрАТ «Санта Україна», згрупуємо його активи за ступенем ліквідності (табл.2.14).

Таблиця 2.14

Групування активів ПрАТ «Санта Україна» за ступенем їх ліквідності

Назва	2017		2018		2019		2018/2017		2019/2018	
	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	Сума	Питома вага, %	+, -	%	+, -	%
Найбільш ліквідні активи	2157	11	797	4	1562	8	-1360	-63,05	+765	+95,98
Активи, які швидко реалізуються	1506	8	3840	18	836	4	+2334	+154,9	-3004	-78,23
Активи, які повільно реалізуються	2764	14	2699	13	2261	11	-65	-2,35	-438	-16,23
Активи, які важко реалізуються	13206	67	14134	65	15287	77	+928	+7,03	+1153	+8,16
Разом	19633	100	21470	100	19946	100	+1837	+9,36	-1524	-7,1

Найвищу питому вагу у складі активів підприємства займають активи, які важко реалізуються – необоротні активи, протягом усіх років досліджуваного періоду, найнижчу – найбільш ліквідні активи. Позитивним результатом будь-якого підприємства є збільшення вартості найбільш ліквідних активів. На досліджуваному підприємстві у 2018 році, в порівнянні з 2017 р. спостерігається значне зниження вартості найбільш ліквідних активів на 63,05%, в той же час ситуація дещо стабілізується у 2019 році і

вартість найбільш ліквідних активів зростає майже вдвічі, 95,98% в порівнянні з 2018 роком.

Більш чітко можна говорити про ліквідність активів підприємства після аналізу його коефіцієнтів ліквідності (табл.2.15).

Таблиця 2.15

Показники ліквідності ПрАТ «Санта Україна»

Назва показника	2017	2018	2019	2018/2017		2019/2018	
				+: -	%	+: -	%
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,466	0,121	0,236	-0,345	-74,03	+0,115	+95,04
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,830	0,799	0,365	-0,031	-3,73	-0,434	-54,32
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	1,388	1,117	0,705	-0,271	-19,52	-0,412	-36,88

Згідно даних, представлених в табл.2.15 стверджуємо про високе значення коефіцієнта поточної ліквідності у 2017 та 2018 роках, незважаючи на його падіння на 3,73% у 2018 році.

Досліджуване товариство спроможне було погасити 47% поточних зобов'язань у 2017 році, 12% - у 2018 році та майже 24% у 2019 році. Про це свідчать результати коефіцієнту абсолютної ліквідності. Як видно з розрахунків, значне падіння даного коефіцієнта спостерігається у 2018 році на 74%, в 2019 році значення зростає на 95% порівняно з 2018 роком, но в той же час залишається критично низьким в порівнянні з 2017 роком.

Високі значення коефіцієнту загальної ліквідності демонструють спроможність ПрАТ «Санта Україна» забезпечити свої короткострокові зобов'язання за найбільш легкорезалізуємою частиною активів. Саме цей показник надає найбільш загальну оцінку ліквідності активів. Показник знаходиться в межах нормативного значення.

Заключним кроком в аналізі фінансового стану ПрАТ «Санта Україна» розглянемо вплив ліквідності і платоспроможності на здатність генерувати

прибуток. В такому взаємозв'язку слід розглянути такий аспект діяльності підприємства як рентабельність. Це і якісний і кількісний показник ефективності його діяльності (табл.2.16).

Таблиця 2.16

Показники рентабельності ПрАТ «Санта Україна»

Показники прибутковості	2018	2019
Рентабельність активів	0,136	-7,557
Рентабельність власного капіталу	0,187	-11,085
Рентабельність продажу	-5,502	-6,590
Рентабельність чистих активів	0,187	-11,085
Рентабельність оборотних активів	-31,665	-40,000
Фондовіддача	2,91	2,50

Дані аналізу свідчать про те, що ПрАТ «Санта Україна» являється нерентабельним підприємством, хоч і просліджується тенденція до збільшення головних показників рентабельності. Знову ж, все це пов'язано з тим, що підприємство немає власних оборотних засобів для переробки, а працює переважно на давальницькій сировині.

Як загальний висновок можна сказати, що фінансовий стан ПрАТ «Санта Україна» в досліджуваному періоді, 2017-2019 роки, був задовільним.

Протягом звітної періоду не відбувалось подій, які могли б суттєво вплинути на фінансово-господарський стан товариства та призвести до значної зміни вартості його цінних паперів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Виконання кваліфікаційної магістерської роботи проводилося на матеріалах ПрАТ «Санта Україна», швейного підприємства, розташованого на території міста Первомайськ, Миколаївської області.

1. Дослідження показали, що основна увага, більше 90%, на підприємстві, протягом трьох років досліджуваного періоду, зосереджена на виробництві верхнього одягу. Щороку спостерігається зменшення загального обсягу виробництва, як у натуральній, так і у грошовій формах. Якщо врахувати планову інформацію на 2020 рік, аналогічно планується зменшення значення цих показників.

2. Найвищу питому вагу у складі активів підприємства складають необоротні активи, вартість яких протягом 2017-2019 років змінювалася у бік збільшення на 7,03% у 2018 році порівняно з 2017 р. та на 8,16% у 2019 році порівняно з 2018 р. Збільшення вартості необоротних активів відбулося за рахунок оновлення основних засобів, а саме: придбано автобус, обладнання, проведено утеплення покрівлі виробничого корпусу та плиточне покриття території. Також протягом 2019 року придбано нематеріальні активи – оновлено ліцензії на бухгалтерські програми.

У складі оборотних активів найбільшу питому вагу становлять: у 2017 та 2019 роках запаси, у 2018 р. - дебіторська заборгованість.

3. У складі пасивів підприємства протягом досліджуваного періоду питому вагу становить власний капітал – більше 70%. У 2018 році спостерігаємо зниження даного показника на 0,68 %, за рахунок зменшення нерозподіленого прибутку з 136 тис.грн. до 28 тс.грн., в цей же період показник резервного капіталу зростає на 6 тис.грн. У 2019 році власний капітал зменшується на 10,5% і знову ж це відбувається за рахунок зниження показника прибутку. У 2019 році ПрАТ «Санта Україна» отримало збиток у розмірі 1565 тис.грн., в той же час зріс розмір резервного капіталу на 2

тис.грн. і зріс розмір додаткового 26 тис.грн. за рахунок безоплатного одержання необоротних активів.

Щодо заборгованостей, то протягом досліджуваного періоду, довгострокових зобов'язань у ПрАТ «Санта Україна» не спостерігається. Протягом 2017-2019 років товариство не отримувало кредитів в банках і фінансових установах, користувалося виключно власними оборотними коштами.

Серед поточної кредиторської заборгованості найвищий відсоток у 2017 та 2018 роках складає кредиторська заборгованість з оплати праці, а у 2019 році – кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

4.Результати фінансового аналізу ПрАТ «Санта Україна» за 2017-2019 роки показали, що протягом звітного періоду не відбувалось подій, які могли б суттєво вплинути на фінансово-господарський стан товариства та призвести до значної зміни вартості його цінних паперів.

5. Індикатором фінансової стійкості, який вказує на здатність ПрАТ «Санта Україна» проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі є коефіцієнт фінансової залежності. Його значення, протягом досліджуваного періоду, знаходиться в межах нормативного і вказує на вартість фінансових ресурсів, які використовує підприємство на кожну гривню власного капіталу. Даний показник показує взаємооберненість від показника фінансової незалежності. Зміни проказника, протягом досліджуваного періоду є незначними: +10,08% у 2018 році і +3,82% у 2019 році.

6. Проводячи загальний висновок по показникам ділової активності ПрАТ «Санта Україна» слід зазначити, що всі вони протягом 2018-2019 років залишалися практично на незмінному рівні, окрім показника періоду погашення кредиторської заборгованості, значення якого у 2019 році зросло на 42,6%, поясненням такій зміні є різкий ріст розміру поточної кредиторської заборгованості, мова про яку йшла вище.

7. Найвищу питому вагу у складі активів підприємства займають активи, які важко реалізуються – необоротні активи, протягом усіх років досліджуваного періоду, найнижчу – найбільш ліквідні активи. Позитивним результатом будь-якого підприємства є збільшення вартості найбільш ліквідних активів. На досліджуваному підприємстві у 2018 році, в порівнянні з 2017 р. спостерігається значне зниження вартості найбільш ліквідних активів на 63,05%, в той же час ситуація дещо стабілізується у 2019 році і вартість найбільш ліквідних активів зростає майже вдвічі, 95,98% в порівнянні з 2018 роком.

8. Результати аналізу рентабельності свідчать про те, що ПрАТ «Санта Україна» являється нерентабельним підприємством, хоч і просліджується тенденція до збільшення головних показників рентабельності. Це пояснюється тим, що підприємство немає власних оборотних засобів для переробки, а працює переважно на давальницькій сировині.

РОЗДІЛ 3

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «САНТА УКРАЇНА»

3.1. Організація бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»

Бухгалтерський облік у ПрАТ «Санта Україна» організований відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також наказу «Про облікову політику підприємства».

Для відображення зведеної інформації бухгалтерського обліку товариство застосовує журнально – ордерну форму обліку.

Обробка облікової інформації здійснюється автоматизовано за допомогою комп'ютерної техніки та бухгалтерської програми 1С.

Звітність до всіх контролюючих органів складається та подається у встановлені строки в електронному вигляді за допомогою програми «М.Е.Дос».

Для зв'язку з банківською установою, що обслуговує ПрАТ «Санта Україна» (Публічне акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль») застосовують програму «Клієнт-банк».

Стосовно основних положень облікової політики зазначимо що на досліджуваному підприємстві:

- використовується Робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядку, розроблений на підставі плану рахунків затвердженого наказом Міністерства Фінансів України № 291 від 21.12.1999 року;

- облік витрат ведеться на рахунках 9 класу «Витрати діяльності»;
- нарахування амортизації основних засобів проводиться прямолінійним методом, амортизація МНМА нараховується у першому місяці використання в розмірі 100 % аналогічно прямолінійним методом;
- оцінка незавершеного виробництва проводиться відповідно до фактичної собівартості сировини, ТМЦ, послуг;
- оцінка запасів при їх вибутті проводиться за методом середньозваженої собівартості, а при складанні фінансової звітності - за первісною вартістю;
- базою розподілу загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут є нарахувана заробітна плата основних виробничих робітників;
- зовнішньоекономічна діяльність здійснюється відповідно до складених договорів з контрагентами, з дотриманням норм чинного законодавства.

Враховуючи особливості зовнішньоекономічних операцій, а також галузеві особливості швейних підприємств та окреслення їх складових в Наказі про облікову політику, у ПрАТ «Санта Україна» забезпечується єдність облікових процедур під час відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності, а, також створюються всі необхідні умови для здійснення своєчасного контролю за цим видом операцій (рис.3.1).

Зауважимо, що важливою передумовою організації бухгалтерського обліку будь-яких операцій, в тому числі і операцій зовнішньоекономічної діяльності, є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень. Як бачимо з рис.3.1 у ПрАТ «Санта Україна» відсутнє чітке регламентування порядку руху первинних, зведених та звітних документів. Відсутність графіку документообігу призводить до гальмування часу на обліковий процес та свідчить про нераціональну його організацію.



Рис.3.1. Організація облікового процесу ПрАТ «Санта Україна» в частині зовнішньоекономічної діяльності

Основними видами діяльності досліджуваного товариства є «Виготовлення верхнього одягу», «Виготовлення спіднього одягу», «Виготовлення іншого одягу та аксесуарів». ПрАТ «Санта Україна» співпрацює з такими відомими торговими марками, як Laura Ashley, Next, Bonita, Dolce Gabana, Swing, Betty Barclay. Майже 95 % від об'єму виробництва складають послуги по виготовленню одягу на давальницьких умовах для експорту. Такі операції відносяться до операцій з давальницькою

сировиною у зовнішньоекономічних відносинах і значно відрізняються від здійснення звичайних господарських операцій, мають особливості документального оформлення, обліку та оподаткування. Суттєвим є організація обліку давальницької сировини на складі та в бухгалтерії підприємства з врахуванням особливостей здійснення процесу її переробки.

Суб'єкти та об'єкт, що вступають в зовнішньоекономічні взаємовідносини, в частині операцій з давальницькою сировиною мають наступний вигляд (рис.3.2).

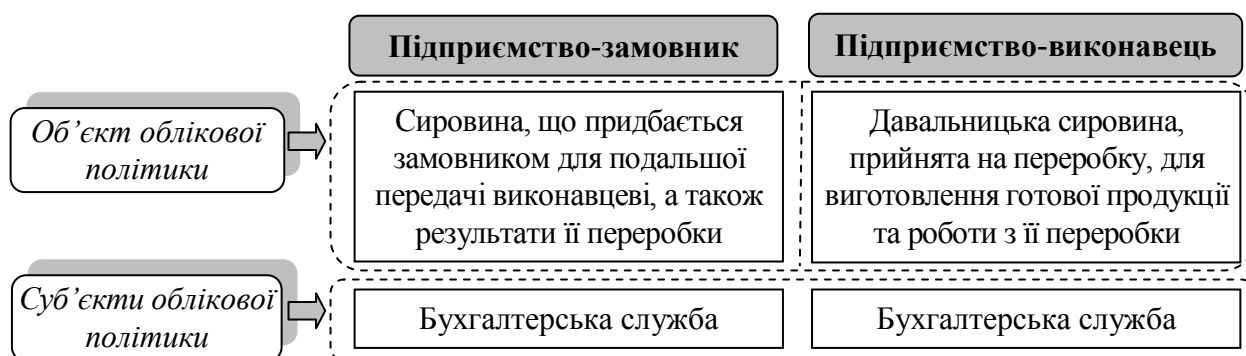


Рис. 3.2. Об'єкт та суб'єкти облікової політики ПрАТ «Санта Україна» в частині операцій з давальницькою сировиною

Методичні аспекти відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною мають бути відображені в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» і містити ряд специфічних складових для їх ефективного відображення в системі бухгалтерського обліку та прийняття ефективних управлінських рішень.

В Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» інформацію щодо давальницької сировини та операцій з нею не відображено. Вважаємо цей факт недоліком в обліковому процесі, так як операції з давальницькою сировиною ПрАТ «Санта Україна» забезпечують 95% його прибутку.

Основою для відображення в обліку одержаної давальницької сировини ПрАТ «Санта Україна» є виписаний замовником рахунок-проформа (Proforma invoice), товарно-транспортна накладна міжнародного зразка

(CMR), акт передачі та додані документи, які підтверджують якість давальницької сировини (наприклад, специфікація).

Приймання давальницької сировини на підприємстві здійснює завідуючий складом, шляхом перевірки фактичної її наявності і співставленням одержаних результатів з даними, зазначеними у супровідному документі іноземного замовника.

При відповідності фактичної кількості та якості одержаних та зазначених у супровідному документі даних, давальницька сировина підлягає оприбуткуванню.

При оформленні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах важливе значення займає вантажна митна декларація, яка є підставою для митного оформлення давальницької сировини, що ввозиться для переробки на митній території України, або давальницької сировини, що вивозиться для переробки поза митною територією України. Вантажна митна декларація оформлюється також при митному оформленні продуктів переробки давальницької сировини.

Отримання давальницької сировини оприбутковується на склад відповідно супровідних документів замовника. На прийняту давальницьку сировину відкриваються окремі картки складського обліку (типова форма М-12). Витрати оприбуткованих матеріалів оформлюються актом про витрати давальницької сировини – форма М-23, на основі якої здійснюються записи про витрати матеріальних цінностей в картці складського обліку матеріалів. У разі проведення інвентаризації, перевірки та перерахунку належить також давальницька сировина і матеріальні цінності, які не належать підприємству та облік яких ведеться поза балансом.

Особливостями документального оформлення таких операцій є :

- складання документів на двох мовах (українській та іноземній);
- в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції.

У зв'язку з відсутністю затвердженого на законодавчому рівні переліку первинних документів для зовнішньоекономічної діяльності бухгалтери стикаються з неправильним та невчасним оформленням операцій.

Схематично порядок документування процесу отримання давальницької сировини у переробку виглядає наступним чином рис.3.3.



Рис.3.3. Схема документообігу операцій з давальницькою сировиною у ПрАТ «Санта Україна»

Застосування загальноприйнятих форм первинних документів для обліку операцій з давальницькою сировиною, на нашу думку, є недоцільним і трудомістким процесом ведення облікової документації.

З цією метою на ПрАТ «Санта Україна» пропонуємо використовувати удосконалену лімітно-забірну картку, форма якої буде наведена у наступному підпункті кваліфікаційної роботи.

Одержана для переробки іноземна давальницька сировина залишається власністю іноземного замовника протягом всіх етапів її переробки, тому в обліку ПрАТ «Санта Україна» відображається на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, передбаченими в контракті, або приймально-здавальних актах.

Хоча давальницьку сировину обліковують на позабалансовому рахунку, на неї поширюються загальні вимоги приймання та обліку, такі самі що й до власних товарно-матеріальних цінностей.

Щодо обліку витрат, які несе ПрАТ «Санта Україна» на переробку чи доробку давальницької сировини, то вони узагальнюються на рахунку обліку витрат на виробництво (за винятком вартості давальницької сировини замовника). До таких витрат належать вартість використаних власних матеріалів, заробітна плата, відрахування до фондів соціального страхування, амортизаційні відрахування та загальновиробничі витрати. Передача продуктів переробки замовнику відображається в обліку в момент підписання акта виконаних робіт, а саме за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» із відповідним списанням суми понесених витрат із кредиту субрахунку 23 «Виробництво» за дебетом субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Після завершення давальницької операції між ПрАТ «Санта Україна» і замовником відбувається залік заборгованостей: у разі передоплати послуг переробки грошовими коштами – дебет рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» в кредит рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» (рис.3.4).

Що стосується ведення аналітичного обліку операцій з давальницькою сировиною, то він ведеться в розрізі підприємств-замовників та в розрізі прийнятої в переробку сировини. Втім форми документів для виконання

зазначених вимог не розроблено. Буде доречно ввести картки аналітичного обліку руху продуктів переробки давальницької сировини та Зведені відомості обліку розрахунків за переробку давальницької сировини. Введення запропонованих регістрів сприятиме упорядкуванню систематичного обліку, поєднанню даних синтетичного і аналітичного обліку, а також надасть можливість встановити повноту і правильність записів і усунути помилки (якщо вони мали місце).

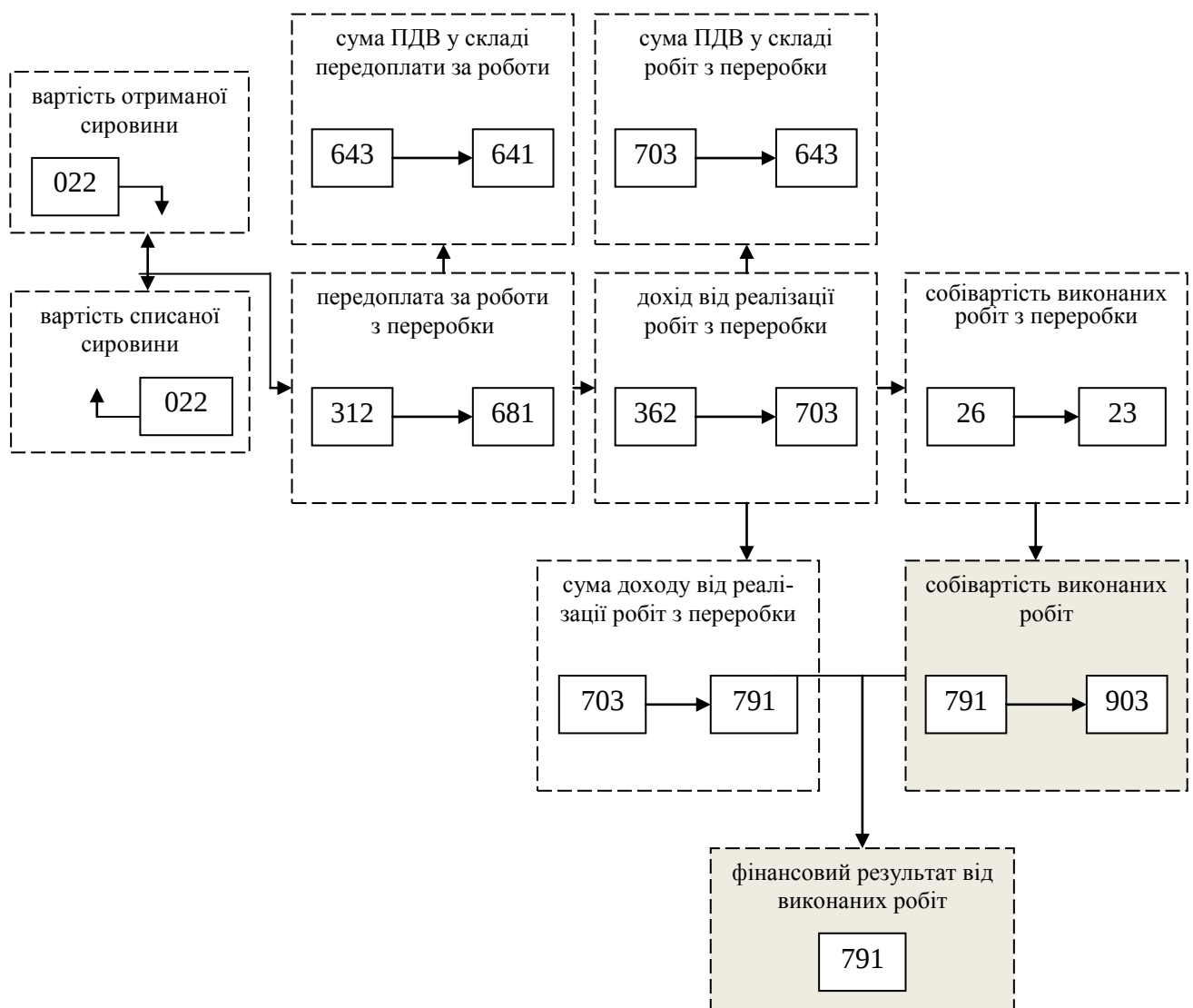


Рис. 3.4. Відображення операцій з давальницькою сировиною в обліку ПрАТ «Санта Україна»

Проаналізувавши методику бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною у ПрАТ «Санта Україна», викладену на рис.3.4.

зазначимо, що на рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» відображається інформація як щодо прийнятої у переробку сировини, так і тієї, що прийнята у виробництво. Беручи до уваги галузеві особливості швейних підприємств вважаємо склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» занадто спрощеним і таким, що без поділу його на аналітичні рахунки третього порядку не надає повної зрозумілої інформації щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Суперечить також Інструкції № 291 відображення на рахунку 26 «Готова продукція» продукції, виготовленої з давальницької сировини. Оскільки визначено, що готова продукція, виготовлена з давальницької сировини – це продукція власного виробництва замовника, відповідно, у ПрАТ «Санта Україна» виникає проблема, оскільки у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не визначено окремого рахунку для оприбуткування продуктів переробки давальницької сировини.

Пропонуємо окремо розглянути організацію складського обліку давальницької сировини, з метою недопущення змішування кількості та якості різних номенклатурних одиниць, фактів пересортиць, зловживань та інших порушень. Так як ПрАТ «Санта Україна» поряд із переробкою давальницької сировини здійснює виробництво і реалізацію продукції із власної сировини, хоч і менше 10% загального обсягу в товаристві побудовано відокремлений облік. Тобто бухгалтерський облік процесів надходження давальницької сировини, її зберігання та відпуск у виробництво здійснюється відокремлено від аналогічної власної сировини на окремих складах. Як рекомендація для поліпшення відокремленого обліку власної і давальницької сировини, можна порадити відповідальність за її збереження покласти на окремих матеріально-відповідальних осіб.

Особливості ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною між ПрАТ «Санта Україна» та іноземними партнерами залежать також від умов договору на переробку давальницької сировини та форми розрахунків, що була спільно обрана між партнерами в момент складання договору. Зауважимо, що в 95% випадків розрахунки між замовниками переробки сировини і ПрАТ «Санта Україна» здійснюються у грошовій формі в іноземній валюті (рис.3.5). Ця форма є найпростішим варіантом розрахунків, так як являє собою класичну форму договору підряду – швейне підприємство надає послуги з переробки сировини в продукти переробки, а замовник-нерезидент оплачує цю послугу грошовими коштами. Перевагами даної форми розрахунків є те, що підприємство в змозі одразу вільно розпоряджатися, отриманими коштами, використовуючи їх на власний розсуд. Негативним моментом є коливання валютного курсу, так як закордонні замовники розраховуються іноземною валютою – євро.

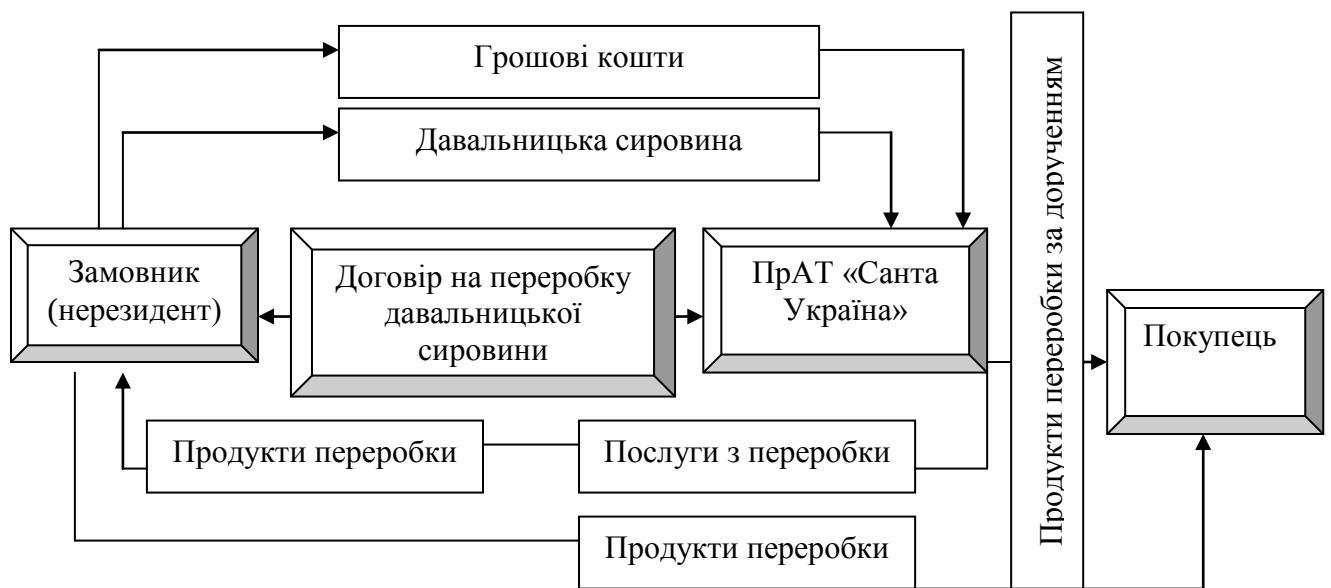


Рис.3.5. Взаємовідносини між замовником та виконавцем (ПрАТ «Санта Україна») при грошовій формі розрахунків

Розрахунки іноземною валютою вимагають особливого обліку: відкриття банківських рахунків в іноземній валюті, щоденний моніторинг курсу валют, виникнення курсових різниць тощо. Одразу зазначимо, що в

Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» відсутня інформація щодо операцій в іноземній валюті.

Специфічною ділянкою обліку залишаються курсові різниці, які виникають через коливання валютного курсу в момент складання договору і в момент безпосередньої оплати. Курсові різниці, у вигляді позитивних або негативних, мають прямий вплив на фінансовий стан досліджуваного товариства. В бухгалтерському обліку ПрАТ «Санта Україна» курсові різниці відображають згідно загальних правил (рис.3.6).

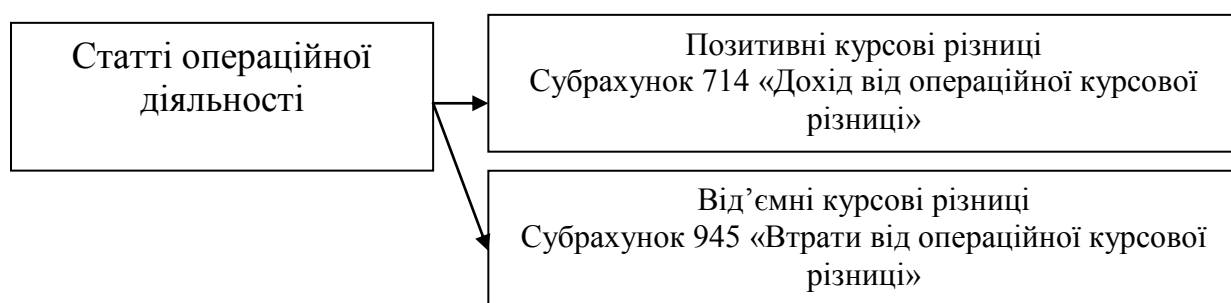


Рис.3.6. Облікові аспекти курсових різниць

У фінансовій звітності ПрАТ «Санта Україна» інформація про операції з давальницькою сировиною відображається у формі № 1 «Баланс» («Незавершене виробництво»), формі № 2 «Звіт про фінансові результати» («Дохід (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)», «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»), а також у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» («Активи на відповідальному зберіганні»).

Отже, вивчивши організацію і методику облікового процесу зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна», а також основні фактори впливу на цей процес, побудуємо модель, яка дозволить виділити пріоритетні етапи зовнішньоекономічних операцій для забезпечення в їх межах обліковою інформацією суб'єктів, які беруть у них участь (рис. 3.7).

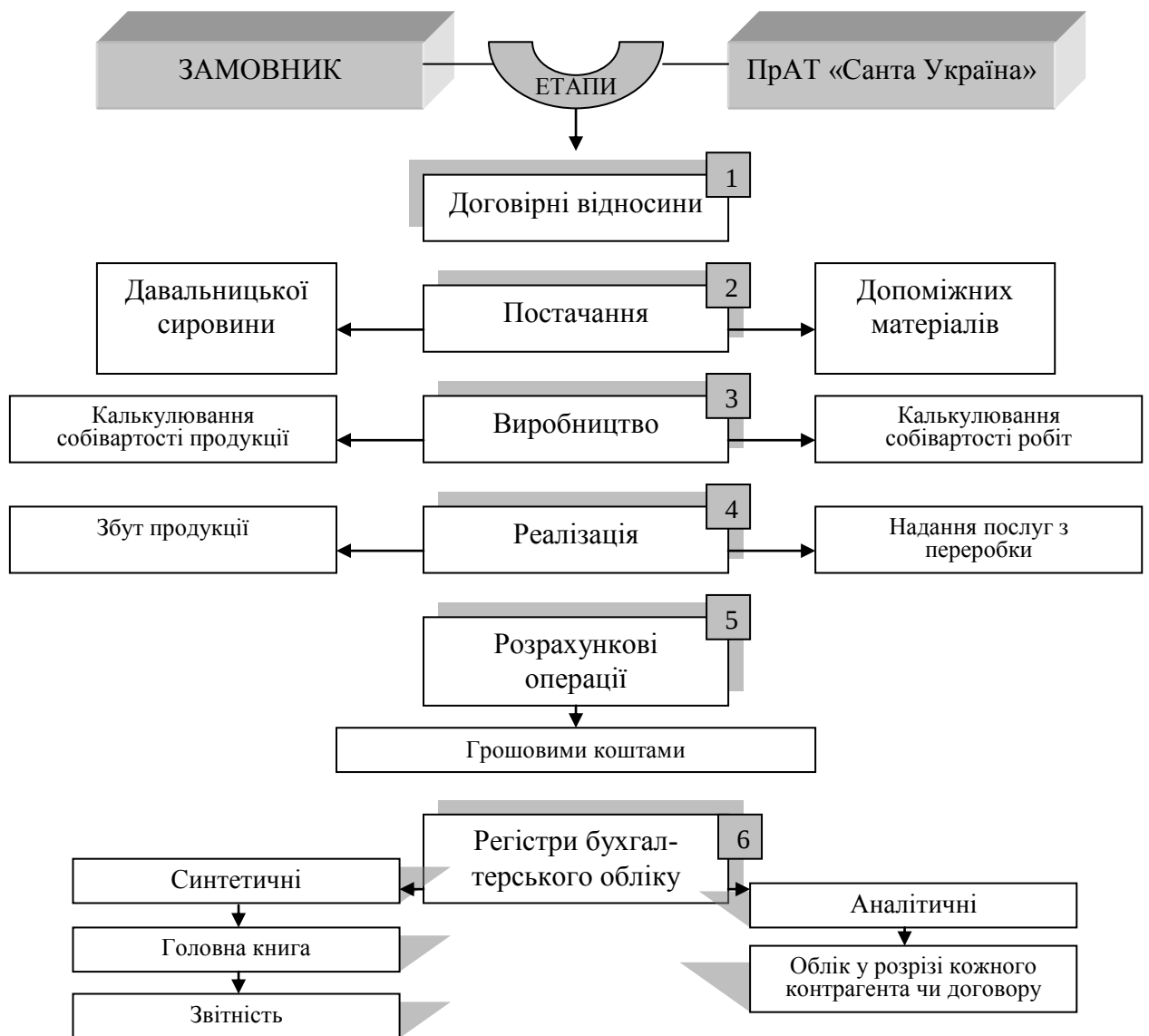


Рис. 3.7. Загальна модель бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій ПрАТ «Санта Україна»

Підсумовуючи вищевикладене, констатуємо, що в обліково-аналітичному процесі ПрАТ «Санта Україна» виявлено певні недоліки, а саме:

- відсутнє чітке регламентування порядку руху первинних, зведених та звітних документів;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» інформацію щодо давальницької сировини та операцій з нею не відображено;

- беручи до уваги галузеві особливості швейних підприємств вважаємо склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» занадто спрощеним і таким, що без поділу його на аналітичні рахунки третього порядку не надає повної зрозумілої інформації щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

- суперечить Інструкції № 291 відображення на рахунку 26 «Готова продукція» продукції, виготовленої з давальницької сировини;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» відсутня інформація щодо операцій в іноземній валюті;

3.2. Удосконалення бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»

Провівши дослідження організації і методики бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності у ПрАТ «Санта Україна» були виявлені певні неточності та недоліки. В даному підрозділі кваліфікаційної магістерської роботи наведемо пропозиції щодо уточнення та усунення виявлених недоліків. Рекомендації проводитимуться в розрізі:

- удосконалення Наказу про облікову політику в частині зовнішньоекономічної діяльності ПрАТ «Санта Україна»;

- удосконалення внутрішніх первинних документів;

- удосконалення аналітичного обліку зовнішньоекономічних операцій;

- удосконалення фінансової звітності в частині операцій з давальницькою сировиною.

Зазначимо, що удосконалення пропонуватимуться, шляхом рекомендацій щодо впровадження в обліковий процес ПрАТ «Санта Україна» вже запропонованих науковцями методик.

Щодо відсутності інформації стосовно зовнішньоекономічної діяльності в Наказі про облікову політику, рекомендуємо доповнити наказ наступною інформацією:

- елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною, погоджених з підприємствами-партнерами, що є замовниками переробки давальницької сировини;
- елементи облікової політики в частині операцій з іноземною валютою (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Об'єкти та елементи облікової політики
у частині зовнішньоекономічних операцій

Об'єкт облікової політики	Інформація щодо об'єкту
Методика відображення в обліку	
Давальницька сировина та операції з давальницькою сировиною	1. Бухгалтерський облік прийнятої на переробку давальницької сировини, а також продуктів її переробки ведеться на окремих рахунках, не призначених для обліку власних запасів виконавця. 2.Об'єктом обліку витрат при переробці давальницької сировини (виконанні робіт, наданні послуг) вважати окреме замовлення, що відкривається на кожен з видів однорідних робіт з переробки давальницької сировини. 3.Для обліку витрат використовувати позамовний метод обліку витрат. 4. Відображення операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку здійснюється на підставі типових форм первинних документів .
Операції в іноземній валюті	1. Операції в іноземній валюті відображати в обліку із застосуванням курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).
Курсові різниці	1.Курсові різниці за монетарними статтями в іноземній валюті визначаються на дату здійснення розрахунків та на дату балансу та відображаються у складі інших операційних або інших доходів (витрат)

Впровадження в практичну діяльність, зазначених в табл.3.1 рекомендацій, сприятиме чіткій організації бухгалтерського обліку в

товаристві, адже акумулюватиме всі чинні нормативно-правові документи з питань облікової політики

В доповнення до положення про облікову політику доцільно розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за відображення в обліку зовнішньоекономічних операцій, графік документообігу, перелік форм первинних документів, перелік реєстрів бухгалтерського обліку тощо.

Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій у ПрАТ «Санта Україна» є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень, а його відсутність призводить до зниження якості облікової роботи на підприємстві та послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку. Відповідно організаційної структури бухгалтерського обліку, представленої на рис.3.1 в попередньому підрозділі кваліфікаційної роботи, пропонуємо схему організації документообігу для ПрАТ «Санта Україна» в частині зовнішньоекономічних операцій (рис.3.8). Доцільним також вважаємо розмежування документів за місцями складання та за відношенням до підприємства – на внутрішні, які складаються безпосередньо на підприємстві, і зовнішні, які складені третіми – нерезидентами.

Запропонований порядок документообігу поліпшить облікову роботу на досліджуваному підприємстві, посилить контрольну функцію бухгалтерського обліку, підвищить рівень автоматизації облікових робіт.

Вище в роботі зазначалося, що наразі не затверджено чіткої форми первинного документу, який би демонстрував рух давальницької сировини та продуктів отриманих як результат від її переробки. З огляду на зазначене, вважаємо за необхідне обов'язково здійснювати помітку на таких первинних документах «На давальницьких умовах», що полегшить процес руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також підвищить аналітичність обліку таких операцій.

В и к о н а в ц і	Створення та оформлення документів	Перевірка документів	Обробка документів	Передача документів в архів
	Юридичний відділ	Бухгалтерія	Бухгалтерія	Заступник головного бухгалтера
	Приймальний пункт	Планово-економічний відділ	Планово-економічний відділ	Комерційний директор
	Склад			
	Експериментальний цех			
	Виробничий цех			
П е р і о д	До 2-х днів з моменту створення	У день надходження документів	До 3-х днів з моменту створення	До 2-х тижнів після подання річного фінансового звіту

Рис.3.8. Запропонована організація документообороту для ПрАТ «Санта Україна» в частині зовнішньоекономічних операцій

Враховуючи те, що форми первинних документів для оформлення руху давальницької сировини, безпосередньо у виконавця, не встановлені на законодавчому рівні, підприємства мають право розробляти власноруч, на свій розсуд, для власної зручності форми внутрішніх первинних документів, за умови обов'язкового затвердження в обліковій політиці підприємства.

Виходячи з цього, пропонуємо для ПрАТ «Санта Україна» використовувати удосконалену форму лімітно-забірної карти, у вигляді двостороннього документу [29, с.172]. Одна сторона якого слугуватиме підставою для видачі тканини у розкрійні цехи, а зворотна – фурнітури у швейні цехи (табл.3.2; 3.3).

Лімітно-забірна картка на відпуск (одержання) давальницької сировини [29]

Відпущено матеріалів у розкрійні цехи Найменування підприємства виконавця ПрАТ «Санта Україна» Найменування іноземного замовника Next Номер супровідного документа 454 Номер складу (цеху) що здійснює відпуск 1 Номер розкрійного цеху - одержувача 2									
Відомості про матеріал									
Номенклатурний номер 209					Номенклатурний номер 209155				
Найменування матеріалу <u>Тканина-драп</u>					Найменування матеріалу <u>Тканина-підкладка</u>				
Одиниця виміру м					Одиниця виміру м				
Ціна 150.00					Ціна 80.00				
Ліміт видачі 500 м.					Ліміт видачі 450 м.				
Видача (отримання) матеріалу					Видача (отримання) матеріалу				
Порядковий номер	Дата	Кількість	Підпис особи яка цінності:		Порядковий номер	Дата	Кількість	Підпис особи яка цінності:	
			видала	отримала				видала	отримала
1	2.05	10			1	2.05	9		
2	3.05	50			2	3.05	45		
3	4.05	40			3	4.05	38		

Такий документ рекомендується складати на кожну окрему партію одержаної для переробки сировини за кожним іноземним замовником у кількості примірників, необхідних для організації облікового процесу, але не менше двох. Строк дії такої лімітно-забірної карти відповідатиме терміну переробки давальницької сировини, встановленому зовнішньоекономічним договором.

Як результат, це спростить контроль за рухом давальницької сировини і дозволить виокремити інформацію щодо кожного іноземного замовника.

Зворотний бік Лімітно-забірної картки на відпуск (одержання)
давальницької сировини [29]

Номер супровідного документа, за яким одержано сировину 454									
Номер складу (цеху) що здійснює відпуск 2									
Номер швейного цеху – одержувача 3									
Відомості про фурнітуру					Відомості про фурнітуру				
Номенклатурний номер 201156					Номенклатурний номер 201157				
Найменування фурнітури Гудзики					Найменування фурнітури Нитки чорні				
Одиниця виміру шт.					Одиниця виміру шт.				
Ціна 8.50 грн					Ціна 2.10 грн				
Ліміт видачі 830					Ліміт видачі 22				
Видача (отримання) фурнітури					Видача (отримання) фурнітури				
Пор номер	Дата	Кількість	Підпис особи яка цінності:		Пор номер	Дата	Кількість	Підпис особи яка цінності:	
			видала	отримала				видала	отримала
1	2.05	95			1	2.05	5		
2	3.05	80			2	3.05	2		
3	4.05	100			3	4.05	3		

Беручи до уваги занадто спрощений склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті в переробку», потребу внутрішніх та зовнішніх користувачів у більш повній інформації про операції з давальницькою сировиною, внесемо уточнення в Робочий План рахунків ПрАТ «Санта Україна», шляхом доповнення субрахунку 022 «Матеріали прийняті для переробки» аналітичними рахунками. Методичний підхід ПрАТ «Санта Україна» до облікового відображення продукції, отриманої від переробки давальницької сировини на рахунку 26 «Готова продукція» суперечить Інструкції № 291, в якій чітко визначено, що на даному рахунку обліковується готова продукція власного виробництва. Однак, законодавством не визначено, хто є виробником готової продукції

(замовник чи виконавець), що відповідно зумовлює неточності у обліковому відображенні такої продукції. Тому, пропонуємо всі продукти, отримані від переробки давальницької сировини іменувати як продукти переробки і відображати поза балансом (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Проект Робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку

Робочий План рахунків					
код	назва	код	назва	код	назва
02	Активи на відповідальному зберіганні	022	Матеріали, прийняті в переробку	0221	Давальницька сировина на складі
				0222	Давальницька сировина в переробці
				0223	Продукти переробки давальницької сировини на складі:
				02231	Основна продукція
				02232	Супутня продукція
				02233	Зворотні відходи

Журнал господарських операцій, в частині операцій з давальницькою сировиною, враховуючи надані пропозиції матиме наступний вигляд (табл.3.5; 3.6).

У практиці підприємства трапляються такі ситуації: в договорі на переробку давальницької сировини між підприємством-замовником і підприємством-виконавцем не зазначено інформацію стосовно зворотних відходів (клаптики тканини, нитки, фурнітура), отриманих від переробки, і підприємство-замовник не вимагає його повернення. Якщо підприємство-замовник не вимагає повернення відходів і не забирає їх, то такі продукти переробки пропонуємо обліковувати як безоплатно одержані активи у дебеті рахунків, визначених для продуктів переробки, одержаних за товарообмінним (бартерним) контрактом, запропонованих нами вище в кореспонденції з кредитом рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

Таблиця 3.5

Журнал господарських операцій в частині операцій з давальницькою сировиною, за умови попередньої оплати

Згідно, існуючої методики			Методика, враховуючи запропоновані зміни		
Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дт	Кт		Дт	Кт
Надійшов аванс від замовника за переробку	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Надійшов аванс від замовника за переробку	311 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
Оприбутковано давальницьку сировину	022 «Матеріали прийняті для переробки»		Оприбутковано давальницьку сировину	0221 «Давальницька сировинана складі»	
			Відпущено давальницьку сировину в виробництво	0222 «Давальницька сировина в переробці»	0221 «Давальницька сировинана на складі»
			Оприбутковано на склад продукти переробки	02231 «Основна продукція» 02232 «Супутня продукція» 02233 «Зворотні відходи»	0222 «Давальницька в переробці»
Списано давальницьку сировину і відвантажено готову продукцію замовнику		022 «Матеріали прийняті для переробки»	Відвантажено продукти переробки замовнику		02231 «Основна продукція» 02232 «Супутня продукція» 02233 «Зворотні відходи»
Відображено одержання доходу від реалізації наданих послуг	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	Відображено одержання доходу від реалізації наданих послуг	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Списано, раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»	Списано, раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»
Залік заборгованостей з попередньої оплати (аванс)	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»	Залік заборгованостей з попередньої оплати (аванс)	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»

Продовження табл.3.5

Відображено фактичну собівартість реалізованих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	Відображено фактичну собівартість реалізованих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
---	--	------------------	---	--	------------------

Таблиця 3.6

Журнал господарських операцій в частині операцій з давальницькою сировиною, за умови подальшої оплати

Згідно, існуючої методики			Методика, враховуючи запропоновані зміни		
Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дт	Кт		Дт	Кт
Оприбутковано давальницьку сировину	022 «Матеріали прийняті для переробки»		Оприбутковано давальницьку сировину	0221 «Давальницька сировина на складі»	
			Відпущено давальницьку сировину в виробництво	0222 «Давальницька сировина в переробці»	0221 «Давальницька сировина на складі»
			Оприбутковано на склад продукти переробки	02231 «Основна продукція» 02232 «Супутня продукція» 02233 «Зворотні відходи »	0222 «Давальницька сировина в переробці»
Відображено одержання доходу від реалізації наданих послуг	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	Відображено одержання доходу від реалізації наданих послуг	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено фактичну собівартість реалізованих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	Відображено фактичну собівартість реалізованих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
адійшли грошові кошти від замовника	312 «Поточні рахунки в іноз. валюті»	362 «Розрахунки з інозем. покупцями»	Надійшли грошові кошти від замовника	312 «Поточні рахунки в іноз. валюті»	362 «Розрахунки з іноземн. покупцями»
Списано давальницьку сировину і відвантажено готову продукцію замовнику		022 «Матеріали прийняті для переробки»	Відвантажено продукти переробки замовнику		02231 «Основна продукція» 02232 «Супутня продукція» 02233 «Зворотні відходи »

Впровадження запропонованих аналітичних рахунків надасть змогу досліджуваному підприємству одержати повну, неупереджену інформацію про стан руху давальницької сировини та продуктів, одержаних від її переробки на різних стадіях, забезпечить управлінський персонал об'єктивною інформацією, полегшить внутрішній контроль за операціями з давальницькою сировиною, і відповідно, сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

Неодноразово зазначалось, що однією з особливостей операцій з давальницькою сировиною є те, що вона на всіх стадіях її руху є власністю замовника. Відповідно, така сировина відображається у балансі підприємства-замовника як частина активів. Рекомендуємо впровадити в діяльність ПрАТ «Санта Україна» документ внутрішньогосподарської звітності, в якому відображати інформацію про вартість сировини, що надійшла у переробку

У зв'язку з цим пропонуємо до загального інтегрованого звіту підприємства додати розділ «Операції з давальницькою сировиною» (табл.3.7) і зазначати додатково інформацію про питому вагу витрат на виконання робіт з переробки давальницької сировини та найбільшу частку виконаних робіт з переробки давальницької сировини для одного замовника у відсотках.

Таблиця 3.7

Розділ «Операції з давальницькою сировиною»

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Залишки давальницької сировини на складі			
Залишки продуктів переробки на складі			
Вартість давальницької сировини, що отримана для переробки			
Вартість продуктів переробки: Основна продукція Супутня продукція Відходи			
Дохід від виконання робіт з переробки давальницької сировини			

Подана у такому вигляді інформація сприятиме задоволенню інформаційних потреб усіх груп користувачів та прийняттю ними ефективних управлінських рішень, які базуватимуться на конкретних даних.

3.3. Методика оцінки і прогнозування показників ефективності операцій з давальницькою сировиною на основі маржинального аналізу

Продовжуючи питання зовнішньоекономічних операцій ПрАТ «Санта Україна», розглянемо їх аналітичну сторону. Використовуючи методи економічного аналізу спробуємо встановити який мінімальний об'єм давальницької сировини потрібен щоб товариство збереглося, могло працювати, припустимо, не отримуючи прибутку, але покриваючи свої витрати не порушуючи виробничий потенціал.

На ці та інші питання надає відповідь маржинальний аналіз, методика якого базується на вивченні співвідношення між трьома групами важливих економічних показників: витратами, об'ємом виробництва (реалізації продукції) і прибутком, а також прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні інших. Методику розглянемо на умовному прикладі, викладеному в працях вітчизняного вченого П. Житнього [17].

Сутність маржинального аналізу полягає в поділі виробничих витрат на змінні і постійні в залежності від зміни об'ємів виробництва і використання категорії маржинального доходу. Слід зазначити, що в аналітичній практиці поділ витрат на постійні і змінні дещо умовний, оскільки багато видів витрат мають напівзмінний (напівпостійний) характер.

Більш детально розрахунок основних фінансових показників для операцій з переробки давальницької сировини можна уявити графічно.

Для побудови графіку і виконання подальших аналітичних розрахунків скористуємося даними ПрАТ «Санта Україна» по виходу продукції (код ТН ЗЕД 620433900) при переробці давальницької сировини.

Відповідно до існуючої інформації німецький замовник передав ПрАТ «Санта Україна» на давальницьких умовах сировину для переробки в продукцію. Вартість сировини складає 13272,41 €. Вихід готових виробів 765 шт. Собівартість послуг на одиницю виробу – 10,84€, прибуток – 2,06€, вартість послуг з переробки – 12,90€, вартість давальницької сировини в готовому виробі -17,348€ (57,35%), постійні витрати на одиницю виробу – 4,39€, змінні – 6,45€.

На базі цих даних побудуємо графік (рис.3.9). На горизонталі вказано об'єм виробництва виробів в натуральних одиницях, на вертикалі – витрати і вартість послуг з переробки давальницької сировини.

Графік побудований з врахуванням можливого об'єму виробництва 1000 виробів. При об'ємі виробництва, рівному нулю, підприємство отримує прибуток 2,06 тис. €. З'єднавши ці точки між собою отримаємо на осі Х точку критичного об'єму виробництва. Як видно з рис.3.9 ця точка розміщена на рівні 68% (680 штук) можливого об'єму виробництва виробів. Для цієї точки критичний об'єм давальницької сировини в вартісному вираженні складає 11796€, критичний об'єм послуг з переробки давальницької сировини - 8780€, а прибуток дорівнює нулю. Це означає, що ПрАТ «Санта Україна» є не вигідним заключати договір на переробку давальницької сировини з виходом готових виробів менше 680 шт., оскільки виробництво буде збитковим.

Різниця між фактичним і беззбитковим об'ємом послуг з переробки давальницької сировини демонструватиме зону беззбитковості.

Таким графіком зручно користуватися для визначення еквівалентної вартості при розрахунку за послуги з переробки давальницькою сировиною або продуктами переробки.

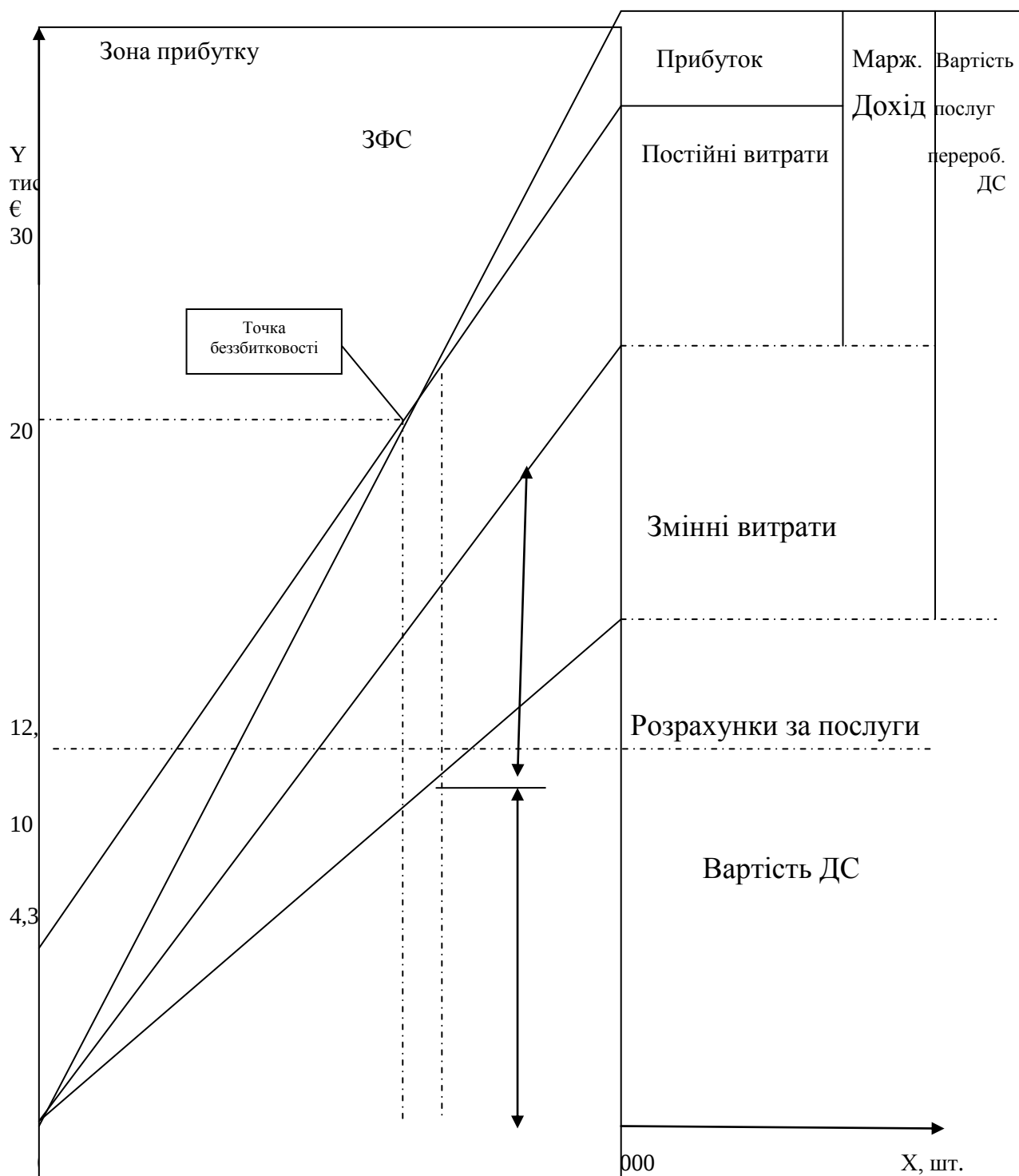


Рис.3.9. Графік залежності фінансових результатів від об'єму переробки давальницької сировини [17]

В прикладі, що розглядається, пряма еквівалента розрахунків проходить на рівні 12,9 тис. €. Це означає, що ПрАТ «Санта Україна» за

представлені іноземному замовнику послуги, замість грошових коштів може отримати давальницької сировини на суму 12,9 тис. €. З цієї сировини можна виготовити 750 шт. виробів. Також в рахунок оплати може отримати 430 одиниць готових виробів.

Аналітичні розрахунки підтверджують данні, отримані графічним способом. Так, питомий маржинальний дохід в прикладі, що розглядається складає:

$$M_g = 4,39 + 2,06 = 6,45 \text{€}$$

Критичний об'єм виходу готових виробів з давальницької сировини в натуральному вираженні складе:

$$N_{\min} = 4390 : 6,45 = 680 \text{ шт.}$$

Критичний об'єм переробки давальницької сировини складе:

$$Q_{DC\min} = 680 * 17,348 = 11796,64 \text{€}$$

Оскільки змінні витрати в вартості послуг з переробки давальницької сировини складають частку рівну 0,5 ($6,45 : 12,9$), то критичний об'єм послуг в вартісному вираженні буде дорівнювати:

$$Q_{g\min} = 4390(1 - 0,5) = 8780 \text{€}$$

Загальні витрати з переробки критичного об'єму давальницької сировини складають:

$$11796,64 + 8780 = 20576,64 \text{ €}$$

Розглянемо визначення беззбиткового об'єму послуг з переробки давальницької сировини, тобто тієї суми виручки, яка необхідна для відшкодування постійних витрат підприємства. При цьому варіанті ні прибутку ні збитку не буде, а рентабельність дорівнюватиме нулю (табл.3.8).

Аналізуючи, результати аналізу, представлені в табл.3.8 можемо говорити, що ПрАТ «Санта Україна» слід переробити давальницької сировини на суму 11796,94€, щоб покрити всі витрати. При такому обсязі переробки давальницької сировини поріг реалізації послуг складає 8780€, а рентабельність дорівнює нулю.

Таблиця 3.8

Розрахунок порога рентабельності і запасу фінансової стійкості при
переробці давальницької сировини [17]

Показник	Методика розрахунку	Значення
Вихід готових виробів, шт	N	765 (за договором)
Вартість обробки виробів, €	p_y	12,9 (за калькуляцією)
Вартість давальницької сировини на виріб, €	P_{dc}	17,348 (за договором)
Виручка від реалізації послуг з переробки давальницької сировини, €	$Q_y = N * p_y$	9868,5
Питома вага змінних витрат в вартості обробки виробу	k_y	0,5 (за калькуляцією)
Сума змінних витрат, €	$V_n = k_y * Q_y$	4934,25
Сума постійних витрат, €	C	4390 (за калькуляцією)
Сума маржинального доходу, €	$M_g = Q_y - V_n$	4934,25
Прибуток, €	$\Pi = M_g - C$	544,25
Питома вага маржинального доходу в виручці, %	$K_{mg} = M_g / Q_y$	0,5
Поріг рентабельності, €	$PR = C / K_{mg}$	8780
Поріг реалізації, €	$Q_{ymin} = C / (1 - k_y)$	8780
Поріг переробки давальницької сировини, в натуральному вираженні, шт.	$N_{min} = C * N / M_g$	680
Поріг переробки давальницької сировини, в вартісному вираженні, €	$Q_{DCmin} = N_{min} * P_{dc}$	11796,64
Запас фінансової стійкості в вартісному вираженні, €	$ЗФС = Q_y - PR$	1088,5
Запас фінансової стійкості у %	$ЗФС = (Q_y - PR) / Q_y$	11,03

Фактично виручка від реалізації послуг склала 9868,5€, що вище порогової на 1088,5€ або на 11,03%. Це і є запас фінансової стійкості або зона беззбитковості досліджуваного підприємства.

Збільшення прибутку та порогу рентабельності залежить від того, які реальні шляхи досягнення цілі. Якщо в прикладі, що розглядається підприємство зможе заключити договір на вихід готових виробів з давальницької сировини-1000 шт., як показано на графіку рис.3.9, то зона беззбитковості значно збільшиться, а запас фінансової стійкості складе:

$$ЗФС = ((1000 * 12,9) - 8780 / 129000) * 100 = 31,94\%$$

Це достатньо високий показник, на 20,91% вище базового значення.

Якщо ж стан ринку збуту готових виробів не дозволяє збільшити вартість послуг переробки і об'єми переробки давальницької сировини, можна спробувати зменшити витрати.

Для ПрАТ «Санта Україна» більш вигідним буде якщо на одиницю продукції припадатиме менша сума постійних витрат, що можливе при досягненні максимального об'єму виробництва і реалізації послуг, для яких визначалися ці витрати. Якщо при зменшенні виробництва продукції змінні витрати скорочуються пропорційно, то сума постійних витрат не змінюється, що призводить до зростання собівартості послуг з переробки давальницької сировини і зменшенню суми прибутку підприємства за переробку цієї ж сировини.

На відміну від змінних, постійні витрати при зменшенні виробництва та зменшенні виручки від реалізації послуг з переробки давальницької сировини важко зменшити. Річ у тім, що одна їх частина пов'язана з виробничою потужністю підприємства, інша – з управлінням і організацією виробництва. У період зменшення виробництва, підприємство повинне в тіх же розмірах нараховувати амортизацію, оплатити заробітну плату тощо. Тому потрібно постійно слідкувати за критичним рівнем надання послуг з переробки давальницької сировини і запасом фінансової стійкості підприємства.

Отже, впровадження в обліково-аналітичний процес ПрАТ «Санта Україна» розглянуту вище методику, дозволить визначати критичний об'єм послуг з переробки давальницької сировини при заданому рівні змінних і постійних витрат; необхідний об'єм переробки давальницької сировини для отримання заданої величини прибутку; встановлювати поріг рентабельності, нижче якого не повинна бути виручка від реалізації послуг з переробки давальницької сировини та прогнозувати інші економічні показники, пов'язані з наданням послуг з переробки сировини на давальницьких умовах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Незаперечною проблемою бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств є ведення ними обліку лише з метою складання звітності. Це означає, що підприємства не приділяють належної уваги методиці обліку, а в пріоритет ставлять оподаткування та складання звітності.

1. Під час виконання кваліфікаційної магістерської роботи виявлено недоліки в обліково-аналітичному процесі ПрАТ «Санта-Україна», що має прямий вплив на формування показників фінансової звітності а саме:

- відсутнє чітке регламентування порядку руху первинних, зведених та звітних документів;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» інформацію щодо давальницької сировини та операцій з нею не відображено;

- беручи до уваги галузеві особливості швейних підприємств вважаємо склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» занадто спрощеним і таким, що без поділу його на аналітичні рахунки третього порядку не надає повної зрозумілої інформації щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

- суперечить Інструкції № 291 відображення на рахунку 26 «Готова продукція» продукції, виготовленої з давальницької сировини;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» відсутня інформація щодо операцій в іноземній валюті;

2. У зв'язку з виділеними недоліками в кваліфікаційній магістерській роботі були викладені власні пропозиції щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності для досліджуваного підприємства, а саме:

2.1. У зв'язку з відсутністю інформації стосовно зовнішньоекономічної діяльності в Наказі про облікову політику, запропоновано доповнити наказ наступною інформацією:

- елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою

сировиною, погоджених з підприємствами-партнерами, що є замовниками переробки давальницької сировини;

- елементи облікової політики в частині операцій з іноземною валютою.

2.2. В доповнення до положення про облікову політику доцільно розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за відображення в обліку зовнішньоекономічних операцій, графік документообігу, перелік форм первинних документів, перелік реєстрів бухгалтерського обліку тощо.

2.3. Запропоновано схему організації документообігу для ПрАТ «Санта Україна» в частині зовнішньоекономічних операцій та розмежування документів за місцями складання та за відношенням до підприємства.

2.4. На первинних документах, якими оформлюються операції з давальницькою сировиною здійснювати помітку «На давальницьких умовах», що полегшить процес руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також підвищить аналітичність обліку таких операцій.

2.5. Запропоновано для ПрАТ «Санта Україна» використовувати удосконалену форму лімітно-забірної карти, у вигляді двостороннього документу. Одна сторона якого слугуватиме підставою для видачі тканини у розкрійні цехи, а зворотна – фурнітури у швейні цехи. Такий документ рекомендується складати на кожну окрему партію одержаної для переробки сировини за кожним іноземним замовником у кількості примірників, необхідних для організації облікового процесу, але не менше двох.

Як результат, це спростить контроль за рухом давальницької сировини і дозволить виокремити інформацію щодо кожного іноземного замовника.

2.6. Беручи до уваги занадто спрощений склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті в переробку», потребу внутрішніх та зовнішніх користувачів у більш повній інформації про операції з давальницькою сировиною, внесемо уточнення в Робочий План рахунків ПрАТ «Санта

Україна», шляхом доповнення субрахунку 022 «Матеріали прийняті для переробки» аналітичними рахунками. Всі продукти, отримані від переробки давальницької сировини, іменувати не як готова продукція, а як продукти переробки і відображати поза балансом. Відповідно, в роботі запропоновано Проєкт Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, в частині операцій з давальницькою сировиною.

2.7. До загального інтегрованого звіту підприємства запропоновано додати розділ «Операції з давальницькою сировиною» і зазначати додатково інформацію про питому вагу витрат на виконання робіт з переробки давальницької сировини та найбільшу частку виконаних робіт з переробки давальницької сировини для одного замовника у відсотках. Подана у такому вигляді інформація сприятиме задоволенню інформаційних потреб усіх груп користувачів та прийняттю ними ефективних управлінських рішень, які базуватимуться на конкретних даних.

3. Використовуючи методи економічного аналізу в роботі встановлено мінімальний об'єм давальницької сировини який потрібен щоб товариство збереглося, могло працювати, не отримуючи прибутку, але покриваючи свої витрати не порушуючи виробничий потенціал. З цією метою, на даних реального прикладу побудовано графік залежності фінансових результатів від об'єму переробки давальницької сировини та проведено розрахунок порога рентабельності і запасу фінансової стійкості при переробці давальницької сировини.

Впровадження в обліково-аналітичний процес ПрАТ «Санта Україна» запропонованої методики, дозволить визначати критичний об'єм послуг з переробки давальницької сировини при заданому рівні змінних і постійних витрат; необхідний об'єм переробки давальницької сировини для отримання заданої величини прибутку; встановлювати поріг рентабельності, нижче якого не повинна бути виручка від реалізації послуг з переробки давальницької сировини та прогнозувати інші економічні показники, пов'язані з наданням послуг з переробки сировини на давальницьких умовах.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ОХОРОНИ ПРАЦІ У ПрАТ «САНТА УКРАЇНА»

Забезпечення безпеки праці і відпочинку на будь-якому підприємстві сприяє збереженню життя і здоров'я людей за рахунок зниження травматизму і захворюваності. Враховуючи результати аналізу причин нещасних випадків і захворювань, стану умов праці на виробництві (загазованість, запиленість, освітленість рівня шуму, вібрації і так далі), розробляються заходи з охорони праці. Здійснювана в рамках Закону України «Про охорону праці» та інших нормативно-правових документів організаційна робота з охорони праці на підприємстві, є найважливішою гарантією забезпечення прав працівників на безпечні умови праці.

Що стосується конкретно досліджуваного підприємства, то безпека роботи забезпечується правильною організацією і виконанням вимог передбачених інструкцією «Про охорону праці», затвердженою і введеною в дію керівником ПрАТ «Санта Україна». На підприємстві створено окремий відділ з охорони праці, до складу якого входить дві особи: начальник відділу охорони праці та інженер з техніки безпеки. Основна відповідальність за забезпечення безпеки виробництва та впровадження конкретних способів охорони праці покладається на директора підприємства.

Працівники, які вперше приймаються на підприємство, зобов'язані пройти вступний інструктаж і курси пожежної безпеки, що проводяться, як правило, головним інженером. Після цього всі нові фахівці проходять ще первинний інструктаж, а через кожні три місяці повторний. Крім цього, на підприємстві проводяться спеціальні тренінги, що підвищують пожежний мінімум знань працівників. У разі якщо на підприємстві здійснюється впровадження нових технологій або установка нового устаткування, то проводиться технологічний інструктаж.

Однією з найважливіших функцій відділу з охорони праці товариства є ефективне проведення відповідних організаційно-технічних заходів, зокрема: прийняття комплексного багаторічного плану поліпшення охорони і умов праці; атестація робочих місць і приведення умов праці у відповідність до чинних стандартів і норм з охорони праці; будівництво, реконструкція та капітальний ремонт основних виробничих потужностей. Варто зауважити, що всі заходи щодо забезпечення охорони праці своїх працівників у ПрАТ «Санта Україна» фінансуються з доходів підприємства.

Крім того, на підприємстві існує самоконтроль, в ході якого всі працюючі на кожній з виробничих ділянок протягом робочого дня виконують планові чергування. В обов'язки чергових входить: контроль стану охорони праці, і дисципліни виробництва, інструктаж з охорони праці, прийняття активних заходів з метою усунення недоліків, виявлених протягом робочого дня.

Найбільша кількість травм, протягом всієї роботи товариства, спостерігається в технологічних цехах, при роботі на розкрійному обладнанні.

Для запобігання працюючого від порізів, розкрійні машини забезпечені регульованим по висоті настилу пристроєм, що не допускає попадання пальців рук у підланцюговий ніж. Також стрічкові розкрійні машини забезпечені гальмами і уловлювачами стрічок, що автоматично діють при розриві стрічок та автоматичній зупинці електродвигуна. На кожній такій машині встановлені пристосування для механічної заточки ножа. Розкрійні машини обладнані пристроєм для видалення пилю і газів.

На пересувних розкрійних машинах передбачено огородження робочого органу в робочому і в нерухомому стані, який виключає можливість травмування рук працюючого.

Підключення пересувних розкрійних машин до електричної мережі здійснюється за допомогою спеціальних штепсельних роз'ємів з заземлюючим пристроєм. Підведення напруги до машин здійснюється за

допомогою гнучкого кабелю, розташованого на висоті 2,5 м над рівнем підлоги. Усі струмопровідні частини надійно ізольовані.

Ще однією травмонебезпечною ділянкою на підприємстві є робота на обладнанні волого теплової обробки. З метою виключення небезпеки ураження електричним струмом, електричні контакти прасок ізольовані і закриті глухим кожухом, шнури, що підводять електричний струм до прасок укладені в гумові шланги, ручки прасок виконані з матеріалів, що не проводять струм, погано проводять тепло. Підвищена температура повітря в таких приміщеннях прискорює старіння ізоляції, що призводить до зниження її опору і навіть до руйнування. При підвищеній температурі повітря зменшується опір тіла людини електричному струму внаслідок виділення поту. З цих причин температура повітря в приміщенні враховується при забезпеченні електробезпеки. Одним із основних засобів захисту у ПрАТ «Санта Україна» є з'єднання неструмоведучих частин електроустановок із землею.

Для створення необхідних параметрів мікроклімату виробничі приміщення оснащені системою вентиляції. Застосовується витяжна загально-обмінна вентиляція, призначена для видалення повітря з усього обсягу приміщення, а також механічна, що здійснюється за допомогою збудників тяги (вентиляторів, компресорів). У розкрійному цеху будь-які виділення незначні, тому там встановлена загально-обмінна вентиляція. А у швейних цехах виділяються наступні шкідливі збудники: тепло, ворс, пил. Для видалення цих збудників застосовується припливно-витяжна вентиляція.

За допомогою встановлених на підприємстві вентиляційних установок, повітря в виробничих приміщеннях замінюється свіжим зовнішнім повітрям, яке попередньо повинно бути очищеним або зволженим, підігрітим або охолодженим.

При вимірі, розбракуванні, настиланні та розкрої матеріалу, а також пошитті виробів, що містять синтетичні волокна, утворюється статична електрика. Небезпека статичної електрики полягає в тому, що при

проходженні розряду може статися миттєве мимовільне скорочення м'язів, а це здатне привести до травми, спричиненої ударом об механізми, обладнання або падіння людини. Тривала дія статичної електрики негативно впливає також на нервову систему людини.

Особлива увага у ПрАТ «Санта Україна» приділяється плануванню робочого місця. Раціональна організація робочого місця сприяє досягненню високої продуктивності праці, зниженню стомлюваності і збереженню здоров'я людини.

На швейних підприємствах при роботі машин, обладнання, внутрішньоцехового транспорту, вентиляційних і компресійних установок при певних умовах можуть виникати інтенсивні шуми. Основними джерелами шуму і вібрації у виробничих приміщеннях швейних підприємств є швейні машини. ГОСТ 12.1.003-83 «Система стандартів безпеки праці. Шум. Загальні вимоги безпеки» встановлює гранично допустимі рівні звукових тисків в приміщеннях виробничих підприємств і на їх території.

Специфікою досліджуваного товариства є мінливість рівня виробничого шуму. Шумові характеристики промислових швейних машин постійно перевіряються працівниками служби охорони праці. Для боротьби з шумом застосовуються звукопоглинальні і звукоізоляційні матеріали і конструкції. У якості звукопоглинальних матеріалів використовуються напівтверді плити зі скловолокна щільністю 30-40 г / м². Щоб підвищити звукоізоляцію стін і перегородок застосовуються огороження з повітряним зазором між ними. Такі конструкції мають кращі звукоізоляційні властивості, ніж одношарові тієї ж маси.

Також для локалізації шуму окремих вузлів і машин застосовуються звукопоглинаючі кожухи різних конструкцій. Працівники в повній мірі забезпечені засобами індивідуального захисту, у вигляді: вушних втулок, полувтулок, навушників і шоломів.

Одним з ефективних методів усунення вібрації в швейних машинах є правильний вибір робочої швидкості, яка повинна мати відчутні відмінності від критичної.

Розвиток вібраційної хвороби у працівників підприємства не спостерігається.

В той же час, відділом з охорони праці у ПрАТ «Санта Україна» постійно проводяться профілактичні заходи щодо попередження вібраційної хвороби, які полягають у впровадженні обґрунтованих режимів праці та відпочинку, забезпечення індивідуальними захисними засобами, лікувальними процедурами, санаторно-курортним лікуванням тощо.

Пильна увагу, з боку керівництва та відділу охорони праці, приділяється створенню умов для уникнення травмування зору працівників в процесі виробничої діяльності. Відповідно, робочі місця освітлені відповідно до встановлених законодавством норм.

Світильники в виробничих приміщеннях розташовуються так, щоб забезпечити рівномірну освітленість по всьому приміщенню. У всіх цехах з постійним перебуванням людей застосовується люмінесцентне освітлення. У підготовчо-розкрійному цеху застосовуються лампи денного світла ЛДЦ-1 або ЛД, а в швейних цехах - лампи холодного білого світла (ЛХБ). У всіх інших цехах і відділах лампи білого (ПБ) світла.

Розглядаючи стан протипожежних заходів у ПрАТ «Санта Україна», зауважимо, що швейні підприємства відносяться до категорії В - пожежонебезпечної категорії.

Будівлі товариства спроектовані одноповерховими і багатоповерховими, ступінь їх вогнестійкості - I-II. Мінімальна відстань 6 м між будівлями і спорудами I і II ступеня вогнестійкості, наявна стаціонарна автоматична система пожежогасіння та автоматична пожежна сигналізація.

З метою попередження розповсюдження пожежі будівлі поділяються на окремі частини протипожежними стінами. Для обмеження поширення вогню з одного цеху в інший всі двері, ворота, вікна, люки та інші отвори у

внутрішніх протипожежних стінах виробничих корпусів мають протипожежні двері з межею вогнестійкості не менше 1,2 год. У всіх будівлях і допоміжних спорудах на випадок пожежі при проектуванні передбачена безперебійна і безпечна евакуація людей через евакуаційні виходи. На першому поверсі, де можливе найбільше скупчення людей, ширина дверних прорізів більше, ніж на верхніх поверхах. Відстань від найбільш віддаленого робочого місця до найближчого евакуаційного виходу складає 30 м. Будівля підприємства обладнана вертикальними зовнішніми сходами шириною 0,6 м. Підприємство 100% забезпечене первинними засобами гасіння пожеж: пожежні крани, вогнегасники ОУ-2, пісок, кошма, вогнезахисна тканина.

Проаналізувавши порядок організації охорони праці у ПрАТ «Санта Україна» можна стверджувати про безпечні та здорові умови праці, які відповідають нормам діючого нині законодавства. Відділ з охорони праці разом з керівництвом постійно дбають про комфортні та безпечні умови праці для своїх працівників.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

В кваліфікаційній магістерській роботі розглянуті питання організації охорони праці у ПрАТ «Санта Україна», проаналізовані потенційно шкідливі та небезпечні фактори, які діють на працівників: система вентиляції, шум та вібрації, освітлення, протипожежна безпека тощо.

Доведено, що відділ з охорони праці разом з керівництвом постійно дбають про комфортні та безпечні умови праці для своїх працівників, а стан охорони праці відповідає вимогам встановленим на законодавчому рівні.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних аспектів формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємства дозволило вивчити теоретичні та організаційні засади формування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічних операцій, а також визначити взаємозв'язок між системою їх нормативно-правового регулювання в Україні:

1. Вивчення наукової літератури показало, що існує певна кількість визначень, що надаються поняттю зовнішньоекономічна діяльність, які різняться між собою. Узагальнюючи ці визначення, приходимо до висновку, що найраціональнішим є визначення, що трактується у наступній інтерпретації: зовнішньоекономічна діяльність - це економічна діяльність, пов'язана із реалізацією виробничо-господарських, організаційно-економічних, оперативно-комерційних, фінансово-інвестиційних функцій підприємства, які здійснюються як на митній території України, так і за її межами з метою отримання прибутку внаслідок виконання угод з іноземними суб'єктами господарської діяльності.

2. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – через прийняття законів та постанов, Президентом України – шляхом затвердження указів, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, які регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності тощо.

В кваліфікаційній магістерській роботі виділено та наведено компетенції кожного органу державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

3. Підсумовуючи результати опрацьованої інформації щодо нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності,

можемо стверджувати про надмірну кількість правових документів, суперечності між

ними. Відповідно, відсутність координації між прийняттям нормативно-правових документів, що регулюють окремі аспекти зовнішньоекономічної діяльності послаблює можливість здійснення ефективної діяльності суб'єктами господарювання.

4. Дослідження показали, що основна увага, більше 90%, на підприємстві, протягом трьох років досліджуваного періоду, зосереджена на виробництві верхнього одягу. Щороку спостерігається зменшення загального обсягу виробництва, як у натуральній, так і у грошовій формах. Якщо врахувати планову інформацію на 2020 рік, аналогічно планується зменшення значення цих показників.

5. Результати фінансового аналізу ПрАТ «Санта Україна» за 2017-2019 роки показали, що протягом звітного періоду не відбувалось подій, які могли б суттєво вплинути на фінансово-господарський стан товариства та призвести до значної зміни вартості його цінних паперів.

6. Під час виконання кваліфікаційної магістерської роботи виявлено недоліки в обліково-аналітичному процесі ПрАТ «Санта-Україна», що має прямий вплив на формування показників фінансової звітності а саме:

- відсутнє чітке регламентування порядку руху первинних, зведених та звітних документів;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» інформацію щодо давальницької сировини та операцій з нею не відображено;

- беручи до уваги галузеві особливості швейних підприємств вважаємо склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» занадто спрощеним і таким, що без поділу його на аналітичні рахунки третього порядку не надає повної зрозумілої інформації щодо зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

- суперечить Інструкції № 291 відображення на рахунку 26 «Готова продукція» продукції, виготовленої з давальницької сировини;

- в Наказі про облікову політику ПрАТ «Санта Україна» відсутня інформація щодо операцій в іноземній валюті;

7. У зв'язку з виділеними недоліками в кваліфікаційній магістерській роботі були викладені власні пропозиції щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності для досліджуваного підприємства, а саме:

7.1. У зв'язку з відсутністю інформації стосовно зовнішньоекономічної діяльності в Наказі про облікову політику, запропоновано доповнити наказ наступною інформацією:

- елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною, погоджених з підприємствами-партнерами, що є замовниками переробки давальницької сировини;

- елементи облікової політики в частині операцій з іноземною валютою.

7.2. В доповнення до положення про облікову політику доцільно розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за відображення в обліку зовнішньоекономічних операцій, графік документообігу, перелік форм первинних документів, перелік реєстрів бухгалтерського обліку тощо.

7.3. Запропоновано схему організації документообігу для ПрАТ «Санта Україна» в частині зовнішньоекономічних операцій та розмежування документів за місцями складання та за відношенням до підприємства.

7.4. На первинних документах, якими оформлюються операції з давальницькою сировиною здійснювати помітку «На давальницьких умовах», що полегшить процес руху давальницької сировини та результатів її переробки, а також підвищить аналітичність обліку таких операцій.

7.5. Запропоновано для ПрАТ «Санта Україна» використовувати удосконалену форму лімітно-забірної карти, у вигляді двостороннього документу. Одна сторона якого слугуватиме підставою для видачі тканини у

розкрійні цехи, а зворотна – фурнітури у швейні цехи. Такий документ рекомендується складати на кожен окрему партію одержаної для переробки сировини за кожним іноземним замовником у кількості примірників, необхідних для організації облікового процесу, але не менше двох.

Як результат, це спростить контроль за рухом давальницької сировини і дозволить виокремити інформацію щодо кожного іноземного замовника.

7.6. Беручи до уваги занадто спрощений склад субрахунку 022 «Матеріали, прийняті в переробку», потребу внутрішніх та зовнішніх користувачів у більш повній інформації про операції з давальницькою сировиною, внесемо уточнення в Робочий План рахунків ПрАТ «Санта Україна», шляхом доповнення субрахунку 022 «Матеріали прийняті для переробки» аналітичними рахунками. Всі продукти, отримані від переробки давальницької сировини, іменувати не як готова продукція, а як продукти переробки і відображати поза балансом. Відповідно, в роботі запропоновано Проект Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, в частині операцій з давальницькою сировиною.

7.7. До загального інтегрованого звіту підприємства запропоновано додати розділ «Операції з давальницькою сировиною» і зазначати додатково інформацію про питому вагу витрат на виконання робіт з переробки давальницької сировини та найбільшу частку виконаних робіт з переробки давальницької сировини для одного замовника у відсотках. Подана у такому вигляді інформація сприятиме задоволенню інформаційних потреб усіх груп користувачів та прийняттю ними ефективних управлінських рішень, які базуватимуться на конкретних даних.

8. Використовуючи методи економічного аналізу в роботі встановлено мінімальний об'єм давальницької сировини який потрібен щоб товариство збереглося, могло працювати, не отримуючи прибутку, але покриваючи свої витрати не порушуючи виробничий потенціал. З цією метою, на даних реального прикладу побудовано графік залежності фінансових результатів від об'єму переробки давальницької сировини та проведено розрахунок

порога рентабельності і запасу фінансової стійкості при переробці давальницької сировини.

9. В кваліфікаційній магістерській роботі доведено, що відділ з охорони праці разом з керівництвом постійно дбають про комфортні та безпечні умови праці для своїх працівників, а стан охорони праці відповідає вимогам встановленим на законодавчому рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Андришин В.П. Фактори ефективності експортної діяльності підприємства / В.П. Андришин // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 5. Частина 2. – С. 11-14.
3. Бутко М. П. Регіональні особливості економічних трансформацій в перехідній економіці / М. П. Бутко. – К. : Знання України, 2005. – 475 с.
4. Васюк Т.В. Організаційно - економічні механізми активізації зовнішньоекономічної діяльності національного підприємства на європейському ринку. – дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. спеціальності 08.00.04 – економіка та управління підприємствами /Т.В.Васюк// (за видами економічної діяльності).-Львів.-2015.
5. Васюренко В.О. Фінансове регулювання зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.О. Васюренко. – Суми, 2010. – 20 с.
6. Гавловська Н.І. Економічна безпека зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. д-ра екон. / Н.І. Гавловська. – Херсон: ХНТУ, 2017. – 36 с.
7. Гонтаржевська Л.І. Зовнішньоекономічна діяльність туристичних підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец.: 08.05.01 / Л.І. Гонтаржевська. – Київ, 2006. – 21 с.
8. Гордополов В. Ю. Сучасний стан зовнішньоекономічної діяльності резидентів України. - Ефективна економіка № 11, -2016. - <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5264>
9. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно імпорتنих операцій підприємств /В.Ю. Гордополов//Агросвіт.- №13.-2018.-с.15-27.

10. Гордополов В.Ю. Нормативно-правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств /В.Ю. Гордополов// Економічний простір. - №30. – 2018. – с.121-137.
11. Господарський кодекс України [Текст]: Закон України від 16.01.2003 р. № 436 - IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – С. 144.
12. Гофман Н.Ф. Основы внешнеэкономической деятельности / Н.Ф. Гофман, Г.А. Маховикова – СПб: Питер, 2001. – 208 с.
13. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності / О. П. Гребельник. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 432 с.
14. Дідківський М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посіб. / М. Дідківський. – К. : Знання, 2006. – 462 с.
15. Економічна енциклопедія у 3-х томах. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000-2002. – с. 266.
16. Журавель А.В. Особливості правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні /А.В. Журавель//Вісник чернігівського державного технологічного університету. - № 2 (66). – 2013. – с.377-385.
17. Житний В. Є. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Житний Валерій Євгенійович – Харків, 2001. – 24 с.
18. Кінзерська Н.В. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища /Н.В. Кінзерська Н.В.// Інвестиції: практика та досвід. - № 15—16. – 2020. – с.100-105.
19. Книшек О.О. Обліково-інформаційне забезпечення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі фінансової та управлінської звітності /О. О. Книшек// Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. - № 2 (38). - 2017. – с.105-109.

20. Колесніченко А.С. Організаційно-інституціональні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання /А.С. Колесніченко// Ефективна економіка. - №2.- 2020.- режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/67.pdf

21. Мельник Л. Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике : энциклопедический словарь / Л. Г. Мельник— Сумы : Университетская книга, 2005. – 384 с.

22. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

23. Міжнародний Стандарт фінансової звітності IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

24. Облік давальницької сировини на підприємствах швейної галузі /О.С. Височан, О.О. Острійчук//

Режим доступу: [file:///F:/1/eui_2012_1_8%20\(1\).pdf](file:///F:/1/eui_2012_1_8%20(1).pdf)

25. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – с.

26. Облік операцій ЗЕД - активізація управління стратегічним розвитком України/ Л.В. Гуцаленко, У.О. Марчук// Ефективна економіка. - №6.- 2018.- режим доступу:

http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/9.pdf

27. Омельченко И.А. Развитие учётно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности /И.А. Омельченко// Режим доступа: <http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/317/image/317-210.pdf>

28. Особливості обліку операцій із давальницькою сировиною на промислових підприємствах / З.П. Урусова, І.В. Патенко// Економіка і суспільство. – Випуск 19. – 2018. – с.1382-1387.

29. Первинний облік давальницької сировини та його удосконалення /С.Г. Михалевич, В.М. Михалевич// Економічні науки. Серія «Облік і

фінанси». - Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). – Ч. 2. – Луцьк, с.169-175.

30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: МФУ від 10.08.2000 р. № 193.

32. Про зовнішньоекономічну діяльність [Текст]: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 29. – С. 377.

33. Про міжнародне приватне право: Закон України від 23.06.2005 р. № 2709-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 32. – С. 422.

34. Прокушев Е. Ф. Внешнеэкономическая деятельность / Е. Ф. Прокушев. – М. : ИВЦ Маркетинг, 1999. – 208 с.

35. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит /Н.В. Гришко, О.Е. Лубенченко//Вісник Чернігівського державного технологічного університету. - № 2 (66). - 2013. – с.377-385.

36. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні та незалежний аудит /Н.В. Гришко, О.Е. Лубенченко// Вісник Чернігівського державного технологічного університету. - № 2 (66). – 2013. – с.377-385.

37. Саркісян Л.Г. Особливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків України в контексті глобалізації / Л.Г. Саркісян, Ю.А. Іщук // Економіка і організація управління. – 2016. – № 4 (24). – С. 245-253.

38. Систематизація наукових поглядів щодо визначення сутності терміна “зовнішньоекономічна діяльність” /О. Є. Новіков, Т. Ш. Садридінєв//Вісник Хмельницького національного університету,- № 2. - Т. 2. - 2014. – с.183-186.

39. Сучасний підхід до системи управління операцій з давальницькою сировиною у сфері ЗЕД / В.А. Фостолович, І.В. Ковальчук, А.С. Гловюк// Економіка, Фінанси, Право. - 5. – 2017. – с.27-34.

40. Талавіра Є. В. Сучасні тенденції регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах глобалізації / Талавіра Є. В. / Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" – 2014. – № 9

41. Фатенок-Ткачук А.О. Формування стратегії розвитку зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.00.04 / А.О. Фатенок-Ткачук. – Львів, 2009. – 32 с.

42. Чирка Д.М. Операції в іноземній валюті як об'єкт облікової політики /Д.М. Чирка// Міжнародний збірник наукових праць.- Випуск 3(21). – 2019. – с.391-402.

43. Шкурупій О.В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навч. посіб. / За ред. О.В. Шкурупій. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 248 с.

Додатки

Додаток А

Таблиця 1

Дефініція поняття «зовнішньоекономічна діяльність»

Автор	Визначення поняття
Бабицький А.Ф.	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб'єктів господарської діяльності (іноземних підприємств), яка заснована на взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами
Баскакова А.П.	- діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України із суб'єктами ЗЕД інших країн, що виникає у процесі виробництва, реалізації, розподілу та споживання продукції на основі взаємної вигоди; – система економічних відносин, яка виникає внаслідок руху товарних і фінансових ресурсів
Гребельник О.	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудований на взаємовідносинах між ними, що має місце на митній території України та за її межами
Дідківська Л., Головко Л.	Розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили; формують міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки
Швайка Л.	Сукупність відносин суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання, побудованих на принципах взаємної вигоди, еквівалентного обміну і дотримання положень міжнародного права
Покровська В.	Сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях
Пісьмаченко Л.	Поняття зовнішньоекономічна діяльність є складовою агрегованою економічною категорією, яка складається з окремих елементів і класифікується за типами, формами та видами
Леонов Я.	Форма господарювання, яка виходить за межі національних кордонів і пов'язана із залученням до багатоетапного циклу економічних відносин різнонаціональних їхніх суб'єктів
Багрова І.	Діяльність суб'єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб'єктів господарської діяльності (іноземних підприємств), яка базується на, взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Діяльність вітчизняних та чужоземних суб'єктів господарювання, що базується на взаєминах між ними і здійснюється як на території України, так і поза її межами
Мочерний С.В.	Розуміння поняття ЗЕД дається з погляду сфери економічної діяльності підприємств, фірм, компаній і держави, пов'язаної із зовнішньою торгівлею, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів тощо. У цьому визначенні вже містяться конкретні напрямки здійснення означеної діяльності

Продовження табл.1

Дроздова Г.М.	Сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю в зовнішньоекономічних операціях
Фатенок-Ткачук А.О.	Система міжнародних економічних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання країн світу внаслідок виробництва, обміну і споживання товарів, послуг та ідей в умовах необмеженості потреб та ресурсів і на основі міжнародного поділу праці внаслідок виходу за межі національних господарств із метою максимізації прибутку. ЗЕД як процес є складним ланцюгом дій – від пошуку (зародження) підприємницької ідеї до її втілення в конкретний проект, який забезпечує виготовлення товарів, виконання роботи та надання послуг, конкурентоспроможних на міжнародних ринках
Машталір Я.П., Дроздова Г.М.	Сукупність зовнішньоекономічних операцій у сфері господарської діяльності, які здійснює підприємство з метою отримання прибутку через створення та реалізацію конкурентних переваг внаслідок виходу на світовий ринок