

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КІНЗЕРСЬКА НАТАЛІЯ ВІКТОРІВНА

УДК 657:[339.5-339.9:005.334-026.23](477)(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В
УМОВАХ ЗРОСТАННЯ РИЗИКІВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня **кандидата економічних наук**.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



Н.В. Кінзерська

Науковий керівник: Лубенченко Ольга Едуардівна, доктор економічних
наук, професор

*Всі примірники
дисертації ідентичні
Вчений секретар
спеціалізованої
вченої ради Д26.870.01
Гришак Н.А. Н.Гришак -*

Київ – 2025

АНОТАЦІЯ

Кінзерська Н.В. Бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах зростання ризиків. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2025.

Дисертація присвячена вирішенню наукової проблеми розвитку теоретичних, методично-організаційних засад бухгалтерського обліку і контролю зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) підприємств в умовах зростання ризиків.

У дисертаційній роботі висвітлено сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції, зростання ризиків та виявлено їхній вплив на систему бухгалтерського обліку, що дозволило виокремити напрями його подальшого розвитку як джерела інформації для оцінки та відображення фактів господарського життя та наслідків впливу ризиків ЗЕД, удосконалення інструментів управління ними. Викладені пропозиції забезпечують встановлення векторів розвитку й удосконалення теоретичних і прикладних положень бухгалтерського обліку ЗЕД з урахуванням впливу ризиків на результати та ефективність її здійснення.

Критичний аналіз захищених дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора та кандидата економічних наук, доктора філософії засвідчив, що дедалі частіше вчені приділяють увагу проблемним питанням впливу ризиків на ефективність діяльності як суб'єктів господарювання загалом, так і на їхню ЗЕД. Така ситуація зумовлена необхідністю переорієнтації системи управління на ризик-орієнтований підхід з огляду на зростання невизначеності економічних умов функціонування.

За результатами дослідження з метою поглиблення теоретичних положень та усунення колізій щодо виокремлення елементів ЗЕД здійснена конкретизація її форм, які охоплюють нові види зовнішньоекономічних операцій (далі – ЗЕО), а також систематизовані об'єкти бухгалтерського обліку ЗЕД (складові майна та джерела їхнього утворення; комплекс господарських процесів, які є сукупністю ЗЕО; доходи, витрати та фінансові результати; наслідки впливу ризиків ЗЕД у розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання). Указані пропозиції дозволили створити базис для розробки рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку ЗЕО для формування належного рівня інформаційного забезпечення управління ЗЕД.

Удосконалено класифікацію ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку шляхом розробки ознак класифікації за двома напрямками: ймовірністю настання та джерелами формування ризиків ЗЕД (за рівнем прогнозування; за ступенем повторюваності; за джерелами виникнення); за впливом ризиків ЗЕД на об'єкти бухгалтерського обліку, показники фінансової звітності та результати функціонування підприємства (за наслідками впливу на діяльність; за ступенем впливу на показники звітності підприємства; за впливом на результати здійснення ЗЕД; за впливом на об'єкти бухгалтерського обліку; за наслідками здійснення ЗЕО) та виокремлення відповідних видів ризиків. Використання запропонованої класифікації для потреб облікового відображення ризиків ЗЕД дозволяє вдосконалити організаційні положення аналітичного обліку ЗЕО в умовах зростання ризиків та розкриття інформації про них у бухгалтерській звітності.

У дисертаційній роботі ідентифіковані складові облікової політики за методичним і технічним аспектами. Детальна конкретизація компонентів облікової політики ЗЕД підприємств в умовах невизначеності створює передумови для належного структурування та впорядкування інформаційних потоків для потреб управління з урахуванням наслідків впливу ризиків ЗЕД.

Вдосконалено методичне забезпечення системи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку ЗЕД через ідентифікацію її ключових елементів, розробку документального забезпечення виявлення та оцінки ризиків ЗЕД, формування методичного забезпечення облікового відображення ЗЕО в умовах зростання ризиків з огляду на оцінку ймовірності їхнього настання та методи зниження. Використання запропонованого методичного забезпечення дозволяє поліпшити якісні характеристики інформаційної системи для управління ЗЕД, зважаючи на законодавчі вимоги та інтереси стейкхолдерів.

За результатами дослідження розроблені пропозиції з удосконалення облікового забезпечення управління результатами здійснення ЗЕД підприємства в умовах невизначеності та ризику шляхом доповнення елементів Звіту з управління в частині розкриття інформації про ризики ЗЕД, доповнення Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків, а також розробки форм внутрішньої управлінської бухгалтерської звітності, що сприяло подальшому розвитку звітності як невід'ємного елемента методу бухгалтерського обліку.

Розроблено рекомендації щодо організаційного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків за концепцією COSO в частині виділення елементів, основних стадій і документального забезпечення організації внутрішнього контролю, що забезпечує побудову ефективного механізму здійснення та розширення сфер внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків.

Рекомендовано формування та вдосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств через уточнення його складових, етапів здійснення, напрямів ідентифікації та дослідження типових облікових порушень і помилок у сфері ЗЕД. Використання запропонованого методичного забезпечення дозволяє своєчасно виявляти порушення й недоліки у здійсненні ЗЕД, оперативно реагувати на виникнення ризиків і відхилень та запобігати їхньому виникненню в майбутньому.

Запропоновані організаційно-методичні положення здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД, що ґрунтуються на уточненні змісту поняття «моніторинг заходів контролю», виокремленні основних його елементів та етапів проведення. Це забезпечить формування системного підходу до оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД.

***Ключові слова:** бухгалтерський облік, зовнішньоекономічна діяльність, ризик, моніторинг, внутрішній контроль, заходи контролю, організація бухгалтерського обліку, облікова політика, класифікація ризиків.*

ANNOTATION

Kinzerska N. V. Accounting and control of foreign economic activity of enterprises under conditions of increasing risks. - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the scientific degree of the candidate of economic sciences on a specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, 2025.

The dissertation is devoted to solving a scientific problem of developing theoretical, methodical and organizational foundations for accounting and control of foreign economic activity of enterprises under conditions of increasing risks.

The dissertation highlights current trends in the development of accounting of foreign economic activity in the context of international integration. Determining and assessing the impact of these trends, made it possible to scientifically substantiate the directions of further development of accounting for foreign economic activity in terms of increased risks and unstable functioning of the economic environment. The detailed identification and study of the components of foreign economic activity as accounting objects under instability of the external environment exposed the way to specify the range of forms of

foreign economic activity that take into consideration new types of foreign economic operations and accounting objects of foreign economic activity.

The critical analysis of the state and trends of foreign economic activity of enterprises, provided the basis for improving the classification of risks of foreign economic activity for accounting purposes by developing features of classification (by level of forecasting; by degree of recurrence; by sources; by impact on activity; by impact on enterprise reporting indicators; by the impact on the results of foreign economic activity, the consequences of foreign economic transactions) and the identification of relevant types of risks.

By analyzing the current practice of accounting for foreign economic activity of enterprises and establishing its main shortcomings, the proposals for improving the elements of accounting policy of foreign economic activity of enterprises in methodological and technical aspects in terms of risk have been suggested.

The methodological support for the system of risk-oriented accounting of foreign economic activity has been supplemented and improved by identifying its key elements, developing documentary support for identifying and assessing risks of foreign economic activity, forming methodological support of accounting for foreign economic transactions in terms of increased risks.

Recommendations have been proposed for improving the management system of foreign economic activity of enterprises by supplementing the elements of the Management Report to enhance disclosure of foreign economic activity risks, amending Annex 3 «List of additional items of financial statements» National Accounting Regulations (Standards) (NR(S)AU) 1 «General requirements for financial reporting» in reflecting foreign economic activity in terms of associated risks and developing internal management accounting forms.

The organizational support of internal control of foreign economic activity of enterprises under conditions of increasing risks according to the COSO concept has been expanded, namely in selecting elements and main stages, in providing documentary support for organizing internal control has been

developed. Thus an effective combination and streamlining of controlling functions in the sphere of foreign economic activity has been ensured with these proposals.

The methodical support of internal control of foreign economic activity of enterprises has been developed. In particular, its components and stages of its implementation have been singled out, typical accounting violations and omissions in the sphere of foreign economic activity under the influence of risk factors have been systematized, which facilitates the minimization of the negative impact of risks in foreign economic activity.

The methodological bases for estimating the efficiency of internal control of foreign economic activity of the enterprises under risk-oriented management by realizing its monitoring have been developed. A comprehensive substantiation of theoretical and methodological provisions of the system of monitoring internal control of foreign economic activity of the enterprise by clarifying the content of the concept of “monitoring of control measures”, highlighting its main elements and stages, which will facilitate proper and prompt assessment of the effectiveness of internal control of foreign economic activity has been realized.

Key words: *accounting, foreign economic activity, risk, monitoring, internal control, control measures, organization of accounting, accounting policy, risk classification.*

**Список публікацій здобувача, в яких опубліковані основні наукові
результати дисертації:**

1. Кінзерська Н. В. Система контролю торговельного підприємства: критичний аналіз та напрями удосконалення. *Фінансовий простір*. 2013. № 4. С. 107–114 (0,86 друк. арк.).

2. Кінзерська Н. В., Боримська К. П. Концептуалізація захисту бухгалтерської інформації при міжкорпоративному електронному документообороті торговельних підприємств: проблемні аспекти. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2013. № 3. С. 16–25 (загальний обсяг 0,98 друк. арк., особисто автору належить 0,50 друк. арк.: здійснено опис концепції захисту бухгалтерської інформації в системі організації налагодженого міжкорпоративного електронного документообороту на основі оптимізації такого документообороту на підприємствах).

3. Кінзерська Н. В. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 15–16. С. 100–105 (0,92 друк. арк.).

4. Кінзерська Н. В. Класифікація ризиків зовнішньоекономічної діяльності для потреб бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2020. №10. С. 267–276 (0,96 друк. арк.).

5. Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-34> (0,62 друк. арк.).

6. Кінзерська Н. В. Контроль фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Економічні науки*. 2024. № 11. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-11-10519> (0,94 друк. арк.).

7. Кінзерська Н. В. Роль цифрових технологій у вдосконаленні обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Фаховий міжнародний науковий журнал «Економіка та суспільство»*. 2024. № 69. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-56> (0,63 друк. арк.)

8. Кінзерська Н. В. Облікова політика зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі в умовах невизначеності та ризику. *Modern engineering and innovative technologies*. 2021. № 15. Part 5. Р. 6–18. (0,82 друк. арк.)

9. Кінзерська Н. В. Оцінка та документальне забезпечення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику. *International Journal of Innovative Technologies in Economy*. 2021. № 1 (33). URL: https://doi.org/10.31435/rsglobal_ijite/30032021/7495 (0,98 друк. арк.).

10. Кінзерська Н. В. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення: організаційно-методичний аспект. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць*. Київ, 2013. Вип. 2 (11). Ч. 2. С. 88–95 (0,68 друк. арк.).

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

11. Кінзерська Н. В. Надходження товарів: особливості контрольних процедур // Актуальні питання економічних наук: зб. тез наук. робіт міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 8–9 червня 2012 р.). Одеса, 2012. С. 157–158 (0,11 друк. арк.).

12. Кінзерська Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності // Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: мат VII Міжнар наук.-практ. конф. (м. Київ, 16 жовтня 2020 р.). Київ, 2020. С. 158–160 (0,18 друк. арк.).

13. Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику // Трансформаційні процеси національної економіки: проблеми та перспективи розвитку: мат. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 14–15 травня 2021 р.). Херсон, 2021. С. 43–46 (0,19 друк. арк.).

14. Кінзерська Н. В. Розкриття інформації про ризики зовнішньоекономічної діяльності у звіті про управління // Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права: зб. тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 28 квітня 2021р.). Полтава, 2021. Ч. 1 С. 70 (0,14 друк. арк.).

15. Кінзерська Н. В. Особливості моніторингу внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства // Світ під час пандемії: нові виклики та загрози: мат. LXIX Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Вінниця, 25 червня 2021 р.). Вінниця, 2021. С. 29–33 (0,16 друк. арк.).

16. Кінзерська Н. В. Внутрішній контроль зовнішньоекономічної діяльності в умовах ризику: організаційне забезпечення // Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: мат. VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18 жовтня 2021 р.). Київ, 2021. С. 116–118 (0,18 друк. арк.).

17. Кінзерська Н. В. Ризики зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах воєнного стану // Мультидисциплінарні перспективи розвитку науки, освіти, технологій та суспільства в умовах глобальних викликів: зб. тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 9 грудня 2024 р.). Полтава, 2024. С. 78–80 (0,12 друк. арк.).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ.....	12
ВСТУП.....	13
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА	22
1.1. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції.....	22
1.2. Складові ЗЕД як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища	40
1.3. Класифікація ризиків ЗЕД підприємств як передумова розробки методичного забезпечення їх облікового відображення	56
Висновки до розділу 1.....	73
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ РИЗИКІВ	77
2.1. Облікова політика як інструмент адаптації бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств до ризиків середовища	77
2.2. Методичні засади бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств з урахуванням факторів ризику	94
2.3. Особливості формування показників звітності щодо ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків	120
Висновки до розділу 2.....	139
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ	144
3.1. Організаційні положення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств	144
3.2. Методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств: ризик-орієнтований підхід.....	171
3.3. Оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах ризик-орієнтованого управління.....	198
Висновки до розділу 3.....	213
ВИСНОВКИ.....	216
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	220
ДОДАТКИ.....	244

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

COSO	—	Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
МСБО	—	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)
МСФЗ	—	Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)
Держстат	—	Державна служба статистики України
ЄС	—	Європейський Союз
ЗЕД	—	зовнішньоекономічна діяльність
ЗЕО	—	зовнішньоекономічні операції
Мінекономіки	—	Міністерство економіки України
НП(С)БО	—	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ООН	—	Організація об'єднаних націй
П(С)БО	—	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
СВК	—	система внутрішнього контролю
СВК ЗЕД	—	система внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності
США	—	Сполучені штати Америки
СОТ	—	Світова організація торгівлі
СНД	—	Співдружність незалежних держав

ВСТУП

Актуальність теми. Цілеспрямоване та динамічне інтегрування України у світовий економічний простір в умовах розширення економічних зв'язків і диверсифікації ринків підвищує роль та значення ефективного здійснення підприємствами зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД). У 2022 році, коли відбулося повномасштабне вторгнення росії в Україну, відкриті збройні конфлікти мали місце у 56 країнах порівняно з 30-ма країнами у 2010 р. [194]. В умовах нестабільності, пов'язаної з погіршенням безпеки у світі загалом і воєнними діями в Україні зокрема, принципового значення набуває формування оперативного та достовірного інформаційного базису для управління ризиками, які виникають при реалізації міжнародних економічних відносин та здійсненні зовнішньоекономічних операцій (далі – ЗЕО). Забезпечення результативності та поліпшення показників здійснення ЗЕД значною мірою залежать від спроможності систем бухгалтерського обліку та контролю своєчасно задовольняти інформаційні потреби в частині управління ризиками на різних етапах зовнішньоекономічних відносин. Зазначена ситуація засвідчує необхідність комплексного та системного дослідження концептуальних засад облікового відображення й контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків.

Статистичні показники розвитку ЗЕД підприємств України свідчать про зростання негативного сальдо зовнішньоторговельного балансу у 2019–2024 рр. Так, у зовнішній торгівлі товарами у 2022 р. експорт становив 44 135,6 млн дол. США, або 64,8% порівняно з 2021 р., імпорт – 55 295,7 млн дол. США, або 75,9% відповідно, а отже, негативне сальдо склало 11 160,1 млн дол. США. У 2021 р. воно також було негативне і становило 4770,8 млн дол. США [183]. У 2023 р. експорт товарів становив 36 182,9 млн дол. США, або 82% проти 2022 р., імпорт – 63 567 млн дол. США, або 115% відповідно. Негативне сальдо склало 27 384,1 млн дол. США [181]. У 2024 р. негативне сальдо торгівлі товарами продовжило зростати та досягло відмітки

29 090 млн дол. США, у т. ч. імпорт становив 70 679 млн дол. США, експорт – 41 589 млн дол. США [182].

Повномасштабне військове вторгнення росії спричинило руйнування виробничих потужностей та енергетичної інфраструктури України, блокування портів, проблеми з логістикою, злам ланцюгів постачання (сировини, готової продукції, запчастин, палива), невиконання зовнішніх контрактів (через валютні та торгові обмеження, замороження операцій, санкції), зупинку інвестиційних проєктів, вплив персоналу за кордон, дефіцит кадрів, зміну балансу робочої сили за регіонами. Суттєво зросли ризики втрати активів та невиконання умов контрактів.

Зростання негативного сальдо експортно-імпортних операцій і необхідність збереження позицій вітчизняних підприємств на зовнішніх ринках загострюють потребу вжиття дієвих заходів з удосконалення організаційно-методичного забезпечення систем бухгалтерського обліку та контролю ЗЕД як інформаційного базису прогнозування й управління ризиками.

Вагомий внесок у формування теоретичних і організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та контролю ЗЕО здійснили вітчизняні й зарубіжні вчені та фахівці-практики: Н. Букреєва, В. Вакуленко, В. Венцель, Л. Водопьянова, В. Гордополов, І. Жиглей, Л. Жидєєва, Г. Коблянська, Т. Кожухова, М. Корінько, С. Кузнецова, Ю. Кузьмінський, О. Лубенченко, О. Михасик, В. Пантелєєв, О. Пилипенко, М. Скрипник, О. Степаненко та ін. Зважаючи на наукові результати та не применшуючи значення проведених досліджень, в умовах зростання ризиків потребують розвитку такі проблемні питання: дослідження ЗЕД як об'єкта бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища; класифікація ризиків ЗЕД як передумова розробки методичного забезпечення їх облікового відображення; необхідність пошуку шляхів удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і контролю ЗЕД з урахуванням зростання ризиків та невизначеності економічного середовища. Науково-теоретична та

практична значущість окреслених проблем визначили актуальність теми, її мету, завдання, предмет і основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національної академії статистики, обліку та аудиту за темами «Обліково-аналітичне забезпечення та контроль діяльності підприємств» (номер державної реєстрації 0118U005283), «Облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів господарювання в умовах інноваційного розвитку» (державний реєстраційний номер 0119U000682), «Облік, аналіз та аудит в умовах воєнного стану» (державний реєстраційний номер 0124U004616). У межах тем автором розроблено теоретичні положення та рекомендації з удосконалення організації і методичних положень бухгалтерського обліку й контролю ЗЕО в умовах зростання ризиків.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних і методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю ЗЕД з урахуванням зростання ризиковості діяльності.

Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:

- дослідити сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції;
- визначити складові ЗЕД як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища;
- удосконалити класифікацію ризиків ЗЕД як передумову розробки організаційно-методичного забезпечення їх відображення в бухгалтерському обліку;
- обґрунтувати концептуальні засади облікової політики як елемента організації бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті мінімізації ризиків середовища;
- удосконалити методичні підходи бухгалтерського обліку ЗЕД з урахуванням факторів ризику;

- висвітлити особливості формування показників звітності щодо ЗЕД в умовах зростання ризиків;
- поглибити організаційні положення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків;
- розвинути методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств;
- розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД підприємства як інструменту оцінки його ефективності.

Об'єктом дослідження є зовнішньоекономічні операції у системі бухгалтерського обліку та контролю в умовах зростання ризиків.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку та контролю ЗЕО в умовах зростання ризиків.

Методи дослідження. У процесі дослідження, проведеного на засадах системного підходу, використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку та контролю. Під час вивчення сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції та визначення складових як об'єктів бухгалтерського обліку застосовувалися методи теоретичного узагальнення, індукції, дедукції, групування, аналізу і синтезу. Методи аналогії, систематизації, компаративного аналізу, узагальнення використовувалися для розробки класифікації ризиків ЗЕД підприємств. При розробці пропозицій з удосконалення організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків використано методи моделювання, групування, аналізу та синтезу, конкретизації, логічного узагальнення, аналогії. Для наочного представлення результатів дослідження застосовувалися табличний і графічний прийоми.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, статті вітчизняних і зарубіжних учених із проблем бухгалтерського обліку та

контролю ЗЕД; матеріали конференцій); офіційні документи (нормативні акти України та інших країн); дані фінансової, статистичної та внутрішньої управлінської звітності підприємств; довідково-інформаційні ресурси й фактологічні матеріали, оприлюднені міжнародними організаціями та органами державної влади України, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретичних і методичних положень та в розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків у контексті мінімізації наслідків їхнього настання. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є такі:

удосконалено:

- класифікацію ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку шляхом розробки ознак класифікації за двома напрямками: ймовірністю настання й джерелами формування ризиків ЗЕД (за рівнем прогнозування; за ступенем повторюваності; за джерелами виникнення); за впливом ризиків ЗЕД на об'єкти бухгалтерського обліку, показники фінансової звітності та результати функціонування підприємства (за наслідками впливу на господарську діяльність; за ступенем впливу на здійснення ЗЕД; за впливом на результати здійснення ЗЕД; за впливом на об'єкти бухгалтерського обліку; за наслідками здійснення ЗЕО) та виокремлення відповідних видів ризиків, що є основою розробки організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку ЗЕД, у тому числі ЗЕО, реалізація яких сприятиме достовірному розкриттю інформації про ризики у бухгалтерській звітності та адекватній оцінці ризиків;

- обґрунтування концептуальних положень облікової політики ЗЕД щодо визначення ключових елементів у розрізі методичного й технічного забезпечення, що сприятиме вдосконаленню організації бухгалтерського обліку ЗЕД, об'єктивному відображенню ЗЕО і наслідків впливу ризиків ЗЕД у бухгалтерському обліку та звітності підприємства;

– методичне забезпечення ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку ЗЕД через ідентифікацію її ключових елементів, розробку документального супроводу виявлення й оцінки ризиків ЗЕД, формування методичного забезпечення облікового відображення ЗЕО в умовах зростання ризиків з огляду на оцінку ймовірності їхнього настання та методи зниження, що є основою формування інформації для розробки різних сценаріїв управлінських рішень у сфері ЗЕД;

– облікове забезпечення формування показників звітності щодо ЗЕД в умовах невизначеності шляхом доповнення елементів Звіту з управління в частині розкриття інформації про ризики ЗЕД, доповнення Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків та розробки форм внутрішньої управлінської, бухгалтерської звітності, що сприятиме підвищенню якості планування, контролю та звітності ЗЕД;

– методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств на підставі ризик-орієнтованого підходу через уточнення його складових та етапів здійснення, напрямів ідентифікації і дослідження типових облікових порушень та помилок у сфері ЗЕД, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення й ефективно управляти ризиками ЗЕД;

дістало подальший розвиток:

– обґрунтування пріоритетних напрямів розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД у контексті міжнародної інтеграції як джерела інформації для оцінки й відображення фактів господарського життя і наслідків ризиків ЗЕД та інструменту управління ризиками ЗЕД, спрямованого на зниження ймовірності виникнення несприятливого результату і мінімізацію можливих втрат від ризиків;

– виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД, що дає змогу поглибити теоретичні основи та визначити практичні напрями удосконалення організації бухгалтерського обліку ЗЕО;

– організаційне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків шляхом реалізації концепції The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (далі – концепцією COSO) в частині виділення елементів, основних стадій і документування організації внутрішнього контролю, що забезпечує оптимізацію та впорядкування виконання контрольних функцій у процесі перевірки здійснення ЗЕО;

– організаційно-методичні положення здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД підприємства, в рамках яких уточнено зміст поняття «моніторинг заходів контролю», визначено його основні елементи та етапи проведення, що сприятиме належній та оперативній оцінці ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці та впровадженні практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків. Результати дослідження доведені до рівня конкретних розробок, придатних для використання суб'єктами господарювання та закладами вищої освіти, зокрема:

1) на рівні окремих суб'єктів господарювання впроваджено такі розробки:

– пропозиції з удосконалення організації бухгалтерського обліку та формування складових облікової політики щодо ЗЕО та ризиків ЗЕД, методичного забезпечення бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств з урахуванням дії факторів ризику (ТОВ «БЮРО ВИН», довідка № 445 від 29.12.2023 р.);

– документальне забезпечення ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД, а також методика їхньої кількісної оцінки з урахуванням імовірності виникнення та впливу на результативні показники здійснення ЗЕД (ТОВ «ОБІО», довідка № 867-1/01 від 04.09.2024 р.);

– форми управлінської бухгалтерської звітності щодо ЗЕО в умовах зростання ризиків, що сприяє забезпеченню користувачів необхідною

інформацією про наслідки впливу ризиків ЗЕД (ПрАТ «САВ ОРБІКО», довідка № 088-2 від 18.12.2023 р.);

– пропозиції з удосконалення організаційно-методичних положень здійснення внутрішнього контролю ЗЕД підприємства в умовах зростання ризиків (ТОВ фірма «ІВК ТЕХНІКА», довідка № 15 від 22.04.2024 р.);

– внутрішню управлінську звітність щодо ЗЕО в умовах зростання ризиків у практичну діяльність (ТОВ «Житомирський молочний завод», довідка № 25/1 від 25.07.2024 р.).

2) на рівні закладів вищої освіти:

– пропозиції з удосконалення структури та змісту навчальних дисциплін «Облік і оподаткування ЗЕД», «Організація бухгалтерського обліку», «Внутрішньогосподарський контроль» впроваджені в навчальний процес Національної академії статистики, обліку та аудиту (довідка № 202/1 від 29.04.2024 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, які висвітлені в роботі, належать особисто автору та є результатом особистих напрацювань. Внесок автора у праці, що опубліковані у співавторстві, виокремлено у переліку публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, були висвітлені, обговорені й отримали позитивну оцінку на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: «Актуальні питання економічних наук» (м. Одеса, 8–9 червня 2012 р.); «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти» (м. Київ, 16 жовтня 2020 р.); «Трансформаційні процеси національної економіки: проблеми та перспективи розвитку». (м. Запоріжжя, 14–15 травня 2021 р.); «Актуальні проблеми економіки, фінансів, обліку і права в сучасних умовах» (м. Полтава, 5 травня 2021 р.); «Світ під час пандемії: нові виклики та загрози» (м. Вінниця, 25 червня 2021 р.), «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти» (м. Київ, 18 жовтня 2021 р.),

«Мультидисциплінарні перспективи розвитку науки, освіти, технологій та суспільства в умовах глобальних викликів» (Полтава, 9 грудня 2024 р.).

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 9,47 друк. арк. (особисто автору належить 8,99 друк. арк.), із яких: 10 статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 8,39 друк. арк. (особисто автору належить 7,91 друк. арк.); 7 тез доповідей та матеріалів міжнародних і всеукраїнських наукових/науково-практичних конференцій загальним обсягом 1,08 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 197 сторінках друкованого тексту. Робота має 39 таблиць на 31 сторінці, 24 рисунки на 17 сторінках, 16 додатків на 82 сторінках. Список використаних джерел нараховує 198 назв та розміщений на 24 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА

1.1. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції

Цілеспрямований рух та впровадження процесів міжнародної інтеграції в економіку України є ключовими чинниками, які зумовлюють зміну тенденцій розвитку та модифікації зовнішньоекономічної діяльності, збільшення умов невизначеності її здійснення. Вступ України в СОТ, розробка заходів для подальшого вступу в Європейське співтовариство, глобалізація економічних відносин істотно впливають на активну зміну експортно-імпортного потенціалу країни. ЗЕД в умовах сьогодення є важливим рушійним фактором економічного зростання та передумовою інтенсивної імплементації міжнародних інтеграційних процесів як на рівні держави, так і на рівні окремого суб'єкта господарювання. Налагодження ефективних та вдалих зовнішньоекономічних зв'язків відіграє важливу роль в національній економіці, забезпечуючи при цьому можливість ефективної діяльності підприємств та формування конкурентного ринкового середовища попри ризики воєнного стану.

За даними Київської школи економіки спільно з Міністерством розвитку громад, територій та інфраструктури з початку повномасштабного вторгнення до 2025 року загальна сума непрямих втрат, які були та будуть завдані Україні, оцінюються в 1,164 трлн дол. США (виручка) або понад 385 млрд дол. США (додана вартість). При цьому найбільші суми непрямих втрат виручки припадають на такі сектори як: торгівля (450,5 млрд дол. США) 74,4% доданої вартості, промисловість з будівництвом та послугами (410 млрд дол. США) та сільське господарство (83,1 млрд дол. США). Загальні непрямі

фінансові втрати підприємств оцінюються майже у 410 млрд. дол. США (виручка) або 133 млрд дол. США (додана вартість) [57]. До непрямих втрат включено втрати доходів підприємств (зруйнованих, пошкоджених та таких, на зменшення доходів яких вплинули проблеми з логістикою, відтік працівників, зниження попиту та інше).

Непрямі фінансові втрати сфери оптової та роздрібної торгівлі, які ставлять торгівлю за обсягами непрямих втрат на перші місця, сягнули 450,5 млрд дол. США (виручка) або 74,4 млрд дол. США (додана вартість), з яких на зменшення доходу оптової торгівлі припадає 300,6 млрд дол. США (виручка) або 48,6 млрд дол. США (додана вартість), на зменшення доходу роздрібної торгівлі – 149,7 млрд дол. США (виручка) або 25,5 млрд дол. США (додана вартість) [57]. Непрямі втрати в першу чергу пов'язані з необхідністю релокації бізнесу, зміною шляхів логістики, зміною обсягів та зміною структури споживання, відтоком клієнтів, втратою ринків збуту. Воєнний стан змусив призупинити роботу окремих торговельних мереж по всій країні та роботу торгових об'єктів в прифронтових районах.

З початку повномасштабного вторгнення станом на 01.12.2024 за даними Української Ради Торгових Центрів (UCSC) кожний ТЦ в Україні через повітряні тривоги був закритим в середньому протягом 93,3 робочих днів. Найбільш небезпечна ситуація спостерігається в Сумській, Донецькій, Харківській, Полтавській та Чернігівській областях, в яких торгові об'єкти протягом листопада 2024 року були зачинені для відвідувачів через тривоги відповідно протягом 51,7%, 48,5%, 32,6%, 23,3% та 21,9% робочого часу торгових об'єктів [134].

В умовах політичних та економічних трансформацій особливо важливого значення набуває формування та удосконалення системи облікового відображення наслідків ризиків ЗЕД за умов невизначеності як невід'ємних елементів забезпечення стратегічного управління підприємством. Динамічний розвиток ЗЕД призводить до зміни методично-організаційного забезпечення формування системою бухгалтерського обліку показників, які зумовлюють

отримання негативних результатів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Разом з тим, аналіз наукового доробку та виклики практики в сфері здійснення міжнародної торгівлі засвідчують недостатність та потребу постійного вивчення особливостей здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків.

Трактування терміну зовнішньоекономічна діяльність на законодавчому рівні наявне у Господарському кодексі України (далі – ГКУ) [35] та Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [160]. В ст. 377 ГКУ під зовнішньоекономічною діяльністю слід розуміти «господарську діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном зазначеним у частині першій статті 139 цього Кодексу (сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів), та/або робочою силою» [35]. Таке трактування ЗЕД є неповним, оскільки враховує лише одну характеристику – перетин митного кордону, і не враховує суб'єктів ЗЕД та особливостей здійснення економічних відносин між ними.

В Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначено, що «зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами» [160]. Такий підхід до трактування терміну «зовнішньоекономічна діяльність» відрізняється від попереднього визначенням дефініції тим, що містить деталізацію за геолокаційною ознакою (як на території України, так і за її межами), враховує суб'єктів здійснення міжнародних економічних відносин та розширює перелік господарських операцій, які можуть здійснюватися між ними. У зв'язку з цим, доцільним було приведення у відповідність норм ГКУ до вимог закону

України «Про зовнішньоекономічну діяльність» в частині трактування економічного змісту поняття «зовнішньоекономічна діяльність».

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 3) суб'єктами ЗЕД в Україні є юридичні особи зареєстровані в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України, тобто підприємства, організації та об'єднання всіх видів в тому числі юридичні особи, майно та (або) капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності. Аналіз показників обсягів здійснених зовнішньоекономічних операцій зазначеними суб'єктами на основі показників статистичної та фінансової звітності дозволяє здійснити оцінку динаміки, структурних зрушень та взаємозалежності здійснення різних видів ЗЕД. Тенденції зовнішньої торгівлі України у 2017-2024 рр. засвідчили зростання зовнішньоторговельного обороту товарів та послуг та наявність негативного сальдо з тенденціями поступового зростання, що засвідчує значну залежність країни від імпортованих товарів та послуг (рис. 1.1).

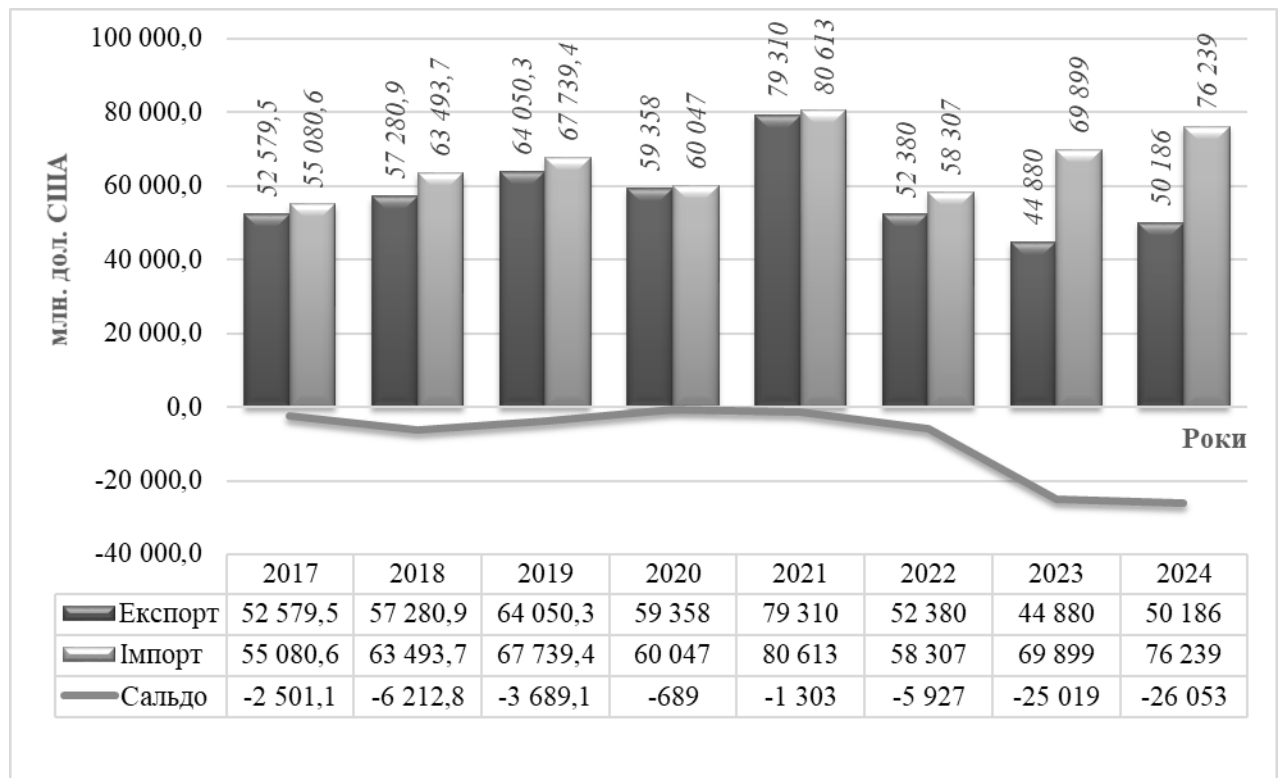


Рис. 1.1. Обсяги зовнішньої торгівлі України за період 2017-2024 рр.

Джерело: систематизовано за даними Держкомстату [60, 63].

Представлені на рис. 1.1 статистичні дані щодо динаміки обсягів зовнішньої торгівлі України за 2017-2024 рр. свідчать про сталу динаміку зростання зазначеного показника. Так у 2019 році зовнішньоторговельний оборот товарів і послуг збільшився на 9,11 % (на 11 млрд дол. США) у порівнянні з показниками 2018 року і становив 131,8 млрд дол. США. У 2020 році зовнішньоторговельний оборот товарів і послуг зменшився на 21,45 % (на 28 млрд дол. США) у порівнянні з показниками 2019 року. У 2022 році експорт товарів та послуг становив 66,04 % порівняно із 2021 роком, а імпорт – 72,32 %, що зумовлено військовими діями на території України. У 2023 році зовнішньоторговельний оборот товарів і послуг збільшився на 3,7 % (на 4,09 млрд дол. США) у порівнянні з показниками 2022 року і становив 114,8 млрд дол. США. Сальдо зовнішньоторговельного балансу товарів і послуг за 2022-2024 рр. залишається негативним, що зумовлено перевищенням обсягів імпорту товарів та послуг над обсягами експорту, з тенденцією до стрімкого зростання негативного значення в 2023-2024 роках.

Якщо проаналізувати основні показники зовнішньої торгівлі за останні п'ять років з урахуванням обсягів торгівлі з країнами ЄС, загальною тенденцією в даному напрямі є зростання експортно-імпортних операцій (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Зовнішньоторговельний баланс України
за 2019-2023 рр., млн.дол. США

Показники / роки		Зовнішньоторговельний баланс		Товари		Послуги		Питома вага в зовнішньоторговельному балансі	
		товари і послуги	у т.ч. країни ЄС	усього	у т.ч. країни ЄС	усього	у т.ч. країни ЄС	товарів	послуг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Експорт	2019	65 715,5	23 987,6	50 054,6	20 122,7	15 660,9	3 864,9	76,2%	23,8%
	2020	60 739,0	21 763,5	49 191,8	17 938,1	11 547,2	3 825,4	81,0%	19,0%
	2021	80 857,9	31 216,0	68 072,3	26 793,0	12 785,6	4 423,0	84,2%	15,8%
	2022	53 301,6	31 330,7	44 135,6	27 890,7	9 166,0	3 440,0	82,8%	17,2%
	2023	45 703,9	27 026,6	36 182,9	23 406,6	9 521,0	3 620,0	79,2%	20,8%

Продовження табл. 1.1

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Імпорт	2019	67 827,4	27 360,4	60 800,2	24 242,3	7 027,2	3 118,1	89,6%	10,4%
	2020	60 212,6	25 532,9	54 336,1	23 125,5	5 876,5	2 407,4	90,2%	9,8%
	2021	80 819,6	32 287,7	72 843,1	28 954,3	7 976,5	3 333,4	90,1%	9,9%
	2022	58 310,8	28 682,2	55 295,7	26 962,2	3 015,1	1 720,0	94,8%	5,2%
	2023	69 912,0	34 955,4	63 567,0	32 615,4	6 345,0	2 340,0	90,9%	9,1%
Сальдо	2019	-2 111,9	-3 372,8	-10 745,6	-4 119,6	8 633,7	746,8	x	x
	2020	526,4	-3 769,4	-5 144,3	-5 187,4	5 670,7	1 418,0	x	x
	2021	38,3	-1 071,7	-4 770,8	-2 161,3	4 809,1	1 089,6	x	x
	2022	-5 009,2	2 648,5	-11 160,1	928,5	6 150,9	1 720,0	x	x
	2023	-24 208,1	-7 928,8	-27 384,1	-9 208,8	3 176,0	1 280,0	x	x

**Для уникнення подвійного обліку загальні обсяги товарів та послуг розраховані за формулою: усього (товари і послуги) = товари+послуги – вартість полуг для переробки товарів з метою реалізації за кордоном*

Джерело: систематизовано за даними Держстату [60-63, 182], НБУ[64].

Аналіз основних показників зовнішньої торгівлі України, в тому числі з країнами ЄС, підтверджує зростання обсягів здійснених експортно-імпорتنих операцій з країнами Європи. Зокрема, у 2021 році показники експорту товарів до країн ЄС зросли на 8854,9 млн. дол. США, а показники імпорту підвищились на 5828,8 млн. дол. США. При цьому сальдо зовнішньої торгівлі товарами з країнами ЄС залишається від’ємним і у 2021 році становило - 2161,3 млн. дол. США. В частині здійснення операцій експорту послуг з країнами ЄС у 2021 році порівняно з 2020 роком обсяг даних операцій збільшився 597,6 млн. дол. США. Позитивна динаміка також спостерігається в частині імпорту послуг з країнами ЄС, обсяг яких у 2021 році порівняно з 2020 роком підвищився на 926,0 млн. дол. США. При цьому сальдо зовнішньої торгівлі послугами з країнами ЄС є позитивним і у 2021 році становило 1089,6 млн. дол. США.

У 2022 році показники експорту товарів до країн ЄС зросли на 1097,7 млн. дол. США, а показники імпорту зменшились на 1992,1 млн. дол. США. Сальдо зовнішньої торгівлі товарами з країнами ЄС у 2022 році було позитивним і складало 928,5 млн. дол.США. В частині здійснення операцій експорту послуг з країнами ЄС у 2022 році порівняно з попереднім внаслідок обмежень обумовлених військовим станом обсяг даних операцій зменшився на 983 млн. дол. США, імпорту – скоротився на 1613, 4 млн. дол. США. Сальдо

зовнішньої торгівлі послугами з країнами ЄС у 2022 році було позитивним та складало 1720,0 млн. дол. США.

У 2023 році показники експорту товарів до країн ЄС зменшились на 4484,1 млн. дол. США, експорту послуг – зросли на 180 млн. дол. США, показники імпорту товарів зросли на 5653,2 млн. дол. США, імпорту послуг – зросли на 620 млн.дол. США. Сальдо зовнішньої торгівлі товарами з країнами ЄС у 2023 році досягло рекордного від’ємного значення - 9208,8 млн. дол. США. Зовнішньоторговельний баланс торгівлі товарами і послугами з країнами ЄС в 2023 році в цілому був також від’ємним і становив -7928,8 млн. дол. США.

Позитивними факторами, що впливають на зовнішньоторговельні відносини між Україною та ЄС, є активна підтримка українських експортерів у постачанні продукції з боку влади ЄС, відкриття внутрішнього ринку для високоякісної продукції ЄС та високих технологій, скасування мит і адаптація вітчизняних виробників до висококонкурентного середовища. Негативними факторами, що впливають на зовнішньоторговельні відносини між Україною та ЄС, є виключення товарів із зони вільної торгівлі Україна-ЄС, квотування окремих видів української продукції при постачанні в інші країни ЄС, обов'язкова сертифікація продукції українськими стандартами. при постачанні до ЄС існує прихований протекціонізм ЄС у деяких сировинних експортних позиціях України [5, с. 56].

Аналіз динаміки товарної структури експорту та імпорту товарів України у 2021-2023 рр. надано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Товарна структура експорту та імпорту товарів України
у 2021- 2023 рр., млрд дол. США**

Група товарів	Показники зовн. торгівлі, млрд.дол.США			Питома вага у % до загального обсягу			Відхилення по попер.періоду			
							абсолютне		відносне, %	
	2021	2022	2023	2021	2022	2023	2022	2023	2022	2023
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Експорт										
Зернові культури	12,3	9,1	8,3	18,1	20,6	23,0	-3,2	-0,8	-26,2	-8,8
Жири та олії тваринного або рослинного походження	7,0	5,9	5,6	10,3	13,5	15,6	-1,1	-0,3	-15,5	-5,0

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Готові харчові продукти	3,8	2,5	3,3	5,6	5,7	9,0	-1,3	0,8	-34,1	31,0
Насіння і плоди олійних рослин	2,4	3,8	2,8	3,6	8,5	7,8	1,3	-0,9	54,3	-25,0
Чорні метали	14,0	4,5	2,6	20,5	10,3	7,3	-9,4	-1,9	-67,5	-41,6
Руди, шлак і зола	7,1	3,1	1,9	10,5	7,0	5,2	-4,0	-1,2	-56,7	-39,3
Електричні машини	3,1	2,6	1,7	4,6	5,8	4,6	-0,6	-0,9	-18,5	-34,9
Деревина і вироби з деревини	2,0	1,9	1,5	2,9	4,3	4,1	-0,1	-0,4	-6,0	-20,8
Залишки і відходи харчової промисловості	1,7	1,1	1,4	2,5	2,5	3,9	-0,7	0,3	-37,6	29,2
Живі тварини; продукти тваринного походження	1,3	1,5	1,4	2,0	3,3	3,8	0,1	-0,1	9,4	-7,4
Реактори ядерні, котли, машини	2,1	1,2	1,0	3,1	2,7	2,6	-0,9	-0,2	-44,6	-18,5
Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	2,8	1,3	0,9	4,1	2,9	2,5	-1,5	-0,4	-54,3	-31,0
Вироби з чорних металів	1,3	1,1	0,9	1,9	2,4	2,4	-0,2	-0,2	-18,7	-16,2
Інші товари	7,0	4,7	3,0	10,2	10,7	8,2	-2,2	-1,7	-32,3	-36,7
Всього	68,1	44,1	36,2	100,0	100,0	100,0	-23,9	-8,0	-35,2	-18,0
Імпорт										
Палива мінеральні; нафта і продукти її перегонки	14,3	12,8	10,4	19,7	23,2	16,3	-1,5	-2,4	-10,6	-19,1
Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	9,7	6,2	7,4	13,4	11,2	11,7	-3,5	1,2	-36,2	19,7
Засоби наземного транспорту, крім залізничного	7,1	5,2	7,0	9,7	9,5	11,0	-1,8	1,7	-26,1	33,4
Електричні машини	6,2	5,0	6,0	8,5	9,0	9,4	-1,2	1,0	-20,1	20,1
Реактори ядерні, котли, машини	8,0	4,2	5,3	11,0	7,6	8,3	-3,8	1,1	-47,5	26,2
Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них	4,8	3,2	3,7	6,6	5,9	5,9	-1,6	0,5	-32,6	14,9
Недорогоцінні метали та вироби з них (чорні метали та ін.)	4,4	2,6	3,4	6,0	4,7	5,3	-1,8	0,8	-40,7	29,8
Готові харчові продукти	3,6	2,6	3,3	4,9	4,8	5,1	-0,9	0,6	-26,1	23,0
Текстильні матеріали та текстильні вироби	2,7	2,5	2,4	3,7	4,5	3,8	-0,2	-0,1	-6,7	-3,7
Продукти рослинного походження	2,1	1,9	2,1	2,9	3,5	3,3	-0,2	0,2	-9,6	9,7
Інші товари	9,9	9,0	12,7	13,6	16,3	20,0	-0,9	3,7	-9,5	41,1
Всього	72,8	55,3	63,6	100,0	100,0	100,0	-17,5	8,3	-24,1	15,0

Джерело: систематизовано за даними Держстату [60-63, 182].

Наведені в табл. 1.2 показники товарної структури експорту та імпорту товарів України за 2021-2023 рр. засвідчують загальне скорочення обсягів торгівлі товарами у 2022 році та часткове їх збільшення за рахунок зростання імпорту – у 2023 році.

Зокрема обсяги експорту товарів у 2022 та 2023 рр. зменшились на 23,9 млрд дол. США та 8,0 млрд дол. США відповідно в абсолютному значенні та 35,2% і 18,0% відповідно у відносному значенні. Обсяги імпорту товарів у 2022 році порівняно з 2021 зменшились на 17,5 млрд дол. США або 24,1 %, у 2023 – зросли на 8,3 млрд дол. США або 15,0 %.

Найбільше падіння у структурі експорту припадає на чорні метали – 9,4 млрд дол.США в 2022 році та – 1,9 млрд дол.США в 2023 році порівняно з попереднім роком; руди, шлак і зола – 4,0 млрд дол.США в 2022 році та – 1,2 млрд дол.США в 2023 році, а також зернові культури – 3,2 млрд дол.США в 2022 році та -0,8 млрд дол.США в 2023 році.

У 2023 році найбільше експортували зернові культури (23 % у структурі експорту), на другому місці – жири та олії тваринного або рослинного походження (15,6 %), на третьому – готові харчові продукти (9 %). Експортерам через блокаду портів та, як наслідок, обмеження їх експортних можливостей, доводиться при здійсненні господарської діяльності враховувати нові ризики. Поточні логістичні маршрути покривають менше 1/5 потреб експорту. За кордон виїхало 7,5 млн українців. Орієнтовно 25 % населення України покинули свої домівки (понад 10 млн. чоловік).

Найбільшу питому вагу в 2023 році у структурі імпорту займали палива мінеральні, нафта і продукти її перегонки (16,3 %), продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості (11,7 %), засоби наземного транспорту (11,0 %).

На зовнішньоекономічну діяльність загалом та на структуру експорту та імпорту зокрема впливають ризики, обумовлені воєнним станом в Україні, а саме:

- часткова або повна зупинка/ банкрутство підприємств через зруйновані потужності;
- опосередкована втрата або звуження ринку збуту, в т.ч. за кордоном;
- невиконані зовнішні контракти, в т.ч. через валютні обмеження;
- масовий відтік кадрів за кордон та, як наслідок, відсутність робочої сили, в т.ч. кваліфікованої;
- зміна за регіонами балансу робочої сили;
- заблоковані порти;
- логістичні проблеми;
- руйнування ланцюгів постачання, в т.ч. сировини та готової продукції;
- проблеми з бронюванням працівників ;
- заморожування інвестиційних проектів;
- високі ризики втрати активів;
- зниження активності банків, скорочення кількості відділень;
- складність залучення інвестицій та кредитних ресурсів;
- ризик невиконання умов контрактів через фізичне знищення підприємства.

Через невизначений характер розвитку війни та можливість в подальшому відновлення воєнних конфліктів в Україні тривалий час зберігатимуться високі воєнні ризики.

Географічна структура зовнішньої торгівлі товарами характеризується здійсненням експорту та імпорту товарів та послуг з країнами ЄС, СНД та іншими країнами.

Незважаючи на високий експортний потенціал України, на сьогодні ефективне здійснення ЗЕД залежить від здатності суб'єктів ЗЕД оперативно реагувати та пристосовуватись до змін у зовнішньому середовищі та умов невизначеності. Враховуючи зазначене, важливого значення набуває аналіз наукових напрацювань та здобутків вітчизняних учених та науковців з питань бухгалтерського обліку і контролю зовнішньоекономічної діяльності.

З метою виявлення основних наукових напрацювань та невирішених питань облікового відображення та контролю ЗЕД проведено систематизацію дисертаційних робіт, захищених на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук за спеціальностями 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» та 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» за період 2000-2024 рр. (Додаток А, табл. А.1).

Як свідчать дані наведені в додатку А, табл. А.2 за період 2000-2024 рр. з питань бухгалтерського обліку і контролю ЗЕД захищено 2 дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук та 17 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Тематика захищених дисертацій підтверджує, що вченими найбільше уваги приділяється питанням розвитку та удосконаленню бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпортних операцій (з 19 дисертацій 12 присвячено зазначеним питанням). Також не оминули увагою науковці питання бухгалтерського обліку, контролю і аналізу операцій в іноземній валюті та хеджування валютних ризиків (4 дисертації). Слід зауважити, що в 2018 та 2019 рр. захищені дві дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Лубенченко О.Е. та Гордополова В.Ю. Дисертація Лубенченко О. Е. на тему «Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств» [117] присвячена питанням аудиту ЗЕД та містить уточнену класифікацію ризиків ЗЕД для цілей аудиту, складові аудиту ЗЕД, визначену його предметну сферу, а також запропонований методологічний інструментарій аудиту ЗЕД та концепцію надання супутніх послуг суб'єктам ЗЕД. Положення наукової новизни дисертації Гордополова В.Ю. на тему «Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю» полягають у трансформації теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку ЗЕД в частині його принципів та завдань, створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю. Також автором розроблено модель застосування хеджування

валютних ризиків за допомогою похідних фінансових інструментів в бухгалтерському обліку.

Враховуючи тематику дослідження дисертацій актуальним питанням є вивчення їх об'єкта та предмета. «Об'єктом дослідження є процес або явище, що визначає проблемну ситуацію і підлягає вивченню у роботі» [103, с. 277]. Систематизація вищенаведених дисертацій за об'єктами та предметом дослідження представлена в Додатку А, табл. А.3 та на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Об'єкт дослідження дисертацій за напрямом бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: систематизовано автором згідно даних Додатку А, табл. А.3.

Враховуючи, що найбільшу питому вагу у напрямках дисертаційних досліджень в сфері ЗЕД займають дисертації пов'язані з бухгалтерським обліком, аналізом та контролем експортно-імпортних операцій, одним із найпоширеніших об'єктів бухгалтерського обліку виокремлених авторами є експортно-імпортні операції суб'єктів господарювання (55 %). Наступним за поширеністю об'єктом є операції в іноземній валюті суб'єктів господарювання (16 %). Операції з хеджування валютних ризиків, обліково-аналітична система управління ЗЕД, процеси ведення ЗЕД та аудит ЗЕД суб'єктів господарювання

також виступають об'єктами дослідження дисертацій, але лише в окремих авторів.

Важливим етапом аналізу дисертацій є вивчення наукової новизни дисертацій. За результатами аналізу елементів наукової новизни дисертацій на основі застосування прийому групування здійснено її групування за чотирма основними напрямками дисертаційних досліджень (табл. А.4, Додаток А).

Аналіз наукової новизни дисертацій за основними тематичними напрямками дослідження дозволяє зробити висновок, що кожна дисертація має різні за економічним змістом та спрямуванням елементи наукової новизни. Така ситуація зумовлена різними підходами авторів до вирішення наявних проблемних питань в сфері бухгалтерського обліку, аналізу і контролю ЗЕД, дослідженням особливостей здійснення зовнішньоекономічних операцій на підприємствах різних галузей, встановленням меж шляхом формування об'єкту та предмету дослідження. В цілому в дисертаціях присвячених питанням обліку, аналізу і контролю експортно-імпортних операцій та валютних операцій авторами приділяються увага дослідженню теоретичних положень (уточнення трактування поняття «валютні операції у зовнішньоекономічній діяльності», «імпорт», «експорт» та інші), удосконаленню законодавчого регулювання здійснення експортно-імпортних операцій, класифікації видів валютних операцій тощо. Щодо прикладних питань серед елементів наукової новизни авторами запропоновані пропозиції з удосконалення методичних положень та організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, валютних операцій в умовах застосування комп'ютерних технологій, організації та методичного підходу до облікового забезпечення процесу хеджування валютних ризиків тощо. Окремі пропозиції авторів стосуються удосконалення методики економічного аналізу та контролю, в тому числі аудиту експортно-імпортних та валютних операцій. На окрему увагу заслуговують результати дослідження докторських дисертацій в напрямі формування обліково-аналітичної система управління зовнішньоекономічною діяльністю та аудиту ЗЕД. Зокрема,

Гордополовим В.Ю. вперше одержано комплекс теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку толінгових операцій як нового об'єкту управління ЗЕД та розроблено комплекс методичних положень бухгалтерського обліку толінгових операцій в контексті ідентифікації ключових особливостей договору толінгу. Лубенченко О.Е. вперше розроблена організаційна модель аудиту ЗЕД та ідентифікована та структурована предметна область аудиту ЗЕД, а також розроблено методологічний інструментарій аудиту ЗЕД та організацію та методику внутрішнього контролю ЗЕД.

Підсумовуючи результати дослідження елементів наукової новизни, слід зауважити, що питання обліку операцій ЗЕД на сьогодні детально досліджені з урахуванням тих проблемних питань, на вирішення яких спрямовувалась дисертація. Разом з тим, зміни умов функціонування суб'єктів ЗЕД, кризові явища в економіці країни, наявність відмінностей в законодавстві різних країн зумовлюють формування ряду ризиків в процесі здійснення такої діяльності. Аналіз дисертацій, які захищені на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук засвідчують, що останнім часом вченими приділяється увага проблемним питанням впливу ризиків ЗЕД на ефективність діяльності суб'єктів господарювання. Така ситуація зумовлена необхідністю переорієнтації системи управління суб'єктів господарювання на ризик-орієнтований підхід з урахуванням зростання невизначеності економічних умов функціонування.

Диференціація факторів, які впливають на особливості здійснення ЗЕД та включають нестабільність і мінливість кон'юнктури національного та міжнародного ринків, коливання курсу іноземної валюти, та невизначеність, притаманна сучасним міжнародним відносинам, зумовлюють існування невідповідності особливостей організації та методики бухгалтерського обліку ЗЕД сучасним викликам практики здійснення міжнародних відносин.

Зокрема, В.Ю. Гордополов систематизував «сучасні тенденції зовнішньоекономічної діяльності, які зумовлюють модифікацію облікової

системи в розрізі впливу зміни тенденцій розвитку ЗЕД. На макрорівні такими тенденціями є: сировинна спрямованість експорту; високий рівень валютного контролю; жорстко лімітована грошово-кредитна політика; девальвація гривні; дешева робоча сила; імпортозалежність окремих галузей економіки; політична нестабільність в країні. На мікрорівні слід виокремити такі: низька продуктивність та низький рівень конкурентоспроможності товарів і послуг; прагматичні цілі здійснення зовнішньоекономічної діяльності (прибуток, обсяг продажу, залучення іноземних інвестицій); управління зовнішньоекономічною діяльністю без врахування особливостей застосування міжнародних форм діяльності» [30, с. 14].

Серед сучасних тенденцій ЗЕД окремими авторами виокремлюються такі:

- «– посилення процесів глобалізації (зниження бар'єрів в міжнародній діяльності, значне посилення конкуренції; зміни очікувань споживача);
- розвиток інформаційних технологій (розвиток Інтернету, зміна підходів до формування маркетингових стратегій і цінових технологій);
- інтелектуалізація економіки (збільшення витрат на НДКР; швидке старіння технологій; скорочення життєвого циклу товарів);
- поява нових організаційних форм (мережеві форми виробничої кооперації; віртуальні підприємства й кластери)» [135, с. 126].

На знаних диспропорціях у структурі зовнішньої торгівлі вітчизняних підприємств, акцентують увагу Л.А. Кримчак та Н.І. Гавловська, які зазначають, що «зниження зовнішньоторговельної активності вітчизняних суб'єктів господарювання та значні коливання сальдо зовнішньоторговельного балансу свідчать про залежність вітчизняного експорту від ресурсного потенціалу країни, від коливань кон'юнктури світових ринків та від поведінки зовнішньоторговельних партнерів. Характер наявних перешкод для здійснення ЗЕД показує неспроможність як і вітчизняних суб'єктів господарювання, так і держави адекватно реагувати та усувати існуючі внутрішні та зовнішні загрози та виклики» [106, с. 204].

Про негативну динаміку загального скорочення зовнішньоторговельного обороту країни, що є впливом зовнішніх та внутрішніх факторів зазначають Є.М. Рудніченко та Л.А. Кримчак. У статті автори пишуть – «причинами цього є досить різноманітні фактори, починаючи від зовнішніх: економічних (значне падіння промислового виробництва, падіння курсу гривні та висока інфляція, висока конкуренція з боку іноземних виробників тощо); політичних (агресія з боку росії та ведення воєнних дій на сході країни, зміна геополітичного та геоекономічного векторів держави, окупація важливого промислового регіону та ін.); соціальних (зубожіння населення та його низька купівельна спроможність, руйнація виробничої інфраструктури на сході країни, високий рівень недовіри населення до проведення економічних реформ тощо), до внутрішніх (висока енерго- та матеріаломісткість виробництва, фізичний і моральний знос основних засобів виробництва, низька конкурентоспроможність продукції, низький рівень залучення інвестицій, відсутність кваліфікованого персоналу тощо)» [169, с. 40].

«Сировинна» спеціалізація вітчизняного експорту та домінування на зовнішніх ринках низькотехнологічної вітчизняної продукції ставлять у залежність українських експортерів від коливань світових цін на відповідну продукцію; імпортна залежність від поставок високотехнологічної продукції та енергоносіїв. Як результат, збільшення імпортних товарів на внутрішньому ринку, зменшення кількості вітчизняних і зменшення обсягів внутрішнього виробництва загалом; залежність українських експортерів від регуляторної політики країн-партнерів» [169, с. 43].

Трансформація глобальних інститутів, різноманітні траєкторії модифікації вітчизняного інституційного середовища здійснення ЗЕД зумовлюють беззаперечну необхідність урахування ризиків ЗЕД як однієї зі складових забезпечення стабільного розвитку підприємства (рис. 1.3).

Вказані на рис. 1.3 тенденції розвитку ЗЕД в умовах невизначеності та ризиків зумовлюють необхідність модифікації організаційно-методичних підходів і прикладних аспектів облікової діяльності.

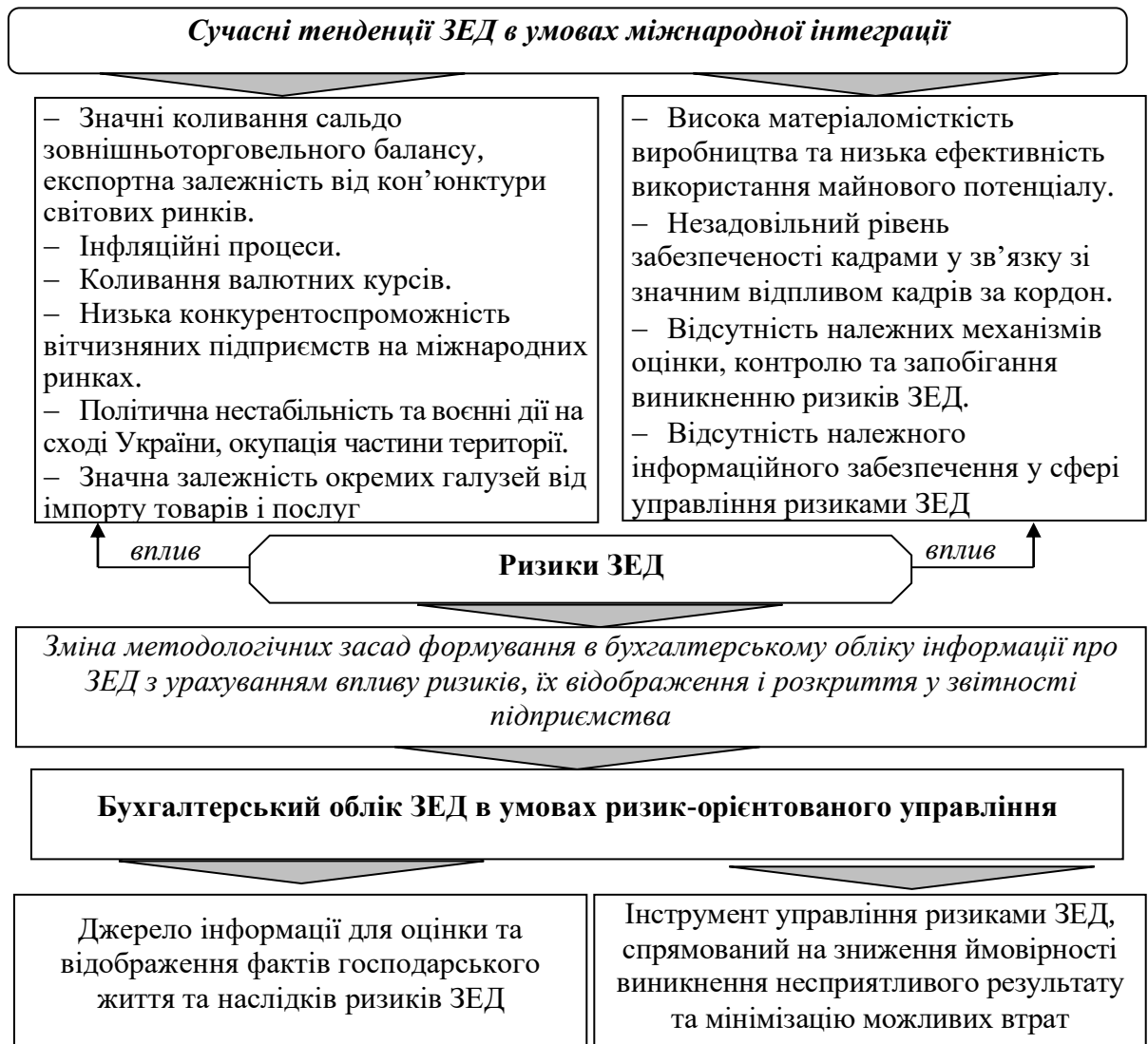


Рис. 1.3. Тенденції розвитку ЗЕД та їхній взаємозв'язок з бухгалтерським обліком

Джерело: розроблено автором.

Розробка та впровадження послідовних, системних заходів з формування належного інформаційного забезпечення оцінки й облікового відображення ризиків ЗЕД є запорукою ефективного функціонування вітчизняних підприємств та їхньої економічної стабільності.

Транснаціоналізація вітчизняної економіки, зміна законодавчих правил оподаткування та функціонування підприємств в умовах жорсткої конкуренції значно актуалізують розробку дієвого облікового забезпечення управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності. Своєчасна оцінка та чітка ідентифікація видів ризиків ЗЕД, визначення їхніх можливих наслідків та причинно-наслідкових зв'язків стають одними з першочергових завдань системи

управління суб'єктів господарювання. Системи бухгалтерського обліку й економічного аналізу є ключовим інформаційним базисом для формування системи ризик-орієнтованого управління. Саме інформація, яка накопичується та обробляється системою бухгалтерського обліку в подальшому дозволяє розробити напрями мінімізації ймовірних наслідків виникнення ризиків ЗЕД на кожному окремому етапі здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Інформація, яка акумулюється на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності підприємства є основним джерелом інформації для управління ризиками ЗЕД. Разом з тим, на сьогодні у звітності підприємств розкриття інформації про ризики ЗЕД, їх потенційні наслідки та вплив на безперервність діяльності підприємства не знайшли належного відображення. Дана ситуація зумовлена тим, що зазначене розкриття інформації відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку не передбачено. Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності питання потенційного впливу тих чи інших умов невизначеності, у випадку високої ймовірності негативних наслідків настання певних подій на результати діяльності суб'єкта господарювання повинні розкриватися в примітках до фінансової звітності підприємства.

Глобалізаційні процеси в умовах сучасності є невід'ємною частиною розвитку міжнародного економічного співробітництва та безпосередньо впливають на розвиток національної економіки. Вплив міжнародних інтеграційних процесів зумовлює поступову зміну форм ЗЕД та умов налагодження довгострокових економічних відносин з міжнародними партнерами. Під впливом зовнішніх умов невизначеності та ризику, необхідності пошуку альтернативних напрямів продажу товарів, робіт та послуг в умовах карантинних обмежень, необхідність втримання позицій на зовнішніх ринках, здійснюється коригування та зміна системи управління підприємствами, які є суб'єктами ЗЕД. В такій ситуації ефективне управління ЗЕД вітчизняних підприємств є неможливим без урахування глобалізаційних аспектів реалізації зовнішньоекономічних транзакцій та необхідності оцінки впливу ризиків на ефективність та прибутковість бізнесу.

Забезпечити додаткові можливості збільшення обсягів ЗЕД, розширення участі у процесах міжнародного розподілу, сформувати передумови для збалансовано діяльності суб'єктів ЗЕД можливо шляхом налагодження раціонального інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері ЗЕД підприємств з урахуванням впливу умов невизначеності зовнішнього середовища.

Сучасні тенденції розвитку ЗЕД засвідчують поступову модифікацію підходів до системи управління підприємствами в нестабільних умовах економічного середовища. Посилання невизначеності, кризових явищ в економіці, загострення конкуренції на міжнародних ринках, пошук нових форм здійснення ЗЕД та каналів продажу продукції, товарів робіт і послуг. Аналіз наукового доробку та переліку проблемних питань, які досліджуються в дисертаціях вчених та науковців підтверджує поступове спрямування досліджень на врахування впливу ризиків на фінансові результати та ефективність здійснення ЗЕД. Невпинний розвиток глобальної взаємодії у сфері зовнішньоекономічного співробітництва, поява нових зовнішньоекономічних транзакцій та розвиток нових форм ЗЕД, підвищення істотності впливу ризиків на результативність зовнішньоекономічної взаємодії призводить до актуалізації питань удосконалення та розвитку системи облікового відображення ЗЕД як об'єкта бухгалтерського обліку в умовах невизначеності.

1.2. Складові ЗЕД як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища

Бухгалтерський облік в умовах невизначеності зовнішнього середовища, виступає універсальною системою вимірювання, ідентифікації та оцінки економічних явищ та процесів, виявлення взаємозв'язку між ними з урахуванням наявного стану ресурсів, що знаходяться в розпорядженні суб'єкта господарювання. Системою бухгалтерського обліку генеруються

інформаційні потоки та масиви даних про діяльність підприємства, реалізовані бізнес-процеси та фінансові наслідки прийнятих управлінських рішень та дій. Функціонування підприємства в умовах зростання ризиків та невизначеності зовнішнього економічного середовища особливо позначається на здійсненні ЗЕД суб'єктів господарювання. Здійснення ЗЕД в умовах транснаціоналізації економічних відносин є запорукою стабільного розвитку підприємства.

«Курс на євроінтеграцію у міжнародне співтовариство, обраний нашою країною, обумовлює глибинні інфраструктурні зміни у кон'юнктурі ринку як на макрорівні, так і для окремих секторів економіки. Процес модернізації соціально-економічних відносин через орієнтацію господарських систем на зовнішньоекономічний тип розвитку надає імпульс трансформації інституціональних умов і відповідного інфраструктурного забезпечення. Це потребує теоретичного осмислення концептуальних засад й організаційних механізмів сприяння розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, формування транспарентного обліково-аналітичного забезпечення ведення цього напрямку діяльності суб'єктами господарювання. Тобто, процеси глобалізації економіки й інтеграції системи обліку та аналізу на міжнародному рівні актуалізують проблему обліку операцій, що здійснюються у сфері зовнішньоекономічної діяльності України» [98]. Зростання обсягів міжнародного товарообороту при інтеграції підприємства у міжнародний економічний простір супроводжується постійним впливом багатьох видів ризиків. Критичний аналіз позитивних та негативних наслідків впливу ризиків на здійснення ЗЕД підприємств призводить до усвідомлення нагальної потреби використання нових підходів до системи облікового відображення і контролю складових ЗЕД в умовах невизначеності.

Питання систематизації об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД представлено в наукових працях вчених та науковців, таких як Гордополов В.Ю., Жидєєва Л.І., Михасик О.Д., Коденчук К.А., Колесніченко А.С., Кузнецова С.О., Кузьмінський Ю.А. та інші. Вивчення наукових праць в частині питання визначення об'єктів бухгалтерського обліку в сфері ЗЕД засвідчив, що авторами наводиться їх перелік, однак з недостатньою

деталізацією та характеристикою їх економічного змісту. Також авторами приділяється недостатньо уваги дослідженню питань зміни та розширення переліку об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД в умовах невизначеності зовнішнього середовища.

Здійснення ЗЕД передбачає вихід суб'єкта господарювання на міжнародні ринки та постійну діяльність спрямовану на утримання довготривалих й стійких позицій на них. Результативність та ефективність ЗЕД підприємства безпосередньо пов'язані з своєчасністю виявлення та оцінки наслідків впливу різних видів ризиків, які в подальшому можуть зумовити формування знаних невинуватених втрат.

Міжнародна інтеграція та впровадження міжнародного досвіду та практики в діяльність вітчизняних підприємств зумовлюють поступове розширення видів та форм ЗЕД, які здійснюються суб'єктами. Серед науковців на сьогодні наявні різні погляди на типологізацію форм ЗЕД та їх ототожнення з видами ЗЕД визначених на законодавчому рівні (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Форми ЗЕД, запропоновані авторами в різних наукових джерелах

№ з/п	Автор	Форми ЗЕД та їх види
1	Захаров К.В. [116]	До основних форм ЗЕД належать: 1. Торгівля (забезпечує процес купівлі-продажу товарів, продукції інтелектуальної власності). 2. Сумісне підприємництво (спільне здійснення господарської діяльності між суб'єктами різних країн). 3. Надання послуг (забезпечення фінансових, страхових, туристичних послуг). 4. Співпраця (поширення набула у світовому співтоваристві наукова, технічна й економічна співпраця)
2	Цюлковська С.І. [189, с. 35]	Торгівля. Сумісне підприємництво. Надання послуг. Співпраця
3	Письмаченко Л. [149, с. 74]	Переміщення товарів. Переміщення капіталів. Переміщення робочої сили
4	Гордополов Ю.В. [33, с. 45-46]	Зовнішня торгівля. Фінансові операції. Кредитні та орендні операції. Операції з валютою. Власна господарська діяльність

Джерело: систематизовано автором.

Дані таблиці засвідчують, що погляди науковців різняться щодо виокремлення єдиного переліку форм ЗЕД, інколи ці поняття стають взаємозамінними з видами ЗЕД. Деякі автори виокремлюють наступні форми ЗЕД (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Види і форми ЗЕД підприємств

Види ЗЕД	Форми ЗЕД
Зовнішня торгівля	Експорт. Імпорт. Бартерні угоди
Міжнародне інвестиційне співробітництво	Прямі іноземні інвестиції. Портфельні інвестиції. Кредитні угоди. Міжнародний фінансовий лізинг. Спільне виробництво в рамках спільного підприємства
Міжнародне виробничо-технічне співробітництво	Міжнародна виробнича кооперація. Спільне спорудження промислових об'єктів. Спільні виробничі програми. Підрядна співпраця
Міжнародне науково-технічне співробітництво	Купівля-продаж патентів і ліцензій. Спільні наукові дослідження. Надання методичної та технічної допомоги. Навчання персоналу. Франчайзинг. Надання консультаційних інжинірингових послуг

Джерело: узагальнено автором за [135, с. 127], [67, с. 148].

Запропоновані різними науковцями погляди на виокремлення форм ЗЕД мають спільні ознаки (зовнішня торгівля, міжнародне співробітництво), відмінними ознаками є форми ЗЕД, які запропоновані авторами з урахуванням видів ЗЕД, які здійснюються суб'єктами господарювання на міжнародному ринку. Зазначені розбіжності зумовлюються тим, що при формуванні переліку форм ЗЕД автори використовують перелік видів ЗЕД визначених на законодавчому рівні. В подальшому це призводить до необґрунтованого їх ототожнення, скорочення переліку форм ЗЕД до зовнішньої торгівлі та міжнародного співробітництва, що є неправильним в контексті міжнародної інтеграції та розширення видів зовнішньоекономічних зв'язків між суб'єктами господарювання. Тому з метою вирішення зазначеного недоліку пропонуємо використовувати наступний перелік форм ЗЕД, який враховуватиме не лише

перелік законодавчо закріплених видів ЗЕД, але й враховуватиме нові види зовнішньоекономічних операцій (рис. 1.4).

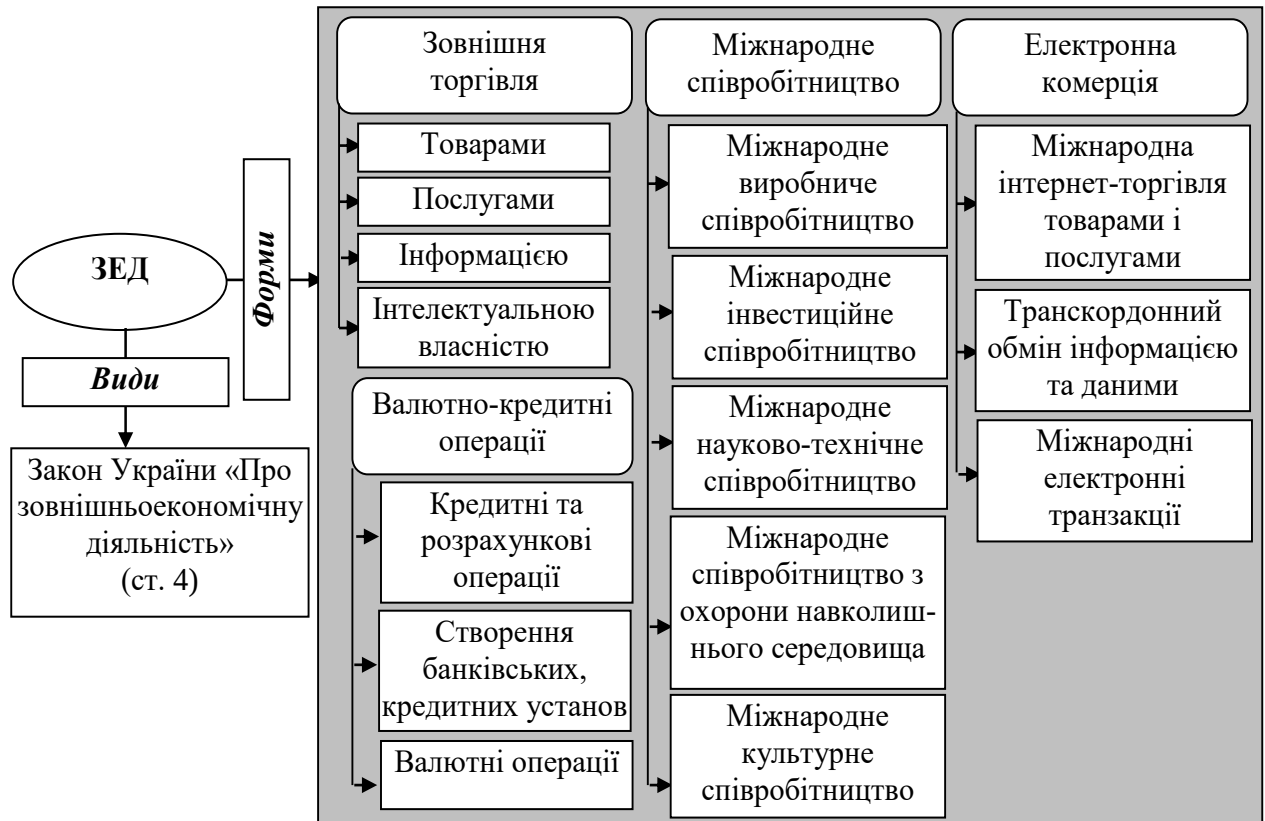


Рис. 1.4. Форми ЗЕД та їх види

Джерело: розроблено автором.

Отже, до основних форм ЗЕД відноситься:

– зовнішня торгівля товарами, послугами, інформацією та інтелектуальною власністю (експорт, імпорт, включаючи реекспорт та реімпорт);

– міжнародне співробітництво є важливим інструментом інституційного розвитку країни та здійснюється шляхом налагодження взаємодії між суб'єктами ЗЕД для спільного узгодження та вирішення питань різних сферах суспільних відносин, обмін досвідом та знаннями. В сучасних умовах міжнародне співробітництво та транскордонний обмін інформацією як форма ЗЕД реалізується через реалізацію міжнародного виробничого співробітництва (міжнародна виробнича кооперація, створення спільних підприємств, агропромислове співробітництво, енергетичне співробітництво, міжнародне співробітництво в сфері переробного виробництва, толінгові операції тощо). Також невід'ємною складовою міжнародного співробітництва й

транскордонного обміну інформацією є міжнародне інвестиційне співробітництво, яке формується за рахунок здійснення прямих та портфельних інвестицій, міжнародного лізингу та оренди). Міжнародне науково-технічне співробітництво здійснюється шляхом проведення спільних наукових досліджень, технічних і технологічних розробок на основі кооперації, спільних науково-технічних програм; взаємного трансферу та обміну науковою та науково-технічною інформацією, формування і використання міжнародних інформаційних баз та банків даних; взаємного навчання та обміну кадрами, спільної підготовки фахівців; спільного проведення міжнародних конференцій та участі у міжнародних програмах з досліджень та інновацій; міжнародне ліцензування та інжиніринг тощо.

В умовах розвитку концепції сталого розвитку гармонізація екологічних відносин є одним із ключових напрямів виходу суспільства з екологічної кризи. Тому міжнародне співробітництво в сфері охорони навколишнього середовища набуває все більшого розвитку та охоплення. Формами такого співробітництва є організація наукових та практичних зустрічей з питань захисту екології та поліпшення її стану; створення міжнародних організацій із захисту та охорони навколишнього середовища; укладання спільних договорів з питань координації зусиль в сфері охорони природи.

Міжнародне культурне співробітництво передбачає налагодження довгострокових зв'язків в галузі культури, освіти та науки, шляхом поглиблення контактів між представниками науки і культури, інтеграції української культури до світового культурного простору. Міжнародне культурне співробітництво реалізується на основі укладання міжнародних договорів з установами культури та мистецтва іноземних країн, участі представників України у міжнародних виставках і конкурсах творчості та кіно.

Окремою формою ЗЕД є валютно-кредитні операції, які є важливою складовою фінансової діяльності суб'єктів господарювання. До складу валютно-кредитних операцій слід віднести кредитні та розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення

суб'єктами ЗЕД банківських, кредитних та страхових установ за межами України; операції з придбання, продажу та обміну валюти.

Використання мережі Інтернет в господарській діяльності, збільшення кількості її користувачів беззаперечно стимулює розвиток міжнародної електронної комерції. Електронна комерція й транскордонний обмін інформацією як форма ЗЕД є невід'ємною частиною здійснення ЗЕД. В практиці міжнародна електронна комерція здійснюється у формі інтернет-торгівлі товарами, послугами, а також обміну інформацією та даними в сфері міжнародних відносин, провадженням міжнародних електронних транзакцій.

Однак активному впровадженню міжнародної електронної комерції в Україні перешкоджає низький рівень розробленості законодавства, на відміну від країн ЄС, саме в частині питань провадження міжнародної електронної комерції. Стримуючим фактором розвитку міжнародної електронної комерції в Україні є також наявність культурних та лінгвістичних бар'єрів, недостатній рівень поширення високошвидкісного Інтернету, різна якість роботи платіжних систем. Незважаючи на зазначені недоліки активізація міжнародної електронної комерції є неминучим явищем в кризових умовах економіки, які зумовлюються впровадженням обмежувальних та карантинних заходів, необхідністю поступової європейської інтеграції України та формування ефективної міжнародної торгівлі з іноземними країнами.

«Для вирішення стратегічних завдань пріоритетним напрямом оптимізації господарських зв'язків з європейськими країнами постає гармонізація українського правового режиму електронної комерції із законодавством ЄС, а також створення нової інституційної архітектури, де національні органи регулювання повинні взяти на себе функції фокусування конвергенції механізмів ринку електронних послуг на базі всіх мінімальних вимог законодавства держав-членів ЄС» [56].

Отже, вплив міжнародних інтеграційних процесів, поступова імплементація міжнародного досвіду та налагодження стабільних економічних відносин з підприємствами різних країн світу, сприяють постовому розширенню переліку

форм ЗЕД. Використання запропонованого поділу форм ЗЕД сприятиме побудові цілісної системи бухгалтерського обліку та контролю в сфері здійснення зовнішньоекономічних операцій, а також удосконаленню процесів планування і прогнозування фінансових результатів діяльності підприємства.

Складові ЗЕД підприємства є важливими об'єктами бухгалтерського обліку на теоретико-методологічному та практичному рівнях. Дослідження наукових напрацювань різних дослідників в частині виокремлення переліку складових ЗЕД підприємства як окремих об'єктів бухгалтерського обліку, дозволяє зробити висновок про наявність диференціації в думках та поглядах науковців (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Аналіз поглядів науковців щодо виокремлення елементів ЗЕД підприємства як об'єктів бухгалтерського обліку

№ з/п	Джерело	Об'єкти бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності
1	2	3
1	Кузнецова С.О. [141, с. 12-13]	Основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є: валютні засоби і валютні операції, товари і їх рух на основі експортно-імпортних операцій, розрахункові і кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами і обслуговуючими їх банками, кінцеві фінансові результати господарської діяльності
2	Жидєєва Л.І., Михасик О.Д. [53, с. 205-206]	Усі об'єкти ЗЕД у бухгалтерському обліку можна поділити на: - господарські засоби (майно) підприємства: необоротні активи (основні засоби та нематеріальні активи, придбані у іноземного постачальника, довгострокові інвестиції у зарубіжні компанії чи створення дочірніх підприємств за кордоном тощо), оборотні активи (придбання матеріалів, товарів, напівфабрикатів тощо у іноземного постачальника; виникнення дебіторської заборгованості за експортними операціями; наявність та рух іноземної валюти в касі, поточних та інших рахунках в установах банків); - джерела формування: внесення іноземних інвестицій до статутного капіталу підприємств України, довгострокові та поточні кредити в іноземній валюті, зобов'язання перед іноземними постачальниками, іншими кредиторами в іноземній валюті; - господарські процеси: експорт, імпорт, бартерні (товарообмінні) операції в ЗЕД, операції з давальницькою сировиною, спільне виробництво, міжнародні розрахунки в іноземній валюті, придбання та продаж іноземної валюти тощо; - фінансові результати доцільно розглядати за окремими господарськими операціями як складову при їх формуванні, лише при прийнятті управлінських рішень про доцільність тих чи інших операцій ЗЕД і їх впливу на фінансові результати підприємства в цілому

1	2	3
3	Грицюк П.М., Хомедюк В.О. [37, с. 230]	Основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є: – валютні кошти і валютні операції; – товари та їх рух на підставі експортно-імпортних операцій; – розрахункові та кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами й обслуговуючими їх банками; – капітал та зміни в ньому; – кінцеві фінансові результати господарської діяльності
4	Гордополов В.Ю. [33, с. 53-54]	Господарські операції в сфері ЗЕД є об'єктами системи бухгалтерського обліку, які в свою чергу, лягають в основу окремих видів діяльності суб'єктів господарювання в зовнішньоекономічній сфері: імпортні операції, експортні операції, зовнішньоекономічні операції з цінними паперами, зовнішньоекономічні кредитно-розрахункові операції, зовнішньоекономічні орендні операції, міжнародний лізинг, валютні операції, операції з іноземними інвестиціями та операції, пов'язані зі спільною діяльністю
5	Коденчук К.А. [96, с. 91]	Виходячи з потреб бухгалтерського обліку та контролю, доцільно класифікувати об'єкти ЗЕД на ресурси підприємства, процеси, що відбуваються на підприємстві, витрати та доходи і фінансові результати
6	Кузьмінський Ю.А. [108, с.34].	До об'єктів міжнародних економічних операцій належать: вироби та товари; роботи та послуги; валютні кошти; права власності
7	Пухальський В.В. [164, с. 5-6]	Всі об'єкти в обліку ЗЕД можна поділити на: – господарські засоби (майно) підприємства: необоротні активи (основні засоби та нематеріальні активи придбані у іноземного постачальника, довгострокові інвестиції у зарубіжні компанії чи створення дочірніх підприємств за кордоном тощо), оборотні активи (придбання матеріалів, товарів, напівфабрикатів тощо у іноземного постачальника; виникнення дебіторської заборгованості за експортними операціями; наявність та рух іноземної валюти в касі, поточних та інших рахунках в установах банків); – джерела формування: внесення іноземних інвестицій до статутного капіталу підприємств України, довгострокові та поточні кредити в іноземній валюті, зобов'язання перед іноземними постачальниками та іншими кредиторами в іноземній валюті тощо; – господарські процеси: експорт, імпорт, бартерні (товарообмінні) операції в ЗЕД, операції з давальницькою сировиною, спільне виробництво, міжнародні розрахунки в іноземній валюті, придбання та продаж іноземної валюти тощо; – фінансові результати доцільно розглядати за окремими господарськими операціями, як складову при їх формуванні, лише при прийнятті управлінських рішень про доцільність тих чи інших операцій ЗЕД і їх впливу на фінансові результати підприємства в цілому

Джерело: систематизовано автором.

Представлені погляди різних науковців щодо виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД дозволяють виокремити два основних підходи до їх розмежування. Перший підхід базується на віднесенні до складу об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД наступних складових: господарські засоби (майно) підприємства (необоротні активи, оборотні активи); джерела формування майна підприємства в сфері ЗЕД; господарські процеси (експорт, імпорт, бартерні (товарообмінні) операції в ЗЕД, операції з давальницькою сировиною, спільне виробництво, міжнародні розрахунки в іноземній валюті, придбання та продаж іноземної валюти тощо); фінансові результати.

Другий підхід до виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД базується на чіткому виокремленні переліку видів активів, капіталу та доходів і витрат від здійснення зовнішньоекономічних господарських операцій. Зазначені два підходи є частково схожими між собою, оскільки передбачають виокремлення та облікове відображення наслідків здійснених фактів господарського життя в сфері зовнішньоекономічної діяльності. Позитивною ознакою першого підходу є класичний поділ об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД відповідно до їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності підприємства. До недоліків обох підходів слід віднести відсутність детальної класифікації об'єктів бухгалтерського обліку за різними критеріями класифікації.

Також до недоліків можна віднести той факт, що «існуючі класифікації об'єктів зовнішньоекономічної діяльності, не повно розкривають суть усіх об'єктів бухгалтерського обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності. Що стосується класифікації об'єктів ЗЕД із застосуванням процесно-ресурсного підходу, то вона взагалі відсутня» [96, с. 91]. Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок про недосконалість та присутність колізійності в частині виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД. Також існуючі та запропоновані різними авторами класифікації не достатньо розкривають економічний зміст об'єктів ЗЕД.

Забезпечення безперервності та стабільності здійснення ЗЕД, налагодження ефективної співпраці з міжнародними клієнтами базується на своєчасному виявленні та реагуванні на ризики, які постійно виникають в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій та відносин. На сьогодні поняття ризику тісно пов'язано зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності. Можливість своєчасно виявляти ризики та мінімізувати негативні наслідки їх впливу, є запорукою забезпечення конкурентоспроможності підприємства під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Правильна оцінка та володіння повною та достовірною інформацією про наслідки впливу ризиків, що виникають в процесі здійснення ЗЕД на фінансові результати діяльності підприємства вимагає організації відповідного облікового забезпечення. Тому вважаємо, що ризики ЗЕД є також важливим елементом ЗЕД підприємства та повинні зайняти власну нішу в складі об'єктів бухгалтерського обліку.

На необхідності зміни системи облікового відображення валютних операцій з урахуванням впливу ризиків акцентує увагу В.Ю. Гордополов. Зокрема, на думку автора «обґрунтовані напрями модифікації системи бухгалтерського обліку у зв'язку із застосуванням конкретних методів управління валютними ризиками потребують здійснення подальшого дослідження. Зокрема, як бачимо з наведених даних, вибір методу впливає на зміни в системі бухгалтерського обліку, що призводить до зміни сутності інформаційних потоків на підприємстві та впливає на управлінські рішення в сфері ведення зовнішньоекономічної діяльності» [31, с. 73].

Повністю погоджуємось з думкою Л.М. Пилипенка, що «теоретичні аспекти бухгалтерського обліку висвітлюють його предмет через конкретні об'єкти – господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування господарських засобів, коштів і джерел формування. Дійсно, серед традиційних об'єктів бухгалтерського обліку немає безпосереднього виділення ризику, але він притаманний як господарським процесам, так і господарським засобам і джерелам їхнього формування. Тобто, як мінімум,

можна стверджувати про необхідність врахування ризику в бухгалтерському обліку» [147, с. 154].

Потреба оцінки та облікового відображення наслідків виникнення ризиків ЗЕД зумовлена тим, що ризик постійно супроводжує господарські операції в сфері ЗЕД та може мати суттєвий вплив на фінансові результати діяльності підприємства та його майбутні грошові потоки. В сучасних умовах оперативна ідентифікація загроз зовнішнього середовища, чітка класифікація та встановлення видів ризиків ЗЕД та оцінка їх можливих наслідків настання є запорукою ефективного пристосування діяльності підприємства до змінних зовнішніх умов функціонування.

На основі формування детальних інформаційних потоків щодо наслідків впливу того чи іншого виду ризику ЗЕД за допомогою системи бухгалтерського обліку, можна реалізувати стратегію мінімізації збитків на основі попередження виникнення та мінімізації негативних наслідків таких ризиків для господарської діяльності підприємства. Наслідки ризиків ЗЕД та оцінка їх впливу на фінансові результати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства є важливою складовою ЗЕД та об'єктом бухгалтерського обліку. Складові ЗЕД як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища представлено на рис. 1.5.

Об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є складові майна та джерел їх утворення, сукупність господарських процесів, які є сукупністю зовнішньоекономічних операцій, доходи, витрати та фінансові результати, а також наслідки впливу ризиків ЗЕД в розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання.

Майно суб'єкта господарювання як складова об'єктів бухгалтерського обліку це сукупність необоротних, оборотних активів та витрат майбутніх періодів, які формуються в результаті здійснення зовнішньоекономічних операцій пов'язаних з імпортом, придбанням активів у нерезидентів, безоплатним отриманням активів тощо. Джерелами утворення майна може бути власний капітал (наприклад, внесок до статутного капіталу майна

засновником-нерезидентом, формування іншого додатково вкладеного капіталу за рахунок внесків засновників-нерезидентів тощо), залучений капітал (отримання позик між суб'єктами ЗЕД; кредиторська заборгованість, що виникла в результаті надання суб'єктами ЗЕД України послуг іноземним суб'єктам господарювання та інші).



Рис. 1.5. Об'єкти бухгалтерського обліку ЗЕД

Джерело: розроблено автором.

Наступним об'єктом бухгалтерського обліку ЗЕД є господарські процеси як сукупність зовнішньоекономічних операцій різного типу. Зокрема, до даного виду операцій належать найбільш поширені імпорту та експорту товарів, послуг, капіталу та робочої сили. Зовнішньоекономічні операції з цінними паперами між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності полягають в емісії, розміщення, купівлі та продажу цінних паперів різного виду, які визначають

обсяг зобов'язань кожної з сторін. Зовнішньоекономічні операції з інвестиціями передбачають формування прямих інвестицій (наприклад володіння акціями підприємства-нерезидента з метою отримання прибутку та здійснення контролю за його діяльністю) та портфельних інвестицій (вкладення капіталу у боргові або інші види цінних паперів для отримання доходів при умові відсутності здійснення контролю за діяльністю підприємства-нерезидента).

Зовнішньоекономічні розрахунково-кредитні операції передбачають надання послуг з кредитування суб'єктів ЗЕД, банківського та кредитного обслуговування рахунків в іноземній валюті, ліцензування надання кредитів в іноземній валюті суб'єктами ЗЕД іноземним суб'єктам господарської діяльності тощо. Зовнішньоекономічні операції з оренди передбачають укладення договорів оренди, за якими передається право контролю та користування активом протягом певного періоду часу в обмін на визначений розмір компенсації. Валютні операції передбачають здійснення господарських операцій з купівлею-продажем валюти, платіжних документів в іноземній валюті з використанням різних платіжних систем.

Зовнішньоекономічні операції в сфері спільної діяльності – це сукупність господарських операцій, які виникають в ході здійснення спільної діяльності з нерезидентами на території України або за її межами. Прикладом спільної діяльності суб'єктами ЗЕД може бути створення спільних підприємств, спільне володіння майном, ведення спільної діяльності без створення юридичної особи тощо. Зовнішньоекономічні операції з давальницькою сировиною полягають у здійсненні процесів переробки давальницької сировини в ході виконання технологічного процесу, а також операцій з переробки такої сировини з метою отримання готової продукції за відповідну плату. При здійсненні операцій з давальницькою сировиною в сфері ЗЕД право власності на давальницьку сировину та виготовлену з неї готову продукцію належить замовнику.

Зовнішньоекономічні посередницькі операції є сукупністю економічних відносин та фактів господарського життя, які виникають при укладенні та виконанні умов договорів комісії, доручення або агентських договорів. Спільною ознакою для даного типу операцій є виконання посередником дій з купівлі-продажу товарів, робіт та послуг за дорученням комітента (довірителя, принципала) у сфері ЗЕД.

Результатом здійснення господарських процесів в сфері ЗЕД є відповідні види доходів та витрат в розрізі видів діяльності підприємства. На основі систематизації та облікового відображення доходів та витрат формуються фінансові результати від здійснення ЗЕД в розрізі кожного виду діяльності підприємства.

Міжнародні інтеграційні процеси та здійснення ЗЕД на різних ринках завжди пов'язані з ризиками та умовами невизначеності економічного середовища функціонування суб'єктів ЗЕД. Ризики є невід'ємною складовою та елементом дійсності здійснення господарської діяльності, які здійснюють вплив на дотримання принципу безперервності діяльності та реалізацію основної мети створення підприємства. Система бухгалтерського обліку ЗЕД є сукупністю процедур зі збору, реєстрації, зберігання, обробки та передачі інформації про фактичний майновий стан суб'єкта ЗЕД та його зміни, а також отримані фінансові результати в умовах невизначеності та ризику. Основне призначення системи бухгалтерського обліку в даному випадку є формування належного інформаційного забезпечення управління ризиками ЗЕД.

Безпосередньо ризик ЗЕД не є об'єктом бухгалтерського обліку. Дана ситуація зумовлена тим, що здійснити його достовірну оцінку дуже складно, і у зв'язку з цим ризик ЗЕД не може бути визнано активом або об'єктом бухгалтерського обліку. В системі бухгалтерського обліку можуть відображатися ймовірні або фактичні наслідки впливу ризиків ЗЕД, а також результати управління ними. До таких результатів управління можна віднести:

- прийняття ризику (відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів здійснення господарської операції без урахування впливу ризику ЗЕД);
- самострахування (формування внутрішніх резервів для покриття наслідків настання ризиків ЗЕД);
- страхування ризиків ЗЕД та покриття їх негативних наслідків за рахунок страхового відшкодування;
- розподіл ризиків ЗЕД шляхом облікового відображення передачі здійснення окремих операцій посередникам, в тому числі нерезидентам.

Погоджуємось з І.М. Вигівською, що «наявність ризику представлена існуванням умовного факту господарської діяльності – ризик-причина, який є підставою здійснення господарських операцій (заходів управління ризиками) та їх облікового відображення для покриття ймовірних наслідків ризику в майбутньому. Наслідки настання ризику (ризик-наслідок) є дійсним фактом господарської діяльності, що відображається на бухгалтерських рахунках традиційних об'єктів бухгалтерського обліку. Встановлено, що ризик є фактом господарської діяльності (як умовним, так і реальним), а також може бути представлений як інтегрований об'єкт бухгалтерського обліку, який включає ряд існуючих об'єктів: активи, резервний та додатковий капітали, прибуток і збиток, резерви, зобов'язання, доходи та витрати» [16, с. 8].

Наслідки ризиків ЗЕД є одним із важливих об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, оскільки їх правильне облікове відображення дозволяє сформулювати інформаційне забезпечення для ухвалення дієвих управлінських рішень в сфері розробки застережних заходів та уникнення невинуватених втрат. Правильне облікове відображення наслідків впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності суб'єкта ЗЕД передбачає потребу розробки чіткої класифікації ризиків ЗЕД, удосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення та розкриття у фінансовій звітності підприємства інформації про стан та зміну важливих об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

Міжнародні інтеграційні процеси в економіці країни, посилення вимог з боку управлінського персоналу та зацікавлених користувачів в частині деталізації та оперативності надання інформації щодо результатів здійснених зовнішньоекономічних відносин та операцій в умовах невизначеності економічного середовища призводять до поступового розширення переліку об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Результати дослідження засвідчили відсутність єдиного комплексного підходу до виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, невідповідність їх типологізації з урахуванням умов невизначеності та ризику призводить до необхідності поглиблення теоретичних основ та удосконалення практичних аспектів бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. У зв'язку з цим, систематизований перелік об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД з урахуванням наявних наукових напрацювань та з урахуванням впливу зовнішніх факторів економічного середовища.

1.3. Класифікація ризиків ЗЕД підприємств як передумова розробки методичного забезпечення їх облікового відображення

Зміна ринкової кон'юнктури, мінливість економічних умов функціонування підприємств та реалії кризового розвитку економіки, актуалізують питання формування належного інформаційного забезпечення системи управління в частині мінімізації негативних наслідків настання ризиків, які виникають при здійсненні ЗЕД. Зростання та ускладнення інформаційних потоків, відсутність дієвих важелів мінімізації негативних результатів настання ризиків ЗЕД, що в подальшому призводить до зниження конкурентоспроможності торговельного підприємства зумовлює потребу удосконалення системи облікового відображення ймовірних або фактичних

наслідків впливу ризиків ЗЕД, а також результатів управління ними. Невизначеність діяльності підприємств та необхідність оптимізації фінансових результатів на основі уникнення необґрунтованих втрат засвідчує актуальність розробки класифікації ризиків ЗЕД з метою подальшої розробки системи їх облікового відображення, аналізу та контролю.

Здійснення ЗЕД суб'єктом господарювання передбачає виконання багатьох процесів та процедур в умовах невизначеності. У зв'язку з цим, багатьма науковцями приділяється увага ідентифікації причин виникнення ризиків ЗЕД. Так, С.В. Закомлистов «основні причини виникнення ризиків в ході здійснення зовнішньоекономічної діяльності вбачає в: 1) значних масштабах угод, що з фінансової точки зору для організації зовнішньоекономічної діяльності підприємств ризик найчастіше носить критичний (при якому загрожує втрата виручки) або катастрофічний (при якому виникає неплатоспроможність) характер; 2) відмінностями правових систем держав, у яких діють організації-контрагенти; 3) географічній роз'єднаності окремих елементів виробничої, транспортної, торгової і інших видів діяльності, що є елементами зовнішньоекономічної угоди, що підвищує ризик несприятливих природних і інших видів впливів при реалізації проекту» [55, с. 56].

Левченко М.О. до загальних причин виникнення ризиків ЗЕД відносить постійну нестабільність економічних процесів в країнах світового співтовариства, недостатню кількість інформації про стан економіки країн світу, відсутність чітких цілей діяльності підприємства експортера [112, с. 190].

Погоджуємось з З.В. Гуцайлюком, що «ризик присутній практично у всіх сферах підприємницької діяльності, оскільки його існування пов'язане з прийняттям оперативних управлінських рішень в умовах неповної інформативності та невизначеності. Причому причинами невизначеності можуть бути нестабільність політичної чи економічної ситуації, державної політики, природно-кліматичних умов, ситуації на ринку, невизначеність дій партнерів по бізнесу, конкурентів, неточність інформації чи її відсутність тощо» [38, с. 10].

Виходячи з представленого переліку причин виникнення ризиків ЗЕД, можна констатувати, що найбільш поширеними серед них є невизначеність умов господарювання та провадження зовнішньоекономічної діяльності, нестабільність економіки та вплив глобалізації, недобросовісність контрагентів, недостатність інформації щодо умов здійснення зовнішньоекономічних операцій. Різноманітність причин та факторів, що зумовлюють виникнення ризиків ЗЕД, які в подальшому можуть вплинути на дестабілізацію діяльності підприємства, зумовлюють необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку як інформаційного базису для управлінських рішень в сфері розробки заходів з мінімізації ризиків у зовнішньоекономічній діяльності.

У цьому контексті заслуговує на увагу підхід М.Р. Лучка, який «розглядає бухгалтерський облік як функцію управління господарськими операціями, що пов'язані з ризиком. Науковець стверджує, що бухгалтерський облік як функцію управління слід розглядати, перш за все, як знання людини про стан і поведінку активів, капіталу та зобов'язань під впливом господарських операцій на всіх рівнях ієрархії підприємства» [122, с. 98].

Теоретичне осмислення сутності поняття «ризик зовнішньоекономічної діяльності» є одним із ключових завдань при формуванні організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку наслідків його настання. В табл. 1.6 представлені погляди різних науковців в частині трактування дефініції «ризик зовнішньоекономічної діяльності».

Таблиця 1.6

Трактування поняття «ризик зовнішньоекономічної діяльності» різними авторами

№	Автор	Трактування поняття
1	2	3
1	Закомлисов С.В. [55, с. 56]	Під ризиком ЗЕД варто розуміти імовірність одержання додаткового прибутку чи збитків у сфері специфічної, строго регламентованої управлінської діяльності, зв'язаної з визначенням можливих відхилень від поставленої мети, які можна якісно і кількісно охарактеризувати

1	2	3
2	Левченко М.О. [112, с. 190]	Ризики в контексті ЗЕД являють собою умови, що можуть викликати чи сприяти прояву причин нездійснення зовнішньоекономічної угоди підприємства
3	Двуліт З.П., Завербний А.С., Передало Х.С., Наумчук С.І. [168, с. 2]	Ризик ЗЕД – це ймовірні несприятливі події, в результаті яких можуть виникнути збитки, майнові втрати учасників ЗЕД. Це особлива категорія ризиків, які зазвичай трапляються у процесі здійснення зовнішньоекономічної операції
4	Зосімова А.В. [66, с. 124]	Ризик у зовнішньоекономічній діяльності машинобудівного підприємства, на думку автора, є економічною категорією, яка характеризує невизначеність, можливість та вірогідність настання негативної події у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності
5	Свідерська А. [173, с. 114].	Під зовнішньоекономічним ризиком слід розуміти можливість позитивних та негативних відхилень від прогнозованого бажаного результату прийнятих рішень, пов'язаних з інтеграцією вітчизняного підприємства у світову економіку та здійсненням зовнішньоекономічних угод
6	Рум'янцев А.П. [170, с. 142]	Під ризиками ЗЕД розуміють: загрозу втрат ресурсів, додаткових витрат, недоотримання прибутку суб'єктами ЗЕД; непередбачуваність зовнішньоекономічної операції; неповну інформацію про ефективність операції, які плануються та проводяться під час здійснення ЗЕД

Джерело: систематизовано автором.

Представлені визначення поняття «ризик зовнішньоекономічної діяльності» засвідчують, що автори при визначенні етимології зазначеного поняття акцентують увагу на негативних наслідках його настання. Зокрема, переважна більшість авторів трактує дане поняття як настання несприятливих подій, в результаті яких можуть виникнути збитки, майнові втрати, недоотримання прибутку учасниками ЗЕД.

Разом з тим, при здійсненні ЗЕД в умовах невизначеності, наслідками настання ризиків ЗЕД можуть бути негативні наслідки (втрата ресурсів, додаткові необґрунтовані витрати, недоотримання прибутку, недосягнення запланованого результату здійснення ЗЕД), нульові результати (суб'єкти ЗЕД в такому випадку не несуть додаткових втрат, але й не отримують запланованого обсягу прибутку), а також позитивні наслідки (отримання більшого обсягу прибутку та додаткових обсягів ресурсів порівняно з прогнозованими показниками). Зважаючи на зазначене пропонуємо під

терміном «ризик зовнішньоекономічної діяльності» розуміти сукупність позитивних, нульових та негативних відхилень від прогнозованого результату здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що виникають в наслідок недостатності повної та релевантної інформації в ході виконання зовнішньоекономічних угод.

В умовах постійної та тривалої модифікації економічного середовища здійснення зовнішньоекономічної діяльності, інформаційне забезпечення управлінських рішень в ході виконання зовнішньоекономічних угод є одним із ключових елементів мінімізації наслідків впливу ризиків ЗЕД. Забезпечення відповідності системи бухгалтерського обліку ЗЕД вимогам динамічності економічного середовища, базується на розвитку та удосконаленні його функцій та завдань. Тому класифікація ризиків ЗЕД для потреб відображення наслідків їх виникнення в системі бухгалтерського обліку набуває особливої актуальності.

Важливим моментом в аналізі ризику є його класифікація, яка дозволяє оцінити вплив ризику на діяльність підприємства, побачити чинники, що формують конкретний вид ризику, визначити значущість, роль і місце кожного ризику в системі. Серед науковців, які досліджували питання класифікації ризиків ЗЕД, слід виокремити наступні групи підходів до вирішення даного питання. Перший підхід базується на розробці загальноекономічної класифікації ризиків ЗЕД, яка містить узагальнений підхід до виокремлення внутрішніх та зовнішніх ризиків ЗЕД.

Наприклад, М.О. Левченко до основних ризиків ЗЕД машинобудівних підприємств відносить такі: економічні, контрагентів (розрив контракту та відповідальність за недотримання умов; надійність партнера; пов'язані з умовами контракту; ризики контрагента; виробничо-збутової та науково-технічної кооперації; виконання контракту підприємством; умови поставки; валютно-фінансові умови контракту); країни (кримінальні; соціальні та природні непередбачувані; митні; крос-культурний; тероризму); маркетингові, макроекономічні, політичні, правові, ресурсні, техніко-технологічні,

транспортні, фінансові (нестійкість фінансових умов кредитування, високі відсоткові ставки за кредитами, фінансово-інвестиційні, валютний, банківський (ненадійність банків), екологічні (забруднення навколишнього середовища, безпека під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності, стан екології загалом у країні рівень екологічної культури у компанії) [112, с. 125].

Другий підхід полягає у розробці класифікації ризиків ЗЕД, які виникають при виконанні умов зовнішньоекономічних угод. Зокрема, О. Єрмакова, В. Сазонов та П. Вінник [49, с.36] звертають увагу на доцільності класифікації ризиків ЗЕД на ризики, пов'язані з умовами контракту (підгрупи – за статтями зовнішньоекономічного контракту) та ризики, зовнішні відносно контракту. В даному випадку така класифікація ризиків ЗЕД є неповною оскільки враховує лише ризики пов'язані з договірними умовами ЗЕД контрактів та зовнішніми ризиками відносно контракту, при цьому поза увагою залишаються ризики, які виникають на макрорівні та макрорівні та при здійсненні ЗЕД.

Свідерська А. запропонувала «розподіл ризиків ЗЕД за ознаками відношення до договірного процесу (зовнішні до контракту (політичні, загальноєкономічні, правові, природних та соціальних непередбачуваних операцій), контрактні (ризики, пов'язані з умовами контракту, ризики контрагента; ризики виконання контракту підприємства), вид зовнішньоекономічної діяльності та напрямок здійснення зовнішньоторговельних операцій (експорту та імпорту товарів, робіт, послуг, ресурсів)» [173, с. 115]. Автором запропонована характеристика ризиків ЗЕД та причини їх виникнення за розробленою класифікацією, але недостатньо уваги приділено питанням наслідків настання таких ризиків та їх впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання.

Третій підхід базується на розробці класифікації ризиків ЗЕД для цілей управління та облікового відображення. Саме такий підхід дозволяє виокремити ризики ЗЕД, причини та наслідки настання яких повинні своєчасно відображатися в системі бухгалтерського обліку. Так, М.В. Рета

запропонувала класифікацію ризиків на основі відповідності наступним параметрам: цілям управління та принципам облікової і управлінської системи (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Класифікація ризиків ЗЕД в обліковій системі підприємства

Цілі управління	Класифікаційна ознака	Види ризиків ЗЕД
1	2	3
Прогнозування /планування додаткових витрат /доходів визначення допустимого / відносно безпечного рівня ризиків для діяльності підприємства обґрунтування розміру необхідних джерел компенсування дії ризиків	За характером впливу на результуючі показники	– ризики пов’язані зі збільшенням витрат; – ризики пов’язані зі зменшенням доходів
	За ймовірністю настання	– ризики з максимальною ймовірністю; – ризики з високою ймовірністю; – ризики з середньою ймовірністю; – ризики з низькою ймовірністю; – ризики з мінімальною ймовірністю
	За об’єктами обліку	– активи; – зобов’язання; – капітал
	За джерелами покриття	– резерви; – страхові фонди; – прибутки (фінансові результати)
	За ступенем прогнозовані та контролю	– передбачувані ризики; – не передбачувані ризики
Формування заходів щодо мінімізації негативних впливів	За етапами діяльності (за етапами договірного процесу)	– постачання; – виробництво; – реалізація
	За горизонтом виникнення	– короткострокова перспектива; – середньострокова перспектива; – довгострокова перспектива

Джерело: згруповано автором за [167, с. 199].

На підставі результатів аналізу наведених в табл. 1.7 ризиків ЗЕД, можна зробити висновок, що представлена автором класифікація не враховує наступні моменти: за характером впливу на результативні показники не враховано, що настання ризику ЗЕД може мати також нульовий результат для діяльності підприємства; не враховуються ризики ЗЕД контрактів, які безпосередньо впливають на фінансові результати суб’єктів ЗЕД.

Сисюк С.В. обґрунтовано класифікацію ризиків, що виникають під час здійснення ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку їх страхування. До видів ризиків ЗЕД автор відносить такі ризики, як «комерційні (виникають під час продажу товарів, зміни попиту та пропозиції на них), фінансові (пов'язані з інфляційними процесами, зміною процентних ставок за кредитами), міжнародні торгівлі. Також окремо можна виділити: ризики невиконання сторонами умов зовнішньоекономічного договору (недотримання термінів поставки, невідповідність кількості та якості товару, невиконання зобов'язань за платежами; ризики, що виникають через можливу зміну валютного курсу на дату розрахунку за зовнішньоекономічним договором; ризики, що пов'язані зі зміною світових цін, тощо)» [174, с. 87]. Тобто, запропонована автором класифікація базується на встановленні найбільш поширених типів ризиків ЗЕД, які за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку можуть відображатися на рахунках бухгалтерського обліку та розкриватися у звітності.

Впровадження на території України воєнного стану, військові дії та мобілізація працівників суттєво впливають на зміну та розширення різновидів ризиків зовнішньоекономічної діяльності.

Військова агресія на території України зумовила виникнення ризику обмеження логістики, блокування кордонів та зміни географічного спрямування експортно-імпортних операцій. Підтримуємо Кримчак Л.А., що «таким чином, зміна логістичних шляхів, їх перекриття на Півдні України – блокуванням морських шляхів, на Півночі – Білоруссю, а на Сході – росією стало значним викликом для вітчизняних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Однак з іншої сторони відбулося зростання частки ринку Європейського Союзу в географічній структурі зовнішньої торгівлі. Зміна партнерів спостерігається як і в експортних операціях, так і в імпортних. Сьогодні можемо говорити про зміну вектору зовнішньої торгівлі з російського на європейський та азійський» [105, с. 58-59].

Наступним ризиком здійснення ЗЕД є ризик значної мобілізації ключового управлінського персоналу, а також працівників підприємства, відтік кадрів через вимушену міграцію у зв'язку з воєнними діями. Виникнення дефіциту кадрів є суттєвим ризиком недотримання положень зовнішньоекономічних контрактів, сприяє виникненню нестачі кваліфікованих кадрів і як результат порушення здійснення логістичних, експортно-імпортних операцій.

Суттєвий вплив на здійснення ЗЕД здійснює ризик знищення майна, активів підприємства, суттєві зміни в енергопостачанні. Зазначені умови невизначеності зумовили необхідність релокації бізнесу багатьох суб'єктів господарювання. Наслідком впливу даного ризику є ускладнення логістики, часткова втрата ринків збуту продукції на території України, ускладнення бізнес-процесів, необхідність пошуку альтернативних джерел забезпечення енергонезалежності підприємства.

Окремим видом ризику ЗЕД в умовах воєнного стану є правовий ризик. Зокрема, Національним банком України були прийняті постанови, якими врегульовано скорочення строків розрахунків за експортно-імпортними операціями до 180 календарних днів. Національний банк встановив на рівні 120 календарних днів граничні строки розрахунків за операціями з експорту товарів, здійснених з 12 липня 2024 року, що класифікуються за кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001 (пшениця), 1002 (жито), 1003 (ячмінь), 1004 (овес), 1005 (кукурудза), 1201 (соя), 1205 (ріпак), 1206 00 (соняшник), 1507 (олія соєва), 1512 (олія соняшникова), 1514 (олія ріпакова) та 2306 (макуха) [156]. Для мінімізації ризиків обходження діючих валютних обмежень Національним банком України також з 20 листопада 2024 року встановлено заборону на використання валютних кредитів для придбання цінних паперів, номінованих в іноземній валюті [156]. Порушення зазначених термінів призводить до нарахування пені та штрафних санкцій за порушення валютного законодавства.

Необхідність пошуку альтернативних логістичних шляхів збуту продукції на іноземні ринки призвела до тимчасової заборони імпорту сільськогосподарської продукції України, що також вплинуло на законодавче регулювання здійснення таких операцій. На законодавчому рівні також закріплені вимоги до посилення фінансового моніторингу в частині заборони та дотримання ембарго експортно-імпортних операцій з підприємствами країни агресора.

На окрему увагу заслуговує зростання ризику договірних відносин з нерезидентами. «Перешкодою для укладання експортних зовнішньоекономічних угод стала неможливість для більшої кількості підприємців чоловічої статі віком від 18 до 60 років, які підпадають під військовий обов'язок, особистої присутності під час укладення контракту з іноземними партнерами. За таких обставин логічним виходом є укладення контрактів в електронній формі, що дозволено законодавством України. Одночасно важливо враховувати, що Україна не уклала жодних міжнародних договорів про взаємне визнання сертифікатів відкритих ключів та електронних цифрових підписів або кваліфікованих електронних підписів, які гарантували б їхню легальність та визнання за кордоном. Це може створювати певні ризики, оскільки відсутні механізми забезпечення гарантій дотримання умов контракту протилежною стороною» [175, с. 132]. Вище представлені ризики суттєво впливають на ефективність здійснення ЗЕД в умовах воєнного стану. Особливої актуальності набуває розробка дієвої системи управління даними ризиками з метою унеможливлення зловживань, порушень та мінімізації негативних наслідків впливу ризиків ЗЕД.

Триваючі дискусії щодо виокремлення видів ризиків ЗЕД серед науковців, ототожнення окремих видів ризиків, розробка різних класифікаційних ознак ризиків для систематизації однакових за економічних змістом ризиків, призводить до відсутності чіткої класифікації, яку б можна було застосувати для потреб облікового відображення результатів їх настання.

Прояви ризиків ЗЕД в діяльності підприємств є багатограними, що ускладнює процес управління ними, тому необхідно використовувати детальну та повну класифікацію ризиків, для більш точної оцінки та мінімізації негативних наслідків їх настання. Враховуючи існуючі напрацювання науковців в сфері класифікації ризиків ЗЕД для потреб їх облікового відображення, пропонуємо застосовувати наступну класифікацію ризиків ЗЕД підприємств для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1.6).

За рівнем прогнозування ризику ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку можна поділити на прогнозовані (ризик ЗЕД, появу яких можна спланувати в результаті циклічності та формування чітких алгоритмів здійснення ЗЕД) та непередбачувані (появу ризиків ЗЕД спланувати неможливо, вони виникають в результаті непередбачуваності та настання форс-мажорних обставин).

За ступенем повторюваності ризику ЗЕД слід розглядати як систематичні (повторювані) та несистематичні (виникають в результаті умов невизначеності умов здійснення ЗЕД, непередбаченої зміни договірних умов та здійснення валютних операцій, зовнішньоекономічних операцій, які мають разових характер).

За джерелами виникнення ризиків ЗЕД слід поділяти на об'єктивний та суб'єктивний. Об'єктивний ризик ЗЕД проявляється в тому, що він існує внаслідок об'єктивних, притаманних зовнішньоекономічній діяльності підприємства умов невизначеності, конфліктності інтересів стейкхолдерів, відсутності повної та релевантної інформації на момент ухвалення управлінського рішення. Суб'єктивний ризик зумовлений діяльністю сторін здійснення ЗЕД з урахуванням їх економічних інтересів, етичних норм поведінки (ймовірність невиконання умов контракту, відсутність або несвоєчасна оплата за поставлений товар або надані послуги).

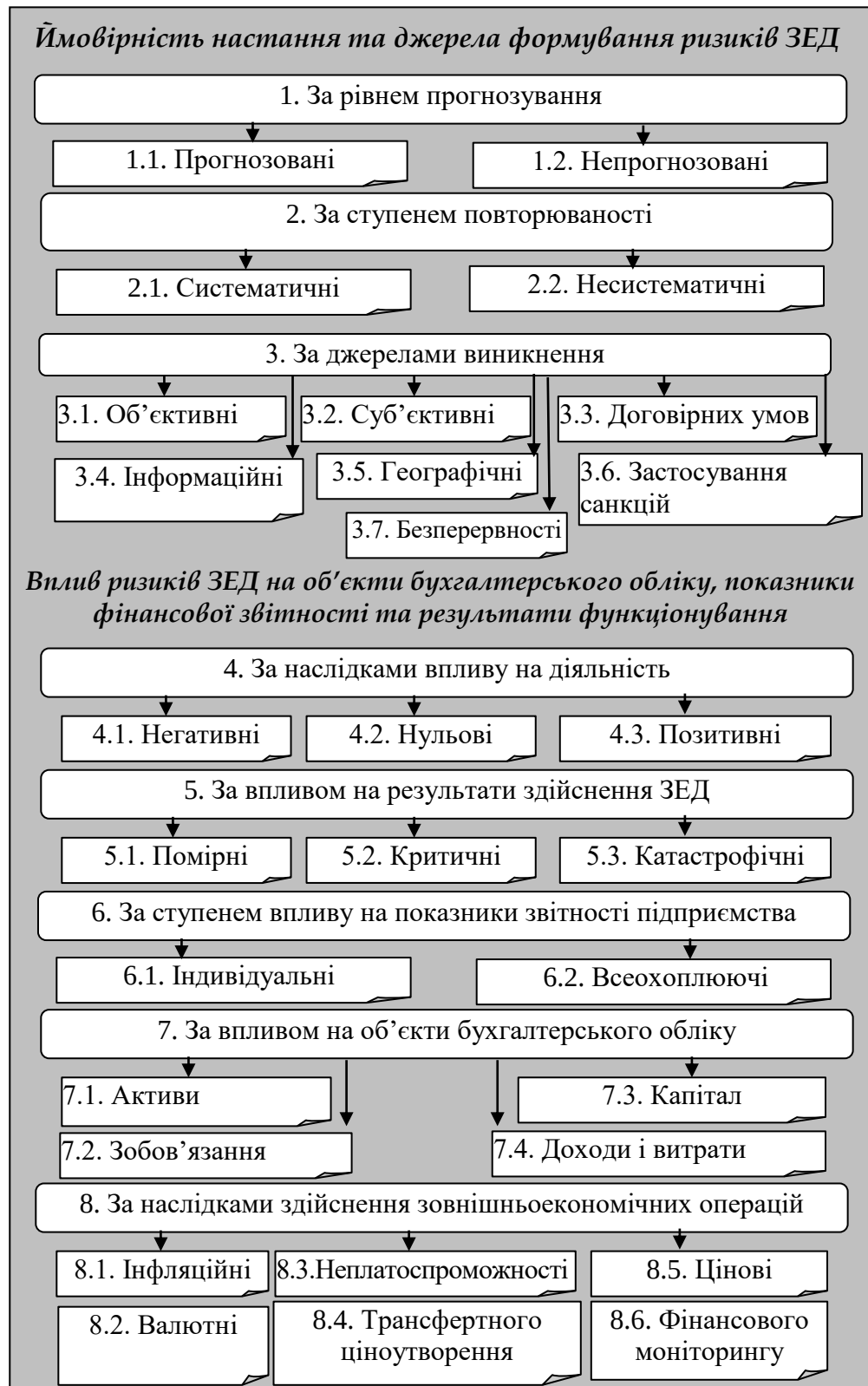


Рис. 1.6. Класифікація ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено автором

Ризик договірних умов виникає на різних етапах укладення та виконання умов контрактів ЗЕД (недостатня перевірка контрагента-нерезидента на етапі проведення переговорів; часткова фіксація істотних умов договору; низьке

опрацювання та закріплення на рівні договору важливих питань реалізації відносин сторін, пов'язаних із виконанням положень зовнішньоекономічного договору; використання типових та стандартизованих формулювань положень зовнішньоекономічного договору в частині розірвання контракту та відповідальності за невиконання умов; розбіжності у перекладі положень договору). Наявність зазначених ризиків і неналежне врахування специфіки договірних відносин при укладенні різного виду зовнішньоекономічних договорів в подальшому може призвести до виникнення необґрунтованих втрат. Тому чим детальніше буде опрацьовано умови зовнішньоекономічного договору, тим менша ймовірність виникнення ризиків під час його реалізації в подальшому.

Інформаційний ризик є невід'ємним ризиком ЗЕД, що виникає в результаті відсутності або недостатності інформації про діяльність контрагентів, ринкові умови та законодавчі основи діяльності нерезидентів, нерелевантність інформації учасників угод. Наслідком впливу інформаційного ризику, який виникає дуже часто при здійсненні ЗЕД, є настання реальних збитків або упущеної вигоди.

Географічний ризик при здійсненні зовнішньоекономічних операцій передбачає необхідність оцінювання ризику нерезидента за географічним розташуванням держави його реєстрації, через яку він здійснює передачу (отримання) активів, товарів та послуг. В даному випадку географічний ризик безпосередньо пов'язаний зі здійсненням фінансового моніторингу, особливо якщо іноземна держава реєстрації контрагента-нерезидента є державою, яка має стратегічні недоліки у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення або ж включена до санкційних списків.

За наслідками впливу на діяльність ризику ЗЕД можна поділити на негативний ризик (результатом настання такого ризику є отримання збитку у результаті здійснення зовнішньоекономічної операції); нульовий ризик або

ризик беззбитковості (недоотримання передбаченого рівня доходу та недосягнення запланованої мети здійснення зовнішньоекономічної транзакції); позитивний ризик (отримання запланованого рівня доходу, наприклад за рахунок зміни курсу валют або отримання відшкодування понесених витрат за рахунок контрагента-нерезидента).

За впливом на результати здійснення ЗЕД слід виокремлювати помірний ризик – це втрата доходу або прибутку від здійснення зовнішньоекономічної операції в межах допустимих норм або планових показників. Критичний ризик ЗЕД полягає у недотриманні доходу або прибутку від здійснення зовнішньоекономічних операцій, що в подальшому призведе до формування негативного фінансового результату. Катастрофічний ризик ЗЕД призводить до значного зниження показників ліквідності та платоспроможності підприємства, зменшення фінансової стійкості, що в подальшому може призвести до банкрутства підприємства.

За ступенем впливу на показники звітності підприємства ризик ЗЕД поділяється на індивідуальний та всеохоплюючий. Індивідуальний ризик ЗЕД притаманний окремим видам зовнішньоекономічних операцій (наприклад, ризик недотримання умов договору посередниками при здійсненні комісійних операцій), що впливають на зміну лише окремих показників фінансової звітності. Всеохоплюючий ризик ЗЕД характеризує ризик певної групи або сукупності зовнішньоекономічних операцій, здійснення яких може мати всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, активи, зобов'язання та капітал підприємства.

За впливом на об'єкти бухгалтерського обліку наслідки ризиків ЗЕД та шляхів їх мінімізації можуть відображатися в складі активів, зобов'язань, капіталу або впливати на обсяги доходів і витрат. Залежно від прийнятих заходів мінімізації впливу наслідків ризиків ЗЕД, залежатиме облікове відображення у складі активів або зобов'язань підприємства, або витрат підприємства суми створених резервів для покриття негативних результатів настання ризиків ЗЕД.

За фінансовими наслідками здійснення зовнішньоекономічних операцій серед ризиків ЗЕД слід виокремити інфляційний ризик. Інфляційному ризику притаманне знецінення реальної вартості капіталу, зменшення обсягів виручки від здійснення ЗЕД в умовах інфляції. Враховуючи, що однією з поширених форм міжнародного співробітництва є інвестиційне, інфляційний ризик найбільший вплив матиме на фінансові інструменти з фіксованим рівнем доходу.

Валютний ризик виникає в ЗЕД у результаті зміни обмінного курсу іноземної валюти. Підприємство може недоотримати запланований обсяг доходу від здійснення зовнішньоекономічної операції у випадку зменшення курсу іноземної валюти, що використовується в зовнішньоекономічних операціях підприємства. Також можуть виникнути додаткові фінансові витрати у випадку, якщо у підприємства укладений валютний кредитний договір, за рахунок якого здійснюється оплата за зовнішньоекономічними угодами. Слід зауважити, що коливання валютного курсу відображаються у складі доходів та витрат підприємства, змінюють вартісну оцінку монетарних активів підприємства, що в подальшому вплине на показники фінансової звітності підприємства та рівня конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

Ризик неплатоспроможності при виконанні зовнішньоекономічних контрактів полягає у ймовірності того, що нерезидент не зможе своєчасно здійснювати розрахунки за договором у зв'язку з його низькою платоспроможністю. В даному випадку, передувати укладенню зовнішньоекономічного контракту повинні заходи з проведення фінансового аналізу стану діяльності контрагента-нерезидента.

Ціновий ризик в сфері ЗЕД полягає у ризику зміни цінових індексів на міжнародних ринках. Ймовірність виникнення фінансових витрат, що зумовлені несприятливою зміною цінових індексів на активи, повинна враховуватися при розробці напрямів мінімізації негативного впливу ризиків ЗЕД.

Ризики трансфертного ціноутворення при здійсненні контрольованих зовнішньоекономічних операцій слід також розглядати через призму оптимізації оподаткування та зменшення витрат звітного періоду. Враховуючи, що трансфертне ціноутворення впливає на базу оподаткування податком на прибуток, оцінці та бухгалтерському обліку наслідків такого типу ризиків слід приділяти особливу увагу.

Здійснюючи зовнішньоекономічні операції суб'єкт господарювання повинен враховувати також ризик фінансового моніторингу. Зокрема, відповідно до вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» класифікація операцій для потреб фінансового моніторингу повинна здійснюватися відповідно до встановлених критеріїв за типом клієнта, географічним розташуванням країни реєстрації клієнта або установи, через яку він здійснює передачу (отримання) активів, і видом товарів та послуг. Відповідно торгівельні підприємства мають враховувати ризики фінансового моніторингу, які пов'язані з тим, що під фінансовий моніторинг підпадають фінансові операції, що здійснені на суму вище 400000 грн. Також слід врахувати, що під фінансовий моніторинг підпадають фінансові операції із переказу коштів за кордон, в тому числі, до держав, віднесених Кабінетом Міністрів України до офшорних зон. Тому здійсненні зовнішньогосподарських операцій повинно відбуватися з урахуванням вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» [158]. Оцінка ризиків фінансового моніторингу дозволить своєчасно виявляти підозрілі фінансові операції, здійснювати ефективний контроль предмету здійснення таких господарських операцій з метою їх призупинення та уникнення в майбутньому.

Запропонована класифікація ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку дає змогу сформувати комплексну систему накопичення інформації про ймовірність настання та джерела формування ризиків ЗЕД підприємств,

їх вплив на об'єкти бухгалтерського обліку, показники фінансової звітності та результати функціонування підприємства. Застосування розробленої класифікації ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку дозволяє визначити вплив наслідків настання таких ризиків на результати діяльності суб'єкта господарювання та показники фінансової звітності, розробити ефективний порядок їх облікового відображення. Отримана інформація з системи бухгалтерського обліку про наслідки впливу ризиків ЗЕД на зміну об'єктів бухгалтерського обліку сприятиме оптимізації використання ресурсів підприємства для забезпечення стабільності й ефективності діяльності підприємств на міжнародних ринках.

Ризики ЗЕД – важлива та невід'ємна складова діяльності підприємств в умовах міжнародних інтеграційних процесів. За результатами дослідження уточнено трактування терміну ризик ЗЕД. Своєчасне виявлення ризиків ЗЕД та відображення наслідків їх впливу на показники діяльності підприємств дозволяє використовувати різні механізми їх зниження з метою покращення бізнес-середовища функціонування та підвищення прибутковості. Важливу роль в інформаційному забезпеченні управління ризиками ЗЕД торговельного підприємства відіграє їх класифікація для потреб бухгалтерського обліку. З метою усунення фрагментарності та розробки комплексного підходу до системи облікового відображення наслідків виникнення ризиків ЗЕД запропоновані класифікаційні ознаки та види ризиків ЗЕД підприємств для потреб їх облікового відображення. Застосування запропонованої класифікації ризиків сприятиме забезпеченню реалізації інформаційної та оціночної функції бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

В результаті проведеного дослідження теоретичних положень бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств в умовах невизначеності зовнішнього середовища сформульовано наступні висновки:

1. Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світовій економіці, є рушійною силою для формування передумов міжнародної інтеграції України та зростання значення ЗЕД підприємства у забезпеченні сталого розвитку країни. Змінність зовнішніх умов функціонування суб'єктів ЗЕД під впливом міжнародних інтеграційних процесів, реформування національної економіки та прискорення соціально-економічного розвитку держави безпосередньо впливають на тенденції розвитку бухгалтерського обліку, зумовлюючи необхідність удосконалення та модифікації напрямів інформаційного забезпечення ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції.

2. Статистичний аналіз тенденцій міжнародної торгівлі засвідчив перевищення обсягів імпорту товарів та послуг над обсягами експорту, що зумовлює виникнення негативного сальдо. Обсяг здійснених експортно-імпортних операцій з країнами ЄС за період 2019-2024 рр. засвідчує позитивну динаміку, яка обумовлена інтенсифікацією інтеграційних процесів в Україні. Разом з тим, негативними факторами розвитку ЗЕД в країні є низький рівень конкурентоспроможності експортованої вітчизняної продукції, товарів, відсутність ефективної зовнішньоторгової державної політики, нестабільність вітчизняної економіки в результаті складної політичної ситуації, недосконалість законодавства з питань регулювання здійснення ЗЕД, низький рівень ефективності ЗЕД вітчизняних підприємств як суб'єктів ЗЕД.

3. Активна інтеграція у міжнародний економічний простір та наявність ризикових чинників та невизначеностей, характерних для ЗЕД, зумовлюють розширення сфер наукових досліджень у відповідь на запити практики. Дослідження дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора та кандидата

економічних наук дозволило встановити, що найбільшу питому вагу в науковому дослідженні питань ЗЕД займають питання розвитку та удосконаленню бухгалтерського обліку і контролю експортно-імпортних операцій, контролю і аналізу операцій в іноземній валюті та хеджування валютних ризиків. Результати вивчення об'єктів дослідження, предмету дослідження та наукової новизни підтвердили недостатність наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, аналізу і контролю зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків та дозволили виокремити тенденції розвитку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції та їх вплив на систему бухгалтерського обліку.

4. Дослідження трактування поняття «зовнішньоекономічна діяльність», видів ЗЕД та форм ЗЕД дозволило науково обґрунтувати відсутність єдиного підходу до трактування дефініції, неправильне ототожнення видів та форм ЗЕД. На основі критичного аналізу наукових напрацювань в частині встановлення переліку форм ЗЕД, аналізу переліку видів ЗЕД запропоновано класифікацію форм ЗЕД, серед яких слід виокремлювати такі: зовнішня торгівля, міжнародне співробітництво, електронна комерція й транскордонний обмін інформацією, валютно-кредитні операції. Використання на практиці запропонованої класифікації форм ЗЕД дозволить удосконалити організаційно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку видів господарських операцій відповідно до визначеної форми ЗЕД, обраної суб'єктом господарювання.

5. Забезпечення економічного зростання суб'єктів ЗЕД у довгостроковій перспективі прямо пропорційно залежить від зростання ефективності здійснення ЗЕД в умовах невизначеності економічного середовища, що потребує врахування зміни інформаційних запитів системи управління в умовах зростання ризиків та формування релевантної та повної інформації для уникнення або мінімізації наслідків ризиків ЗЕД. Об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є складові майна та джерел їх утворення, сукупність господарських процесів, які є сукупністю зовнішньоекономічних операцій,

доходи, витрати та фінансові результати, а також наслідки впливу ризиків ЗЕД в розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання. Доведено доцільність відображення в системі бухгалтерського обліку ймовірних або фактичних наслідків впливу ризиків ЗЕД, а також результатів управління ними.

6. Теоретичне осмислення сутності поняття «ризик зовнішньоекономічної діяльності» є одним із ключових завдань при формуванні організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій. Представлені різними авторами визначення поняття «ризик зовнішньоекономічної діяльності» засвідчують, що автори при визначенні етимології зазначеного поняття акцентують увагу на негативних наслідках його настання. З метою уточнення сутності терміну «ризик зовнішньоекономічної діяльності» запропоновано трактувати дане поняття як сукупність позитивних, нульових та негативних відхилень від прогнозованого результату здійснення ЗЕД, що виникають в наслідок недостатності повної та релевантної інформації в ході виконання зовнішньоекономічних угод. Використання запропонованого уточненого поняття сприятиме однозначному розумінню базових категорій в сфері облікового відображення зовнішньоекономічних транзакцій під впливом ризиків ЗЕД.

7. Формування належного інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах невизначеності безпосередньо залежить від класифікації ризиків ЗЕД. Зважаючи на загальноекономічний підхід до класифікації ризиків ЗЕД, їх фрагментарність та дублювання ознак класифікації та видів ризиків запропоновано класифікацію ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку. Запропоновано класифікацію ризиків ЗЕД здійснювати за двома напрямками: 1) ймовірністю настання й джерелами формування ризиків ЗЕД (запропоновані класифікаційні ознаки: за рівнем прогнозування; за ступенем повторюваності; за джерелами виникнення); 2) за впливом ризиків ЗЕД на об'єкти бухгалтерського обліку, показники фінансової звітності та результати функціонування підприємства (запропоновані класифікаційні ознаки: за

наслідками впливу на діяльність; за впливом на результати здійснення ЗЕД; за ступенем впливу на показники звітності підприємства; за впливом на об'єкти бухгалтерського обліку, за наслідками здійснення ЗЕО). Використання запропонованої класифікації ризиків ЗЕД сприятиме раціональному веденню синтетичного та аналітичного бухгалтерський обліку результатів настання визначених видів ризиків ЗЕД.

Основні результати дослідження, викладені автором в розділі 1, опубліковані у наукових працях [77; 91; 92].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ РИЗИКІВ

2.1. Облікова політика як інструмент адаптації бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств до ризиків середовища

Детальне опрацювання та приділення належної уваги розробці облікової політики підприємства є запорукою дотримання принципів бухгалтерського обліку й формування достовірного та повного інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень. Облікова політика в частині ЗЕД є одним із ключових елементів формування повноцінного інформаційного базису для якісного управління ризиками, які виникають у підприємств при здійсненні різних видів зовнішньоекономічних операцій. Оцінка ризиків ЗЕД та наслідків їх впливу на фінансові результати підприємства в умовах невизначеності, встановлення основних напрямів управління ризиками ЗЕД є малоефективними без належної системи їх облікового відображення та відображення у звітності підприємства. Якісна розробка облікової політики як елемент організації бухгалтерського обліку ЗЕД підприємства є основою для впорядкування та узгодження здійснення облікових процедур щодо бухгалтерського обліку наслідків ризиків ЗЕД, розробки методичних засад їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та представлення відповідної інформації у звітності.

«Облікова політика покликана створити на кожному конкретному підприємстві таку систему обліку, яка б дала можливість надати фінансовій звітності безумовну інформацію, складену з урахуванням особливостей кожного підприємства. Тобто, облікова політика в першу чергу надає інформацію про особливості ведення бухгалтерського обліку на кожному

підприємстві і, крім цього, дозволяє підрозділам підприємства дотримуватися єдиних правил бухгалтерського обліку, в яких враховані особливості діяльності підприємства» [146].

Удосконалення організації бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств з урахуванням впливу ризиків та факторів невизначеності сприяє ухваленню користувачами фінансової звітності рішень, адекватних реальним економічним процесам. Нині не втрачає актуальності думка П.Й. Атамас, О.П. Атамас, Г.О. Крамаренко, що «необхідність удосконалення порядку і форми організації обліково-інформаційного забезпечення системи управління ризиками пов'язана з обмеженою можливістю бухгалтерського обліку переважної більшості суб'єктів господарювання забезпечити управлінський персонал необхідною інформацією про ризики та їх потенційні наслідки. Справа в тому, що існуюча система бухгалтерського обліку та організаційно-методичні підходи до її побудови, які використовуються на підприємствах в сучасних умовах господарювання, мають фіскальну спрямованість і орієнтовані в першу чергу на дотримання вимог податкового законодавства щодо розрахунку та сплати податків до бюджету, вчасного звітування перед податковими органами. У той же час запити користувачів облікової інформації стосовно потреб внутрішньогосподарського управління (особливо про наявні та потенційні ризики) часто не повністю забезпечуються обліковим персоналом через завантаженість з виконанням нормативних вимог податкового законодавства, недотримання яких передбачає фінансові санкції». [2, с. 60]. В умовах нестабільного економічного середовища, низького рівня фінансової стабільності підприємств, удосконалення та розширення положень облікової політики є запорукою поліпшення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень з урахуванням оцінки наслідків настання ризиків при здійсненні ЗЕД.

Моделювання показників фінансової звітності підприємств безпосередньо залежить від обраної облікової політики, оскільки її застосування призводить до того, що тотожні господарські операції підприємств однієї галузі можуть

відображатися в системі бухгалтерського обліку по-різному. Нормативне регулювання складання облікової політики в Україні втілено в різних нормативних документах, норми яких встановлені ключові етапи її розробки та вимоги до змістовного наповнення (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Нормативне регулювання розробки облікової політики в Україні

№ з/п	Назва нормативного документу	Перелік питань, що врегульовані в документі
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [154]	Містить визначення поняття «облікова політика», врегульовує процедурний підхід до розробки облікової політики на підприємствах
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [136]	Визначає сутність поняття «облікова політика», розкриття інформації про облікову політику у примітках до фінансової звітності підприємства
3	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [139]	Визначається порядок змін в обліковій політиці підприємства, відображення у звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів
4	Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 [161]	Врегульовані вимоги до представлення в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів і процедур облікового відображення окремих об'єктів бухгалтерського обліку, порядок внесення змін до облікової політики й розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності
5	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [126]	Наведено перелік інформації, яка повинна міститися в розпорядчому документі про облікову політику, порядок внесення змін до облікової політики підприємства
6	МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [127]	Визначає необхідність наведення у примітках до річної фінансової звітності стислого викладу суттєвих застосованих облікових політик
7	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [130]	Містить ідентифікацію критеріїв в частині вибору та зміни облікових політик, послідовність облікових політик, особливості розкриття інформації про зміни в облікових політиках

Джерело: згруповано автором.

Аналіз положень, визначених нормативними документами, що представлені в табл. 2.1, засвідчує фрагментарне регулювання та висвітлення окремих аспектів щодо змістовного наповнення елементів облікової політики. Чинні на сьогодні нормативні документи встановлюють лише трактування поняття «облікова політика» та загальні рекомендації щодо розробки,

застосування окремих елементів та зміни облікової політики, а також відповідного розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. Міжнародні інтеграційні процеси, зміна економічних умов функціонування підприємств, цільова спрямованість діяльності на здійснення зовнішньоекономічних операцій, відсутність виробничого процесу зумовлюють зміну та розширення об'єктів бухгалтерського обліку. Неповний перелік елементів облікової політики в частині методичного аспекту, недосконалість чинного законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розробка галузевих методичних рекомендацій з питань формування облікової політики в сільському господарстві, промисловості є факторами, які зумовлюють необхідність доповнення облікової політики підприємств з урахуванням специфіки діяльності та стратегії розвитку конкретного підприємства.

Зазначені недоліки нормативного регулювання призводять до диференційованих підходів до розробки облікової політики, недостатній рівень опрацювання та деталізації її основних положень, відсутність можливості отримання порівняної інформації про результати діяльності підприємств однієї галузі функціонування. Вирішення та усунення зазначених недоліків Пушкар М.С., Щирба М.Т. [166, с. 59], Бляхарчук М.О. [7, с. 40], Васільєва Л.М. [13] вбачають у розробці та затвердженні національного П(С)БО «Облікова політика підприємства». Разом з тим, зазначеними авторами не приділено належної уваги опрацюванню змісту запропонованого ними нормативного документу, не надані рекомендації, щодо взаємоузгодження його норм з положеннями чинних національних стандартів бухгалтерського обліку, порядок врахування галузевих особливостей діяльності суб'єктів господарювання. Вважаємо, що нормативно-правова база регулювання процедури складання та змістовного наповнення облікової політики потребує удосконалення. Опрацювання пропозицій в даному напрямі повинно базуватися на вимогах діючих національних та міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою забезпечення уніфікації, стандартизації та гармонізації вітчизняного обліку.

В законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» міститься таке визначення терміну «облікова політика» – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [154]. Враховуючи особливості та характеристики ризиків ЗЕД, питання організації бухгалтерського обліку даного об'єкта бухгалтерського обліку та розробки положень облікової політики не знайшли належного наукового обґрунтування та дослідження.

Облікова політика підприємств повинна розроблятися відповідно до діючої нормативно-правової бази для забезпечення єдності методології бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності підприємства. При опрацюванні облікової політики підприємств в частині врегулювання організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах невизначеності, слід обов'язково враховувати фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. Погоджуємось з авторами, що «традиційно у зовнішньому та внутрішньому середовищі виділяють наступні групи факторів: економічні, технологічні або технічні, організаційні, політичні, правові, соціальні, екологічні. У складі організаційних факторів виділяють галузеву структуру економіки, види виробництва, організаційно-правові форми, наявність та стан ринкової інфраструктури та інші. Саме приналежність до відповідної галузі економіки або виду діяльності дозволяє окреслити ряд притаманних тій чи іншій галузі економіки особливостей, які визначають порядок формування облікової політики» [54, с. 7]. В умовах невизначеності зовнішнього економічного середовища та ризик-орієнтованого управління суб'єктами господарювання в сучасних умовах крім вищезазначених факторів, слід також чітко розуміти вплив ризиків ЗЕД на організацію бухгалтерського обліку підприємств (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ідентифікація додаткових точок контролю (процедур) при організації бухгалтерського обліку залежно від виду ризиків

Назва ризику ЗЕД	Точки контролю (процедури), що потребують окремого врегулювання при організації бухгалтерського обліку
1	2
Прогнозований ризик	Визначення методів оцінки прогнозованих ризиків, порядок їх документального оформлення, розкриття інформації у звітності підприємства та примітках до річної фінансової звітності
Непрогнозований ризик	Врегулювання облікового відображення у складі активів, капіталу, зобов'язань або доходів та витрат, документального оформлення наслідків виникнення непрогнозованих ризиків ЗЕД
Об'єктивний ризик	Встановлення процедури оцінки ймовірності вибуття ресурсів в результаті виникнення об'єктивного ризику ЗЕД, достовірної оцінки та порядку відображення в бухгалтерському обліку умовних зобов'язань та умовних активів
Суб'єктивний ризик	Визначення критеріїв та умов створення резерву сумнівних боргів, створення оціночних резервів під очікувані кредитні збитки та їх облікового відображення
Ризик договірних умов	Закріплення сфери відповідальності, зв'язків між підрозділами підприємства та точки контролю в частині виконання умов зовнішньоекономічних договорів, впорядкувати розподіл обов'язків між бухгалтерами в частині відображення здійснених зовнішньоекономічних операцій та стану виконання договорів ЗЕД
Інформаційний ризик	Облікова політика підприємства повинна бути чіткою та зрозумілою для користувачів фінансової звітності, тим самим забезпечувати релевантність інформації, яка використовується учасниками ЗЕД, враховувати та базуватися на вимогах застосовної концептуальної основи
Географічний ризик	Оцінка, визнання й порядок облікового відображення транспортно-експедиторських послуг з перевезення товарів, витрат пов'язаних з частковою або повною втратою товару при його перевезенні, відображення збитків від нарахованих санкцій за несвоєчасність доставки товарів
Інфляційний ризик	Визначення переліку зовнішньоекономічних операцій, активів і пасивів, які потребують внесення змін в обліковій оцінці при інфляції, методика відображення різниці вартості активів і пасивів з урахуванням застосованого індексу інфляції
Валютний ризик	Закріплення порядку визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті на дату балансу, на дату здійснення господарської операції або в її межах або за всією статтею. Визначення методики облікового відображення коливання валютного курсу, розрахунку впливу валютного ризику на розмір, облікове відображення операцій з хеджування валютних ризиків
Ризик неплатоспроможності	Визначення особливостей бухгалтерського обліку господарських операцій, які виникають при укладенні договору факторингу з банком як альтернативної форми фінансування ЗЕД
Ризик трансфертного ціноутворення	Слід навести перелік типових господарських операцій, що можуть бути контрольованими; затвердження методів формування трансфертної ціни в контрольованих операціях; розробка системи синтетичного та аналітичного обліку контрольованих операцій, методичне забезпечення

Продовження табл. 2.2

1	2
	визначення відповідності ціни принципу «витягнутої руки» при складанні звітності
Ціновий ризик	Необхідно передбачити порядок відображення в обліку можливих витрат замовника у випадку зміни цінової політики виконавця
Ризик фінансового моніторингу	Доцільно передбачити особливості облікового відображення фінансових операцій із переказу коштів за кордон, в тому числі, до держав, віднесених Кабінетом Міністрів України до офшорних зон, а також здійснення грошових переказів, надання або отримання кредиту (позики), здійснення інших фінансових операцій з контрагентами, які знаходяться в державі, що не виконує чи неналежним чином виконує рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, задіяних у сфері боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму чи фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення

Джерело: розроблено автором.

Врахування наведених факторів впливу ризиків ЗЕД на положення облікової політики дозволить розробити оптимальні організаційно-методичні засади облікового відображення зовнішньоекономічних операцій, сформувані інформаційний базис, який в поєднанні із зовнішньої інформацією сприятиме уникненню, мінімізації та нейтралізації впливу ризиків ЗЕД на рівень прибутковості діяльності підприємства. Система бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД є одним з найважливіших джерел інформації для прийняття результативних управлінських рішень в напрямі підвищення ефективності здійснення ЗЕД.

Організація бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах невизначеності повинна спрямовуватися на розробку процедур пов'язаних з ідентифікацією, збором інформації щодо впливу на результати діяльності ризиків ЗЕД, з подальшим формуванням алгоритмів формування цілеспрямованих управлінських рішень. Основні питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах врегульовуються на законодавчому та внутрішньому рівні на основі затвердження наказу про облікову політику.

Усталеною практикою діяльності підприємств є виокремлення трьох основних аспектів облікової політики, які визначають її змістовне наповнення, а саме: організаційний, методичний і технічний. Проте, аналіз діючих

нормативних документів в частині визначення змістовного наповнення облікової політики засвідчує відсутність в їх положеннях організаційного аспекту. Дана ситуація пов'язана з тим, що питання організації роботи працівників бухгалтерії, вибір форми організації бухгалтерського обліку та форми ведення бухгалтерського обліку є прерогативою власника підприємства, і безпосередньо не впливають на методику ведення бухгалтерського обліку.

На доцільності розмежування та складання окремих розпорядчих документів наголошує також Я.В. Олійник. Зокрема, автором «запропоновано складати два відокремлених документи: розпорядчий документ про облікову політику – для впорядкування обрання, розкриття та зміни облікової політики; розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності – для впорядкування організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [142, с. 352].

Зважаючи на вищевикладене пропонуємо при розробці облікової політики підприємств включати методичний та технічний аспекти (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складові облікової політики та їх місце в організації обліку підприємств

Джерело: розроблено автором

Організація функціонування та діяльності облікового персоналу є окремим елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві, який повинен включати наступні складові:

- вибір типу організаційної структури відділу (служби) бухгалтерії, встановлення відповідальності та розподіл обов'язків в частині ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів бухгалтерського обліку, в тому числі зовнішньоекономічних операцій;

- встановлення взаємозв'язків відділу (служби) бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства;

- вибір та порядок застосування форми ведення бухгалтерського обліку;

- встановлення організаційних параметрів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;

- врегулювання рівня централізації, децентралізації облікових робіт тощо.

В даному випадку в межах конкретного підприємства розробляється та затверджується ряд внутрішніх організаційних регламентів та положень, які врегульовують вищенаведені положення.

Питання відображення в обліковій політиці підприємств ЗЕД та наслідків ризиків ЗЕД недостатньо повно висвітлені в наукових виданнях, що призводить до порушення принципів бухгалтерського обліку при їх відображенні таких показників у звітності, що в подальшому вводить в оману користувачів фінансової звітності. У зв'язку з цим, пропонуємо до облікової політики підприємств в частині відображення зовнішньоекономічних операцій, наслідків впливу ризиків ЗЕД на результати функціонування включати наступні її складові (рис. 2.2).

Правильне та повне визначення, розкриття елементів облікової політики методичної аспекту забезпечує отримання достовірної інформації для оперативного та стратегічного управління господарською діяльністю підприємства. Важливим елементом методичного аспекту є наведення переліку критеріїв визнання та оцінки ризиків ЗЕД як фактів господарської діяльності.

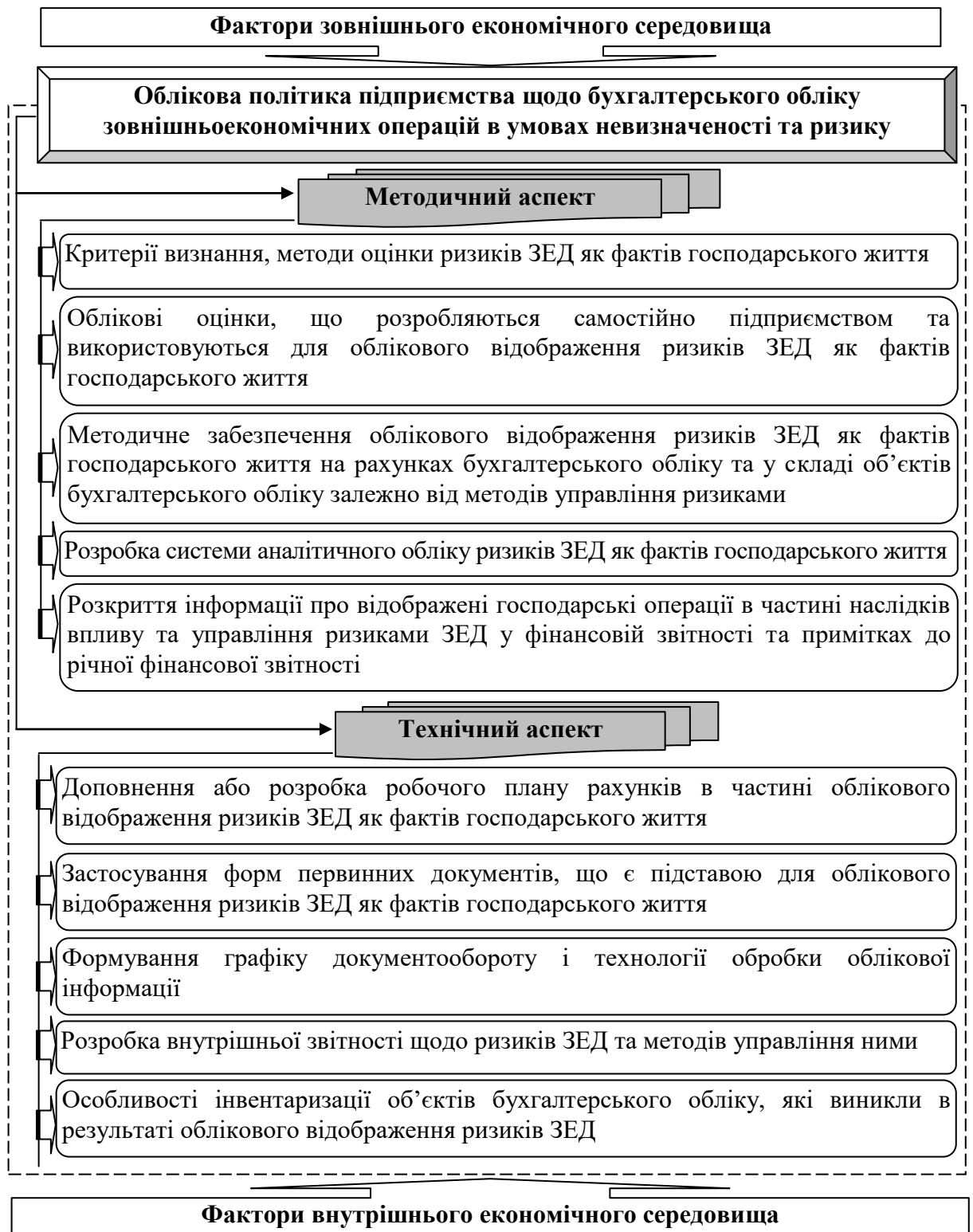


Рис. 2.2. Облікова політика зовнішньоекономічних операцій та ризиків ЗЕД як фактів господарського життя

Джерело: розроблено автором.

Наприклад, О.В. Фоміна, О.М. Гончаренко вважають, що «умовами визнання ризику в обліку є: висока концентрація активів за окремими статтями; різке збільшення або зменшення залишків на рахунках запасів,

грошових коштів і дебіторської заборгованості; уповільнення оборотності поточних активів; наявність безнадійної дебіторської заборгованості; збиток як результат фінансової діяльності» [187, с. 68].

Після визнання ризиків ЗЕД як фактів господарського життя виникає необхідність здійснення оцінки ймовірності отриманих або утрачених вигід, які виникли в результаті настання ризиків ЗЕД. В даному випадку в обліковій політиці повинен бути зафіксований перелік таких методів оцінки.

Важливою складовою методичного аспекту є облікові оцінки, що розробляються самостійно підприємством та використовуються для облікового відображення ризиків ЗЕД як фактів господарського життя. В даному випадку в обліковій політиці доцільно закріпити перелік та єдиний підхід до застосування облікових оцінок при відображенні ризиків ЗЕД (наприклад в частині розрахунку оцінюючих резервів, резервів майбутніх витрат і платежів тощо).

В обліковій політиці необхідно детально виписати порядок облікового відображення ризиків ЗЕД як фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку та у складі об'єктів бухгалтерського обліку залежно від обраних методів управління ризиками, обрати систему синтетичних та аналітичних рахунків. Лише за умови детального опису відображення на рахунках бухгалтерського обліку відповідних об'єктів можна забезпечити реєстрацію, накопичення та надання повної та достовірної інформації про наслідки впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності підприємств.

Невід'ємною складовою методичного аспекту облікової політики є встановлення порядку розкриття інформації про ризики ЗЕД як факти господарського життя у фінансовій звітності та примітках до річної фінансової звітності. За умови детального опису величини ризиків ЗЕД у вартісній оцінці, застосованих методів управління ними, у примітках до річної фінансової звітності формується достовірне інформаційне забезпечення для прийняття рішень користувачами фінансової звітності підприємств.

Як зазначає І. Вигівська [17], «інформація про господарські ризики формується і може бути представлена такими способами: 1) уявлення в бухгалтерській звітності даних про господарські ризики, супроводжуючі діяльність підприємства, у несистематизованому вигляді; 2) уявлення в бухгалтерській звітності даних про ризики і про наслідки їхніх дій у несистематизованому вигляді; 3) віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку наслідків дії господарських ризиків та відповідне розкриття цієї інформації у звітності. Формування та представлення такої інформації навіть у несистематизованому вигляді надає користувачам важливу інформацію, яка розширює межі стратегічного планування, дає змогу прогнозувати майбутню вартість компанії та перспективи розвитку».

Технічний аспект облікової політики в частині облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків включає перелік та форми первинних документів, форма яких самостійно розроблена на підприємстві та є підставою для облікового відображення зазначених господарських операцій. Враховуючи специфіку ризиків ЗЕД як об'єкта бухгалтерського обліку важливим елементом технічного аспекту є внутрішня звітність щодо ризиків ЗЕД та методів управління ними. Запити внутрішньої системи управління в частині отримання інформації про виявлення можливих загроз у діяльності підприємства, систематизація негативних наслідків у випадку реалізації ризиків ЗЕД, перелік застосованих методів управління ризиками ЗЕД та їх ефективність, вплив ризиків ЗЕД як фактів господарського життя на фінансові результати діяльності та базу оподаткування податком на прибуток це короткий перелік інформації, яку за допомогою формування внутрішньої звітності має змогу отримати та використати управлінський персонал.

Функціонування підприємств у сучасних динамічних ринкових умовах господарювання супроводжується створенням і рухом значних обсягів документально оформленої інформації, потреба удосконалення управління якою зумовлена необхідністю своєчасного інформаційного забезпечення

відповідних користувачів. У зв'язку з цим, особливої актуальності набуває організація динамічних товарних, фінансових та інформаційних потоків, побудова яких можлива, в тому числі, завдяки побудові якісної системи електронного документообороту на підприємстві.

Організація налагодженої системи документообороту на підприємстві є однією із важливих задач й пріоритетів сучасного інформаційного суспільства в частині участі в системі управління процесом виконання необхідної технології бізнес-процесів різних рівнів. При цьому моделювання інформаційних потоків у програмному комплексі електронного документообороту повинно відбуватися із дотриманням концепції захисту від несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації, ймовірності втрати великих масивів цінної інформації через відмову обладнання, вірусні атаки або некваліфіковані дії користувача, що актуалізує необхідність формування підходів до оцінки ефективності їх застосування.

Проблеми, з якими стикаються користувачі бухгалтерської інформації, – порушення термінів надходження і обробки бухгалтерських документів, надання зайвої облікової інформації, в поодиноких випадках – неякісна підготовка інформації, що спричиняє затримку складання й представлення звітності відповідним державним органам та іншим зацікавленим користувачам або недостовірність звітних показників, що породжує ризик здійснення додаткових витрат для підприємства, – в сучасних умовах господарювання вирішуються через впровадження системи електронного документообороту¹ на підприємстві. Порушення документообороту або затримка документів на будь-якому етапі їх проходження генерує відставання реєстрації господарських операцій у бухгалтерському обліку. На важливість раціональної організації документообороту на підприємстві вказує і О.П. Войналович, обґрунтовуючи позицію, що «раціонально організований документооборот на підприємстві є основою управління документами, які є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. За умови врахування всіх факторів впливу на організацію

бухгалтерського обліку, документооборот є важливим інструментом управління, забезпечує економію коштів і ресурсів, а також ефективну діяльність не лише облікового підрозділу, а й підприємства в цілому» [22, с. 155–156].

На сучасному етапі застосування комп'ютерних технологій в системі бухгалтерського обліку необхідним виступає внесення змін до процесу обробки документації, починаючи зі збору облікових даних і закінчуючи формуванням показників бухгалтерської звітності. Зважаючи на те, що якість управління суб'єктом господарювання забезпечується, в тому числі, можливостями раціонально організованого електронного документообороту на підприємстві, необхідним є з'ясування стану нормативно-правового забезпечення впровадження такої системи і її переваг у вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку.

Організаційно-правові засади використання електронних документів та електронного документообігу у всіх сферах економіки України регулюються Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг». При цьому відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з електронними документами, не повинно суперечити нормам наступних нормативних актів: Конституції України, Цивільного кодексу України, Законам України «Про електронний цифровий підпис», «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Про інформацію», «Про захист інформації в автоматизованих системах», «Про державну таємницю», «Про зв'язок», «Про обов'язковий примірник документів», «Про Національний архівний фонд та архівні установи» та ін. Загальний порядок організації документообороту на підприємстві викладено в п. 5 «Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.06.1995 р.

При обміні інформацією напряду (схема «контрагент–контрагент») підприємство повинно з кожним з контрагентів укласти зовнішньоекономічний договір, налаштувати порядок й технологію обміну

документами тощо. При цьому всі витрати з організації обміну електронними даними підприємство несе самостійно, але економить на послугах спецоператора. Для цього, наприклад, потрібно в обліковій програмі забезпечити ведення бази «електронна адреса» з деталізацією на гілки «електронна адреса постачальника» та «електронна адреса покупця».

При обміні електронними документами через спецоператора відбувається обмін відкритою та конфіденційною інформацією по телекомунікаційних каналах зв'язку в рамках електронного документообороту документами між заінтересованими контрагентами. Підприємству достатньо здійснити одноразове підключення до мережі спецоператора, який, у свою чергу, здійснює всі дії з забезпечення обміну. Вказані відносини – свого роду послуги зв'язку. Оператору потрібно платити за передачу документів, але витрати на організацію обміну повністю або частково бере на себе оператор.

На даний момент на вітчизняному ринку працюють спецоператори, які пропонують комплекс послуг з міжкорпоративного обміну електронними документами: 1) послуги з організації обміну та підключення – «підключення до мережі»; 2) послуги з передачі документів (після підключення) – «послуги зв'язку». На сьогодні через спецоператорів (наприклад, систему «m.e.doc» підприємств ІТ-корпорації «Інтелект-сервіс») відбувається обмін документами з податковими органами.

Крім того, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відсутні будь-які вказівки щодо правового статусу первинних документів в електронному вигляді, що значно послаблює контроль за належною системою електронного документообороту відповідно до законодавства України та не враховує діючу практику ведення бухгалтерських записів на вітчизняних підприємствах, яка орієнтована в основному на створення змішаного паперово-електронного документообороту.

З метою налагодження раціональної побудови системи міжкорпоративного електронного документообороту підприємства

запропоновано забезпечити в облікових програмах таких підприємств можливість обміну вказаними нижче первинними документами, для яких передбачити здійснення експорту та імпорту первинних документів контрагентів та самого підприємства. Передувати даному процесу має укладання договору про обмін інформацією за схемою «контрагент–контрагент» або приєднання до регламенту обміну, якщо підприємство вирішує скористатися послугами оператора обміну.

За впровадження даного пакету документів в систему міжкорпоративного електронного документообороту з'являються можливості оперативно змінити шлях проходження документа, збільшити чисельність осіб, яким одночасно він може надходити на обробку, а також є можливість встановлювати термін актуальності документа та ступінь конфіденційності; реальною стає оптимізація роботи працівників підприємств, що проявляється в оперативності пошуку необхідної інформації, в легшому пристосовуванні до виконання малознайомої роботи, в значному зменшенні помилок у взаємних розрахунках між контрагентами тощо.

Для визначення достовірності й цілісності електронного документа слід перевірити законність цифрового підпису. Для бухгалтерської служби підписання документів за допомогою електронного цифрового підпису дозволяє значно спростити оформлення фінансових документів, рахунків та платіжних доручень, візування документів, забезпечити швидкість та зручність обміну документами, а також спростити роботу при передачі звітів до контролюючих органів.

Для реалізації вказаного вище потрібно:

- дотриматись процедури отримання електронного цифрового підпису та сертифікатів відкритих ключів для посадових осіб, що мають право підпису та печатку юридичної особи в будь-якому, включеному до системи подання податкових документів в електронному вигляді, акредитованому центрі сертифікації ключів;

- узгодити питання щодо подання електронної звітності з відповідним державним органом, шляхом укладання договору, та надати посилені сертифікати ключів на електронному носії.

Для міжкорпоративного обміну електронними документами використовується посилений електронний цифровий підпис, завдяки якому можливі: контроль цілісності документа, що передається; захист від змін (підроблення) документів; неможливість відмовитись від авторства та доказове підтвердження авторства документа. При цьому вважаємо за необхідне розробити внутрішні накази та положення про використання електронного цифрового підпису, які будуть регламентувати всередині підприємства виконання прийнятих зовнішніх договорів (наприклад, Положення підприємства про обмін електронними документами з контрагентами, Наказ про створення системи обміну електронними документами та прийняття регламенту системи, Інструкцію уповноваженого працівника).

Закріплення основних положень організації електронного документообороту у наведених документах сприяє чіткості визначення прав і повноважень осіб, відповідальних за окрему ділянку облікової роботи в автоматизованій системі, що здатно забезпечити високу ефективність роботи у процесі обробки інформації та безпеку операцій з майном, зобов'язаннями та капіталом підприємства в умовах застосування комп'ютерної техніки.

Облікове відображення ризиків ЗЕД як фактів господарського життя у складі різних об'єктів бухгалтерського обліку, зумовлює потребу інвентаризації об'єктів бухгалтерського обліку, які виникли в результаті облікового відображення ризиків. Проведення інвентаризації резервів, активів та джерел їх утворення дозволяє встановити правильність і доцільність відображення їх залишків на дату складання фінансової звітності.

Правильна організація системи бухгалтерського обліку для потреб ризик-орієнтованого управління підприємством повинна базуватися на

збалансованому врахуванні інформаційних інтересів зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової звітності. Розробка облікової політики з урахуванням запропонованих аспектів дозволяє забезпечити плановірність та цілеспрямованість бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств в умовах невизначеності та ризику.

2.2. Методичні засади бухгалтерського обліку ЗЕД підприємств з урахуванням дії факторів ризику

Система бухгалтерського обліку ЗЕД суб'єкта господарювання поступово модифікується та повинна бути одним із ключових інструментів інформаційного забезпечення системи управління, аналізу та контролю ризиків, які виникають в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій. Формування єдиної концепції облікового відображення ризиків-фактів господарського життя ЗЕД повинно базуватися на чіткому опрацюванні методологічних засад застосування елементів бухгалтерського обліку (документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність).

Беззаперечною є позиція Р.О. Костирко та О.С. Юрченко, що «створення системи обліку ризиків діяльності підприємства забезпечує формування інформаційної бази для обґрунтованого вибору методів контролю дії окремих факторів, що впливають на ризики бізнесу, та дає змогу визначити резерви на покриття втрат економічних вигід. Використання спеціального облікового інструментарію сприятиме підвищенню якості та достовірності корпоративної фінансової звітності через відображення активів і зобов'язань за реальною вартістю» [103, с. 207]. На сьогодні процеси ідентифікації, документального оформлення, достовірної оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності

суб'єкта господарювання повинні бути невід'ємним елементом системи бухгалтерського обліку, що в подальшому також зумовлює актуальність розробки організаційно-методичного забезпечення їх відображення у звітності підприємства та моніторингу результативності заходів зі зниження або уникнення виникнення таких ризиків у майбутньому.

«Сучасні світові тенденції розвитку бухгалтерського обліку свідчать про наростаючу необхідність досліджень сутності ризику та оцінювання наслідків його впливу на показники діяльності підприємства. Зокрема, в Моделі всеохоплюючої звітності бізнесу, запропонованої Інститутом сертифікованих фінансових аналітиків Великобританії, серед основних резервів підвищення вартості бізнесу названо мінімізацію ризиків. При цьому розробники Моделі зазначають, що для управління ризиком слід використовувати інструменти бухгалтерського обліку. Це означає, що облікова система повинна забезпечити оцінку можливих наслідків ризиків (загроз) та сприяти розробці заходів для їх мінімізації» [29, с. 88].

Аналіз існуючої практики облікового забезпечення та розкриття інформації у фінансовій звітності про вплив ризиків ЗЕД на показники та фінансові результати діяльності підприємства засвідчує відсутність повноти такого розкриття. Така ситуація призводить до обмеження корисності та недотримання принципу повного висвітлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання та ухвалення правильних та ефективних управлінських рішень в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності повинно базуватися на організації та подальшому розвитку системи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку зовнішнього економічної діяльності. Базові компоненти системи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання представлені на рис. 2.3.

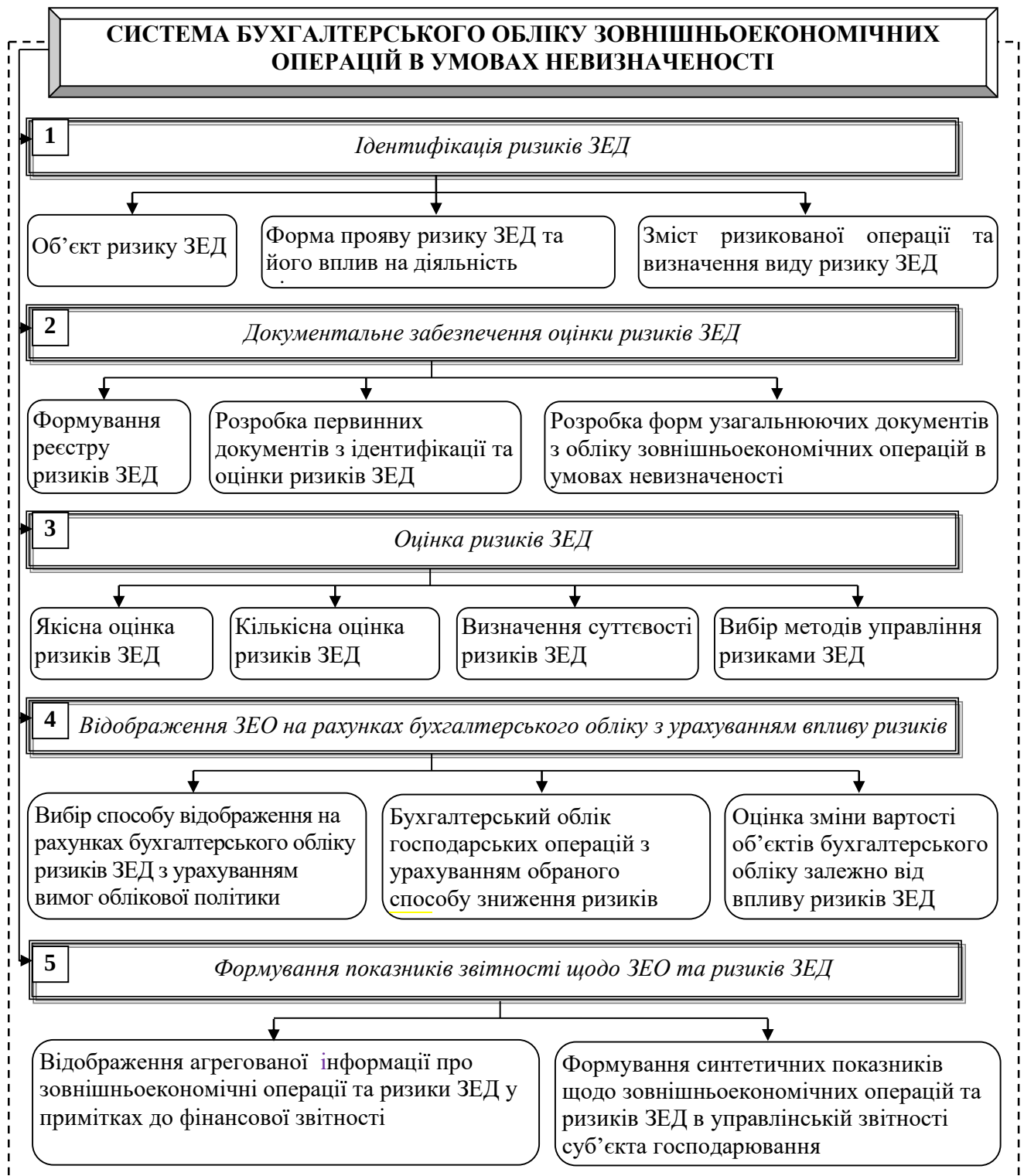


Рис. 2.3. Ризик-орієнтована система бухгалтерського обліку ЗЕД суб'єкта господарювання

Джерело: розроблено автором

Ідентифікація ризиків ЗЕД передбачає здійснення їх класифікації, визначення об'єктів ризику та джерел їх виникнення. На даному етап важливо визначити форму прояву ризику ЗЕД (економічний, фінансовий, юридичний,

соціальний, ризик прямого збитку, ризик непрямого збитку тощо) та здійснити попередню оцінку їх впливу на показники діяльності підприємства, а також на фінансові результати здійснення зовнішньоекономічної діяльності. На основі сформованої інформаційної бази про об'єкт ризику та форму його прояву слід чітко визначити зміст ризикової операції в сфері ЗЕД та встановити вид ризику. В даному випадку у підприємства повинен бути сформований загальний перелік ризиків ЗЕД, який також відображається в обліковій політиці.

Наступним етапом є формування системи документального забезпечення ризиків ЗЕД, оскільки саме належним чином оформлені первинні документи є основою для відображення ризиків ЗЕД та методів їх зниження на рахунках бухгалтерського обліку. враховуючи специфіку бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій та ризиків, які можуть виникати в процесі їх виконання, типові форми первинних документів з обліку ризиків ЗЕД на сьогодні відсутні. З метою вирішення даного проблемного питання розроблено типові форми первинних та зведених документів, що є основою для здійснення оцінки та забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності та її результатів в умовах зростання ризиків та невизначеності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Запропоноване документальне забезпечення ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД з метою їх облікового відображення

№ з/п	Назва документу	Зміст та основні реквізити документу	Призначення документу
1	2	3	4
1	Реєстр ризиків ЗЕД	Класифікація ризиків ЗЕД; Опис ризику ЗЕД залежно від виду; фактор (и), що зумовлює виникнення ризиків ЗЕД; наслідки настання ризиків ЗЕД; сфера ризику; методи управління ризиком	Узагальнення та систематизація факторів, що зумовлюють виникнення ризиків ЗЕД, узагальнення їх видів та наслідків настання, методів зниження
2	Паспорт ризику ЗЕД за зовнішньоекономічним контрактом	Зміст зовнішньоекономічної операції; назва ризику ЗЕД, фактор, що зумовлює виникнення ризиків ЗЕД, ймовірність виникнення ризику; статус	Формування характеристики та оцінка ймовірних наслідків настання конкретного виду ризику ЗЕД

1	2	3	4
	або операцією	ризик; можливі наслідки настання ризику; зона ризику; відображення наслідків ризиків ЗЕД в бухгалтерському обліку	
3	Карта ризиків за зовнішньоекономічними контрактами або операціями	Перелік видів ризиків ЗЕД з їх ранжуванням за оцінкою ймовірності настання та впливом на результати діяльності підприємства	Чітке ранжування ризиків за ключовими критеріями та параметрами оцінки ризиків ЗЕД
4	Анкета ідентифікації та оцінки ризику ЗЕД	Сфера та вид ризику ЗЕД; опис та характеристика ризику ЗЕД; джерело ризику; ймовірність настання ризику; результати кількісної та якісної оцінки ризику; методи зниження ризику; терміни виконання; відповідальна особа за вжиття заходів з мінімізації ризику; оцінка ризику після застосованих методів зниження ризику ЗЕД; наслідки настання ризику ЗЕД; облікове відображення наслідків настання ризику ЗЕД	Характеристика та результати оцінки ризиків ЗЕД, обрані методи зниження в розрізі видів ризиків ЗЕД. Документ-підстава для відображення наслідків ризиків ЗЕД та методів їх зниження на рахунках бухгалтерського обліку
5	Зведена відомість результатів оцінки ризиків ЗЕД та їх відображення в бухгалтерському обліку	Номер зовнішньоекономічного контракту; вид ризику ЗЕД; рівень суттєвості ризику; зона ризику; методи зниження ризику; порядок відображення в бухгалтерському обліку; вплив на показники та результати діяльності підприємства	Фіксація порядку відображення у бухгалтерському обліку наслідків настання ризиків ЗЕД та методів їх зниження. Формування інформаційного базису щодо впливу кожного окремого виду ризику ЗЕД на показники та фінансові результати діяльності підприємства, його фінансову стабільність

Джерело: розроблено автором.

Реєстр ризиків ЗЕД та паспорт ризику ЗЕД за зовнішньоекономічним контрактом або операцією складаються на постійній основі особами, відповідальними за здійснення зовнішньоекономічної діяльності із залученням головного бухгалтера. Раз на місяць ризик-менеджерами та особами, відповідальними за здійснення зовнішньоекономічної діяльності, із залученням головного бухгалтера складаються Карта ризиків за зовнішньоекономічними контрактами або операціями, Анкета ідентифікації та

оцінки ризику ЗЕД, Зведена відомість результатів оцінки ризиків ЗЕД та їх відображення в бухгалтерському обліку. Використання запропонованих бухгалтерських документів сприятиме налагодженню ефективних комунікаційних та інформаційних потоків між ризик-менеджерами, особами відповідальними за здійснення ЗЕД та бухгалтерами. Також запропоноване документальне забезпечення облікового відображення ризиків ЗЕД та методів їх зниження сприятиме формуванню повної та достовірної інформації про ймовірність виникнення, наслідки та результат впливу того чи іншого виду ризику ЗЕД та стабільне функціонування підприємства. Форми запропонованих документів з ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД з метою їх облікового відображення наведені в Додатку Б.

У зв'язку з постійним розширенням сфер та впливу ризиків ЗЕД їх оцінка є об'єктивною необхідністю та передумовою для правильного обчислення їх розміру та впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання. Оцінка як процес вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, в тому числі й ризиків ЗЕД. Правильна оцінка ризиків ЗЕД забезпечує систематизацію та надання достовірної і релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, а також єдиного розуміння користувачами фінансової звітності інформації про наслідки настання ризиків ЗЕД та їх вплив на безперервність та фінансову стійкість діяльності підприємства.

Дослідження наукових статей та публікацій різних авторів в частині оцінки ризиків ЗЕД для потреб їх облікового відображення, засвідчує єдність підходів в частині виокремлення якісних та кількісних методів оцінки ризиків ЗЕД.

«На етапі оцінки ризиків визначається ступінь їх потенційного впливу на функціонування підприємства із використанням методів якісної та кількісної оцінки. Основна відмінність цих методів полягає у тому, що оцінка за допомогою якісного підходу потенційних втрат базується на дослідженні

загальних сценаріїв розвитку ризикової ситуації, а кількісні методи передбачають обрахування конкретних числових показників (імовірність настання несприятливих подій і загального розміру втрат). Тому якісний підхід найчастіше використовується на початковому етапі і передбачає розгляд декількох варіантів розвитку подій. А потім проводиться кількісна оцінка, яка включає вимір імовірності настання несприятливої події для кожного досліджуваного варіанта» [172, с. 78].

Якісна оцінка ризиків ЗЕД для потреб їх облікового відображення полягає у визначенні джерел та сфер їх виникнення, встановлення взаємозв'язку між різними видами ризиків ЗЕД та оцінки ефекту від їх настання, здійснюється формування загального переліку ризиків, притаманних виконанню зовнішньоекономічних угод та операцій. Завдяки використанню якісної оцінки ризиків ЗЕД здійснюється оцінка потенційних негативних наслідків або додаткових вигод, які можуть виникнути при виконанні конкретного зовнішньоекономічного контракту або операції.

До якісних методів оцінки ризиків ЗЕД найчастіше науковці відносять наступні:

- 1) методи, що базуються на аналізі наявної інформації;
- 2) методи збору нової інформації;
- 3) методи моделювання діяльності організації;
- 4) евристичні методи якісного аналізу.

Вважаємо, що при якісній оцінці ризиків ЗЕД доцільно використати підхід запропонований М.П. Городиським, І.А. Панченко. Зокрема, автори зазначають, що «якісна оцінка ризиків та їх впливу на результативні показники, метою якої є ідентифікація ризиків, передбачає здійснення суб'єктами ведення бухгалтерського обліку в межах їх центрів відповідальності наступних процедур:

- визначення джерел ризику (фактів господарського життя, господарських операцій, видів господарської діяльності, бізнес-процесів, проектів, які містять ознаки ризикових);
- аналіз потенційної (очікуваної) величин результативного впливу ризику на розмір прибутку (збитку);
- аналіз залежності «вплив-наслідок», що передбачає дослідження закономірностей між результативним показником – прибутком (збитком) і ризик-фактором;
- оцінка ризику шляхом визначення його характеристик, зокрема його видів, зовнішніх і внутрішніх факторів виникнення, зон ризику тощо.

Найпоширенішими методичними інструментами якісної оцінки ризиків є метод експертних оцінок та метод аналогій, які ґрунтуються на рівні знань та навиків суб'єкта, що здійснює таку оцінку, рівні його професійного судження» [34, с. 42].

Належним чином проведена якісна оцінка ризиків ЗЕД є передумовою для правильного здійснення його кількісної оцінки. Результати якісної оцінки ризиків ЗЕД дозволяють сформулювати цілі та завдання кількісної оцінки, оскільки вони по суті є вихідною інформацією про прояв того чи іншого виду ризику ЗЕД.

До кількісних методів оцінки ризиків ЗЕД для потреб їх облікового відображення слід віднести такі: статистичний; аналітичний; метод експертних оцінок; метод аналізу доцільності витрат; метод дерева рішень; метод аналогій. За допомогою використання зазначених методів та їх комбінування здійснюється розрахунок числового значення розміру ризиків ЗЕД, обчислюється сума ймовірних збитків та втрат, а також надається вартісна оцінка настання ризиків ЗЕД. На основі здійснених розрахунків та з урахуванням рівня суттєвості ризику ЗЕД, здійснюється вибір та вартісна оцінка заходів з мінімізації ризиків ЗЕД з подальшим їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Оцінювання ризиків ЗЕД з метою їх відображення в бухгалтерському обліку

Джерело: розроблено автором.

Оскільки основними факторами, які впливають на правильність та ефективність застосування кількісних методів оцінки ризиків ЗЕД є ймовірність їх настання й вплив його наслідків на результативні показники діяльності підприємства та результати здійснення ЗЕД, пропонуємо використовувати наступне методичне забезпечення кількісної оцінки ризиків ЗЕД (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Методичне забезпечення кількісної оцінки ризиків ЗЕД з урахуванням ймовірності їх виникнення та результатів впливу

Експертна оцінка ймовірності настання ризику ЗЕД (ризик-фактору)		Зона ризику	Результати впливу ризику ЗЕД
Зона допустимого ризику			
0-10 %	Відсутня або незначна	Зона нульового ризику	<i>Наслідки негативного впливу відсутні. Підприємство отримує фінансовий результат від здійснення ЗЕД в запланованому розмірі</i>
11–50 %	Незначна	Зона незначного ризику	<i>Наслідки негативного впливу є сумнівними, хоча можуть наближатися до середнього рівня. Підприємство отримує фінансовий результат від здійснення ЗЕД в більшому або запланованому розмірі</i>
51-75 %	Середня	Зона допустимого ризику	<i>Наслідки негативного впливу середнього рівня та можуть наближатись до високого. Підприємство отримує менший прибуток від здійснення ЗЕД порівняно із запланованим</i>
Зона критичного ризику			
76-90 %	Значна	Зона критичного ризику	<i>Наслідки негативного впливу високого рівня. Підприємство несе збитки від здійснення ЗЕД</i>
91-100 %	Висока	Зона катастрофічного ризику	<i>Критичні негативні наслідки. Збитки підприємства від здійснення ЗЕД є значними, що призводить до виникнення невиправданих витрат та втрачених можливостей</i>

Джерело: розроблено автором.

Оцінка ймовірності настання ризику ЗЕД ризик-фактору здійснюється на основі застосування методу експертних оцінок та дозволяє визначити відносне значення ризику ЗЕД. Застосування зазначеного методичного підходу до кількісної оцінки ризиків ЗЕД з урахуванням їх суттєвості дозволяє обрати оптимальні заходи з мінімізації їх наслідків.

Кількісна оцінка ризику дозволяє прийняти рішення стосовно вибору заходів мінімізації наслідків настання ризиків ЗЕД. Відповідно до запропонованого методичного забезпечення якщо ймовірність настання окремого виду ризику ЗЕД менша 10%, то доцільно застосовувати такі заходи мінімізації ризиків як: прийняття ризику або передача ризику. Якщо ймовірність настання Якщо кількісна оцінка окремого виду ризику ЗЕД

знаходиться у межах від 11 % до 75 % то слід ще звернути увагу на вид ризику ЗЕД, що оцінюється. Для ризиків ЗЕД, пов'язаних з умовами ЗЕД контрактів доцільно застосування метод передачі ризику (зовнішнього страхування), а для інших видів ризику доцільним є використання методів зниження ризиків. Якщо ймовірність настання ризику ЗЕД оцінюється як значна або висока, має понад 76 % втрат від настання ризику ЗЕД, то даному виду ризику слід приділити особливу увагу і застосувати наступні заходи з мінімізації: уникнення ризику, попередження ризику, передача контролю з ризиком. У випадку, якщо такий вид ризику ЗЕД є політичним або макроекономічним, доцільно розглянути варіант відмови від укладання ЗЕД контракту та здійснення зовнішньоекономічної операції.

Вважаємо, що для оцінки ризиків ЗЕД доцільно застосовувати також аналітичні методи, що дозволяє здійснити розрахунок відносного показника ризику ЗЕД, а саме коефіцієнту ризику ЗЕД. Даний показник розраховується шляхом співвідношення планової суми збитку за даною зовнішньоекономічною або контрактом до планової (очікуваної) суми прибутку за відповідною зовнішньоекономічною операцією або контрактом. Чим менший коефіцієнт ризику, тим менші ризики ЗЕД. Коефіцієнт ризику ЗЕД також дозволяє оцінити прийнятність наслідків настання такого виду ризику.

Підтримуємо позицію А.І. Орехової, що «рішення, що приймаються в системі ризик-менеджменту щодо управління ризиками, можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку як факти господарського життя комерційної організації, що чинять вплив на всі види активів, зобов'язань та їх джерела. Факти господарського життя, що характеризують підприємницькі ризики, підрозділяються на фактичні (що відбулися) і можливі. Фактичні (що відбулися) факти господарського життя характеризують події, які вже відбулися, а можливі пов'язані з подіями, настання яких можливе в майбутньому. У бухгалтерському обліку повинні бути знайдені способи відображення в інформаційній системі цих подій за

рахунок вибору і обґрунтування способів обліку в обліковій політиці; використовуваних методів оцінки об'єктів; створення резервів (майбутніх витрат, оціночних резервів); визнання доцільності витрат на зниження наслідків ризиків та ін. В обліково-інформаційній системі господарюючого суб'єкта необхідне створення інформаційного забезпечення управління ризиками. У зв'язку з цим слід розрізняти, класифікувати і дати оцінку фактам господарського життя, які пов'язані з ризиками, і визначити об'єкти обліково-інформаційної системи, вартість яких змінюється під дією ризику» [143, с. 13-14].

«Оскільки виміряти (оцінити) ризик дуже складно, він безпосередньо не може бути об'єктом обліку. Система бухгалтерського обліку може фіксувати лише його ймовірні та дійсні наслідки (негативні та позитивні), а також відображати результати управління ризиками підприємницької діяльності (заходи ризик-менеджменту)» [19, с. 69].

Бухгалтерський облік результатів виникнення ризиків ЗЕД, їх відображення в складі майна підприємства або джерел його утворення, визнання доходами або витратами залежить від умов та критеріїв їх визнання. Формування та виникнення ризиків ЗЕД є наслідком функціонування суб'єкта господарювання в умовах невизначеності економічного середовища. Ризики ЗЕД безпосередньо пов'язані з виникненням та можливістю вимірювання і оцінки такої невизначеності. На даному етапі, суб'єкт господарювання оцінює умови такої невизначеності при здійсненні зовнішньоекономічної операції та на основі розуміння сутності ризиків ЗЕД, здійснює ідентифікацію того чи іншого виду ризику, під впливом якого здійснюється зовнішньоекономічна операція. Якщо за результатами експертної оцінки ймовірності настання ризику ЗЕД ймовірність настання ідентифікованого виду ризику ЗЕД є високою (від 50 % до 90 %) суб'єкт господарювання повинен визнати умовний факт господарської діяльності (рис. 2.5).

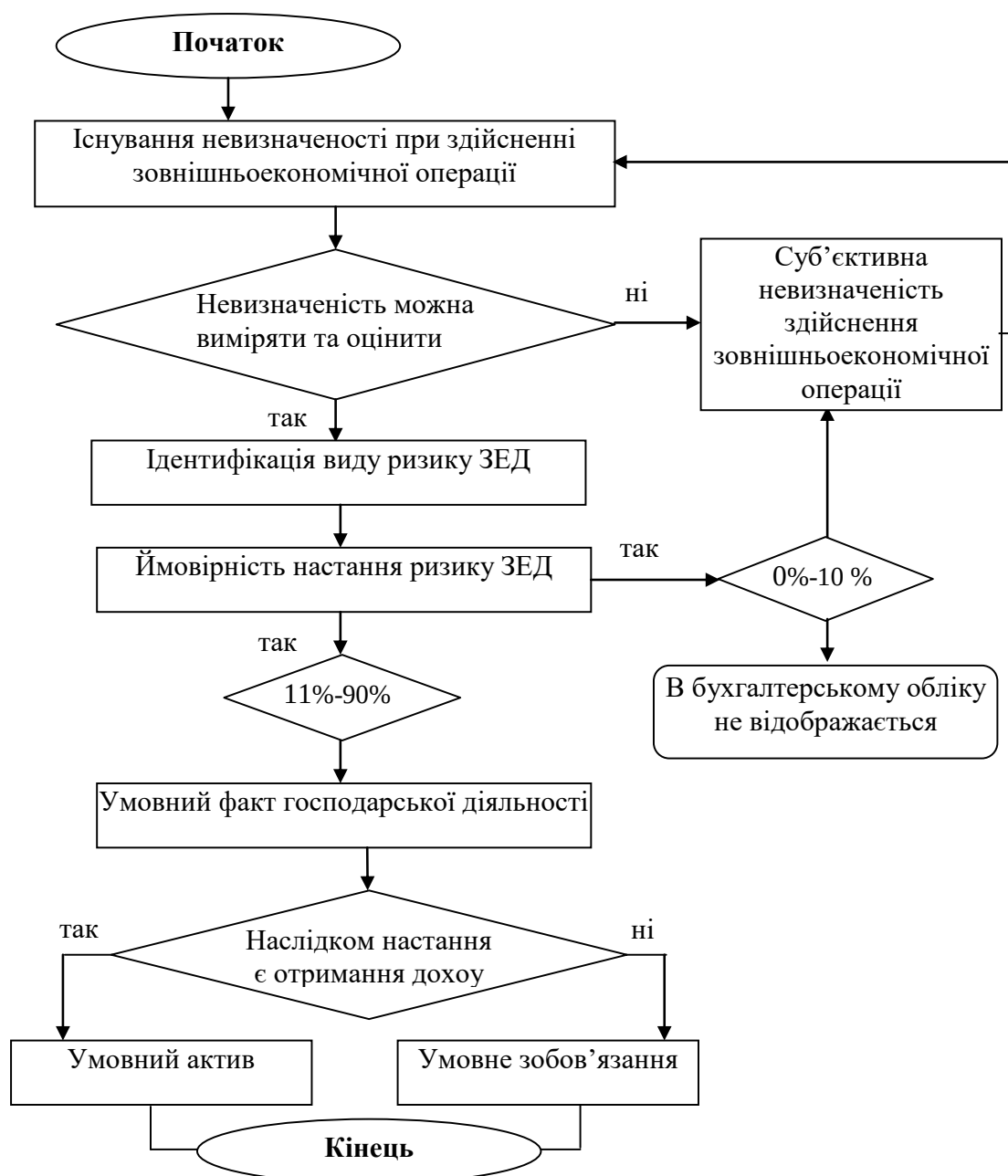


Рис. 2.5. Алгоритм визнання та облікового відображення наслідків ризиків ЗЕД залежно від оцінки ймовірності їх настання

Джерело: розроблено автором.

Забезпечення ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій, мінімізація наслідків настання ризиків ЗЕД, розробка дієвої системи управління ними базується на детальному опрацюванні організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД, формуванні чіткого переліку інформації, яка наводитиметься у звітності підприємства. На рахунках бухгалтерського обліку належним чином повинні відображатися факти господарської діяльності здійснені в умовах невизначеності, що суттєво

впливають на складові майна, доходів та витрат підприємства або ймовірність виникнення яких в майбутньому є високою. Організаційно-методичне забезпечення системи бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД в умовах формування сталого розвитку діяльності суб'єктів ЗЕД, повинна формуватися на основі інтеграції облікового відображення умовних фактів господарської діяльності та реальних фактів господарського життя, які виникають на різних стадіях ідентифікації та впливу ризиків ЗЕД на здійснення зовнішньоекономічної операції (рис. 2.6).

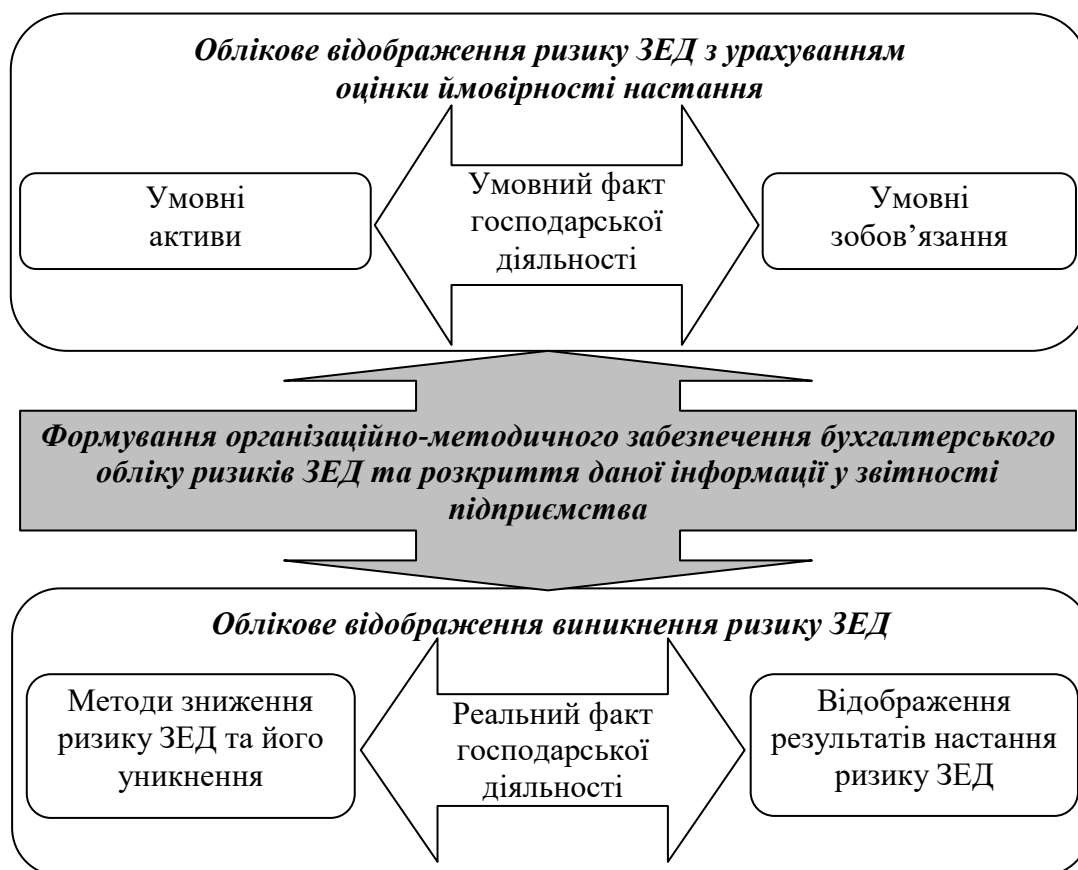


Рис. 2.6. Облікове забезпечення системи управління ризиками ЗЕД

Джерело: розроблено автором.

Облікове забезпечення системи управління ризиками ЗЕД повинно базуватися на формуванні інтегрованої системи бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД залежно від оцінки ймовірності їх настання, методів зниження та уникнення ризиків ЗЕД та подальшим відображенням результатів настання даного виду ризику. В даному випадку забезпечується реалізація інформаційної функції бухгалтерським обліком, оскільки саме завдяки акумульованій інформації на рахунках бухгалтерського обліку управлінський

персонал отримує інформацію щодо оцінки ймовірних втрат в наслідок впливу ризику ЗЕД. Однак, розробка організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД ускладнюється відсутністю окремих рахунків для відображення ризиків ЗЕД як об'єктів бухгалтерського обліку у чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Враховуючи, що рахунки бухгалтерського обліку є інструментом формування, накопичення та акумулювання інформації про наслідки впливу ризиків ЗЕД, вченими та науковцями розроблені методичні підходи та запропоновані рекомендації з удосконалення синтетичного та аналітичного обліку ризиків діяльності суб'єкта господарювання (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Запропоновані методичні підходи до відображення ризиків діяльності суб'єкта господарювання

№ з/п	Відображення в бухгалтерському обліку ризиків на рахунках бухгалтерського обліку	Автор, метод управління ризиком
1	2	3
1	431 «Резерв страхування ризиків порушення термінів розрахунків», 432 «Резерв страхування поставок продукції, товарів і послуг» (4321 «Резерв страхування ризиків поставок товарів і продукції в дорозі» з аналітичною деталізацією за видами товарів і продукції та країнами поставок і 4322 «Резерв страхування ризиків при наданні послуг» з аналогічною аналітичною деталізацією), 433 «Резерв на покриття валютних ризиків»	Сисюк С.В. [174, с. 89] Самострахування ризику
2	Одним з основних методів управління ризиками капіталу підприємства є створення резервів, які виконують функцію страхування його власного капіталу від редукації	Пилипенко Л.М. [147, с. 159] Самострахування ризику
3	Для покриття наслідків впливу професійних ризиків або ризиків зовнішнього середовища слід відображати на рахунку 43 «Резервний капітал» доцільно відкрити окремий субрахунок 432 «Резерв покриття наслідків ризику»	Гнилицька Л.В. [29] Самострахування ризику
4	Запропоновано до використання нові рахунки бухгалтерського обліку: 479 «Забезпечення витрат, спричинених дією ризику», 073 «Списані інші активи в результаті непередбачених подій», 051 «Гарантії та забезпечення надані від звичайної діяльності» та 052 «Гарантії та забезпечення надані в результаті непередбачених подій»	Лаговська О. А., Якименко М. В. [111, с. 75] Самострахування ризику, розподіл ризику

Продовження табл. 2.5

1	2	3
5	378 «Розрахунки за умовними активами», 431 «Основний резервний капітал», 432 «Резерв покриття критичних наслідків господарських ризиків», 655 «Розрахунки за страхування майнових ризиків», 656 «Розрахунки за страхуванням немайнових ризиків», 686 «Розрахунки за (активів) умовними зобов'язаннями», 47 «Резерви майбутніх витрат і платежів (за видами ризиків)», 03 «Умовні зобов'язання», 04 «Невизначеність господарської діяльності», 05 «Умовні активи»	Вигівська І.М. [16, с. 11] Розподіл (передача) ризику, створення резервів на покриття наслідків ризику, страхування ризиків
6	Господарські операції з формування та використання резервів: 38 «Резерв сумнівних боргів», 431 «Резерв покриття наслідків ризику», 479 «Резерв під забезпечення професійних ризиків» Господарські операції щодо страхування ймовірності настання ризиків: 656 «Розрахунки за страхуванням професійної відповідальності»	Титенко Л.В., Богдан С.В. [180, с. 726] Самострахування ризику
7	Виокремлення субрахунку для переоцінки та інструментів хеджування (в складі похідних фінансових активів – дебіторська заборгованість, і зобов'язань – кредиторська заборгованість), і операцій з об'єктами та інструментами хеджування (рахунки для обліку нереалізованих доходів та витрат за операціями хеджування)	Ксендзук В.В. [107, с. 4] Хеджування валютних ризиків

Джерело: систематизовано автором.

Наведені в табл. 2.5 рекомендації з удосконалення синтетичного та аналітичного обліку ризиків діяльності суб'єкта господарювання, засвідчують відсутність комплексних напрацювань в частині розробки напрямів удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД. Аналізуючи напрацювання дослідників в сфері розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку ризиків діяльності підприємства можна зробити висновок, що серед авторів найбільшого удосконалення набули підходи до облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку ризику діяльності в частині їх самострахування та розподілу. Переважна більшість авторів одностайні в доцільності створення та використання на підприємстві резервів, як інструменту самострахування підприємницьких ризиків. У зв'язку з цим, Сисюк С.В., Гнилицькою Л.В., Вигівською І.М., Титенко Л.В., Богдан С.В. розроблені пропозиції з розширення (додаткового відкриття) окремих субрахунків та аналітичних рахунків до рахунку 43 «Резервний капітал». Окремими авторами (Вигівською І.М., Титенко Л.В., Богдан С.В.) розроблені

рекомендації з розширення субрахунків до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» за видами ризиків, а також зміни його назви на 47 «Резерви майбутніх витрат і платежів (за видами ризиків)».

Враховуючи залежність відображення ризику в бухгалтерському обліку від ймовірності його настання, а також списання активів в наслідок негативного впливу настання ризику діяльності Вигівською І.М. та Лаговською О.А., Якименко М.В. запропоновані рекомендації з удосконалення позабалансових рахунків. Всі вищезазначені пропозиції можуть бути базою для розробки пропозицій з удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД.

Враховуючи запропоновану класифікацію ризиків ЗЕД та виокремлені підходи до облікового забезпечення системи управління ризиками ЗЕД пропонуємо наступні рекомендації з удосконалення облікового відображення ризиків ЗЕД залежно від оцінки ймовірності їх настання. В даному випадку у підприємства здійснюється облік умовних активів або умовних зобов'язань. На сьогодні трактування даних понять, особливості їх оцінки та визнання врегульовані нормами П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Нормативне регулювання сутності, визнання, оцінки та розкриття інформації про умовні зобов'язання та умовні активи у звітності підприємства

Критерій	П(С)БО 11	МСБО 37
1	2	3
Трактування понять «умовне зобов'язання», «умовний актив»	Непередбачене зобов'язання - це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або	Умовне зобов'язання це: а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

1	2	3
	2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити	i) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або ii) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно. Умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.
Відображення на рахунках та оцінка	Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою	Умовні активи та умовні зобов'язання не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу / витрат, які можуть бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілковита впевненість у отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.
Розкриття інформації у звітності та примітках	За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація: Стислий опис зобов'язання та його сума. Невизначеність щодо суми або строку погашення. Сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.	Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо: а) наближену оцінку його фінансового впливу; б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та в) можливість будь-якої компенсації. Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу

Джерело: узагальнено автором.

Аналіз нормативного забезпечення бухгалтерського обліку умовних активів та умовних зобов'язань засвідчує належну деталізацію та більш повне регулювання особливостей визнання даних активів у складі майна

підприємства. Зважаючи на зазначене, вважаємо, що ризики ЗЕД, щодо яких існує середній рівень ймовірності настання та зона незначного або допустимого ризику, наслідки їх настання повинні відображатись на позабалансовому обліку. перелік даних ризиків ЗЕД повинні перебувати в зоні постійного моніторингу з метою подальшої оцінки зростання ймовірності їх виникнення та розширення зони впливу. Для облікового відображення таких ризиків рекомендуємо використовувати субрахунки 041 «Умовні активи», 042 «Умовні зобов'язання».

Підтримуємо думку Кузьмінського Ю.А., Воронової М.О., що «у всіх інших випадках, коли рівень ризику не здається високим і не надає можливості відображати в обліку як теперішні події факти господарського життя з невизначеними наслідками (умовні факти), щодо яких підприємство має або не має зобов'язання перед іншими особами, необхідно вести мову про можливість передбачення і проведення заходів щодо управління ризиками з середнім рівнем прояву (зменшення, прийняття, розділення, уникнення), пояснюючи його у примітках фінансової звітності» [109, с. 5].

У випадку, якщо ймовірність настання ризику ЗЕД є високою (в межах від 50 %-100 %), зона ризику ЗЕД є критичною або катастрофічною слід здійснювати одночасне облікове відображення суми умовних активів та умовних зобов'язань на позабалансових рахунках. Крім того, у даному випадку, суб'єкт господарювання може визнати забезпечення на ту частину умовного зобов'язання за відповідним ризиком ЗЕД, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. В даному випадку це є зона оптимізації ризику, яка передбачає використання методу самострахування ризику. В даному випадку пропонуємо рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» доповнити субрахунком 479 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД». Запропонований методологічний підхід до відображення ризиків ЗЕД залежно від ймовірності їх настання наведено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД як умовних фактів господарської діяльності

Джерело: розроблено автором.

Визнання й оцінка ризиків ЗЕД відповідно до запропонованого методичного підходу базується на основі критичної оцінки ймовірності настання та рівня впливу кожного окремого ризику ЗЕД. Погоджуємось з І.М. Вигівською, що «з метою управління ризиками в системі бухгалтерсько-го обліку повинні відображатися факти господарської діяльності здійснені в умовах невизначеності, що чинять суттєвий вплив на капітал підприємства, характеризуються своєю повторюваністю (передбачуваністю), а, отже, можуть бути достовірно оцінені чи виміряні.» [19, с. 92]. На рахунках бухгалтерського обліку відображення ризиків ЗЕД з урахуванням запропонованого методичного забезпечення відбуватиметься наступним чином (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Порядок відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків як умовних фактів господарської діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Низька або середня ймовірність настання ризику ЗЕД. Допустимий рівень ризику			
1	Існує низька ймовірність відшкодування збитків нерезидентом, у зв'язку з несвоєчасною оплатою за надані послуги	041 «Умовні активи»	—
2	Укладено додаткову угод до зовнішньоекономічного договору, якою скасовано вимогу сплати нерезидентом збитків, у зв'язку з несвоєчасною оплатою за надані послуги	—	041 «Умовні активи»
3	Існує середня ймовірність виникнення регіональних обмежень здійснення зовнішньоекономічних операцій, що в результаті може зумовити порушення термінів виконання умов зовнішньоекономічного договору	042 «Умовні зобов'язання»	—
4	Регіональні обмеження здійснення зовнішньоекономічних операцій скасовані, умови зовнішньоекономічного договору виконані	—	042 «Умовні зобов'язання»
Висока ймовірність настання ризику ЗЕД. Критичний або катастрофічний рівень ризику			
5	Відображено суму відшкодування збитків імпортера за судовим позовом, за яким висока ймовірність отримання відшкодування з відповідача	041 «Умовні активи»	—
6	Позов щодо відшкодування збитків імпортера задоволено повністю на користь імпортера (позивача)	—	041 «Умовні активи»
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	719 «Інші доходи операційної діяльності»
7	Існує висока ймовірність виникнення зобов'язання сплати штрафних санкцій за несвоєчасну поставку товару за зовнішньоекономічним договором	042 «Умовні зобов'язання»	—
8	Нараховано забезпечення для погашення зобов'язання зі сплати штрафних санкцій за несвоєчасну поставку товару за зовнішньоекономічним договором	949 «Інші операційні витрати»	479 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД»

Джерело: запропоновано автором.

Запропонований методичний підхід дозволяє акумулювати інформацію про ймовірні наслідки виникнення ризиків в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій, в тому числі щодо ризиків, які характеризуються меншим рівнем ймовірності настання та допустимим рівнем впливу. Розкриття зазначеної інформації у примітках до фінансової звітності дозволяє надати достовірну та повну інформацію щодо особливостей здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків суб'єктом господарювання.

«Політика учасника зовнішньоекономічної діяльності щодо потенційних ризиків має такі різновиди:

- виключення ризиків – це відмова від здійснення будь-яких дій, пов'язаних з можливістю появи ризиків у зовнішньоекономічної діяльності;
- прийняття ризиків – прийняття відповідальності за проведення зовнішньоекономічної операції та ризики, пов'язані з нею;
- зменшення ризиків – це прийняття рішень, які дають змогу знизити рівень витрат від прийнятих ризиків;
- передача ризиків – передача відповідальності за ризики партнеру або третій особі» [186, с. 317]. Вибір та застосування суб'єктами господарської діяльності методів зниження ризиків в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій зумовлює необхідність удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків. Система бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків є одним із ключових елементів інформаційного забезпечення системи управління ризиками ЗЕД. Суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність з метою мінімізації та нейтралізації негативного впливу наслідків настання ризиків ЗЕД приймаються рішення в частині застосування різних методів управління даним видом ризиків. Залежно від обраних методів управління ризиками ЗЕД в системі бухгалтерського обліку формуються відповідні об'єкти бухгалтерського обліку, які в подальшому відображаються у складі активів,

капіталу, зобов'язань, доходів та витрат підприємства. Зважаючи на можливість поєднання та використання різних методів управління ризиками в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій, а також рівень наявних методичних напрацювань в сфері бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків, запропонована наступна методика їх облікового відображення (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Методичне забезпечення облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з урахуванням методів зниження рівня ризику і його уникнення

Метод зниження ризику ЗЕД	Об'єкти бухгалтерського обліку	Запропоновані синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку
1	2	3
<i>Метод відмови від ризиків ЗЕД</i>		
Хеджування ризику	Господарські операції хеджування валютних та цінкових ризиків ЗЕД	185 »Довгострокові похідні фінансові активи»; 32 »Короткострокові похідні фінансові активи»; 56 »Довгострокові похідні фінансові зобов'язання»; 686 »Короткострокові похідні фінансові зобов'язання»
<i>Методи прийняття ризиків ЗЕД</i>		
Прийняття ризику	Господарські операції з відображення результатів здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах зростання ризиків	746.1 «Доходи від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД) 978 «Витрати від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)
<i>Методи передачі ризиків ЗЕД</i>		
Метод страхування ризиків ЗЕД	Господарські операції зі страхування зовнішньоекономічних договорів (страхування майнових інтересів українського експортера, пов'язаних з повним або частковим невиконанням зобов'язань за зовнішньоекономічним договором. Господарські операції зі страхування перевезення вантажів Господарські операції зі страхування автотранспорту, що здійснює міжнародні перевезення	656 «Розрахунки за страхуванням зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику» 656.1 «Розрахунки за страхуванням зовнішньоекономічних договорів» 656.2 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів» 656.3 «Розрахунки за страхуванням автотранспорту, що використовується при здійсненні ЗЕД»

1	2	3
<i>Методи прийняття ризиків ЗЕД</i>		
Метод самострахування	Господарські операції з формування та використання резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю з іноземними покупцями та замовниками	38.2 «Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД» 944.2 «Сумнівні та безнадійні борги за договорами ЗЕД»
	Господарські операції з формування та використання резервів для покриття ймовірних збитків від настання ризиків ЗЕД з уточненням джерел покриття	431 «Резерв покриття наслідків здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризиків» 431.1 «Резерв покриття ризику неплатоспроможності нерезидентів» 431.2 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері трансфертного ціноутворення» 431.3 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері фінансового моніторингу» 431.4 «Резерв покриття валютних ризиків ЗЕД»
	Господарські операції з формування та використання забезпечень витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД	479 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД» 479.1 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу систематичних ризиків ЗЕД» 479.2 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД»

Джерело: розроблено автором.

Запропоновані методичні положення облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з урахуванням методів зниження рівня ризику і його уникнення дозволяє акумулювати інформацію про формування та вплив кожного окремого ідентифікованого виду ризику ЗЕД. Використання запропонованих синтетичних та аналітичних рахунків бухгалтерського обліку забезпечує формування належного інформаційного забезпечення системи управління здійснення ЗЕД, формує нові підходи до організації та ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій, визначення ефективності їх здійснення в сучасних економічних умовах. Запропонований методичний підхід до облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з використанням кореспонденції рахунків наведено в Додатку В.

Хеджування в сучасних умовах виступає комплексом заходів, які вживаються з метою зниження цінових та валютних ризиків ЗЕД та формування впевненості в успішності зовнішньоекономічних договорів на основі зниження витрат пов'язаних зі зміною валютного курсу та цін на ринку шляхом використання опціону, ф'ючерсів, форвардів та свопів.

Прийняття ризику ЗЕД відбувається у випадку, коли настання ідентифікованого виду ризику ЗЕД є непрогнозованим, а потенційні витрати від впливу такого ризику є несуттєвими. В даному випадку залежно від наслідків впливу ризику ЗЕД на діяльність підприємства відображатимуться доходи або витрати від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику.

«Суть поняття страхування ЗЕД полягає у взаємовідносинах суб'єктів міжнародної економіки щодо створення ними відповідних фондів грошового або валютного характеру. Ці фонди призначені для покривання збитків, що виникають в процесі здійснення ЗЕД. Основою здійснення страхових операцій є страховий фонд, або іншими словами – валютний чи грошовий. Однією із характерних рис страхового фонду слід відзначити рису забезпечення безперервності здійснення ЗЕД суб'єктами світового господарства» [170, с. 92]. Страхування зовнішньоекономічних ризиків є комплексним видом страхування, що забезпечує захист інтересів резидентів та нерезидентів в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій. До складу страхування зовнішньоекономічних ризиків належить майнове, особисте страхування та страхування діяльності.

Страхування ризиків ЗЕД є поширеним методом передачі ризику, який передбачає відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій за послугами страхових компаній щодо страхування ймовірності настання ризиків ЗЕД, наприклад таких як страхування зовнішньоекономічних договорів; страхування перевезення вантажів; страхуванням автотранспорту, що використовується при здійсненні ЗЕД тощо. Для належного облікового відображення господарських операцій зі страхування ризиків ЗЕД

запропоновано синтетичні та аналітичні рахунки, застосування яких дозволяє оперативно отримати інформацію про наявність страхового забезпечення договорів та окремих процесів здійснення ЗЕД.

Серед методів прийняття ризиків ЗЕД на особливу увагу заслуговує метод самострахування. «Самострахування – створення власних страхових фондів, призначених для покриття збитків, на зразок фондів страхових і перестраховувальних компаній. Самострахування відрізняється від методу прийняття ризиків на себе тим, що підприємство має справу з великою кількістю однорідних ризиків. З метою точного прогнозування розміру збитків, метод самострахування передбачає можливість концентрації великої кількості однорідних ризиків» [110, с. 39].

Самострахування ризиків ЗЕД повинно здійснюватися за трьома напрямками:

- бухгалтерський облік створення та використання резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю з іноземними покупцями та замовниками;

- бухгалтерський облік формування та використання резервів для покриття ймовірних збитків від настання ризиків ЗЕД з уточненням джерел покриття

- бухгалтерський облік формування та використання забезпечень витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД.

В межах кожного напрямку запропоновані синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, застосування яких дозволить провести оцінку змін вартості капіталу за результатами впливу ризиків ЗЕД (зміна обсягів резервного капіталу в частині формування та використання резервів покриття ймовірних збитків). Розроблені пропозиції також сприятимуть чіткому розмежуванню та своєчасному виявленню сумнівної дебіторської заборгованості з іноземними покупцями та замовниками та відображенню в балансі даної заборгованості за чистою реалізаційною вартістю. Формування та використання системи забезпечень витрат і платежів, зумовлених

наслідками впливу ризиків ЗЕД (за видами систематичних та несистематичних ризиків ЗЕД) дозволить сформувати належне забезпечення для покриття зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами.

Прикладне значення використання запропонованого підходу до бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з урахуванням ймовірності їх настання, методів зниження і уникнення сприятиме розробці сценаріїв раціональних управлінських рішень в частині контролю рівня ризиків ЗЕД, здійснити належну оцінку наслідків виникнення кожного окремого виду ризику ЗЕД та їх впливу на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

2.3. Особливості формування показників звітності щодо ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків

Ефективне здійснення ЗЕД при постійному розширенні сфер реалізації економічних відносин, налагодження довготривалих зв'язків з іноземними партнерами, підвищення рентабельності та результативності діяльності суб'єктів господарювання є неможливими без розробки шляхів вирішення багатьох проблемних питань інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Система бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій генерує та накопичує сукупність інформації про результати здійснення ЗЕД, їх вплив на фінансові результати функціонування підприємства, показники його фінансової стійкості в цілому.

Показники та інформація, яка розкривається у звітності підприємства, є джерелом ретроспективної інформації про факти господарської діяльності, які здатні вплинути на ухвалення рішень зацікавленими користувачами. Тому усвідомлення позитивних та негативних наслідків здійснення зовнішньоекономічних операцій для діяльності підприємства, користувачів

фінансової звітності, населення вимагає пошуку нових підходів до формування та розкриття інформації про ступінь загроз та ризики, які виникають при здійсненні зовнішньоекономічних операцій. Бухгалтерська звітність підприємства є невід'ємним елементом системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу. Забезпечення методологічної єдності формування показників фінансової звітності, достовірність інформації, яка в ній наводиться є передумовами прийняття ефективних управлінських рішень, які визначають специфіку здійснення ЗЕД підприємством у коротко- та довгостроковій перспективі.

Звітність суб'єктів господарювання повинна забезпечувати реалізацію принципу повного висвітлення, а також дотримання вимог корисності та достовірності. Разом з тим, враховуючи, що фінансова звітність підприємства відображає інформацію про факти господарської діяльності, які уже відбулись, це не дозволяє зацікавленим користувачам зробити висновки про їх економічні наслідки. Відображення особливостей здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах невизначеності та впливу ризиків, створюють додаткові вимоги щодо розкриття інформації про ймовірність та наслідки впливу ризиків ЗЕД на показники діяльності підприємства та забезпечення її об'єктивного сприйняття широким колом зацікавлених користувачів.

«Усі прояви економічних ризиків і їх наслідків (збитків або вигод) зрештою інтегруються в облікову інформацію і займають своє місце в бухгалтерській звітності, чинять прямий вплив на фінансовий стан і фінансові результати підприємств» [190, с. 197]. В умовах забезпечення сталого розвитку підприємства фінансова звітність змінюється для забезпечення більшої прозорості ризиків підприємства, які характеризуються збільшенням кількості джерел їх виникнення та модифікацією методів управління ними. Такі зміни та розвиток зумовили необхідність розширення переліку інформації в частині ризиків, яка має надаватися суб'єктами господарювання відповідно до потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Вимога розкриття інформації про ризики підприємства, які враховуються при складанні фінансової звітності, міститься як в Національних стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку, так і в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 2.8).

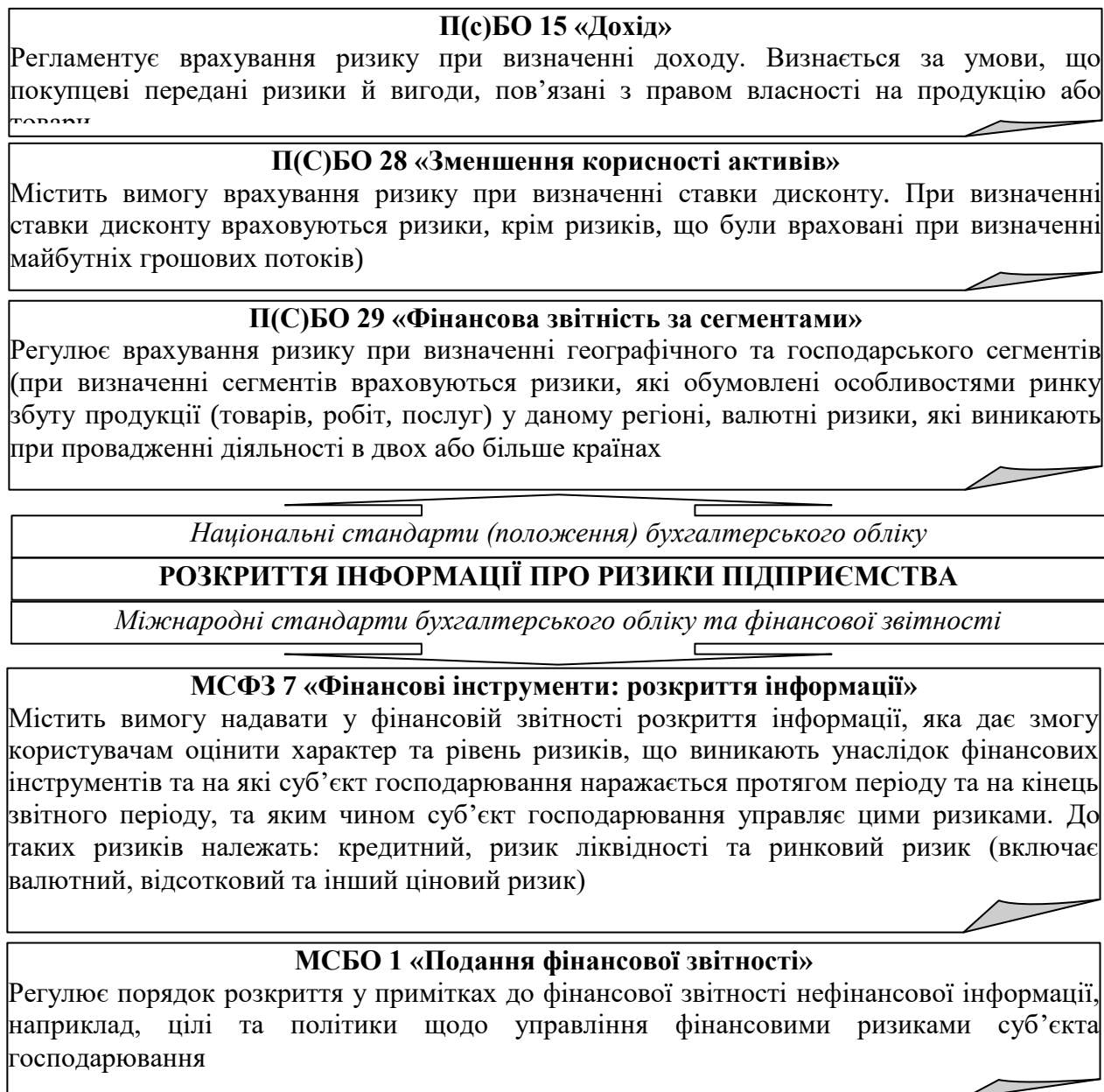


Рис. 2.8. Нормативне регулювання представлення та розкриття інформації про ризики підприємства у фінансовій звітності

Джерело: розроблено автором.

Систематизація нормативних вимог до представлення та розкриття інформації про ризики підприємства у фінансовій звітності дозволяє зробити висновок про недостатній рівень регулювання даного питання. Вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку врегульовано вимоги до

розкриття кредитного, ризику ліквідності та ринкового ризику. На рівні національних стандартів бухгалтерського обліку врегульовано необхідність розкриття інформації про валютні ризики та ризики при визначенні сегментів. Питання відображення ймовірності та наслідків настання ризиків ЗЕД, розкриття інформації про дані ризики у звітності на законодавчому рівні на сьогодні не врегульовано.

Зазначений недолік поглиблюється ще й тим, що «запропоновані Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» діючі форми фінансової звітності не містять відомостей, які б відображали факти або результати здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства, і не передбачають можливості їх додаткового внесення, обмежуючись тільки визначеним колом статей, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1» [94, с. 106].

Негативний вплив відсутності належного законодавчого базису щодо відображення у звітності ймовірності та наслідків виникнення ризиків ЗЕД призводить до нерелевантності інформації наведеної у звітності підприємства та зумовлює необхідність формування єдиних підходів до підготовки і представлення облікової інформації, яка забезпечує реалізацію інформаційних запитів зацікавлених користувачів. Враховуючи тенденції та нормативне регулювання відображення інформації про зовнішньоекономічні операції в умовах зростання ризиків виникає нагальна потреба у поступовій трансформації облікової системи суб'єктів господарювання та підходів до відображення інформації у звітності відповідно до викликів сьогодення.

Складання Звіту про управління запроваджено в практику вітчизняних підприємств в результаті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та європейського досвіду. Складання даного виду звіту на міжнародному рівні регламентується Директивою 2013/34/ ЄС. Директивою 2013/34/ЄС визначено, що Звіт про управління є елементом фінансової звітності [41].

«Основними користувачами інформації Звіту з управління є дійсні та потенційні інвестори, кредитори як основні постачальники додаткових фінансових ресурсів, але, на нашу думку, він також є важливим інформаційним ресурсом для ширшого кола користувачів, завдяки тому, що:

1. Окреслює стратегічні показники підприємства для оцінки та контролю ефективності його діяльності. Так, фінансова звітність дотепер не включала такі показники, а для того, щоб оцінити ефективність необхідно було додатково проводити фінансовий аналіз показників.

2. Дозволяє користувачам краще зрозуміти позицію підприємства на ринку та тенденції зростання. Така інформація надає можливість проводити порівняльні оцінки основних конкурентів та зосередитись на обраній або ж перебудувати свою стратегію.

3. Інформація Звіту встановлює цільові орієнтири операційної і фінансової діяльності та слугує базою для планування і прогнозування як на рівні галузі, так і на державному рівні.

4. Посилює комунікації серед партнерів, інвесторів, клієнтів, які є користувачами облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

5. Інформація Звіту ілюструє можливості та потенційні загрози розвитку, а отже для держави це може бути сигналом для своєчасного реагування на певні ситуації та зміни.

6. Дає можливість висвітлити інформацію (зокрема нефінансову: екологічні та соціальні аспекти, ризики та невизначеності), що є стратегічно важливою для підприємства, але не знайшла відображення у передбачених формах звітності» [26, с. 23].

В Україні складання Звіту про управління визначено положеннями закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [154] й даний документ повинен акумулювати фінансову та не фінансову інформацію про стан і перспективи функціонування суб'єкта господарювання, містила основні ризики і невизначеності діяльності. Вимоги до наведення інформації про ризики діяльності представлені у Методичних рекомендаціях зі складання

Звіту про управління [125]. Зокрема, даним нормативним документом врегульовано наступні вимоги щодо наведення інформації про ризики у Звіті про управління (рис. 2.9).

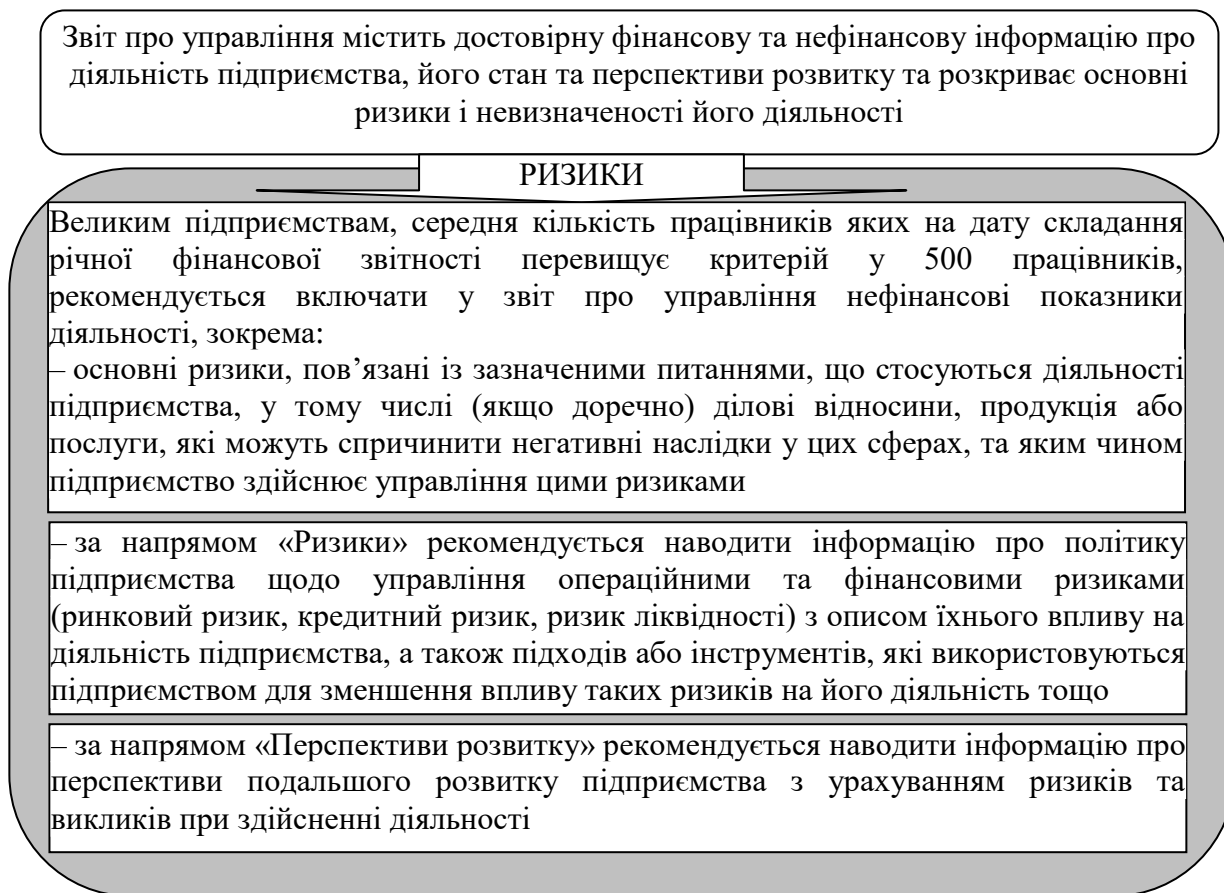


Рис. 2.9. Розкриття інформації про ризики господарської діяльності у Звіті про управління

Джерело: розроблено автором.

З наведено на рис. 2.9 інформації можна зробити висновок, що за напрямом «Ризики» у Звіті про управління виокремлено чітко види ризиків (операційні та фінансові ризики), за якими великі підприємства повинні розкрити інформацію з представленням оцінки їх впливу на показники діяльності підприємства та переліку методів їх мінімізації. Дослідження Звітів про управління великих вітчизняних підприємств дозволило систематизувати та виокремити перелік ризиків, інформація про які найчастіше розкривається (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Розкриття інформації про операційні та фінансові ризики у Звіті про управління вітчизняними підприємствами

Вид ризику	АТ „Національна акціонерна компанія „Нафтогаз України»	ТОВ «Миколаївгаз збут»	ДП «Конотопський авіаремонтний завод «АВІАКОН»	ПАТ "КРОВОГРАДОБЛЕНЕРГО"	ТОВ "ІНТЕРПАЙП УКРАЇНА"	ПРАТ "УВСК"	ПАТ «ЧЕРНІВЦОБЛЕНЕРГО»	ТОВ «СНЄЖКА-УКРАЇНА»	ТОВ «АБРИЛ ФАРМ»	ТОВ «ТРАНС-СЕРВІС-1»	Всього
Фінансові ризики	+							+		+	3
Операційні ризики		+		+	+	+		+		+	6
Кредитний ризик		+		+	+	+		+			5
Ризик дефіциту персоналу		+		+			+	+			4
Податкові ризики		+	+	+							3
Ризики ліквідності		+		+	+		+	+			5
Ризик інцидентів у сфері кібербезпеки				+			+				2
Геополітичні			+								1
Ринковий ризик			+	+		+		+	+	+	6
Ризик управління капіталом					+						1
Екологічний ризик					+			+			2
Валютний ризик					+	+	+	+	+		5

Джерело: систематизовано автором за даними [59].

Аналіз змістовного наповнення розділу «Ризики» Звітів про управління вищенаведених вітчизняних підприємств свідчить про наявність опису значної

кількості ризиків, які виникають в процесі функціонування. Найбільш поширеними ризиками, вплив яких описаний у звітах з управління є операційний ризик, валютний ризик, ринковий ризик, кредитний ризик та ризик ліквідності. Детальне вивчення змістів Звіту з управління та опису валютного ризику, як одного із видів ризиків ЗЕД, засвідчує, що найбільше валютний ризик пов'язаний зі зміною курсу валют. Методи мінімізації валютного ризику та зниження негативного впливу зміни валютних курсів на генеровані доходи та прибутки підприємства проводять постійний аналіз валютного ризику. Деталізація інших видів ризиків ЗЕД не знайшла належного відображення у Звітах з управління. Удосконалення змістовного наповнення Звіту про управління має здійснюватися з метою задоволення запитів інвесторів та суспільства для формування розуміння про стан та стратегію функціонування підприємства, результати його функціонування в сфері ЗЕД з урахуванням наявних ризиків та невизначеностей економічного середовища. Потреба у формуванні вищого рівня якості та повноти розкриття інформації в частині ризиків ЗЕД зумовила розробку пропозицій щодо доповнення елементів Звіту з управління в частині розкриття інформації про ризики ЗЕД (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Елементи Звіту з управління в частині розкриття інформації про ризики ЗЕД

№ з/п	Елемент	Опис елемента
1	2	3
1	Ідентифіковані ризики ЗЕД та оцінка ймовірності їх виникнення	Характеристика ідентифікованих ризиків ЗЕД у звітному періоді Розкриття інформації про результати оцінки ймовірності настання виявлених ризиків ЗЕД, ступеня прийнятності ризику
2	Особливості процесу управління ризиками ЗЕД	Надається опис встановлених процедур на підприємстві в частині ідентифікації, оцінки, встановлення методу оптимізації наслідків настання ризиків ЗЕД
3	Результати комплексного аналізу ризиків ЗЕД	Наводяться результати якісного аналізу ризиків ЗЕД, надається їх кількісна оцінка. Оцінка впливу настання ризиків ЗЕД на зменшення вартості активів, виникнення невинуватених

Продовження табл. 2.10

1	2	3
		зобов'язань, зменшення фінансових результатів, понесення непередбачених збитків
4	Методи управління ризиками ЗЕД та їх реалізація	Вжиті у звітному періоді заходи з управління ризиками ЗЕД, застосовані методи їх мінімізації
5	Оцінка ефективності обраних методів управління ризиками	Оцінка ефективності управління ризиками ЗЕД Організація системи моніторингу та контролю за виникненням ризиків ЗЕД

Наведення запропонованих елементів у Звіті про управління щодо ризиків ЗЕД підвищить рівень інформаційної відкритості та прозорості діяльності субота господарювання. Об'єктивне та повне розкриття інформації про причин виникнення ризиків ЗЕД, оцінку їх ймовірних наслідків настання, деталізація системи управління ризиками ЗЕД забезпечать формування якісно нового рівня надання інформації інвесторам, зацікавленим користувачам, органам державної влади. Включення та представлення деталізованої інформації про ризики ЗЕД забезпечить усунення асиметрії інформації, з метою підвищення рівня довіри стейкхолдерів до показників фінансової звітності підприємства.

Міжнародні інтеграційні процеси та гармонізація бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог зумовлюють розкриття якісних характеристик діяльності підприємства, серед яких чільне місце займають ризики. Враховуючи суттєвий вплив ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності підприємств, виникнення загроз пов'язаних зі здійсненням зовнішньоекономічних операцій, значна залежність показників ефективності від результатів настання ризиків ЗЕД зумовлює необхідність подальшого наукового обґрунтування та законодавчого врегулювання представлення інформації про ризики ЗЕД у звітності підприємства.

На сьогодні в працях окремих науковців наявні пропозиції з удосконалення показників фінансової та внутрішньої звітності в частині відображення інформації про ризики діяльності підприємства.

Слушно зазначають Фоміна О.В., Гончаренко О.М., що «для ефективного управління ризиками необхідна інформаційна база. Тільки наявність

максимально точної і достовірної інформації дає можливість приймати рішення зі зниження ризиків і передбачати поведінку контрагентів. При цьому необхідне поєднання зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, що акумулюються в системі управлінського обліку та звітності. Управлінська звітність є важливим джерелом інформації в ризик-менеджменті. Пропонується складати управлінський звіт «Оцінка рівня ризику» в розрізі видів ризику та ступеню їх впливу. Запропонований звіт також доцільно складати з метою оцінки ризиків у динаміці та співвідношення показників рівня ризику зі встановленими лімітами» [187, с. 69].

Вигівська І.М. запропонувала здійснювати «відображення у звітності даних про ризики формі відомості про ризики за ступенем їх впливу на діяльності суб'єкта господарювання та розкривати інформацію про наслідки їх дії, а також використовувати для цього запропоновану форму наведення інформації у звітності (Підприємницькі ризики суб'єкта господарювання на наступний звітний період). За умов зазначення лише виду ризику без наведення його характеристик, керівництвом повно бути надано пояснення такої поведінки» [18, с. 46]. У зазначеній формі наведення інформації науковець пропонує наводити наступні показники: вид підприємницького ризику; можливі причини виникнення; ступінь ризику; наслідки ризику та їх вплив на роботу підприємства; відомості про відповідні резерви; заходи з мінімізації негативного наслідку. Проте автором не зазначено складовою якої саме форми фінансової звітності винна бути дана форма наведення інформації, а також періодичність її заповнення та відповідальні особи за складання.

Барчак Т.П. «розроблено форму внутрішнього звіту, який забезпечує управління ризиками та витратами, понесеними для їх мінімізації» [4, с. 3]. Однак даний звіт автором розроблено для ідентифікації ризиків господарської діяльності стартап-компанії та витрат на управління ними. Основними показниками даного звіту автор пропонує такі: ризик діяльності стартапкомпанії; події, що спричинили ризик (дія, подія, факт); витрати, понесенні на управління ризиками та мінімізацію їх наслідків; обліковий

резерв/фонд для управління ризиками та мінімізації їх наслідків; використано резерв/фонд для мінімізації наслідків ризику. Аналіз даних показників може бути взятий за основу при розробці подальших пропозицій з відображення ризиків ЗЕД підприємств у звітності.

В умовах невизначеності зовнішнього економічного середовища фінансова звітність, її повнота, об'єктивність, якість інформації відіграють особливо велику роль в процесах прийняття інвестиційних рішень, стратегічному плануванні діяльності підприємства, економіки держави в цілому. Дослідження наукових напрацювань та літературних джерел дозволяє зробити висновок про відсутність комплексних напрацювань в частині відображення показників ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить таке визначення поняття «бухгалтерська звітність» – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів» [136]. Показники ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків, ідентифіковані ризики ЗЕД, наслідки їх впливу та вжиті дії для їх мінімізації відповідно до запропонованого методичного забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків повинні відображатися у фінансовій звітності. Відображення ризиків ЗЕД та розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності залежатимуть безпосередньо від оцінки ймовірності настання того чи іншого виду ризику ЗЕД та оцінки наслідків його впливу. Враховуючи запропонований методичний підхід до облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків розроблено порядок відображення показників ризиків ЗЕД у фінансовій звітності. Даний порядок базується на доповненні Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відповідними додатковими статтями, які будуть відображати інформацію про наслідки

впливу й заходи, застосовані управлінським персоналом для мінімізації ймовірності негативного результату здійснення ЗЕД (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Запропоновані доповнення Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків

№ з/п	Стаття фінансової звітності	Код рядка
<i>Ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)</i>		
1	Резерв покриття наслідків здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризиків»	1436
2	Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу ризиків ЗЕД	1661
<i>Ф. 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)</i>		
3	Доходи від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику	2242
4	Витрати від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику	2271
5	Збитки понесені за результатами настання ризиків ЗЕД	2191
6	Прибутки отримані за результатами настання ризиків ЗЕД	2196

Джерело: розроблено автором.

Використання запропонованих доповнень до Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків сприятиме побудові ефективної системи їх оцінки, аналізу та прогнозування. Розширення переліку статей фінансової звітності в частині відображення результатів здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків сприятиме формуванню релевантної інформації для прийняття рішень зацікавленими користувачами, а також забезпечить формування належного інформаційного забезпечення для проведення аналізу та контролю ризиків ЗЕД.

«Відповідно до положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства можуть додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту), за умови, що стаття

надає інформацію, яка є суттєвою, та оцінка статті може бути достовірно визначена. Беручи до уваги той факт, що здійснення зовнішньоекономічних операцій у загальній діяльності підприємств набувають суттєвого значення, а в деяких випадках є визначальними, доповнення існуючих додаткових статей форм фінансової звітності є цілком виправданим і не буде суперечити чинному законодавству» [94, с. 106].

У випадку низького рівня ймовірності настання та допустимого рівня впливу ризику ЗЕД відображаються в складі умовних активів або умовних зобов'язань залежно від ймовірних наслідків їх настання. Умовні активи та умовні зобов'язання не відображаються у фінансовій звітності, але підлягають обов'язковому розкриттю у примітках до річної фінансової звітності. Примітки до фінансової звітності та вимоги до розкриття інформації встановлюються вимогами застосовної Концептуальної основи фінансової звітності. детальне розкриття інформації про ризики ЗЕД, що обліковуються у складі умовних активів та умовних зобов'язань надає змогу користувачам отримати розуміння впливу ризиків ЗЕД на інформацію, що відображена у фінансовій звітності. Така оцінка та розуміння дозволяє стейкхолдерам визначити наскільки відображена у фінансовій звітності інформація є релевантною, й такою, що відповідає конкретним обставинам здійснення ЗЕД суб'єктом господарювання.

Розкриття інформації про умовні зобов'язання та умовні активи у примітках до фінансової звітності є якісними характеристиками ризику ЗЕД, що зумовлює потребу більш детального розкриття інформації про ризики ЗЕД. Враховуючи зазначене, запропоновано пропозиції з доповнення положень П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» в частині розкриття інформації про умовні факти господарського життя, які виникли під впливом ризиків ЗЕД (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Пропозиції з доповнення положень, щодо розкриття інформації про ризики ЗЕД, що обліковуються в складі умовних активів та умовних зобов'язань

Вид активу, рекомендації	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»
Умовні активи		
Діюча редакція	Розкриття інформації відсутнє	Коли надходження економічних вигід є ймовірним, підприємству слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і про оцінку їх фінансового впливу
Запропоновані доповнення	<i>Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу. Сума умовних активів, що визнані в результаті ймовірності настання ризиків ЗЕД</i>	<i>Сума умовних активів, що визнані в результаті ймовірності настання ризиків ЗЕД Можливі наслідки настання ризику ЗЕД</i>
Умовні зобов'язання		
Діюча редакція	За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація: Стислий опис зобов'язання та його сума. Невизначеність щодо суми або строку погашення. Сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною	Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо: а) наближену оцінку його фінансового впливу; б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та в) можливість будь-якої компенсації
Запропоновані доповнення	<i>Чинники, які впливають на збільшення ймовірності настання негативних наслідків ризику ЗЕД Можливий вплив на показники діяльності підприємства настання ризику ЗЕД Перелік методів мінімізації або нейтралізації впливу ризику ЗЕД</i>	

Джерело: розроблено автором.

Розкриття інформації про умовні активи та умовні зобов'язання, що визнані за рахунок ймовірності настання ризиків ЗЕД є невід'ємною

частиною фінансової звітності суб'єкта господарювання. Доповнення положень стандартів бухгалтерського обліку, щодо розкриття інформації про ризики ЗЕД, що обліковуються в складі мовних активів та умовних зобов'язань дозволить підвищити надійність, порівнянність та зрозумілість інформації про схильність підприємства до ризиків ЗЕД та надати релеванту інформацію користувачам.

«Одним із найважливіших джерел отримання інформації про результати діяльності підприємства є управлінська звітність, яка складається на основі сукупності фінансових, збутових, маркетингових, виробничих та інших показників. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні для аналізу та контролю окремих видів діяльності підприємства» [94, с. 107]. Посилення впливу міжнародної інтеграції на внутрішні бізнес-процеси діяльності підприємства, зумовлює необхідність розробки та вдосконалення форм внутрішньої управлінської звітності як одного з важливих інструментів інформаційного забезпечення для розробки ефективних заходів та системи мінімізації ризиків ЗЕД.

«Управлінська звітність – це звітність для внутрішніх користувачів, яка включає інформацію про господарську діяльність підприємства та умови її здійснення, підготовлена з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку, планування, аналізу, контролю й інших дисциплін. Управлінська звітність є засобом формалізації вимог користувачів до інформації і, як самостійна система, виконує функцію управління обліком з метою збору, накопичення та надання інформації, необхідної для прийняття економічних і соціальних рішень» [102, с. 330].

Погоджуємось з Барчак Т.П., що «внутрішня звітність має враховувати різні аспекти діяльності та потреби всіх груп її користувачів. Важливим напрямом управлінської звітності є узагальнене представлення інформації про основні показники діяльності» [4, с. 3].

«Одним із найважливіших джерел отримання інформації про результати діяльності підприємства є управлінська звітність, яка складається на основі сукупності фінансових, збутових, маркетингових, виробничих та інших показників. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні для аналізу та контролю окремих видів діяльності підприємства. Проаналізувавши обліково-інформаційне забезпечення системи управління підприємств-суб'єктів ЗЕД, було виявлено, що на сьогодні існує низка проблем щодо формування системи управлінської звітності та ефективного використання інформації, що формується у відповідних формах» [94, с. 107].

Дослідження інформаційних запитів, що зумовлені функціями управління результатами здійснення ЗЕД та ідентифікації ризиків ЗЕД, дозволяють виокремити наступні групи функцій, які реалізуються при формуванні інформації в системі управлінської звітності:

- ідентифікація, оцінка ймовірності настання ризиків ЗЕД;
- визначення фактичних результатів впливу ризиків ЗЕД на показники діяльності підприємства, їх комплексний аналіз;
- контроль за виконанням ухвалених системних рішень в частині застосування методів та напрямі уникнення або мінімізації результатів настання ризиків ЗЕД.

Система внутрішньої управлінської звітності підприємства повинна містити якісне та повне відображення особливостей здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків задля ухвалення виважених управлінських рішень в частині зменшення та максимально можливого уникнення ризику. Пропонуємо наступний варіант структурування та визначення складу внутрішньої управлінської звітності щодо зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Склад внутрішньої управлінської звітності щодо зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків

Джерело: розроблено автором.

Формування внутрішньої управлінської звітності, що належить до першої групи, дозволяє систематизувати та узагальнити загрози внутрішнього та зовнішнього середовища, що провокують виникнення ризиків ЗЕД, акумулювати інформацію про динаміку виникнення того чи іншого виду ризику ЗЕД. Характеристика показників, періодичність складання та основні користувачі внутрішньої управлінської звітності першої групи наведені в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Характеристика внутрішньої управлінської звітності з ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД

Назва звіту	Зміст та показники внутрішнього управлінського звіту	Особа, відповідальна за складання, періодичність складання	Користувачі внутрішнього управлінського звіту
Звіт про ідентифіковані ризики ЗЕД у звітному періоді	Містить опис ідентифікованого виду ризику ЗЕД, перелік подій, що зумовили виникнення ризику, можливі наслідки настання ризику ЗЕД у звітному періоді	Складається щомісячно головним бухгалтером та керівником служби управління ризиками	Управлінський персонал, працівники бухгалтерії, працівники відділу ЗЕД, власники
Звіт про результати кількісної та якісної оцінки ризиків ЗЕД	Методи використані для здійснення кількісної та якісної оцінки ризиків ЗЕД, результати оцінки ризиків ЗЕД		

Джерело: розроблено автором.

Своєчасне складання та формування внутрішньої управлінської звітності з ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД сприяє здійснити оцінку концентрації ризику ЗЕД, оцінити схильність підприємства до даного виду ризику та встановити кількісні та якісні параметри його оцінки. В даному випадку отримання оперативної інформації про чинники виникнення ризику ЗЕД дозволяє прийняти управлінські рішення ще на початковому етапі, що може забезпечити уникнення подальшого збільшення ймовірності настання ризику ЗЕД у майбутньому для отримання додаткових конкурентних переваг при здійсненні різних напрямів ЗЕД. Впровадження запропонованої системи внутрішньої управлінської звітності дозволяє сформулювати належне інформаційне забезпечення для оперативного ухвалення управлінських рішень в циклі від «аналізу ризику ЗЕД» до «мінімізації ризику ЗЕД».

Внутрішня управлінська звітність щодо методів управління ризиками ЗЕД дозволяє отримати чітке уявлення про налагоджений механізм управління ризиками ЗЕД на підприємстві, методи оцінки ризиків ЗЕД (табл. 2.14)

Таблиця 2.14

Характеристика внутрішньої управлінської звітності щодо методів управління ризиками ЗЕД

Назва звіту	Зміст та показники внутрішнього управлінського звіту	Особа відповідальна за складання, періодичність складання	Користувачі внутрішнього управлінського звіту
1	2	3	4
Звіт про застосовані методи управління ризиками ЗЕД	Перелік та характеристика застосованих методів управління ризиками ЗЕД Сума використаного резерву, забезпечення для мінімізації наслідків ризику ЗЕД у звітному періоді	Складається щомісячно головним бухгалтером та керівником служби управління ризиками	Управлінський персонал, працівники бухгалтерії, власники підприємства, працівники служби управління ризиками
Звіт про ефективність застосованих методів управління ризиками ЗЕД	Витрати понесені на управління ризиками ЗЕД та зниження негативних наслідків їх настання, результати оцінки ефективності застосованих методів управління ризиками ЗЕД	Складається раз на квартал головним бухгалтером та керівником служби управління ризиками	

Джерело: розроблено автором.

Поява нових небезпек та ризиків ЗЕД потребує своєчасної оптимізації та прийняття рішень, щодо застосування тих чи інших методів управління ризиками ЗЕД. Внутрішня управлінська звітність щодо методів управління ризиками ЗЕД дозволяє формувати інформаційний базис в динаміці щодо використаних методів управління ризиками ЗЕД та їх ефективність. Використання показників, що наводяться у зазначених внутрішніх управлінських звітах дозволяє оцінити доцільність використання тих чи інших методів управління ризиками ЗЕД в довгостроковій перспективі.

З метою постійного відстеження наслідків здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків доцільним є складання та використання внутрішньої управлінської звітності щодо оцінки впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Характеристика внутрішньої управлінської звітності щодо оцінки впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності

Назва звіту	Зміст та показники внутрішнього управлінського звіту	Особа відповідальна за складання, періодичність складання	Користувачі внутрішнього управлінського звіту
Звіт про наслідки впливу ризиків ЗЕД з високою ймовірністю настання	Кількісна та якісна характеристика наслідків впливу ризиків ЗЕД на показники активів, джерел їх утворення, доходи, витрати та фінансові результати діяльності	Складається щомісячно головним бухгалтером та керівником служби управління ризиками	Управлінський персонал, працівники бухгалтерії, власники підприємства, працівники, працівники служби управління ризиками
Звіт про оцінку можливих наслідків впливу ризиків ЗЕД з низькою ймовірністю настання	Кількісна та якісна характеристика ймовірних наслідків впливу ризиків ЗЕД з низькою ймовірністю на майновий стан та фінансові результати діяльності		

Джерело: розроблено автором.

Практичне застосування запропонованих форм внутрішньої управлінської звітності щодо оцінки впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності дозволяє чітко прослідкувати зв'язок «ймовірність настання ризику ЗЕД – витрати (доходи) – відповідальна особа – фінансовий результат діяльності». Прикладна цінність зазначених внутрішніх управлінських звітів полягає у оптимізації витрат, які необхідно понести підприємству для нівелювання впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності. Форми запропонованих внутрішніх управлінських звітів представлені в Додатку Д.

Використання та складання розроблених форм внутрішньої звітності сприяє забезпеченню управлінського персоналу корисною інформацією в частині системної та комплексної інформації про особливості здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків, здійснити правильну оцінку можливих результатів діяльності з врахуванням ризиків ЗЕД, наслідків кризових явищ тощо. Запропонований підхід до формування внутрішньої управлінської звітності підприємств дозволяє управлінському персоналу відстежити зв'язок між обраною стратегією провадження ЗЕД, результатами її здійснення та факторами впливу ризиків ЗЕД на них, що сприяє оперативному внесенню відповідних коректив, прийняттю та реалізації дієвих управлінських рішень.

Висновки до 2 розділу

Дослідження організаційно-методичних питань та напрямів удосконалення бухгалтерського обліку та представлення інформації про здійснення зовнішньоекономічних операцій в умова ризику у звітності підприємства дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Правильно розроблена облікова політика підприємств в умовах невизначеності економічного середовища є запорукою ефективного управління господарською діяльністю та забезпечення стабільного та

ефективного розвитку в майбутньому. Дослідження нормативного регулювання процесу розробки та визначення змістовного наповнення розпорядчого документу про облікову політику дозволило встановити наявність окремих недоліків, що негативно впливають на ефективність та правильність ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання. За результатами дослідження науково обґрунтовано доцільність виокремлення методичного та технічного аспектів облікової політики зовнішньоекономічних операцій та ризиків ЗЕД як фактів господарської діяльності. Для уникнення та мінімізації ризиків ЗЕД запропонований перелік основних елементів облікової політики підприємств, використання яких забезпечить формування достовірних показників фінансової звітності та прийняття раціональних управлінських рішень користувачами фінансової звітності

2. У результаті дослідження проблемних питань захисту бухгалтерської інформації при міжкорпоративному електронному документообороті підприємств в ході здійснення ЗЕД запропоновано пакет первинних документів, впровадження яких в систему міжкорпоративного електронного документообороту сприяє підвищенню оперативності отримання інформації та прийняття управлінських рішень, оптимізації бізнес-процесів, посиленню контролю і вчасності коригування завантаженості працівників підприємств-контрагентів, відстеження ходу виконання завдань в сфері здійснення ЗЕД. На державному рівні міжкорпоративний електронний документооборот може створювати стимули для інноваційної активності українських підприємств, а також зумовлювати розвиток та розширене використання телекомунікаційних та інформаційних технологій в економіці.

3. Оцінка та документування як важливі елементи методу бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків забезпечують достовірність та правильність формування показників фінансової звітності. За результатами дослідження представлено ключові компоненти ризик-орієнтованої системи бухгалтерського обліку ЗЕД суб'єкта господарювання (ідентифікація ризиків ЗЕД; документальне забезпечення

ризиків ЗЕД; оцінка ризиків ЗЕД; відображення ризиків ЗЕД на рахунках бухгалтерського обліку; формування показників звітності щодо зовнішньоекономічних операцій та ризиків ЗЕД). Прикладна цінність запропонованої ризик-орієнтованої системи бухгалтерського обліку ЗЕД суб'єкта господарювання полягає у формуванні комплексного підходу до облікового відображення зовнішньоекономічних операцій підприємства в умовах зростання ризиків від моменту ідентифікації ризиків ЗЕД закінчуючи їх відображенням у звітності підприємства.

4. Відсутність затверджених на законодавчому рівні типових форм первинних документів з обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків зумовлюють перепони для формування достовірної та повної аналітичної інформації про наслідки впливу ризиків ЗЕД на ключові показники діяльності підприємства. З метою формування належного документального забезпечення зовнішньоекономічних операцій в умовах невизначеності та ризику, запропоновано форми первинних та зведених документів з обліку ризиків ЗЕД. Практичне застосування запропонованих форм первинних документів сприяє задоволенню інформаційних потреб користувачів та формуванню інформаційних потоків про види ризиків ЗЕД, їх рівень, вплив на показники діяльності суб'єкта господарювання.

5. Застосування якісних та кількісних методів оцінки ризиків ЗЕД надає змогу врахувати вплив різних факторів ризиків ЗЕД, які позитивно чи негативно можуть вплинути на ефективність здійснення ЗЕД суб'єктом господарювання. Визначено основні методи оцінки ризиків ЗЕД та запропоновано методичне забезпечення кількісної оцінки ризиків ЗЕД з урахуванням ймовірності їх виникнення та впливу на результативні показники здійснення зовнішньоекономічної операції.

6. Облікове забезпечення системи управління ризиками ЗЕД повинно базуватися на формуванні інтегрованої системи бухгалтерського обліку ризиків ЗЕД залежно від оцінки ймовірності їх настання, методів зниження та уникнення ризиків ЗЕД та подальшим відображенням результатів настання

ідентифікованого виду ризику. З метою удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків запропоновано порядок їх облікового відображення як умовних фактів господарської діяльності, а також запропоновано порядок облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з урахуванням методів зниження рівня ризику і уникнення ризику шляхом удосконалення синтетичного та аналітичного обліку. Використання запропонованого методичного забезпечення в частині облікового відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків підприємств сприятиме формуванню системи постійного спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарського життя пов'язаних з умовами невизначеності провадження ЗЕД.

7. Показники, що наводяться у бухгалтерській звітності підприємства не містять інформації про результати здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків, що не дозволяє сформувати належний інформаційний базис для потреб економічного аналізу і контролю здійснення ЗЕД. Низька інформативність фінансової звітності та Звіту про управління в частині відображення ймовірності та наслідків виникнення ризиків ЗЕД в ході здійснення ЗЕД призводить до неповного розкриття інформації, яка може суттєво вплинути на рішення стейкхолдерів. З метою подолання цих недоліків розроблені рекомендації з доповнення Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків. З метою забезпечення належної деталізації та прозорості діяльності суб'єктів господарювання запропоновано доповнити склад елементів Звіту про управління в розділі «Ризики», що підвищить прозорість, інвестиційну привабливість та стратегію довгострокового сталого розвитку підприємств-суб'єктів ЗЕД.

8. Важливим напрямом удосконалення системи бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків є розвиток теоретичних та прикладних аспектів формування внутрішньої управлінської

звітності щодо зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків. За результатами дослідження розроблений пакет внутрішньої управлінської звітності за трьома групами (Внутрішня управлінська звітність з ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД; Внутрішня управлінська звітність щодо методів управління ризиками ЗЕД; Внутрішня управлінська звітність щодо оцінки впливу ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності), використання якого є підґрунтям для формування цілісної інтегрованої інформаційної системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства в умовах невизначеності та ризику.

Основні результати дослідження, викладені автором в розділі 2, опубліковані у наукових працях [78; 79; 82-84; 86; 87].

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

3.1. Організаційні положення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств

В Україні спостерігається різноманіття монофункціональних державних контролюючих органів, діяльність яких в цілому дозволяє перевіряти та слідкувати за усіма сферами господарської діяльності, але недостатньо скоординована діяльність органів контролю, дублювання контролюючих функцій, і, водночас, недогляд в організації системи контролю призводять до того, що ця система на всіх рівнях не спрацьовує на випередження, недопущення зловживань. Набуло поширення посягання на діяльність суб'єктів господарювання у вигляді рейдерських захоплень, різного роду шахрайства стали носити системний характер, інвестори та власники дедалі частіше почали стикатися з проблемою збереження цілісності майна. Відсутня практика побудови та удосконалення системи самоконтролю в країні. На сьогодні система внутрішнього контролю підприємств спрямована переважно на задоволення конкретних інформаційних запитів окремих контролюючих органів і не носить у собі системного й комплексного характеру, спрямованого на захист інтересів власників бізнесу.

В Україні систему контролю сформовано на фундаменті командно-адміністративного устрою, але разом з переходом до часткової децентралізації контролю, його масовості, об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а процес контролю ставав усе більш формальним, що, передусім, позначилося на його ефективності.

З метою оцінки достовірності результатів поточної діяльності підприємства та його подальших перспектив розвитку, забезпечення

збереження активів підприємства перед власниками постає проблема вибору форми контролю суб'єкта господарювання. Контроль може бути зовнішній або внутрішній. Інвестори зацікавлені у проведенні зовнішнього контролю, власників цікавить побудова системи контролю на постійній основі, яку може забезпечити тільки внутрішній контроль.

В Україні система внутрішнього контролю є недосконалою. З розвитком холдингових структур власники дедалі більше відходять від безпосереднього управління підприємством шляхом делегування цієї функції найманим менеджерам. Підприємства об'єднуються, формуючи розгалужену управлінську структуру, загальна кількість працівників зростає; кількість функцій, делегованих окремим працівникам, також збільшено; в діяльності застосовують нові технології. Це призводить до необхідності перегляду системи внутрішнього контролю підприємства, особливо в частині здійснення ЗЕД.

«Нині питання налагодження ефективно діючої системи внутрішнього контролю на багатьох підприємствах далекі від рішення, не дивлячись на актуальність. Господарюючі суб'єкти, що мають вади в організації системи внутрішнього контролю, зумовлюють помітні фінансові втрати, а підприємства, які надають важливу увагу внутрішньому контролю, мають ліпший результат у діяльності. Чимало керівників підприємств розпочинають розуміти важливість та необхідність добре налагодженої системи внутрішнього контролю» [132, с. 33].

Організація та здійснення внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є однією з ключових передумов забезпечення раціонального управління господарською діяльністю. Система внутрішнього контролю дозволяє виявити та усунути фінансові, правові та виробничі ризики, виявити факти господарського життя, пов'язані з умисним або випадковим порушенням працівниками покладених обов'язків, що призводить до погіршення ділової репутації та фінансового стану підприємства. Динамічні зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування суб'єкта

господарювання, посилення негативного впливу ризиків та їх наслідків на фінансові результати діяльності зумовлюють пошук напрямів удосконалення та посилення превентивної функції внутрішнього контролю.

«Внутрішній контроль постійно вдосконалюється шляхом його переорієнтації від традиційно пасивного, констатуючого до активних форм, які утворюють контрольно-аналітичне забезпечення менеджменту необхідною інформацією та сприяють виявленню резервів підвищення ефективної діяльності підприємства. Це відбувається за умови обмеження функцій зовнішнього контролю та відповідного розширення ролі і завдань внутрішнього контролю, коли він стає у руках власників дієвим засобом ефективного господарювання та раціонального використання ресурсів» [23, с. 376].

Ефективно побудована система внутрішнього контролю ЗЕД на підприємстві забезпечує моніторинг фактичного стану об'єкта контролю, виявлення відхилень, порушень та зловживань, їх усунення та попередження виникнення в майбутньому. Система внутрішнього контролю повинна діяти в інтересах власників та інвесторів, максимально достовірно інформуючи останніх про стан справ на підприємстві, не допускаючи порушень, зловживань, шахрайства та сприяючи збереженню матеріальних цінностей.

В наукових працях, довідковій літературі, законодавчих документах наявність різні підходи до трактування терміну «контроль». Наявність диференційованості у визначенні економічного змісту даної дефініції пов'язано з використанням її в різних сферах та напрямках наукових досліджень, а також в ході управління діяльністю суб'єкта господарювання.

«З етимологічної точки зору, контроль (від французького – «controle») – це перевірка або спостереження. Французьке «controle», у свою чергу, утворилося від латинського «contra» – префікс, що означає «протидію», «протилежність» тому, що виражено в другій частині слова, наприклад, «контрреволюція», «контрманевр». У другій частині слова «контроль» міститься слово «роль» (від лат. «role»), тобто «міра впливу, значення, ступінь

участі в чомусь». В цьому випадку у значенні слова «контроль», окрім «перевірки» або «нагляду з метою перевірки», впливає ще один зміст цього слова, який іноді не беруть до уваги, – протидія чомусь небажаному» [100, с. 6]. Таким чином, контроль є інструментом управління «небажаними» небезпеками, загрозами та ризиками, які виникають у системі господарювання підприємства. Дотримання та реалізація саме превентивної функції внутрішнього контролю забезпечує попередження, виявлення та усунення відилень в діяльності підприємства. Належним чином організована система внутрішнього контролю на підприємствах є одним із основних факторів досягнення поставленої мети діяльності, функціонування конкретного суб'єкта господарювання відповідно до стратегічного плану розвитку та ухвалених управлінських рішень.

«Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві для найефективнішого використання всіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій» [21]. Впровадження системи внутрішнього контролю є комплексною задачею та пов'язане з суттєвими витратами. Найефективніше розглядати роботи з побудови системи внутрішнього контролю як постійний бізнес-процес, оскільки відношення до цього завдання як до разового проекту не принесе очікуваного результату – збереження майна власника та достовірності фінансової звітності.

«Концепція внутрішнього контролю включає в себе декілька компонентів:

- по перше, це внутрішнє середовище підприємства, тобто етичні цінності, стиль управління, процес прийняття рішень, делегування повноважень і прийняття відповідальності, політика відносно персоналу, компетентність співробітників і, що особливо важливо, відношення управлінського апарату до внутрішнього контролю;

- по друге, визначення, аналіз і управління ризиками, які стоять перед підприємством на шляху досягнення своїх цілей;

- по третє, щоденне здійснення контролю: облік і звітність, розподіл повноважень, права доступу до активів, моніторинг;
- по четверте, система санкціонованого доступу до відповідної інформації – вона повинна бути доступна тому, хто в ній має потребу в силу покладених до нього обов’язків;
- по п’яте, моніторинг самої системи внутрішнього контролю, що необхідно для визначення його ефективності» [165].

В умовах міжнародної інтеграції в кінці XX ст. у світі набула широкого поширення інтегрована концепція внутрішнього контролю COSO (назва походить від Комітету організацій-спонсорів Комісії Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission або скорочено COSO).

«Оригінальна модель COSO (COSO I) була опублікована в 1992 році у звіті «Внутрішній контроль: інтегрована структура», таким чином забезпечуючи інноваційну систему визначення та стандартизації внутрішнього контролю. Загалом стандарт COSO – це загальна модель внутрішнього контролю, за допомогою якої компанії-виконавці та організації, включаючи банки, можуть оцінювати власні системи ризик-менеджменту. Структура COSO дозволяє організаціям краще передбачити ризик, тим самим дозволяючи його запобігти, а також зрозуміти, що зміни створюють можливості, а не просто потенціал для кризи». [153].

Серед переваг використання інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO слід виокремити: гнучкість комбінування та використання елементів системи внутрішнього контролю з урахуванням специфіки діяльності підприємства; акцентування уваги на важливій ролі інформації та її впливу на управління ризиками діяльності; підвищення ефективності та якості системи внутрішнього контролю шляхом запобігання виникненню помилок та своєчасного реагування на ризики діяльності; проведення моніторингу функціонування системи внутрішнього контролю забезпечує постійне

відстеження її функціонування та впливу на досягнення результатів діяльності підприємства.

Модель COSO має певні обмеження на які звертає увагу В.П. Пантелєєв. Зокрема, вчений зазначає що «внутрішній контроль є видом діяльності людини, яка не може уникнути помилок у судженнях або висновках. Внутрішній контроль може бути змінений у результаті змови між співробітниками або в результаті тиску з боку вищого керівництва. Практика свідчить, що при застосуванні комплексної моделі, яка запропонована COSO, потрібно враховувати обмеження певних складових цієї моделі та дотримуватися всіх її вимог, що може призвести до значної кількості перевірок, не завжди результативних і виправданих. Варіантами рішення є вибір та дотримання пріоритетних, другорядних або незначних засад організації контролю або утворення на підприємствах власних моделей сполучення «ризик - контроль» на основі моделі COSO, концентруючи увагу на тих складових контролю, які є головними» [145, с. 18]. Основні складові системи внутрішнього контролю COSO наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Компоненти системи внутрішнього контролю COSO та їх характеристика

№ з/п	Компонент системи внутрішнього контролю	Характеристика
1	2	3
1	Внутрішнє середовище	Визначає атмосферу на підприємстві, яким чином ризик сприймається керівниками та менеджерами підприємства і як вони на нього реагують. Внутрішнє середовище об'єднує філософію управління ризиками і ризик-апетит, чесність і етичні цінності, а також те середовище, в якому вони існують
2	Формулювання цілей	Цілі мають бути визначені до того, як керівництво почне виявляти події, які потенційно можуть вплинути на їх досягнення
3	Визначення подій	Внутрішні і зовнішні події мають вплив на досягнення цілей підприємства, мають визначатися з урахуванням їх поділу на ризики та можливості, при цьому можливості мають ураховуватися керівництвом у процесі формування стратегії і постановки цілей
4	Оцінка ризиків	Ризики оцінюються з погляду притаманного їм залишкового ризику.

1	2	3
5	Реагування на ризик	Керівництво вибирає метод реагування на ризик – ухилення від ризику, прийняття, зменшення або перерозподіл ризику, розробляючи заходи, які дадуть можливість звести виявлений ризик відповідно до його припустимого рівня і ризик-апетиту підприємства
6	Засоби контролю	Засоби контролю, політика і процедури мають бути розроблені і встановлені таким чином, щоб забезпечувати достатню гарантію того, що реагування на ризики, які виникають, відбувається ефективно і своєчасно
7	Інформація комунікації та	Фіксування відповідної внутрішньої і зовнішньої інформації, потенційних стратегічних і інтегрованих систем, а також вимог до якісних даних. Опис комунікацій фокусується на передачі інформації з питань внутрішнього контролю, а також вимогах конкурентної, економічної та законодавчої інформації
8	Моніторинг	Процес оцінювання якості функціонування системи внутрішнього контролю протягом певного часу, що дозволяє розуміти своєчасну оцінку особливостей і працездатності засобів контролю та внесення необхідних змін

Джерело: систематизовано на основі [43, 177]

Представлені в табл. 3.1 компоненти системи внутрішнього контролю COSO засвідчують відсутність таких важливих складових внутрішнього контролю як суб'єкт та об'єкт внутрішнього контролю, включення філософії управління ризиками і принципів етики до складових внутрішнього середовища контролю.

Заслуговує на увагу визначення поняття «внутрішній контроль», запропоноване М.Д. Корінько, а саме: «внутрішній контроль – це система заходів, визначених менеджментом підприємства, що враховуються в діяльності суб'єкта господарювання з метою найбільш ефективного виконання працівниками своїх посадових обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства» [101, с. 53]. Враховуючи запропоновані трактування можна зробити висновок, що метою системи внутрішнього контролю підприємства є перевірка дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавства в процесі здійснення господарської

діяльності, забезпечення збереження майна підприємства та формування передумов для досягнення цільових параметрів його функціонування.

Метою внутрішнього контролю ЗЕД є забезпечення отримання запланованих результатів та досягнення мети здійснення ЗЕД в умовах впливу факторів невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища, дотриманні вимог законодавства в сфері здійснення ЗЕД для запобігання виникнення відхилень та необґрунтованих витрат. Зміст внутрішнього контролю ЗЕД та його компоненти з використанням концепції COSO представлені на рис. 3.1.

Система внутрішнього контролю ЗЕД з використанням концепції COSO відрізняється від існуючої практики тим, що вона базується на забезпеченні щільного зв'язку «ризик-контроль». Тобто при використанні концепції COSO система внутрішнього контролю повинна бути зорієнтована на ідентифікацію, оцінку ризиків, встановлення причин та наслідків їх виникнення, формування інформації для оперативного реагування на встановлені ризики, забезпечення своєчасного обміну інформацією та налагодження комунікацій між структурними підрозділами, а також розробкою контрольних процедур, які б забезпечили достатню гарантію того, що реагування на ризики, які виникають, відбувається ефективно і своєчасно. Запровадження та використання системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO дозволяє змістити акценти та напрями розвитку внутрішнього контролю ЗЕД з перевірки правильності здійснення зовнішньоекономічної операції на оперативне виявлення недоліків та відхилень, які виникають за результатами впливу ризиків ЗЕД, формування повної та достовірної інформаційної бази для подальшого управління ними, інтеграцію контрольних заходів із заходами реагування на ризики.



Рис. 3.1. Інтерпретація сутності системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO

Джерело: удосконалено автором на підставі концепції COSO.

Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД на підприємствах визначається рівнем її організації.

На сьогодні серед науковців існують різні погляди на питання організаційно-методичних засад здійснення внутрішнього контролю на підприємстві (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Систематизація поглядів вчених та науковців щодо організації внутрішнього контролю на підприємстві

№ з/п	Автор	Запропонований підхід до організації внутрішнього контролю
1	2	3
1	Яровенко Г.М. [195, с. 10]	Визначено підхід до його організації внутрішнього контролю як системи взаємопов'язаних заходів, спрямованих на перетворення інформації за допомогою механізму, яким виступає кадрове, організаційне, методичне, технічне та програмне забезпечення під управлінням нормативно-правових положень
2	Ліба Н.С., Назаренко Є.Є. [115, с. 316]	Організація системи внутрішнього контролю передбачає: визначення суб'єктів здійснення контрольних процедур, об'єктів, що підлягають контролю; ідентифікація основних об'єктів, на які слід звернути увагу в ході перевірки; планування контролю (розробка плану здійснення внутрішнього контролю за обраним об'єктом, розробка переліку типових поршень, формування переліку повноважень суб'єктів контролю); систематизація джерел інформації, що є основою для здійснення контролю, та прийомів документального та фактичного контролю, що доцільно застосовувати по відношенню до обраного об'єкту перевірки
3	Дережа З.П. [40]	Організація внутрішнього контролю – це поетапний процес впорядкування та налагодження системи внутрішнього контролю на сільськогосподарському підприємстві, який складається із заходів щодо її створення, постійного впорядкування, удосконалення її функціонування
4	Погорелов Ю.С., Миронова Ю.Ю., Мазурьоник В.В. [150]	Організація внутрішнього контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю.
5	Пантелеєв В.П. [145, с. 18-19]	На основі систематизації основних засад внутрішнього контролю, які містяться у нормативних документах та рекомендаціях з урахуванням досвіду ринкової економіки, запропоновано перелік основних засад організації внутрішнього контролю
6	Бондар Ю.А. [10, с. 169]	Організація внутрішнього контролю: проста організаційна структура з чіткими лініями підпорядкованості, відповідальність у рамках повноважень, звітність перед керівниками, можливість швидкого реагування при зміні як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, чітке визначення ролі і відповідальності кожного відділу, належний рівень контролю

Продовження табл. 3.2

1	2	3
		діяльності співробітників і періодична оцінка результатів їхньої роботи
7	Щирська О.В. [193, с. 225]	Під організацією внутрішнього контролю слід розуміти набір дій, які здійснюються власником та спрямовані на підвищення правильності відображення процесу в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві

Джерело: систематизовано автором.

Критичний аналіз поглядів вчених та науковців на проблеми організації внутрішнього контролю на підприємстві засвідчує відсутність комплексних напрацювань та систематизації особливостей організації внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків. Зазначеними в табл. 3.2 авторами приділяється основна увага процедурному аспекту організації системи внутрішнього контролю. Зважаючи на зазначене, вважаємо, що організація внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків це – система взаємопов'язаних політик, процедур та заходів, спрямованих на упорядкування здійснення функцій внутрішнього контролю в сфері здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків та невизначеності, забезпечення ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій та збереження майна підприємства. Правильно організована система внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків включає:

- чітке встановлення цільового спрямування внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків та під впливом факторів невизначеності зовнішнього та внутрішнього економічного середовища;
- визначення суб'єктів і об'єктів внутрішнього контролю ЗЕД;
- інформаційне, організаційне та методичне забезпечення проведення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків;
- організаційні положення узагальнення результатів та оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків. Схематично модель організації внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків зображена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Організація внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків

Джерело: розроблено автором.

Запропонований підхід до організації системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO на підприємстві створює умови для застосування різних форм контролю з урахуванням специфіки

діяльності підприємств, включаючи систему раціонального розподілу контрольних функцій між структурними підрозділами та службою внутрішнього аудиту. Розглянемо більш детально кожен із запропонованих складових організації внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків.

На підприємствах організація внутрішнього контролю ЗЕД залежить від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, видів і масштабів діяльності, розгалуженості організаційної структури та наявності відокремлених підрозділів, забезпеченості достатнім обсягом необхідних економічних ресурсів, ставлення управлінського персоналу до внутрішнього контролю. Цільове спрямування внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків, встановлення методи та цілей його здійснення належить до обов'язків управлінського персоналу (власника, керівника підприємства). Управлінський персонал обирає форму організації системи внутрішнього контролю ЗЕД (самоконтроль, інституційний, функціональний).

Самоконтроль полягає у здійсненні кожним працівником контролю за власними діями та виконанням свої посадових обов'язків. Інституційний контроль формується шляхом створення відокремленого підрозділу, який здійснюватиме функції внутрішнього контролю в цілому на підприємстві (служба внутрішнього контролю, служба внутрішнього аудиту, відділ контролю та ревізії тощо). Функціональний контроль здійснюється безпосередньо керівниками відповідних структурних підрозділів та працівниками, до обов'язків яких входить здійснення контрольних функцій. Забезпечення ефективного здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є можливим лише при синтезі зазначених трьох організаційних форм контролю. Дана ситуація зумовлена тим, що здійснення зовнішньоекономічних операцій відбувається на рівні різних структурних підрозділів підприємства, при цьому також задіяні різні працівники, між якими слід налагодити інформаційні потоки скоординовані за інформаційними запитами та потребами користувачів. На етапі організації внутрішнього

контролю ЗЕД слід здійснити детальний розподіл контрольних функцій та повноважень між суб'єктами організації внутрішнього контролю (власник, керівник, уповноважена особа) та суб'єктами здійснення внутрішнього контролю (працівники підрозділів внутрішнього контролю, працівники задіяні у здійсненні ЗЕД).

«Враховуючи різноманітність суб'єктів внутрішнього контролю зовнішньоекономічних договорів, перетині їх функціональних обов'язків в ході виконання перевірок, необхідно упорядкувати та систематизувати черговість виконання контрольних процедур щодо одного об'єкта представниками різних служб підприємства й закріпити це у таких внутрішніх регламентах підприємства, як: посадові інструкції, положення про відповідні структурні підрозділи (служби, відділи), положенні про внутрішній контроль» [28, с. 67].

Об'єктами внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є: бізнес-процеси, які здійснюються в процесі ЗЕД (проведення переговорів з нерезидентами, укладання договорів ЗЕД та оцінка ризиковості зовнішньоекономічної операції); елементи облікової політики та зовнішньоекономічні операції, записи в первинних та узагальнюючих бухгалтерських документах, що надають інформацію про особливості здійснення даного типу операцій; ризики ЗЕД та наслідки їх настання як об'єкт бухгалтерського обліку, розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності підприємства, виявленні порушення та відхилення здійснених зовнішньоекономічних операцій.

Рациональна та дієва організація системи внутрішнього контролю ЗЕД базується на формуванні належного інформаційного забезпечення. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків втілюється в сукупності документів, що містять інформацію про об'єкт контролю. Перелік інформаційного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків представлено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД

№ з/п	Вид інформаційного забезпечення	Характеристика та основні складові
1	Нормативно-правові документи	Митний кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України; Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-ХІІ; закон України «Про валюту і валютні операції» від 21 червня 2018 року № 2473-VIII; Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 № 492 «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів» та інші
2	Розпорядчі документи	Положення про облікову політику, внутрішні накази, розпорядження та рішення щодо організації та здійснення зовнішньоекономічних операцій
3	Договори ЗЕД	Укладені договори ЗЕД, особливі положення, що визначають контроль за ризиками ЗЕД, права, обов'язки та відповідальність сторін у випадку виникнення ризиків ЗЕД, оцінка фінансової надійності стану контрагента; додатки до договору
4	Первинні та узагальнюючі бухгалтерські документи з обліку ЗЕД	Вантажно-митні декларації, інвойси, рахунки синтетичного та аналітичного обліку щодо обліку ЗЕД, залізнична вантажна накладна, автодорожня, авіаційна транспортна накладна, акт наданих послуг (виконаних робіт), страховий поліс, страховий сертифікат
5	Фінансова та управлінська звітність підприємства	Фінансова звітність, примітки до річної фінансової звітності та розкриття облікової політики, управлінська звітність щодо результатів здійснення ЗЕД, аналітичні довідки
6	Робочі документи суб'єктів внутрішнього контролю	Звіти про результати попередніх перевірок зовнішнього і внутрішнього контролю, робочі документи служби внутрішнього контролю, робочі документи суб'єктів внутрішнього контролю

Джерело: розроблено автором.

Використання наведених видів інформаційного забезпечення сприяє отриманню якісної та повної інформації, яка є основою для здійснення контрольних процедур в сфері перевірки здійснення зовнішньогосподарських операцій в умовах зростання ризиків. Організаційне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків передбачає розробку сукупності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів, використання яких забезпечить ефективного проведення та отримання достовірної, об'єктивної та

неупередженої інформації щодо здійснених зовнішньоекономічних операцій та наслідків виникнення ризиків в даній сфері (рис. 3.3).

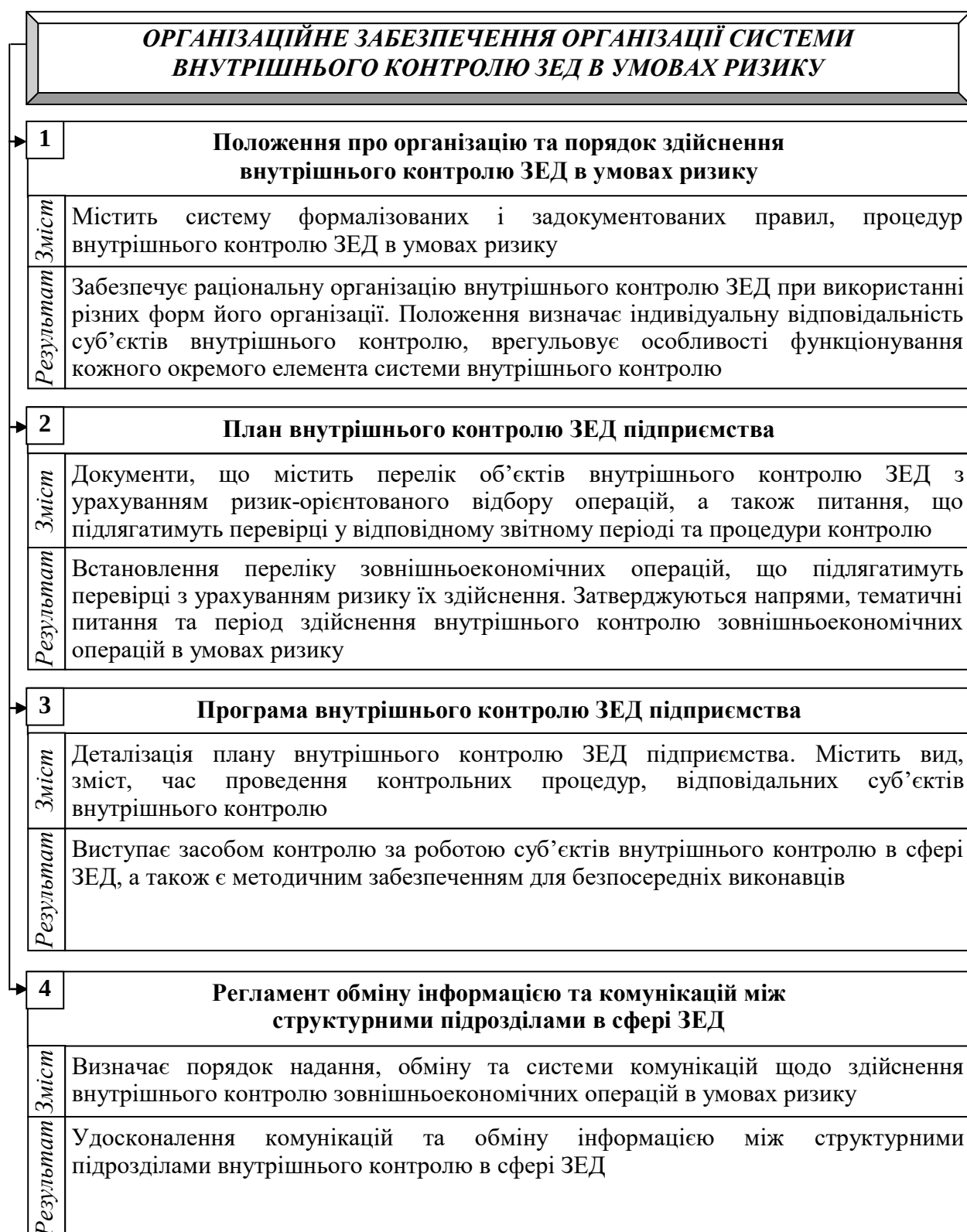


Рис. 3.3. Організаційне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків

Джерело: розроблено автором.

Організаційне забезпечення слід розглядати як сукупність внутрішніх документів, що регламентують функціонування організаційної структури суб'єктів внутрішнього контролю. Серед основних елементів організаційного середовища внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків слід викоремити документальне забезпечення та сукупність внутрішніх регламентів. Розробка та затвердження представлених на рис. 3.3 внутрішніх регламентаційних документів забезпечує єдине розуміння та встановлення найбільш доцільних форм та заходів внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків. Запропоновані розпорядчі документи повинні бути конкретними та забезпечувати впевненість у тому, що суб'єкти внутрішнього контролю в сфері ЗЕД їх знають, розуміють та виконують. Обґрунтованість складених планів та програм внутрішнього контролю ЗЕД дозволяє здійснити об'єктивну оцінку законності і доцільності здійснених зовнішньоекономічних операцій, повноти їх відображення на рахунках бухгалтерському обліку, здійснити оцінку впливу наслідків настання ризиків ЗЕД на фінансові результати діяльності підприємства. Форми запропонованих на рис. 3.3 документів розроблені та наведені в Додатках Е-К до дисертації.

Підбір та формування методичного забезпечення організації системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків передбачає обґрунтування та вибір прийомів фактичного та документального внутрішнього контролю (документальні (формальна, арифметична, нормативно-правова, зустрічна, логічна, взаємна перевірка), фактичні (спостереження, інвентаризація, анкетування, службове розслідування), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки), узагальнення й реалізації результатів контролю). Важливою складовою методичного забезпечення організації системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є розробка класифікатора типових порушень здійснення та відображення в бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків.

Завершальним етапом організації системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є організація узагальнення результатів внутрішнього контролю та його моніторинг. Результати проведеного внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків повинні належним чином оформлюватися та документуватися. З метою своєчасного та оперативного надання інформації про виявлені відхилення та недоліки у здійсненні зовнішньоекономічних операцій, належної систематизації результатів перевірки запропоновані наступні форми внутрішньої звітності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Запропоновані форми внутрішньої звітності про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків

№ з/п	Зміст форми звітності	Характеристика форми звітності
1	2	3
1	Звіт про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій	Розкривається інформація про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій, виявленні порушення та недоліки в частині документального оформлення здійснення зовнішньоекономічних операцій, причини виникнення цих порушень, сукупність рекомендації для управлінського персоналу щодо їх усунення. Зазначається перелік застосованих документальних та фактичних прийомів контролю, підтверджувальні документи
2	Звіт про результати внутрішнього контролю ризиків ЗЕД	Розкривається інформація про види ризиків ЗЕД, результати їх оцінки, вартісне вираження результатів настання ризиків ЗЕД, результати перевірки документів, що підтверджують суму понесених витрат, в результаті настання ризиків ЗЕД, наводиться перелік виявлених порушень та причини їх виникнення, перелік застосовуваних прийомів документального і фактичного контролю та шляхи усунення виявлених порушень з метою запобігання їх виникнення в майбутньому

Джерело: розроблено автором.

Запропоновані внутрішні звіти про результати внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків, сприятимуть зведенню інформації про стан об'єкту перевірки, забезпечать оперативне надання інформації керівництву та оформлення рекомендації щодо усунення

виявлених порушень. Форми запропонованих внутрішніх звітів про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків наведені в Додатку М до дисертації.

Для забезпечення дієвості виконання процедур внутрішнього контролю в сфері здійснення ЗЕД, реалізації обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю одним із елементів організації системи внутрішнього контролю є моніторинг. Моніторинг внутрішнього контролю є цілеспрямованим процесом оцінки дієвості, результативності та ефективності здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків. Організація та здійснення моніторингу впливає на якість підконтрольних операцій, ефективність всього процесу внутрішнього контролю, оцінку його структури. Моніторинг внутрішнього контролю здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків може проводити внутрішній аудитор або наглядова рада, які регулярно надаватимуть інформацію щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю, акцентуючи увагу на результативності функціонування системи внутрішнього контролю за даним видом операцій.

Організація системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є засобом реалізації превентивної функції контролю, що сприяє запобіганню виникнення помилок, несприятливих тенденцій настання ризиків ЗЕД, виникнення невинуватених втрат та майна власника. Прикладне значення розроблених пропозицій та рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього контролю здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків полягає у формуванні цілісної системи управління наслідками здійснення зовнішньоекономічних операцій, та ризиків, які виникають при цьому.

Визначаючи фінансові результати діяльності підприємства, варто відзначити, що основні загальноекономічні та фінансові науково-фінансові результати, які завжди актуальні на ринках з високою конкуренцією і високою волатильністю попиту, займають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива і водночас дуже складна економічна і обліково-аналітична категорія. Зміст поняття «фінансові результати» виражається в

категоріях «прибуток» і «збиток», в яких зміст протилежний, але порядок їх формування однаковий. Застосування принципу нарахування і зіставлення доходів і витрат включає в себе формування фінансових результатів шляхом їх порівняння. Висока величина фінансових результатів діяльності підприємств забезпечує зміцнення державного бюджету за рахунок податкових надходжень, сприяє зростанню інвестиційної привабливості компанії, ділової активності в промисловому і фінансовому секторах [104, с. 99].

Управління фінансовими результатами має бути спрямоване на підвищення рентабельності та швидкості обігу інвестиційного капіталу. Для поліпшення управління фінансовими результатами підприємствам не слід обмежуватися показниками, безпосередньо пов'язаними зі структурою регламентованих звітів про фінансові результати, а слід збагатити методологію планування, управління та аналізу різними показниками фінансових результатів, вибрати і активно застосовувати методи факторного аналізу.

Необхідність контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності суттєво впливає на ефективність і стабільність роботи підприємств на міжнародних ринках, зумовлена наступними факторами:

Глобальна економічна нестабільність: світова економіка стикається з багатьма викликами, включаючи економічні кризи, торгові війни, санкції, зміни валютних курсів та інші фінансові потрясіння. Ці фактори безпосередньо впливають на зовнішньоекономічну діяльність підприємства і підвищують ризики, які можуть негативно позначитися на фінансових результатах.

Необхідність адаптації до мінливих ринкових умов: в умовах глобальної економічної нестабільності, якщо компанії не будуть належним чином адаптувати свої фінансові результати до змін на зарубіжних ринках, особливо до коливань попиту, змін тарифів, обмінних курсів і торгових бар'єрів, вони можуть втратити конкурентну перевагу і зазнати фінансових втрат.

Валютний ризик та його вплив на ефективність бізнесу: компанії піддаються ризикам, пов'язаним з коливаннями обмінного курсу, оскільки вони часто торгують іноземною валютою. Нестабільність валютного ринку може мати істотний вплив на прибутковість таких підприємств, тому важливо мінімізувати ці ризики шляхом ефективного управління потоками іноземної валюти.

Зростаюче значення фінансової стабільності: у ситуаціях, коли економіка нестабільна, важливо, щоб підприємства могли забезпечити фінансову стабільність, підтримувати ліквідність та швидко реагувати на зміни у зовнішньому середовищі. Створення ефективної системи моніторингу фінансових показників є ключем до досягнення цих цілей.

Політичні та регулятивні ризики: на зовнішньоекономічну діяльність підприємства можуть вплинути політичні та регулятивні зміни, зокрема санкції, зміни в митних правилах і тарифах, а також може змінитися бізнес-середовище. Підприємствам необхідно мати механізми контролю, які можуть швидко реагувати на такі зміни, щоб підтримувати стабільну роботу.

Необхідність вдосконалення системи фінансового менеджменту: з глобалізацією і розвитком технологій збільшується кількість інструментів і методів фінансового аналізу та управління. Підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, потребують впровадження сучасних систем управлінського обліку, автоматизації фінансових процесів і моніторингу. Це дозволяє своєчасно виявляти фінансові ризики та узгоджувати стратегії.

Розробка і вдосконалення методологічного забезпечення контролю ЗЕД в ризикових ситуаціях повинні здійснюватися з використанням системного підходу, що надалі сприятиме належній ефективності та раціональності виконуваних керівництвом функцій [11].

Контроль фінансових результатів ЗЕД підприємств є важливим аспектом управління в умовах глобальної економічної нестабільності. Контроль фінансових результатів дозволяє забезпечити фінансову стійкість компанії, знизити ризики і забезпечити її конкурентоспроможність на міжнародному ринку. У цьому контексті контроль фінансових результатів

включає в себе кілька основних етапів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Етапи контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств

Етапи	Напрями	Характеристика
1	2	3
Аналіз і оцінка фінансових результатів	Прибуток і збитки	Аналіз експортних надходжень і витрат на імпорт, витрат на логістику, митних зборів, податків і т. д.
	Рентабельність	Визначення рентабельності ЗЕД, включаючи аналіз таких показників, як норма прибутку від продажів, норма рентабельності витрат, норма прибутку на активи
	Валютні коливання	Облік валютного ризику, особливо в ситуаціях нестабільності обмінного курсу. Важливо відстежувати валютні втрати або прибутки, пов'язані з коливаннями обмінного курсу
Моніторинг витрат і доходів	Доходи від експорту	Оцінка стабільності доходів від зовнішньоекономічних операцій, яка залежить від цін на сировинні товари, попиту на продукцію та інших економічних факторів. Важливо вчасно коригувати свою стратегію продажів, щоб зберегти прибутковість
	Витрати на імпорт та логістику	Постійний моніторинг витрат на імпорт товарів і послуг, транспортування та митні платежі. У разі зростання витрат на логістику і зміни тарифів компанії доведеться коригувати цінову стратегію
	Податкові зобов'язання	Контроль податкових зобов'язань, які можуть змінюватися у відповідь на зміни в міжнародних угодах, тарифах і політиці окремих країн
Управління валютними ризиками	Хеджування валютних ризиків	Використання фінансових інструментів (форвардних контрактів, опціонів і т. д.) для хеджування з метою пом'якшення впливу коливань обмінного курсу на фінансові результати
	Диверсифікація валютних потоків	Компанії можуть диверсифікувати свої валютні надходження з різних ринків, щоб зменшити вплив волатильності окремих валют на їх результати
	Ризики зовнішнього середовища	Важливо враховувати політичні, економічні та соціальні ризики, які можуть вплинути на нашу зовнішньоекономічну діяльність. До них відносяться торгові бар'єри, санкції, тарифи та зміни обмінного курсу
	Диверсифікація ринків збуту та постачання	Компаніям слід розглянути можливість диверсифікації своїх постачальників і ринків збуту, щоб зменшити свою залежність від одного регіону або партнера
Оцінка ризиків та антикризове управління	Фінансова ліквідність	Забезпечення стійкості та ліквідності підприємства в разі несприятливих фінансових умов, таких як зміна валютних курсів, зміни в податковій системі або розірвання торгових угод

Продовження табл. 3.5

1	2	3
Інструменти та методи контролю	Фінансовий аналіз	Регулярний фінансовий аналіз за допомогою звітів про доходи та витрати, аналізу грошових потоків та співвідношення активів та зобов'язань допомагає визначити відхилення від планів та прогнозувати фінансові ризики
	Бюджетування та прогнозування	Розробка детальних бюджетів і прогнозів доходів і витрат з урахуванням змін у коливаннях валютних курсів, економічних умов, зовнішньоекономічної політики. Це дозволяє компаніям своєчасно реагувати на зміни в нестабільному середовищі
	Керування дебіторською та кредиторською заборгованістю	У зовнішній торгівлі важливо управляти термінами оплати товарів і послуг, а також своєчасною оплатою імпорту, щоб уникнути штрафів і збитків
Вплив на стратегічне планування	Стратегія зростання на зовнішніх ринках	Аналіз потенційних ринків для підтримки або збільшення обсягів зовнішньої торгівлі. Компанії повинні бути готові до змін у міжнародній торгівлі, таких як санкції, торгові обмеження та політична нестабільність в окремих країнах
	Адаптація цінових стратегій	В умовах глобальної нестабільності компаніям доводиться адаптувати свої цінові стратегії з урахуванням змін у вартості логістики, тарифах та інших факторах

Джерело: авторська розробка.

Контроль фінансових результатів є важливою частиною управління фінансами будь-якого торговельного підприємства, який включає процес оцінки, аналізу та коригування фінансових показників для забезпечення досягнення стратегічних цілей підприємства. У цьому процесі важливе місце відводиться методам і механізмам контролю фінансових результатів, які є важливими інструментами забезпечення стабільності та ефективності їх діяльності в умовах глобальної економічної нестабільності.

Процес контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств включає кілька ключових етапів, кожен з яких має важливе значення для забезпечення фінансової стабільності підприємства та ефективного використання його ресурсів на міжнародних ринках. Детальний опис етапів цього процесу подано у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Процеси контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств

№	Процеси	Характерні особливості
1	2	3
1	Планування та бюджетування	- Розробка плану доходів і витрат, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю (експорт, імпорт, логістика та ін.). - Прогнозування валютних надходжень та витрат, планування митних платежів, податків та інших витрат. - Визначення оптимальних курсів валют для обміну та планування необхідного обсягу валюти для здійснення зовнішньоекономічних. - Визначення фінансових показників, таких як маржа, рентабельність, рівень витрат на логістику, транспортування
2	Моніторинг доходів від ЗЕД	- Щомісячне або щоквартальне порівняння фактичних доходів від експорту з прогнозом. - Визначення основних джерел доходів (наприклад, експортних товарів або надання послуг), а також оцінка обсягів продажу та рівня ціни на загальну суму. - Аналіз змін у валютних курсах і вплив їх на доходи. - Аналіз досягнення запланованих показників рентабельності експорту
3	Моніторинг витрат на зовнішньоекономічну діяльність	- Аналіз витрат на імпорт товарів і послуг, транспортування, митні збори, страхування та інші витрати, пов'язані з експортними операціями. - Порівняння запланованих витрат з фактичними для виявлення відхилень. - Аналіз витрат на управління валютними операціями
4	Аналіз та контроль валютних ризиків	- Оцінка ефективності існуючих хеджувальних інструментів і прийняття рішення щодо коригування стратегії у разі зміни ринкових. - Порівняння результатів валютних операцій з прогнозами і планами для виявлення негативних відхилень
5	Аудит фінансових результатів ЗЕД	- Проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, яке включає перевірку правильності обліку доходів і витрат. - Перевірка відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та вимогам обліку податкових органів. - Аналіз дотримання митних процедур, податкових зобов'язань та інших юридичних вимог при здійсненні ЗЕД. - Оцінка ефективності внутрішніх контролів щодо управління фінансовими ризиками
6	Аналіз відхилень та коригування стратегії	- Визначення причин зміни між фактичними та прогнозованими фінансовими результатами. - Аналіз фінансових коефіцієнтів та інших показників (наприклад, рентабельність, ліквідність, оборотність активів) для оцінки ефективності ЗЕД. - Оцінка результатів валютних операцій, аналіз витрат і доходів від ЗЕД. - У разі необхідності коригування планів щодо розвитку ЗЕД (наприклад, зміна партнерів, торгових умов, зміна цін)

1	2	3
7	Формування та подання фінансової звітності	- Підготовка фінансової звітності від ЗЕД. - Формування звітності для податкових органів, митних служб, банківських установ і міжнародних партнерів. - Забезпечення офіційного подання звітності, дотримання вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і національних стандартів. - Оцінка фінансової стійкості підприємства на основі результатів ЗЕД
8	Оцінка результативності та коригування стратегії ЗЕД	- Оцінка ефективності ЗЕД через аналіз фінансових результатів. - Порівняння реальних результатів зі стратегічними цілями підприємства. - Внесення коригувань у стратегію розвитку ЗЕД, якщо необхідно змінити маркетингові стратегії, вибрати партнерів або адаптувати стратегію фінансів.

**Джерело: розроблено автором на основі [65; 123]*

Процес контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств є багатограним і включає кілька етапів: від планування і моніторингу до аналізу відхилень і коригування стратегії. Це дає можливість підприємствам забезпечити ефективне управління їх міжнародними операціями, мінімізувати фінансові та валютні ризики, а також оптимізувати витрати і досягти бажаних

Методи і механізми моніторингу фінансових результатів ЗЕД підприємств допоможуть забезпечити ефективне управління фінансами, мінімізувати ризики і підвищити стійкість підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності.

ЗЕД супроводжується низкою ризиків: коливаннями валютних курсів, змінами в міжнародних угодах, санкціями, тарифними бар'єрами і т.д. з метою ефективного моніторингу фінансових результатів використовуються різні методи і механізми, що дозволяють мінімізувати ці ризики і забезпечити оптимальне використання ресурсів (табл. 3.7). Вони сприяють своєчасному виявленню відхилень, координації фінансових планів та оптимізації витрат, що є основою для стабільної та прибуткової роботи на міжнародному ринку.

Таблиця 3.7

Методи і механізми контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств

Методи контролю фінансових результатів	Механізми контролю фінансових результатів
Аналіз фінансової звітності	Управління валютними ризиками
Коефіцієнтний аналіз	Контроль за ціноутворенням та витратами
Аналіз відхилень	Управління ризиками через страхування
Метод прогнозування	Автоматизація фінансового контролю
Метод стрес-тестування	Фінансовий моніторинг та звітність

Джерело: розроблено автором.

Серед них є кілька ключових напрямків для поліпшення моніторингу фінансових показників на світовому ринку і підтримки конкурентоспроможності (рис. 3.4.):

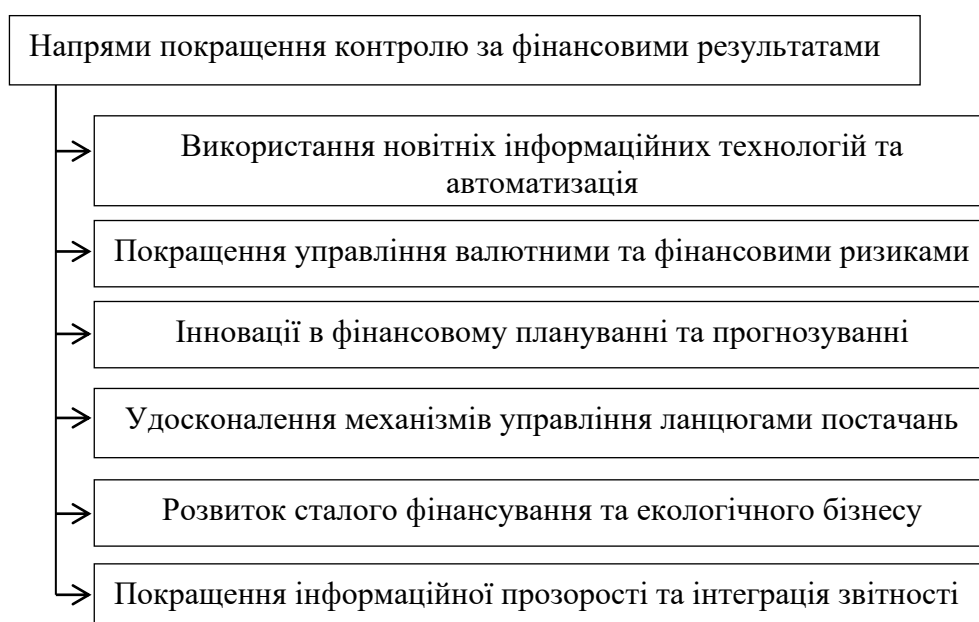


Рис. 3.4. Перспективи розвитку контролю за фінансовими результатами підприємств

Джерело: розроблено автором.

Перспективи розвитку контролю за діяльністю підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності обумовлені необхідністю адаптації до постійно мінливих зовнішніх умов, особливо в таких ситуаціях, як коливання валютних курсів, зміни в міжнародних торгових угодах, наявність політичних і

фінансових криз, на які підприємства повинні реагувати швидко і ефективно справляємося з новими завданнями. Це дозволяє знизити вплив зовнішніх ризиків на фінансові результати і забезпечити стійкість і конкурентоспроможність компанії на міжнародному рівні.

Необхідність проведення контролю фінансових результатів ЗЕД підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності включає регулярний аналіз фінансових показників, моніторинг валютних ризиків, реалізацію антикризових стратегій, бізнес-процесів для забезпечення фінансової стабільності та адаптації до мінливих економічних умов.

Контроль фінансових результатів ЗЕД підприємств є необхідним елементом забезпечення стабільності та фінансової безпеки підприємств, що працюють на міжнародних ринках. Без належного здійснення контролю існує високий ризик неефективного використання ресурсів, фінансових втрат через коливання валютних курсів та порушення митного та податкового законодавства. Це вимагає регулярного контролю фінансових показників, швидкого реагування на зміни у зовнішньому середовищі та використання сучасних інструментів.

Перспективами подальших досліджень для ефективного контролю є впровадження інноваційних технологій, розробка стратегій формування контролю, що дозволить торговельним підприємствам ефективно здійснювати контроль за фінансовими результатами.

Ефективність бізнесу значною мірою залежить від організації господарського контролю як на рівні підприємства, так і на рівні держави, оскільки організація системи контролю за господарським життям підприємства є ефективним способом перевірки законності, достовірності та доцільності операцій, що здійснюються на підприємстві. Вважаємо, що налагоджена система організації господарського контролю зводить до мінімуму здійснення будь-яких шахрайських дій, а результати контролю дозволяють побудувати оптимальну з точки зору ефективності та витрат систему захисту бухгалтерської інформації, адекватну поточним завданням та

цілям підприємницької діяльності. Однак організація контролю, яка склалася в сучасних умовах, вже не може задовольняти власників і управлінців та потребує удосконалення, оскільки не відповідає умовам, що змінюються і відповідають ризик-орієнтованому управлінню та комп'ютерному середовищу його здійснення. Система управління підприємств на сьогодні потребує організації контролю нового рівня, що забезпечуватиме не лише отримання оперативної, повної та достовірної інформації про об'єкти, які відображаються в системі фінансової й податкової звітності, а й сприятиме забезпеченню збереження активів підприємства шляхом вироблення ефективної системи внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій підприємства в умовах зростання ризиків.

3.2. Методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств: ризик-орієнтований підхід

Формування належних передумов для збереження майна підприємства, підвищення показників прибутковості його діяльності передбачає формування відповідного механізму внутрішнього контролю. Методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств втілюється в розробці теоретичних та прикладних положень з його здійснення. Формування алгоритмів здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах впливу факторів невизначеності та дії ризиків актуалізує розробку та оновлення існуючих підходів до здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій. Побудова методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах розширення сфер та об'єктів внутрішнього контролю повинна передбачати врегулювання етапів, стадій та процедур внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій на різних етапах їх виконання.

«Зовнішньоекономічна діяльність є достатньо складним і ризикованим процесом. Суб'єкти господарювання припускаються помилок під час проведення

операцій у сфері ЗЕД, несуть значні фінансові втрати. Щоб уникнути таких втрат, управлінський персонал підприємств має бути обізнаним щодо організації, обліку, звітування, оподаткування зовнішньоекономічних операцій» [119, с. 45]. Наявність зазначених проблемних питань підвищує актуальність розробки методичного забезпечення контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій суб'єктами господарювання в умовах нестабільного економічного середовища.

Дослідження наукових напрацювань в сфері розробки методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств засвідчує недостатній рівень приділення уваги серед вчених та науковців в даній сфері. Враховуючи, що початковим етапом здійснення зовнішньоекономічної операції є укладення зовнішньоекономічного договору Я.І. Глущенко [28] досліджено особливості внутрішнього контролю зовнішньоекономічного договору, деталізовані об'єкти, суб'єктів, джерела інформації, методичні способи і прийоми попереднього, поточного та послідуячого контролю зовнішньоекономічного договору. Також автором запропонована методично-інформаційна модель внутрішнього контролю зовнішньоекономічного договору (контракту), використання якої дозволяє здійснити контроль за виконанням умов зовнішньоекономічного контракту на різних стадіях його виконання. Разом з тим, автором не приділено увагу ризикам, які можуть виникати залежно від положень зовнішньоекономічного договору та не визначені методичні засади їх внутрішнього контролю.

Детальне дослідження та розробка методичного забезпечення контролю експортно-імпортних операцій наявні в дисертаціях на здобуття наукового ступеня доктора та кандидата економічних наук (Додаток Л, табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Систематизація пропозицій з удосконалення методичного забезпечення контролю ЗЕД

№ з/п	Питання удосконалення методичного забезпечення контролю ЗЕД	Автор	Загальна кількість
1	2	3	4
1	Удосконалення методичних положень внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій	Венцель В.Т. [15]; Букреева Н.П. [12]; Книшек О.О. [93]	3

1	2	3	4
2	Розвинута методика та організація зовнішнього аудиту експортно-імпортних операцій	Мельничук І.В. [124]; Беляков О.О. [6]; Коблянська Г.Ю. [95]; Федькевич Н.В. [184]; Бабій Л.І. [3]; Кожухова Т.В. [97]	6
3	Ідентифікована та структурована предметна сфера аудиту ЗЕД Розроблений формат надання супутніх аудиторських послуг як складової аудиту ЗЕД	Лубенченко О. Е. [118]	1

Джерело: систематизовано автором.

Результати дослідження висвітлених питань в дисертаціях вчених та науковців засвідчують низький рівень вивчення питань розвитку методичного забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій. Дослідження питань методики внутрішнього контролю в частині експортно-імпортних операцій детально висвітлені в дисертації Т.В. Венцеля. При цьому окремі питання удосконалення методичних положень контролю операційних витрат при здійсненні операцій з імпортною сировиною детально розглянуті в дисертації Н.П. Букреєвої. В свою чергу, Книшик О.О. розробила методику внутрішнього контролю ефективності ЗЕД підприємства. Зазначені результати дослідження засвідчують, що питання розробки та удосконалення методичного забезпечення контролю ЗЕД в умовах невизначеності та впливу ризиків не досліджені, що зумовлює недостатній рівень результативності та неспроможність системи внутрішнього контролю реалізувати превентивну функцію контролю в сфері здійснення ЗЕД. Також варто звернути увагу, що значно більше уваги авторами приділено питанням розвитку організації, методики та методології аудиту ЗЕД підприємства. Серед основних пропозицій науковців в частині удосконалення методичного забезпечення аудиту ЗЕД слід виокремити розробку прикладних положень (удосконалення робочих документів аудитора, розробка плану та програми аудиту операцій ЗЕД, етапів та порядку проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій підприємств тощо).

Розвиток та удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків слід здійснювати із застосуванням

системного підходу, що в подальшому сприятиме високій результативності та раціональності виконання функцій суб'єктами контролю. Основними завданнями внутрішнього контролю ЗЕД підприємства є такі:

- формування впевненості в управлінського персоналу в частині досягнення запланованих результатів здійснення ЗЕД та основної мети діяльності підприємства;
- забезпечення раціонального використання ресурсів підприємства та підвищення ефективності виконання умов ЗЕД контрактів;
- своєчасна ідентифікація, оцінка та мінімізація наслідків впливу ризиків здійснення зовнішньоекономічних операцій;
- оперативне реагування та гнучкість пристосування підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища в сфері здійснення ЗЕД ;
- забезпечення дотримання вимог законодавства в сфері ЗЕД, повноти і достовірності фінансової звітності підприємства;
- дотримання вимог внутрішніх розпорядчих та регламентаційних документів в частині виконання бізнес-процесів в сфері виконання умов договорів ЗЕД тощо.

Реалізація завдань системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків забезпечується шляхом формування належного методичного забезпечення та механізмів контролю, які забезпечать ефективне здійснення бізнес-процесів в сфері ЗЕД. Основними вимогами, яким повинна відповідати система внутрішнього контролю в даному випадку повинні бути такі:

- система внутрішнього контролю ЗЕД повинна бути невід'ємною частиною системи управління суб'єкта господарювання;
- використовувати ризик-орієнтований підхід при формуванні та визначенні переліку об'єктів внутрішнього контролю ЗЕД;
- своєчасно виявляти нові ризики ЗЕД, оцінювати їх вплив та формувати інструментарій для мінімізації наслідків їх виникнення;
- підлягати постійному моніторингу та удосконаленню для забезпечення результативності та ефективності здійснення контрольних процедур;

– формувати належні комунікаційні зв'язки між різними структурними підрозділами підприємства в частині обміну інформацією про недоліки здійснення зовнішньоекономічних операцій;

– містити процедури оперативного повідомлення інформації про відхилення та помилки при здійсненні та обліковому відображенні зовнішньоекономічних операцій.

Одним із основних моментів, від якого залежить побудова методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД є формування переліку об'єктів внутрішнього контролю. Дослідження наукових публікацій та джерел дозволило встановити, що серед авторів щодо даного питання відсутня однаковість думок, зокрема:

1. Венцель В.Т. [15, с. 13] запропонував «об'єкти внутрішнього контролю, пов'язані з експортно-імпортними операціями, розподілити за трьома групами: майно (активи), капітал та зобов'язання; господарські процеси та їх результати; діяльність структурних підрозділів, посадових осіб, що дозволило визначити напрями організації контролю та його методичне забезпечення».

2. Глущенко Я.І. [28, с. 64] розширює перелік об'єктів контролю ЗЕД, виокремлюючи «зовнішньоекономічний договір, як окремий об'єкт внутрішнього контролю, акцентуючи увагу на визначенні мети, суб'єктів, джерел інформації, методичних способах і прийомах контролю».

3. Бовтун О.Л. [8, с. 13] до об'єктів аудиту зовнішньоекономічних операцій відносить: «а) об'єкти, що забезпечують зовнішньоекономічну діяльність (матеріальні та нематеріальні активи, одержані в результаті імпортних операцій; іноземна валюта в касі та на рахунках у банку; заборгованість іноземних покупців та інших контрагентів; заборгованість перед іноземними постачальниками та іншими контрагентами; заборгованість по авансах, виданих або одержаних в іноземній валюті; доходи та втрати від операційних та неопераційних курсових різниць; дебіторська та кредиторська заборгованість підзвітних осіб по закордонних відрядженнях; розрахунки з іноземними засновниками по внесках до статутного капіталу; кредити банку,

одержані в іноземній валюті; інші статті, виражені в іноземній валюті; б) об'єкти, що створюють зовнішньоекономічну діяльність (імпортні операції та їх результат; експортні операції та їх результат); в) об'єкти, що характеризують організацію ЗЕД : наявність або відсутність спеціальних відділів, що регулюють ЗЕД (планових, облікових, контролюючих тощо)»;

4. Добровольська В.В. зазначає, що «об'єктами контролю у сфері ЗЕД є відносини й діяльність суб'єктів господарювання (резидентів і нерезидентів) з приводу їх здійснення, яка, як правило, опосередковується укладанням і виконанням зовнішньоекономічного контракту [42].

Враховуючи наявність диференційованих підходів до визначення переліку об'єктів контролю ЗЕД, вважаємо, що їх складу мають належати безпосередньо господарські операції та процеси, а також їх результати, активи, капітал та зобов'язання, які виникають в ході здійснення таких господарських операцій в сфері ЗЕД. Тому, до об'єктів внутрішнього контролю ЗЕД в умовах невизначеності економічного середовища слід віднести наступні:

- договори ЗЕД та ризики, пов'язані з їх умовами та процесом договірної роботи;
- операції зовнішньої торгівлі;
- операції з міжнародного співробітництва;
- валютно-кредитні операції та пов'язані з ними ризики;
- операції з електронної комерції;
- ризики ЗЕД та наслідки їх виникнення.

В розрізі зазначених об'єктів перевірі повинні підлягати факти господарського життя, які зумовили зміну вартості активів, капіталу та зобов'язань підприємства, його доходів та витрат, а також настання яких зумовило виникнення необґрунтованих втрат і втрачених можливостей.

Забезпечення безперервності процесу внутрішнього контролю ЗЕД базується на розробці та використанні процедур попереднього, поточного та наступного контролю (рис. 3.5).

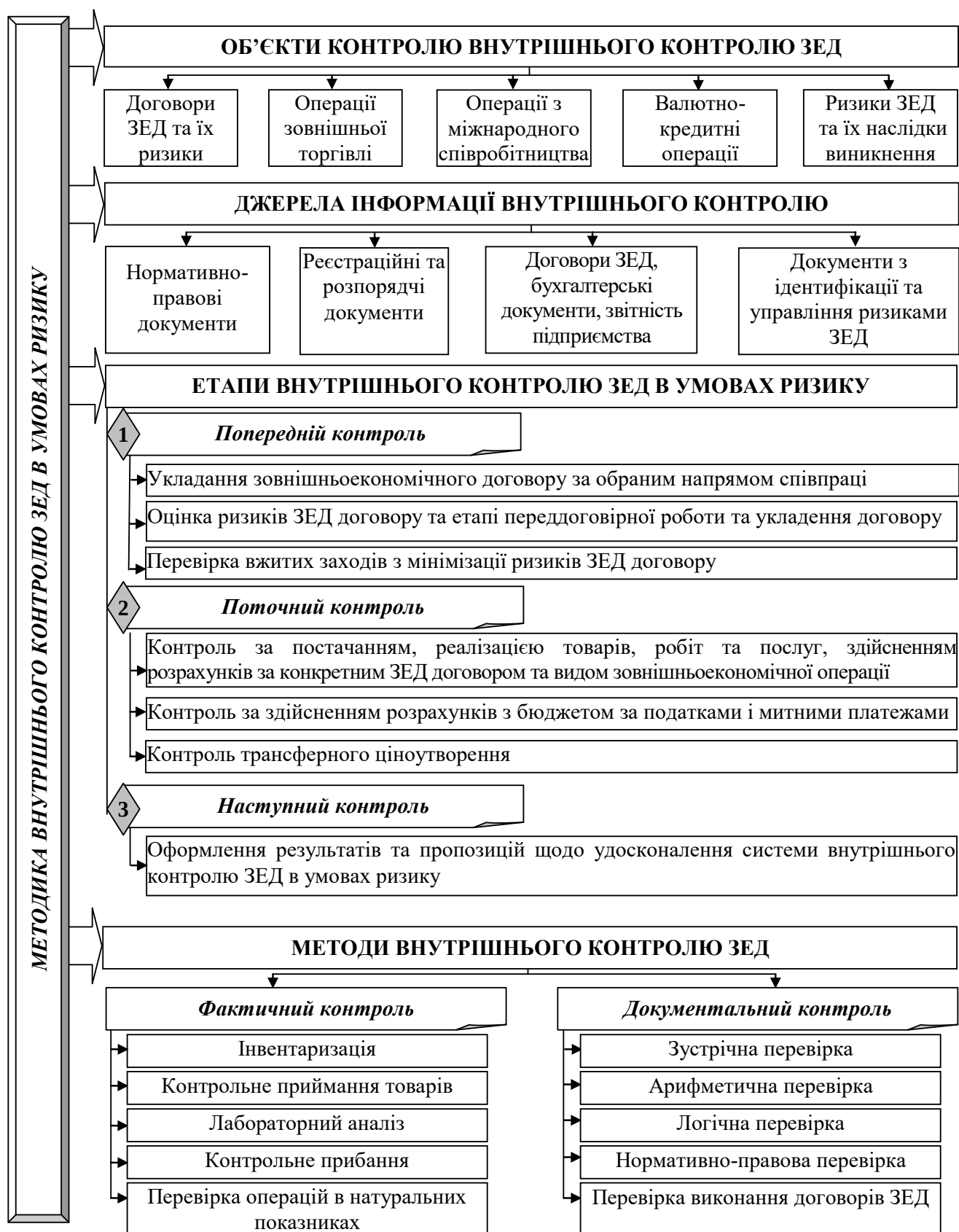


Рис. 3.5. Методика внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків

Джерело: розроблено автором.

Попередній контроль здійснюється на етапі здійснення договірної роботи, формування положень ЗЕД контрактів, попередньої оцінки ризиків, які можуть виникати з умов договору. Зокрема, Глущенко Я.І. [28, с. 66] в ході здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічного договору (контракту) виокремлює наступні його об'єкти:

1. Доцільність укладання договору (контракту) з обраним контрагентом (репутація контрагента; надійність фінансового стану контрагента);
2. Відповідність умов договору (контракту) діючим нормативно-правовим актам;
3. Виконання умов договору (контракту) (своєчасність і повнота поставки товару (надання послуг, виконання робіт), дотримання базисних умов поставки; правильність визначення купівельної ціни, митної вартості, податків, пов'язаних з виконанням зовнішньоекономічного договору; своєчасність та повнота оплати за зовнішньоекономічним договором).

Аналогічного підходу дотримуються В.В. Євдокимов та В.Т. Венцель, зазначаючи, що «початком контролю експортно-імпорتنих операцій можна вважати контроль контрактної діяльності підприємства, тобто перевірка:

— укладених зовнішньоекономічних договорів на предмет відповідності їх міжнародним та національним нормативно-правовим документам, а також внутрішньофірмовим стандартам, положенням підприємства про договірну політику;

- наявності ліцензій чи квот для здійснення експорту та імпорту;
- умов договору, які відповідають домовленості між сторонами;
- правильності використання правил ІНКОТЕРМС;
- правильності встановлення моменту переходу права власності на товар» [47, с. 80]

Крім безпосередніх процедур внутрішнього контролю укладення на виконання умов ЗЕД договорів перевіріці повинні підлягати також ризики, які виникають з умов укладених зовнішньоекономічних контрактів (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Методичне забезпечення внутрішнього контролю ризиків укладення
та виконання зовнішньоекономічного договору (контракту)**

Ризик ЗЕД контракту	Інформаційне забезпечення	Методичні прийоми та способи	Напрями мінімізації впливу ризиків
Недостатня перевірка та оцінка контрагента- нерезидента	Інформація з державних реєстрів іноземних країн, інформація з відкритих джерел, нотаріально перекладені та засвідчені реєстраційні документи нерезидента, інтернет джерела та довідники іноземних держав	Запит, огляд, нормативно- правова перевірка	Детальне вивчення економічного середовища та галузі функціонування контрагента, надсилання офіційних запитів до державних органів країни контрагента, проведення детального фінансового аналізу економічного стану нерезидента
Невідповідність істотних умов договору вимогам законодавства (предмет, ціна, термін дії)	Проект договору ЗЕД та додаткових угод до нього, законодавчі документи країни нерезидента, законодавство України	Нормативно- правова перевірка, взаємна перевірка	Детальне опрацювання істотних умов договору з урахуванням вимог національного та міжнародного права, врахування особливостей оподаткування ЗЕД
Фрагментарна урегульованість умовами договору моменту переходу права власності на товар та ризиків	Договір ЗЕД та додатки до нього, правила Incoterms	Нормативно- правова перевірка, взаємна перевірка, формальна перевірка, логічна перевірка	Перевірка наявності чіткого опису версії та редакції Incoterms, яка підлягатиме використанню при виконанні умов договору. Зазначення в договорі дати або моменту переходу права власності на товар або послугу, а також території її надання
Невизначеність ціни одиниці товару, послуги та несвоєчасні розрахунки за умовами договору	Договір ЗЕД та додатки до нього, виписка банку, платіжні доручення, розрахункові чеки, використання акредитивних форм розрахунків	Арифметична перевірка, взаємна перевірка, формальна перевірка	Закріплення в договорі виду ціни одиниці товару, послуги та процедури її використання. Наявність в договорі варіантів здійснення розрахунків та застосування стягнень у випадку порушення своєчасності проведення платежів
Відсутність в договорі алгоритму дій врегулювання неналежного виконання умов контракту сторонами	Договір ЗЕД та додатки до нього, акт наданих послуг, авіа транспортна накладна, інвойс, вантажна митна декларація, претензія	Арифметична перевірка, взаємна перевірка, формальна перевірка, огляд, спостереження	Детальний опис в договорі переліку вимог, невиконання яких може призвести до застосування санкцій та рекламацій, опис алгоритму застосування санкцій у кожній ситуації

Джерело: розроблено автором.

Слушною є позиція Я.І. Глущенко, що «ключову роль при внутрішньому контролі договорів ЗЕД повинна належати представникам юридичної служби підприємства. Але враховуючи, що серед істотних умов є питання пов'язані з ціною, вартістю, платежами, то до здійснення цього виду контролю також доцільно залучати працівники бухгалтерської служби, а у випадках, коли предмет договору є досить складним – ще й представників технічних та виробничих служб підприємства. Виходячи з переліку об'єктів та джерел інформації, що використовується у процесі внутрішнього контролю виконання узятих зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами, функціональні обов'язки можуть бути розподілені між представники юридичної, бухгалтерської служби підприємств, служб, які відповідають за збут та за постачання, у залежності від того з боку продавця чи покупця розглядається зазначений вид контролю» [28, с. 66-67]. Зазначеними суб'єктами внутрішнього контролю на попередньому етапі внутрішнього контролю повинна здійснюватися оцінка правильності та достатності вжитих заходів в частині мінімізації ризиків ЗЕД договору.

Поточний контроль повинен здійснюватися безпосередньо в момент здійснення господарської операції або процесу в сфері ЗЕД. Основним завданням поточного контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків є своєчасне виявлення відхилень та недоліків в частині здійснення різного типу зовнішньоекономічних операцій, а також усунення або мінімізація негативного впливу ризиків на задані параметри здійснення ЗЕД.

На етапі поточного контролю залежно від обраного об'єкту контролю та напряму здійснення внутрішнього контролю, суб'єкти внутрішнього контролю повинні перевірити:

- правомірність та умови здійснення ЗЕД суб'єктом господарювання (наявність дозволів, ліцензій, квот);
- повнота та якість документального оформлення в частині підтвердження здійснення зовнішньоекономічних операцій, правильність їх складання;

- дотримання вимог бухгалтерського законодавства в частині бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій;
- перевірка правильності застосування курсів валют та розрахунку курсових різниць, їх відображення у складі доходів та витрат підприємства;
- встановлення випадків порушення договірних умов та причин їх виникнення;
- оцінка своєчасності здійснення розрахунків за договорами ЗЕД та кредитно-валютних операцій, встановлення помилок у бухгалтерському та податковому обліку операцій з купівлі-продажу валюти та порядку її використання;
- ідентифікація правильності складання договорів ЗЕД, спрямування їх умов на мінімізацію виникнення ризиків, відповідність вимогам національного та міжнародного права;
- контроль за рухом товарів та наданням послуг при здійсненні експортно-імпортних операцій, своєчасність вжиття заходів з мінімізації виникнення додаткових невинуватених витрат;
- перевірка митного оформлення товарів, нарахування та сплати податків та зборів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій;
- контроль за правильністю визнання та повноти відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від здійснення ЗЕД ;
- оцінка своєчасності формування документів з ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД, визначення наслідків їх впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання;
- виявлення відхилень в частині оцінки та облікового відображення наслідків виникнення ризиків ЗЕД тощо.

На етапі поточного контролю особливу увагу слід приділити здійсненню контролю за здійсненням розрахунків з бюджетом за податками і митними платежами. Зокрема, суб'єктами внутрішнього контролю повинна здійснюватися перевірка наступних господарських операцій:

- визначення та перевірка обґрунтованості бази оподаткування за результатами здійснених зовнішньоекономічних операцій;
- перевірка відображення на рахунках бухгалтерського обліку ПДВ, митних платежів та їх відповідність підтверджуючим документам (вантажна митна декларація, довідка про сплату мита, акцизного податку тощо)
- визначення правильності відображення доходів від реалізації товарів, робіт та послуг при експортно-імпортних операціях та обчислення бази оподаткування ПДВ та податком на прибуток;
- перевірка правильності розрахунку курсових різниць, їх облікового відображення у складі доходів і витрат підприємства, а також у звітності підприємства;
- перевірка правильності розрахунку податкових різниць при здійсненні зовнішньоекономічних операцій з нерезидентами, що мають офшорний статус;
- стан платіжної дисципліни і наявність недоїмок в частині сплати податків від здійснення зовнішньоекономічних операцій;
- встановлення правильності розрахунку та сплати податку на прибуток від доходів, отриманих нерезидентом з джерелом їх походження з України;
- встановлення розмірів застосованих санкцій фіскальними органами за порушення в сфері податкового обліку зовнішньоекономічних операцій.

При перевірці здійснених зовнішньоекономічних операцій в частині оподаткування податком на прибуток слід враховувати зміни у застосуванні податкових різниць. До податкових різниць, які коригують фінансовий результат до оподаткування, належать різниці, що виникають по операціях з нерезидентами з придбання (продажу) товарів, робіт, послуг. Так, відповідно до п.п. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ [151] фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг придбаних у нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом

Міністрів України. Тому, у випадку, якщо суб'єктом господарювання здійснюються операції з підприємством нерезидентом, яке зареєстроване в державі що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, фінансовий результат до оподаткування підлягає коригуванню (збільшується на 30 %), якщо ця операція не визнана контрольованою відповідно до положень ст. 39 ПКУ і якщо платник податків доведе відповідність умов цих операцій принципу «втягнутої руки».

Об'єктивна потреба здійснення на етапі поточного контролю внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення зумовлюється існуванням ризику проведення податкових перевірок, загрозою додаткового оподаткування та накладання штрафних санкцій при неправильному нарахуванні податку на прибуток.

Світовий досвід свідчить про те, що перевірки дотримання підприємствами трансфертного ціноутворення виявляють все більше невирішених питань, у зв'язку з чим зростає ризик нарахування пені та штрафів. З вересня дане питання є актуальним і для вітчизняних підприємств. Законодавством закладено збільшення кількості звітних облікових форм та посилення контролю за операціями з окремим групами контрагентів при досягненні максимального порогового значення. Очікується, що впровадження законодавства у сфері трансфертного ціноутворення недопустить виведення з України майже 100 млрд. грн. в країни з низькими ставками оподаткування.

Загалом трансфертне ціноутворення можна розглядати в широкому та вузькому значенні.

В науковій літературі під даним терміном у широкому значенні розуміють діяльність по встановленню та застосуванню будь-яких цін, котрі підлягають податковому контролю, стосовно яких є можливим допущення, що їх розмір встановлений сторонами угоди не ринковим методом, не для досягнення комерційної цілі, а виключно задля зниження податкового навантаження.

У вузькому значенні трансфертні ціни – це ціни, що використовуються всередині групи підприємств, між пов'язаними особами, та виступають об'єктивним результатом ускладнення системи господарських зв'язків, а не результатом податкового планування. З урахуванням того, що групи підприємств можуть використовувати вказані ціни з метою податкової економії, з точки зору податкового контролю контролюється відповідність цін, що застосовуються, ринковим.

Крім того, трансфертне ціноутворення виступає засобом об'єднання інформації в системах обліку окремих організацій в єдину систему управлінського обліку корпорації, який, акумулюючи ресурси за допомогою управління рухом фінансових потоків, дозволяє отримати корпораціям конкурентні переваги за рахунок набуття можливості проводити маркетингові заходи, здійснювати науково-дослідницькі роботи, інвестувати кошти в придбання нового обладнання та ін. Згідно пп.14.1.251 ПКУ [151] під трансфертним ціноутворенням розуміють систему визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Податкового кодексу контрольованими.

Українське законодавство розглядає даний вид ціноутворення як один із засобів ухилення від оподаткування, тобто як податкове правопорушення. Разом з тим, вказаний підхід є одностороннім та не враховує випадки, коли трансфертне ціноутворення законно не є правопорушенням.

Можна здійснити наступну градацію трансфертного ціноутворення: фактичне, договірне, змішане. З урахуванням сфери застосування варто виокремити окремо наступні види (методи) трансфертного ціноутворення: ціноутворення на зовнішні та внутрішні угоди. В економічній літературі виділяють дві основні системи ціноутворення: ринкове та централізоване державне. Ринкове ціноутворення функціонує на базі взаємодії попиту та пропозиції, централізоване – формування цін державними органами на основі витрат виробництва та обігу.

Виступаючи видом ринкового ціноутворення, трансфертне ціноутворення отримало відображення в податковому кодексі України. Для цілей оподаткування кодекс визначає звичайні ціни товарів, робіт послуг. Згідно пп.14.1.71 «звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін» [151].

Особливе місце в системі трансфертного ціноутворення займає ціноутворення по угодах за участю пов'язаних осіб. Відповідно до пп.14.1.159 ст.14 Податкового кодексу України пов'язаними особами для цілей оподаткування визнаються «юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють».

Таблиця 3.10

Пов'язані особи для цілей трансфертного ціноутворення

№ п/п	Суб'єкт	Характеристика пов'язаної особи
1	2	3
Пов'язані особи – це юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням таких критеріїв, зокрема:		
1	Для юридичних осіб	одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
		одна і та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків
		одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)
		в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)
		в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи
		в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа

1	2	3
2	Для фізичних осіб	чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповно рідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування
		у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
		у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи
3	Для юридичних і фізичних осіб	що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради

Джерело: побудовано автором на основі [151].

Політика трансфертного ціноутворення є одним з ключових аспектів фінансового управління в холдингових структурах, що тісно переплітається з кредитною, податковою, інвестиційною та амортизаційною політиками. Завдяки можливості здійснення гнучкої фінансової політики створення холдингових структур є одним з найбільш поширених способів реструктуризації підприємств, що особливо актуально, зважаючи на нестабільність економічного середовища сучасної України. Виокремлення бізнесів диверсифікує сфери діяльності холдингу, тим самим зменшуючи ризикованість бізнесу в цілому. Завдяки застосуванню трансфертного ціноутворення відбувається делегування повноважень та відповідальності за фінансові результати з рівня холдингу до рівня керівників бізнесів.

Методологічні особливості застосування трансфертного ціноутворення наступні: використання трансфертних цін можливо між бізнес-одинацями холдингу, кожна з яких повинна працювати на ринку, при ціноутворенні між підприємствами холдингу використовуються ринкові методи.

Для облікового забезпечення трансфертного ціноутворення, крім методологічних особливостей, потрібно враховувати особливості формування фінансового результату в масштабах холдингової структури. Необхідним є складання двох форматів звітності: з урахуванням внутрішніх націнок, доходів

та собівартості (для бізнес-одиниці) та без врахування внутрішніх націнок – для холдингової структури.

Дану особливість необхідно враховувати при впровадженні системи трансфертного ціноутворення як вимогу до засобів автоматизації даного процесу (наприклад, аналітичного обліку). Підприємствам необхідно активізувати роботу з виконання правил трансфертного ціноутворення. При цьому потрібно ознайомитись з закордонним досвідом країн, де трансфертне ціноутворення набуло розвитку, з підготовки документації (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Вимоги до документації по трансфертному ціноутворенню в різних країнах

№ п/п	Країна	Вимоги до документації
1	ОЕСР	Рішення про трансфертне ціноутворення повинно бути задокументовано відповідно до правил ділового обороту. Податкові адміністрації мають право вимагати актуалізовану документацію
2	Канада	Зобов'язані складати та надавати Документацію
3	Франція	Офіційних вимог до складання документації не існує. Однак де-факто вимоги надавати документацію існують
4	Німеччина	Вимоги до документації прописані в ст. 90 Податкового кодексу
5	Італія	Ніяких спеціальних вимог до документації не пред'являється. Документація повинна відповідати вимогам ОЕСР
6	Японія	Документація згідно законодавства не потрібна. Список документів, що може знадобитися під час податкового контролю регламентується в адміністративному керівництві від 01.06.2001 р.
7	Великобританія	Документація складається з метою захисту платника податків при контролі за трансфертними цінами
8	США	До документації висуваються широкі вимоги

Джерело: побудовано автором на основі [177, 185].

В процесі внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкти внутрішнього контролю повинні перевірити чи наявний в окремому додатку до положення про облікову політику опис групи (структура, характер діяльності, політика трансфертного ціноутворення групи); перелік підприємств групи та пов'язаних осіб; дані в повному обсязі про пов'язаних осіб, які дозволяють їх ідентифікувати. Перелік повинен бути узгоджений з відповідним відділом (наприклад, юридичним).

Система аналітичного обліку підприємства, що задовольняє потреби управління в детальній інформації, повинна забезпечувати накопичення інформації про:

- опис товарів (робіт, послуг), в т.ч. фізичні характеристики, якість та репутацію на ринку, країну походження та виробника, наявність товарного знаку, сертифікату якості та ін.);
- фактори, що вплинули на формування ціни;
- функціональний аналіз та аналіз ризиків;
- економічний аналіз (використання методу трансфертного ціноутворення, обґрунтування причини вибору методу, суму доходів або витрат по контрольованій операції, рівень рентабельності, розрахунок рентабельності, джерела інформації);
- результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов угод.

Незважаючи на те, що прийняття трансфертного законодавства має на меті зростання надходжень до державного бюджету, в тому числі за рахунок мінімізації заниження ціни товару при експорті та недопущення завищення ціни товару при імпорті по контрольованих операціях, для платників податків, великих - в першу чергу, це означає підвищення податкового навантаження, зростання інформаційних витрат та затрат праці, збільшення документообороту на підприємстві, пов'язаного з розширенням звітності

В ході здійснення внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення суб'єкти внутрішнього контролю повинні перевірити:

- затверджені на підприємстві критерії пошуку контрольованих операцій;
- внутрішнє регулювання та порядок здійснення вибору методу визначення відповідності ціни принципу «вितягнутої руки» для кожного типу зовнішньоекономічної операції;
- перевірити правильність послідовності застосування методу встановлення відповідності умови контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;
- встановити обґрунтованість та правильність обчислення рівня цін у контрольованих операціях;

- перевірити правильність розрахунку діапазону цін у контрольованих операціях;

- здійснити підтвердження або спростування інформації, наведеної інформації у звіті про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення.

«Реформування системи контролю у сфері трансфертного ціноутворення забезпечить підприємству реальні можливості для поглиблення інтеграції у глобальну економіку та загалом сприятиме покращенню інвестиційного клімату, що може стати передумовою економічного зростання» [71, с. 23].

На кожному етапі внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій результати контролю підлягають відповідному документуванню. Документальне забезпечення результатів внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків складається з двох груп документів:

- робочі документи суб'єктів внутрішнього контролю за результатами перевірки зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків;

- підсумкові узагальнюючі документи, що складаються за результатами виконаних контрольних процедур.

Завдяки робочим документам суб'єктів внутрішнього контролю відбувається фіксація застосованих прийомів та способів контролю, виконаних контрольних процедур та результатів їх використання.

«Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки, ПІБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо). До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів; інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності» [188, с. 166].

Враховуючи, відсутність належних напрацювань з даного питання, за результатами дослідження розроблені форми робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю, які пропонується використовувати під час перевірки зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Запропоновані форми робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю в сфері перевірки зовнішньоекономічних операцій

Назва робочого документу	Призначення робочого документу	Основні показники, що містяться в робочому документі	Періодичність, особа відповідальна за складання документу
1	2	3	4
Протокол перевірки зовнішньоекономічних договорів та оцінка ризиків їх виконання	Сформувати інформаційний базис та здійснити оцінку правильності формування умов договорів ЗЕД, спрямування їх змісту на мінімізацію ризиків ЗЕД	Результати перевірки істотних умов договору та їх відповідність вимогам законодавства; оцінка достатності заходів спрямованих на удосконалення змісту ЗЕД договорів в напрямку мінімізації ризиків ЗЕД	Щоквартально, керівник юридичного відділу, керівник відділу ЗЕД, керівник служби внутр. контролю
Звіт про результати перевірки облікового відображення експортно-імпортних операцій та ризиків їх здійснення	Надати інформацію щодо відхилень та помилок у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій та ризиків їх здійснення	Вид зовнішньоеконом. операції та її обсяг, підтверджуючі документи, оцінка і ймовірність настання ризиків, помилки виявлені в обліку експортно-імпортних операцій та причини їх виникнення	Щомісячно, головний бухгалтер, керівник служби внутрішнього контролю
Зведена відомість результатів перевірки оподаткування зовнішньоекономічних операцій	Надання інформації про правильність визначення бази оподаткування та сум нарахованих і сплачених податків із здійснених зовнішньоекономічних операцій	Деталізація сум нарахованих та сплачених податків за результатами здійснення ЗЕД в розрізі видів податків, встановлені відхилення та причини їх виникнення, запропоновані шляхи їх усунення	Щомісячно, податкові експерти та консультанти, керівник юридичного відділу, головний бухгалтер
Відомість результатів перевірки трансфертного ціноутворення на підприємстві	Надання інформації щодо правильності визначення контрольованих операцій, ризиків здійснення зовнішньоекономічних операцій з пов'язаними сторонами	Дата здійснення операції; підтверджуючий документ; найменування та юридична адреса контрагента; тип пов'язаності; дотримання умов визначення операцій контрольованими; сума операції; метод визначення відповідності умови контрольованої операції принципу «витягнутої руки»; Оцінка правильності обчислення рівня цін у контрольованих операціях	Раз на рік, податкові експерти та консультанти, керівник юридичного відділу, головний бухгалтер

Джерело: розроблено автором.

Представлені в табл. 3.12 форми робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю за результатами перевірки зовнішньоекономічних операцій можуть бути використані не лише при проведенні внутрішнього контролю ЗЕД, але й при проведенні незалежного аудиту даного виду операцій. Прикладне значення запропонованих робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю в сфері перевірки зовнішньоекономічних операцій полягає у формуванні оперативних та диференційованих інформаційних потоків про відхилення та порушення в частині здійснення ЗЕД, виникнення ризиків та їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства. Форми розроблених робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю в сфері ЗЕД наведені в Додатках П-Т до дисертації.

На етапі наступного контролю відбувається оформлення результатів та пропозицій щодо удосконалення системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків. Відповідно повинен складатися Звіт про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій та Звіт про результати внутрішнього контролю ризиків ЗЕД. У зазначених підсумкових узагальнюючих документах наводиться перелік виявлених порушень в частині облікового відображення зовнішньоекономічних операцій та ризиків ЗЕД, систематизуються причини їх виникнення, наводиться перелік застосованих прийомів документального і фактичного контролю та шляхи усунення виявлених порушень з метою запобігання їх виникнення в майбутньому. Згідно з підсумками представлених звітів управлінський персонал підприємства ухвалює коригуючі управлінські рішення та вживає заходи щодо усунення порушень та відхилень.

Для мінімізації ризиків виникнення помилок в системі бухгалтерського обліку ЗЕД, оперативного реагування на виявлені порушення та здійснювати ефективне управління ризиками ЗЕД слід приділити увагу розробці та запровадженню в практичну діяльність суб'єктів господарювання Класифікатора типових облікових порушень та помилок у сфері ЗЕД. Запропоновано систематизувати перелік таких типових порушень за трьома напрямками: порушення пов'язані з недотриманням договірної дисципліни на підприємстві; порушення пов'язані із податковою оптимізацією; порушення,

наслідком яких є викривлення показників фінансової звітності. Форма Класифікатора типових облікових порушень та помилок у сфері ЗЕД наведена в Додатку У до дисертації. Використання зазначеного класифікатора в діяльності підприємств забезпечить підвищення дієвості методики внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій за рахунок зменшення ймовірності виникнення ризиків ЗЕД та виникнення помилок в обліковій системі.

Облік та контроль ЗЕД підприємств є важливим чинником, який допомагає підприємствам ефективно працювати, забезпечувати правильність і законність міжнародної діяльності, мінімізувати фінансові ризики та сприяти оптимізації процесів (рис. 3.6).

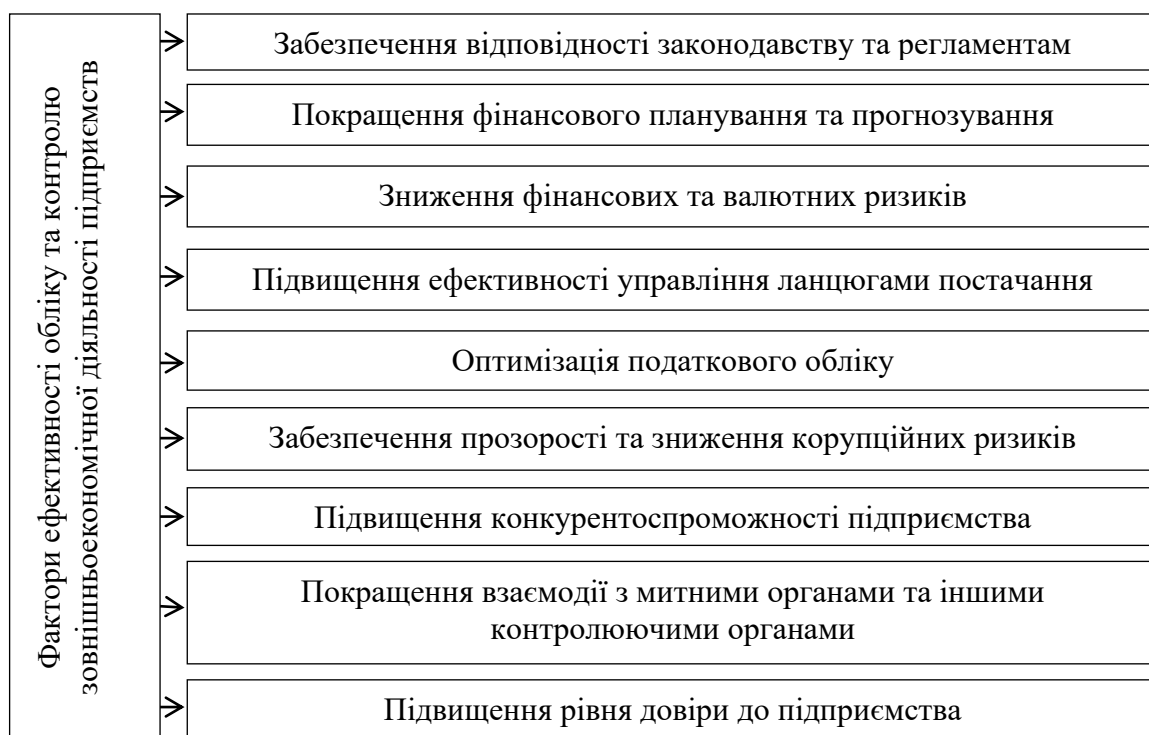


Рис. 3.6. Ефективність обліку та контролю ЗЕД підприємств

Джерело: сформовано автором.

Цифрові технології відіграють важливу роль у вдосконаленні обліку та контролю ЗЕД підприємств. Сучасні ІТ-рішення дозволяють значно підвищити ефективність процесів обліку та контролю, знизити ймовірність помилок, скоротити витрати та поліпшити загальну якість роботи. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств активно розвивається на тлі глобалізації світової економіки. Збільшення числа міжнародних угод, нових

торгових партнерств і розширення імпорتنих і експортних операцій вимагають постійного контролю за їх виконанням.

У зв'язку з цим для вдосконалення обліку та контролю ЗЕД підприємства цифрові технології займають важливе місце. Цифровізація істотно змінила характер і механізм ведення ЗЕД. З одного боку, це дає компаніям можливість вийти на глобальні ринки, знайти нових клієнтів і постачальників, оптимізувати логістику та знизити витрати. З іншого боку, ми спостерігаємо зростання міжнародної конкуренції, пов'язаної зі спрощенням доступу гравців до зовнішніх ринків.

В контексті інтеграції України в міжнародні економічні структури (наприклад, ЄС, СОТ) міжнародна та національна нормативно-правова база постійно змінюється. Компанії змушені адаптувати свої системи бухгалтерського обліку до нових вимог, особливо в області митного і валютного контролю, податкового та митної регламентації. Цифрові технології дозволяють автоматично оновлювати систему бухгалтерського обліку у відповідь на зміни в законодавстві, забезпечуючи своєчасну адаптацію і мінімізацію витрат

В умовах глобальної економіки значно зросла увага до прозорості бізнес-процесів та боротьби з корупцією. Торговим підприємствам, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, необхідно організувати надійний внутрішній контроль і аудит на кожному етапі, від укладання контрактів до митного оформлення та оплати. Завдяки цифровим технологіям забезпечується високий рівень автоматизації, що сприяє моніторингу всіх етапів зовнішньоекономічних операцій в режимі реального часу, забезпечуючи прозорість і ефективний контроль за виконанням угод.

Завдяки розвитку технологій аналізу великих даних торгові підприємства можуть глибоко аналізувати зовнішньоекономічну діяльність і допомагати прогнозувати майбутні тенденції. Це дозволяє більш ефективно планувати міжнародні операції, прогнозувати зміни попиту на продукцію, коливання валютних курсів та узгоджувати стратегії взаємодії з міжнародними партнерами. Застосування таких технологій створює процеси, які роблять

управлінські рішення більш раціональними та ефективними [11, с. 103]. В умовах глобалізації розвиток онлайн-платформ і мобільних додатків збільшує ризик кібератак і витоків конфіденційної інформації. Захист фінансових, митних і комерційних даних є важливим напрямком для підприємств, що використовують переваги ЗЕД. Впровадження сучасних цифрових технологій дозволяє забезпечити високу інформаційну безпеку за рахунок використання шифрування, електронних підписів і захищених платіжних систем.

Автоматизація значно зменшує ймовірність людської помилки при введенні даних, полегшуючи виявлення невідповідностей, які мають вирішальне значення для контролю якості та запобігання злочинам. Це також зменшує адміністративне навантаження на персонал. У сучасних умовах глобалізації та ринкової інтеграції торгові підприємства повинні швидко реагувати на зміни в міжнародній економіці та забезпечувати високу точність і прозорість своїх операцій. Саме тому використання цифрових технологій необхідне для ефективного обліку та контролю ЗЕД підприємств (табл. 3.13).

Цифрові технології в області обліку та контролю ЗЕД підприємств є затребуваними в сучасній економіці. Вони допомагають забезпечити точність, ефективність, безпеку та прозорість операцій, зменшити ризики та витрати, підвищити рівень конкуренції на міжнародному рівні та адаптуватися до швидко мінливих обставин. Тому впровадження цифрових технологій є важливим фактором успішного та сталого розвитку бізнесу у сфері міжнародної торгівлі.

Цифрові технології - це потужний інструмент підвищення ефективності, точності, безпеки та управління ЗЕД підприємств. Вони можуть істотно змінити традиційні підходи до управління зовнішньоекономічною діяльністю, скоротивши витрати, знизивши людський фактор, а також підвищивши прозорість і безпеку бізнес-процесів. Враховуючи стрімкий розвиток цифрових технологій, їх використання в бухгалтерському обліку та управлінні зовнішньоекономічною діяльністю відкриває перед компаніями безліч перспектив.

Таблиця 3.13

Переваги використання цифрових технологій в обліку та контролю ЗЕД підприємств

Напрями	Характерні особливості
Забезпечення точності та оперативності обліку	Цифрові технології не дозволяють автоматизувати ряд процесів, пов'язаних з урахуванням зовнішньоекономічних операцій. Від автоматичної генерації митних декларацій до електронного документообігу - всі ці інструменти дозволяють знизити ймовірність людської помилки, скоротити час обробки даних і підвищити точність обліку товарів, послуг, податків та інших операцій. В умовах активної міжнародної торгівлі це дуже важливо
Зниження ризиків і покращення контролю	Цифрові технології дозволяють значно знизити ризики і поліпшити контроль підприємств за зовнішньоекономічною діяльністю. Вони не в змозі автоматизувати багато процесів, особливо обробку та перевірку документів, мінімізуючи людські помилки та шахрайську поведінку.
Оптимізація витрат та підвищення ефективності	Завдяки автоматизації та цифровим платформам компанії можуть зменшити операційні витрати, пов'язані з обробкою документів, митним оформленням, управлінням ланцюгами поставок та міжнародними фінансовими операціями. Інструменти, засновані на штучному інтелекті і великих даних, що дозволяють прогнозувати зміни в коливаннях валютних курсів, тарифів і податкових ставок, що дозволяє більш точно планувати витрати і приймати ефективні рішення.
Підвищення прозорості та покращення взаємодії з партнерами	Використання технології блокчейн і електронних платформ для обміну даними з митницею та іншими державними органами значно підвищує прозорість зовнішньоекономічних операцій. Це допоможе уникнути ризиків корупції та спростить процес сертифікації товарів, перевірки документів та взаємодії з фінансовими інститутами. Крім того, цифрова платформа не здатна ефективно координувати свої дії з міжнародними партнерами, що спрощує процес доставки, оплати і самовивозу
Адаптація до швидких змін на глобальному ринку	Глобальні ринки і зовнішньоекономічна кон'юнктура постійно змінюються, і компаніям необхідно використовувати новітні цифрові інструменти, щоб швидко адаптуватися до нових викликів. Штучний інтелект, аналіз великих даних і хмарні технології не можуть швидко реагувати на зміни економічного середовища і адаптувати зовнішньоторговельні стратегії
Спрощення митних процедур та забезпечення відповідності законодавству	Цифровізація обліку та контролю може значно спростити митні процедури. Платформа для електронної подачі митних декларацій, автоматичного митного оформлення товарів та інтеграції з митними органами забезпечує швидкість і точність операцій. Це також спрощує виконання вимог митних і податкових органів різних країн, що дозволяє уникнути бюрократичних зволікань і підтримувати стабільну і безперебійну зовнішньоекономічну діяльність.

Джерело: складено автором.

Розглянемо деякі перспективні напрямки, в яких використовуються цифрові технології для вдосконалення обліку та управління ЗЕД підприємств (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Перспективи цифрових технологій у вдосконаленні обліку та контролю
ЗЕД підприємств**

Перспективи	Результат впровадження
Автоматизація процесів обліку і митного контролю	Сучасні програмні рішення дозволяють автоматично заповнювати митні декларації, рахунки-фактури, контракти та інші документи. Це знижує ризик виникнення помилок і спрощує процедуру, забираючи багато часу. Автоматизація також дозволяє інтегрувати процеси бухгалтерського обліку з міжнародними системами митного контролю, банками та іншими державними установами
Впровадження системи електронного документообігу	Це сприятиме швидкій обробці масивних обсягів інформації, зменшуючи затримки при митному оформленні та підвищуючи швидкість міжнародних платежів.
Інтеграція з глобальними цифровими платформами	Зовнішньоекономічна діяльність забезпечує активну взаємодію з іншими партнерами в різних країнах. Перспективним напрямком є інтеграція корпоративних систем обліку та управління з глобальною цифровою платформою для митних та фінансових операцій. Це забезпечує безперервність і прозорість обміну даними в режимі реального часу.
Швидкість і точність обробки міжнародних платежів	Автоматичне узгодження контрактів, обмін валюти
Використання технологій штучного інтелекту (ШІ) для аналізу та прогнозування	Може прогнозувати зміни валютних курсів, що дозволяє компаніям ефективно управляти валютними ризиками. Аналізувати великий обсяг даних і використовувати прогнози, засновані на аналізі тарифних ставок, змін умов торгівлі та економічних показників. Надаємо допомогу в моніторингу виконання міжнародних контрактів і виявленні аномалій або шахрайства.
Використання електронних сертифікатів та цифрових підписів	Підтверджувати Виробництво товарів, забезпечуючи безперешкодну міжнародну торгівлю. В майбутньому розробка будь-якої платформи дозволить підприємству легко і швидко взаємодіяти з усіма основними учасниками зовнішньоторговельного процесу, що дозволить бізнесу розвиватися більш ефективно.
Митне оформлення через цифрові інструменти (e-customs)	Цифровізація митних процедур дозволяє створити повноцінне електронне середовище для митного оформлення. Використання електронного зв'язку з митними органами для обміну документами та інформацією знижує витрати і спрощує процес митного контролю.
Цифрове управління ланцюгами постачання	Інновації в управлінні ланцюгами поставок за допомогою цифрових технологій мають великий потенціал для підприємств, тому необхідно підвищувати ефективність доставки товарів на міжнародні ринки. Використання аналітичних платформ для моніторингу попиту допомагає оптимізувати ланцюжок поставок, знизити транспортні та складські витрати та забезпечити належний рівень запасів

Джерело: складено автором.

Ці технології дозволяють не тільки автоматизувати процес, але і створювати нові інструменти для прогнозування, моніторингу та аналізу.

Цифрові технології в обліку та контролі ЗЕД підприємств дозволяють адаптуватися до мінливих міжнародних умов, значно підвищити ефективність операцій, підвищити прозорість і точність даних, знизити ризики і витрати, забезпечити високий рівень контролю і безпеки, а також забезпечити дотримання нормативних вимог. В результаті впровадження цифрових технологій стане необхідним етапом для підприємств, що прагнуть до сталого розвитку і конкурентоспроможності на зарубіжних ринках.

Роль цифрових технологій у вдосконаленні та управлінні зовнішньоекономічною діяльністю підприємств обумовлена забезпеченням адаптації підприємств до нової економічної ситуації, вимогам міжнародних стандартів та розвитку цифрової інфраструктури. Впровадження цифрових рішень у сфері ЗЕД та контролю дозволяє компаніям ефективно управляти фінансовими, митними та валютними операціями, знижувати ризики, скорочувати витрати, а також забезпечувати високий рівень прозорості та безпеки. Ці фактори є дуже важливою темою для наукових досліджень та практичного застосування в умовах глобалізації.

Цифрові технології стали необхідним інструментом для поліпшення обліку та контролю ЗЕД підприємств. Це значно підвищує ефективність і прозорість бізнес-процесів, знижує ризики, пов'язані з помилками і шахрайством, і дозволяє швидко реагувати на зміни на зарубіжних ринках. Впровадження цифрових рішень у сфері ЗЕД стає важливою конкурентною перевагою.

Використання запропонованого методичного забезпечення системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків забезпечить упорядкування і ефективне здійснення ЗЕД, сприятиме дотриманню політики управлінського персоналу в частині збереження майна підприємства та забезпечить правильне документування та облікове відображення зовнішньоекономічних операцій. Розроблена методика внутрішнього контролю із виділенням джерел інформації, контрольних процедур та етапів здійснення внутрішнього контролю ЗЕД, розроблені форми робочих

документів суб'єктів внутрішнього контролю, дозволять отримувати користувачам достовірну інформацію та приймати ефективні управлінські рішення в сфері налагодження міжнародної інтеграції.

3.3. Оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах ризик-орієнтованого управління

Стабільне й безперервне функціонування суб'єкта господарювання в умовах кризового розвитку економіки, зростання нестабільності економічного середовища господарювання, підвищення впливу ризиків на фінансові результати діяльності підприємства можливо забезпечити шляхом ухвалення своєчасних та дієвих управлінських рішень. Система внутрішнього контролю забезпечує формування зворотного зв'язку між суб'єктами та об'єктами управління, забезпечує накопичення та обробку інформації, яка лежить в основі прийняття коригувальних управлінських рішень. Раціонально організований внутрішній контроль на підприємстві спрямовується на продукування інформації та забезпечення ефективного та результативного управління підприємством. Дієвим інструментом оцінки ефективності та раціональності внутрішнього контролю підприємства є моніторинг. Моніторинг внутрішнього контролю є постійно триваючим процесом, основним завданням якого є надання актуальної та достовірної інформації про функціонування даної підсистеми управління підприємством. Моніторинг повинен бути вбудований у систему внутрішнього контролю шляхом встановлення відповідних процедур та методів оцінки та перевірки, які охоплюють всю систему внутрішнього контролю підприємства та окремих її елементів.

«Важливо відмітити, що підприємству не слід прагнути до системи контролю, яка б повністю гарантувала відсутність відхилень, помилок і неефективності в роботі. Необхідно організувати систему, яка допомагала б їх

своєчасно виявити і усунути, сприяючи підвищенню ефективності діяльності. Ресурси, які спрямовані підприємством на надмірний контроль, можуть бути використані для інших цілей і задач. Однак навіть добре вибудована і організована система внутрішнього контролю потребує своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності» [14, с. 6].

Методи обліку та контролю в контексті міжнародної торгівлі виявилися неефективними через складність операцій, високі вимоги до точності та своєчасності обробки даних і швидкого реагування на зміни в міжнародному законодавстві, митних правилах і валютному контролі. З огляду на це, компанії змушені шукати нові шляхи вдосконалення своїх бізнес-процесів. Впровадження цифрових технологій обліку та контролю ЗЕД підприємств супроводжує низку проблем, що потребує уваги для забезпечення ефективного функціонування:

- високі фінансові витрати на модернізацію інфраструктури та інтеграцію нових технологій у внутрішні бізнес-процеси підприємства;
- технічні бар'єри, пов'язані з інтеграцією нових цифрових платформ з існуючими обліковими записами;
- недостатня кваліфікація персоналу для ефективного використання новітніх інформаційних технологій;
- постійні зміни в міжнародних стандартах і положеннях.

Ефективність внутрішнього контролю ЗЕД також безпосередньо залежить від його належної організації та складових елементів, методичного забезпечення, процедур моніторингу та рівня виконання посадових обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю. Відсутність законодавчого регулювання особливостей організації та здійснення моніторингу внутрішнього контролю на підприємстві призводить до того, що дане питання вирішується на розсуд власника та управлінського персоналу.

З метою визначення особливостей здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД підприємства як інструмента оцінки його ефективності необхідно визначитися з економічним змістом даного поняття. В даному

напрямі систематизовано визначення змісту поняття «моніторинг заходів контролю» (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Трактування поняття «моніторинг заходів контролю», запропоноване різними авторами

№ з/п	Автор, джерело	Трактування змісту поняття
1	2	3
1	Ліба Н.С., Назаренко Є.Є. [115, с. 317]	Моніторинг заходів контролю є процесом оцінки якості процедур контролю за результатами їх реалізації. Він передбачає оцінку структури та функціонування процедур контролю на своєчасній основі і вживання необхідних виправних заходів. Моніторинг здійснюється з метою забезпечення подальшої ефективності в реалізації заходів контролю.
2	Назаренко О.В., Волошина О.І. [133, с. 204]	Моніторинг заходів контролю є процесом оцінки якості процедур контролю за результатами їх реалізації. Він передбачає оцінку структури та функціонування процедур контролю на своєчасній основі і вживання необхідних виправних заходів
3	Стефанюк І., Бардаш С. [178, с. 19]	Моніторинг – діяльність суб'єкта – ініціатора контролю, що спрямована на оцінку функціонування, як окремих елементів системи внутрішнього контролю (дотримання норм функціонування об'єкта контролю особами, які вчиняють дії з об'єктом або відповідають за його стан, ефективність контрольного процесу, реагування на результати контролю) так і усієї системи.
4	Новик І.В. [140, с. 362]	Моніторинг засобів контролю – це постійне спостереження за функціонуванням засобів внутрішнього контролю. Це дає змогу виявляти недоліки системи, а також розробляти пропозиції з її удосконалення
5	Савченко Р.О., Савченко Н.М., Дем'янюк І.В. [171]	Система внутрішнього контролю потребує моніторингу - процесу оцінки якості роботи системи протягом визначеного проміжку часу. Це досягається шляхом постійного спостереження за суб'єктом господарювання. Недоліки внутрішнього контролю, виявлені під час таких контрольних заходів слід доводити до відома керівництва та усувати з метою забезпечення безперервного вдосконалення керованої системи
6	Редько О.Ю., Каменська Т.О. [70, с. 264]	Моніторинг заходів контролю – це процес оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі. Він включає своєчасну оцінку ефективності заходів контролю та виконання необхідних виправних дій. Управлінський персонал здійснює моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або поєднання того та іншого.

Джерело: систематизовано автором.

Наведені трактування поняття «моніторинг заходів контролю» дозволяють зробити висновок про наявність спільного підходу серед авторів в частині трактування даної дефініції. Зокрема, під моніторингом заходів

контролю слід розуміти як сукупність заходів щодо оцінки ефективності та раціональності функціонування системи внутрішнього контролю підприємства в цілому так і його окремих елементів. Моніторинг системи внутрішнього контролю дозволяє підтвердити або спростувати правильність прийняття певних управлінських рішень, дій чи застосованих процедур спрямованих на досягнення цільових параметрів функціонування суб'єкта господарювання. Результати моніторингу забезпечують зворотний зв'язок щодо ефективності управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Система моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД підприємства є окремим компонентом моніторингу внутрішнього контролю на рівні окремих бізнес-процесів. Мета, завдання, вимоги до здійснення та процедури моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД представлені на рис. 3.7.

Для забезпечення результативності запроваджених заходів моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД та забезпечення мінімізації ризиків їх здійснення моніторинг повинен відповідати таким умовам:

- актуальність – результати моніторингу повинні надавати оперативну інформацію, яка може бути використана для ухвалення управлінських рішень спрямованих на усунення загроз та ризиків здійснення ЗЕД;
- об'єктивність – результати моніторингу повинні базуватися на перевірених та достовірній інформації, об'єктивно відображаючи результати функціонування внутрішнього контролю ЗЕД;
- гнучкість – можливість внесення змін в організацію та методику здійснення моніторингу на будь якому етапі його розвитку та впровадження залежно від умов діяльності підприємства;
- оперативність – своєчасне виявлення недоліків та відхилень в системі внутрішнього контролю ЗЕД;
- цілісність – процес моніторингу повинен охоплювати всі без винятку елементи внутрішнього контролю підприємства та окремих його елементів;
- зрозумілість – результати моніторингу повинні доноситися до відома працівників підприємства, бути зрозумілими та легкими для сприйняття.



Рис. 3.7. Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД та вимоги до його проведення

Джерело: розроблено автором.

Належне здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД базується на безперевному або періодичному виконанні процедур моніторингу, характеристика яких наведена в табл. 3.16.

Таблиця 3.16

Процедури моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД

№ з/п	Назва процедури моніторингу	Характеристика та сфера застосування	Періодичність використання
1	2	3	4
1	Опитування	Формування доказів в усній та письмовій формі щодо оцінки належного виконання процедур контролю в сфері здійснення зовнішньоекономічних операцій відповідальними особами. Встановлення випадків нехтування функціями контролю, неврахування ризиків ЗЕД при розробці заходів контролю. Здійснюється на основі проведення інтерв'ю та анкетування	Щоквартально
2	Тестування системи внутрішнього контролю ЗЕД	Проведення тестування системи внутрішнього контролю ЗЕД з урахуванням ризиків ЗЕД дозволяє виявити слабкі місця та недоліки в частині здійснення внутрішнього контролю за даним напрямом діяльності	На постійній основі
3	Спостереження	Перевірка, нагляд за процесами виконання контрольних функцій суб'єктами внутрішнього контролю безпосередньо в ході здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику в цілях визначення фактичного способу їх виконання	На постійній основі
4	Аналітичні процедури	Розрахунок аналітичних показників та коефіцієнтів здійснення ЗЕД, комплексне системне вивчення здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику, функціонування відповідних структурних підрозділів підприємства з метою об'єктивної оцінки досягнутих результатів, виявлення причин відхилення та шляхів підвищення ефективності ЗЕД, тенденцій та інших даних, що характеризують стан об'єкта контролю	Щоквартально
5	Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ЗЕД	Оцінка рівня ефективності та якісного використання контрольних процедур у сфері ЗЕД, результативність внутрішнього контролю та своєчасність виявлення помилок в сфері ЗЕД в умовах зростання ризиків	Щоквартально

Джерело: узагальнено автором.

Використання зазначених процедур моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД дозволяє встановити рівень надійності та ефективності системи внутрішнього контролю за даним напрямом діяльності, оцінити її результативність. Процедури моніторингу забезпечують формування

відповідного інформаційного базису про відповідність внутрішнього контролю умовам здійснення ЗЕД, що сприяє прийняттю оптимальних рішень щодо зниження ризиків ЗЕД та наслідків їх впливу.

Теоретичні напрацювання та практичний досвід вітчизняних і зарубіжних підприємств свідчить, що врегулювання порядку здійснення моніторингу на підприємстві здійснюється шляхом опису алгоритму дій у Положенні про організацію системи внутрішнього контролю. Зокрема, питання моніторингу системи внутрішнього контролю підприємства оформлюються окремим розділом «Моніторинг». Разом з тим, Г.М. Яровенко пропонує розробити окремий стандарт щодо моніторингу внутрішнього контролю. Зокрема, автор пише: «Стандарт повинен регламентувати створення незалежного контрольного органу, який постійно буде проводити оцінку внутрішнього контролю. Тому доцільно в даному стандарті відобразити функції, обов'язки, повноваження, обмеження, незалежність, відповідальність та підзвітність служби внутрішнього аудиту або відділу моніторингу. Необхідно зазначити методи самооцінки системи внутрішнього контролю, методи оцінки службою моніторингу або періодичність звертання до послуг аудиторської фірми» [196, с. 188].

З метою ефективної організації та методичного забезпечення проведення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків запропоновано в Положенні про організацію системи внутрішнього контролю в розділі «Моніторинг» наводити детальний опис етапів і процедур здійснення моніторингу СВК ЗЕД. А саме, запропоновано виокремити параграф «Моніторинг системи внутрішнього контролю та результатів реалізації контрольних заходів у сфері ЗЕД підприємства», змістовне наповнення якого представлено в табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Змістовне наповнення параграфу «Моніторинг системи внутрішнього контролю та результатів реалізації контрольних заходів у сфері ЗЕД підприємства» в Положенні про організацію системи внутрішнього контролю підприємства

Контрольні заходи	Зміст контрольних заходів
1. Етапи проведення та розподіл обов'язків і відповідальності за здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД	Деталізуються етапи здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД, розподіл обов'язків та відповідальності між суб'єктами внутрішнього контролю, порядок налагодження комунікацій між різними структурними підрозділами в частині здійснення процедур моніторингу
2. Процедури моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД та порядок їх використання	Наводиться перелік об'єктів моніторингу, процедур, критеріїв і методів, з допомогою яких здійснюється оцінка ефективності та дієвості внутрішнього контролю ЗЕД (опитування, тестування, анкетування, спостереження, інвентаризація, аналітичні процедури, методи експертних оцінок)
3. Моніторинг внутрішнього контролю ризиків ЗЕД та їх впливу на показники діяльності підприємства	Наводяться переліки процедур і методів, з допомогою яких оцінюються ефективність та дієвість внутрішнього контролю ризиків ЗЕД і визначаються напрями їхньої мінімізації
4. Оформлення результатів моніторингу та оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД	Систематизуються та узагальнюються результати моніторингу, виявлені недоліки і відхилення, оформлюється Звіт про результати моніторингу й оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД через співставлення з існуючими критеріями (законодавчими та внутрішніми суб'єкта господарювання)

Джерело: розроблено автором.

Урегулювання організаційного забезпечення на мікрорівні сприяє впорядкуванню етапів, процедур та оформлення результатів такого моніторингу.

Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД підприємства спрямований на удосконалення системи управління ризиками ЗЕД, запобіганням фактам неефективного та нерезультативного здійснення зовнішньоекономічних операцій, виникненню помилок й недоліків в системі внутрішнього контролю

підприємства в цілому. Використання запропонованого змістовного наповнення параграфу «Моніторинг внутрішнього контролю та результатів реалізації контрольних заходів в сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємства» дозволяє поліпшити систему моніторингу діяльності підприємства в цілому. Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД є компонентом загальної системи внутрішнього контролю підприємства і полягає в:

- постійному спостереженні за виконанням контрольних процедур та функцій в сфері здійснення ЗЕД з метою оцінки ступеня їх відповідності завданням та меті діяльності суб'єкта господарювання;

- виявленні недоліків, розробці пропозицій і здійсненні контролю реалізації рішень з удосконалення внутрішнього контролю ЗЕД та контролю в цілому на підприємстві.

Здійснення моніторингу внутрішнього контролю на підприємстві повинно відбуватися у визначеній послідовності з розумінням суб'єктами внутрішнього контролю їх функціоналу на кожному етапі реалізації процедур моніторингу. На сьогодні відсутній єдиний перелік законодавчо визначених етапів проведення моніторингу внутрішнього контролю підприємства. Вирішення даного проблемного питання залишається на розсуд керівництва та власника суб'єкта господарювання. На сьогодні в наукових працях наявні пропозиції науковців в частині систематизації та виокремлення етапів проведення моніторингу внутрішнього контролю.

Досить скорочений перелік етапів здійснення моніторингу внутрішнього контролю запропонований Саундерсом Е., зокрема автор зазначає, що «процес моніторингу повинен включати, зокрема:

- визначення основи для моніторингу,
- оцінка ризику,
- зазначення обсягу та сфер моніторингу,
- розробка та впровадження процесу моніторингу,
- оцінка прийнятих процедур та інструментів моніторингу,

– звітність» [198, с. 59]

Запропоновано наступні етапи проведення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД (рис. 3.8).

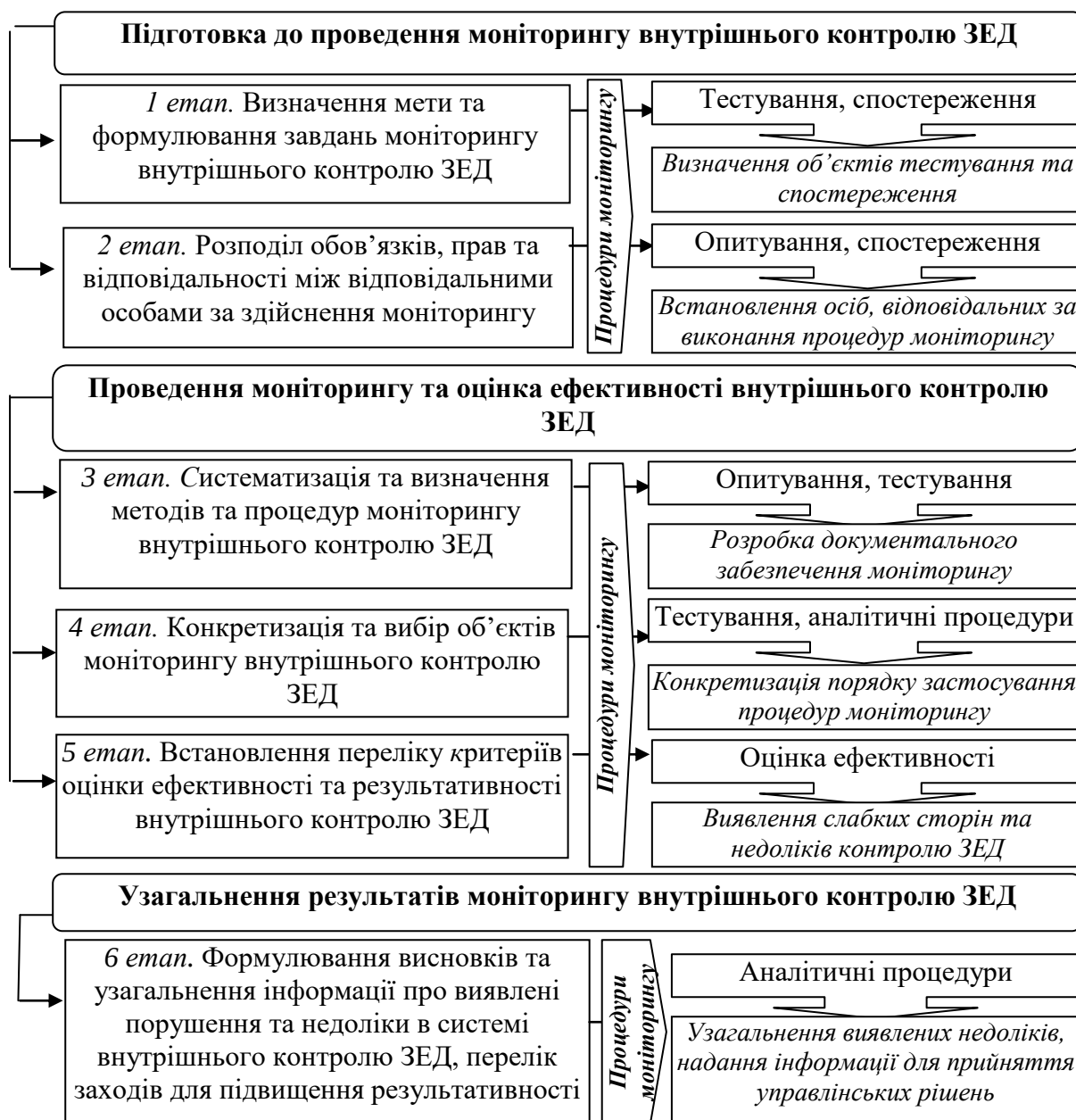


Рис. 3.8. Етапи проведення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД

Джерело: розроблено автором.

Першим етапом моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД визначення його мети та формулювання завдань, реалізація яких забезпечить достовірну оцінку ефективності системи внутрішнього контролю. Завдання та функції моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД повинні підпорядковуватися єдиній меті, а саме підвищенню ефективності внутрішнього контролю здійснення

зовнішньоекономічних операцій в умовах ризиків і спрямовані на модернізацію контрольного процесу. Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД повинен здійснюватися з дотриманням принципу системності та періодичності, що дозволить отримувати необхідну інформацію для потреб моніторингу на різних етапах його проведення.

Другим етапом моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД є чіткий розподіл обов'язків, прав та відповідальності між відповідальними особами за здійснення моніторингу. Вибір зазначених суб'єктів залежить від особливостей організації внутрішнього контролю в цілому на підприємстві. Зокрема, до даних суб'єктів можуть належати внутрішні аудитори, зовнішні експерти, залучені на умовах аутсорсингу, безпосередньо управлінський персонал тощо.

Третім етапом є систематизація та детальний опис методів та процедур моніторингу. Методами моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД є опитування, тестування, анкетування, спостереження, аналітичні процедури, методи експертних оцінок, оцінка ефективності системи внутрішнього контролю ЗЕД. Використання зазначених методів залежить від професійного судження суб'єктів моніторингу та специфіки об'єкту моніторингу.

Четвертим етапом проведення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД є конкретизація об'єктів моніторингу. Зокрема, об'єктами моніторингу в даному випадку можуть бути:

- ЗЕД за напрямом її здійснення в цілому по підприємству;
- окремі зовнішньоекономічні операції залежно від напрямку здійснення ЗЕД;
- ризики ЗЕД, їх оцінка та вплив на фінансові показники діяльності підприємства;
- бізнес-процеси та результати їх здійснення в сфері ЗЕД.

Наступний етапом є визначення критеріїв, за якими здійснюється моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД. Критерій є базовим параметром та підставою для оцінювання. Критерії оцінки ефективності та результативності

внутрішнього контролю ЗЕД слід визначати відповідно до ідентифікованих об'єктів моніторингу та напрямів здійснення внутрішнього контролю.

«Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею наступних функцій: 1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансовогосподарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку; 2) виявлення відхилень у фінансовогосподарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити; 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системі бухгалтерського обліку, які були виявлені» [192, с. 415].

Виговська Н.Г. [20] до критеріїв оцінки ефективності внутрішнього контролю підприємств відносить «критерії якості (загальний рівень кваліфікації, стаж роботи суб'єктів контролю, наявність сертифікатів щодо підвищення кваліфікації, навчань, наявність стандартів внутрішнього контролю тощо), продуктивності (виконання плану контрольних перевірок, кількість виявлених недоліків та порушень, середня тривалість контрольного заходу), результативності (кількість проведених контрольних заходів, прямий економічний ефект, відсоток виконаних бізнесом рекомендацій за результатами контрольних заходів, задоволеність ініціаторів внутрішнього контролю)».

Після вибору об'єктів моніторингу та критеріїв їх оцінки здійснюється формування інформаційної бази про стан та динаміку зміни об'єктів моніторингу, її обробка та формування узагальнюючих показників. Якість та результативність процесу моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД залежить безпосередньо від оперативності, достовірності та повноти інформації отриманої про об'єкт моніторингу.

Шостим етапом є формулювання висновків та узагальнення інформації про виявлені порушення та недоліки в системі внутрішнього контролю ЗЕД. На даному етапі здійснюється оформлення Звіту про результати моніторингу та оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД, який в подальшому є основою для внесення змін та коректив в організацію та методику

внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків. Звіт про результати моніторингу та оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД повинен містити таку інформацію:

- перелік об'єктів моніторингу та методи, що були застосовані в процесі виконання моніторингу;
- критерії та результати оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД;
- сутність недоліків та проблем, виявлених за результатами моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД;
- пропозиції та перелік заходів з усунення виявлених проблем та недоліків.

Форма запропонованого Звіту про результати моніторингу та оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД наведена в Додатку У до дисертації.

За результатами оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД визначаються характер і причини виявлених недоліків внутрішнього контролю, супутні їм ризики, а також надаються рекомендації щодо усунення виявлених відхилень. Завершальним етапом моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД є реалізація коригувальних управлінських рішень та заходів, їх практична апробація.

Оцінку ефективності внутрішнього контролю ЗЕД доцільно здійснювати за двома напрямками:

1. Загальна оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД.
2. Динамічна оцінка ефективності внутрішнього контролю окремих елементів та зовнішньоекономічних операцій.

При проведенні загальної оцінки ефективності внутрішнього контролю ЗЕД розробляється система критеріїв оцінки ефективності, використання яких дозволяє зробити висновок чи досягається основна мета внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків – виявлення та попередження викривлення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності

за результатами здійснення ЗЕД, своєчасне виявлення та розробка дієвих заходів з мінімізації ризиків ЗЕД. При здійсненні загальної оцінки ефективності внутрішнього контролю ЗЕД передбачає детальне вивчення карти ризиків ЗЕД і оцінку якості, достатності процедур внутрішнього контролю спрямованих на мінімізацію наслідків виникнення кожного окремого виду ризику ЗЕД. В даному випадку відбувається формування переконання в частині достатності наявних контрольних процедур для попередження та мінімізації наслідків вплив ризиків ЗЕД, рівня правильності застосування даних контрольних процедур та єдиного розуміння суб'єктами внутрішнього контролю їх змісту та порядку застосування.

Динамічна оцінка ефективності внутрішнього контролю окремих елементів та зовнішньоекономічних операцій передбачає розробку критеріїв оцінки, застосування яких дозволяє отримати докази результативності внутрішнього контролю в розрізі елементів ЗЕД. Здійснення динамічної оцінки ефективності внутрішнього контролю окремих елементів та зовнішньоекономічних операцій передбачає проведення тестування процедур контролю за окремими зовнішньоекономічними операціями, які найбільше піддаються впливу ризиків ЗЕД. Результати тестування дозволяють зробити висновок про дієвість або неефективність методики внутрішнього контролю окремих елементів ЗЕД.

Тестування процедур внутрішнього контролю ЗЕД включає ідентифікацію методів тестування (опитування, спостереження, дослідження та ін.), розміру вибірки та періоду, а також містить дату та опис тесту, його виконавців та учасників; опис документації; комбіноване тестування ефективності контрольних процедур.

У випадку, якщо за результатами оцінки ефективності внутрішнього контролю встановлені недоліки, відхилення або порушення, ідентифікуються причини їх виникнення, за необхідності проводиться додаткове тестування й розробляються заходи з їх усунення та попередження виникнення в наступних звітних періодах.

Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД є одним з важливих елементів отримання оперативної та повної інформації про поточний стан зовнішньоекономічних операцій та ризиків їх здійснення. Реалізація механізму моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД за запропонованою методикою дозволяє: завчасно виявляти існуючі і виникаючі проблемні питання внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій; забезпечити адаптацію підприємства до виникнення непередбачених ризиків ЗЕД; удосконалити координацію дій між суб'єктами внутрішнього контролю; усунути проблемні питання організації та методики внутрішнього контролю ЗЕД, що буде сприяти тривалому і успішному функціонуванню суб'єкта господарювання. Моніторинг внутрішнього контролю ЗЕД є визначальною складовою всієї системи забезпечення якості внутрішнього контролю підприємства.

Висновки до розділу 3

Дослідження організаційно-методичних питань та напрямів удосконалення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Стабільний та безперервний розвиток підприємства в сучасних умовах нестабільного економічного середовища зумовлює потребу постійного підвищення показників рентабельності діяльності, що забезпечується завдяки належній організації системи внутрішнього контролю бізнес-процесів, в тому числі ЗЕД. Інтеграційні процеси та активне запровадження міжнародного досвіду в сфері удосконалення внутрішнього контролю суб'єктів господарювання засвідчили доцільність застосування концепції внутрішнього контролю COSO в діяльності сучасних підприємств. Зазначена концепція основний акцент здійснює на підвищення ефективності внутрішнього контролю з урахуванням ризиків, а також підвищення відповідальності управлінського персоналу за стан та дієвість внутрішнього контролю на підприємстві.

2. Дослідження переваг та обмежень застосування концепції COSO при організації внутрішнього контролю в діяльності вітчизняних підприємств дозволило систематизувати та надати інтерпретацію сутності системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO. На основі вивчення особливостей реалізації концепції COSO удосконалено організацію системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків шляхом виокремлення її елементів (суб'єкти внутрішнього контролю ЗЕД; об'єкти внутрішнього контролю ЗЕД; середовище внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків); забезпечення (інформаційне, організаційне, методичне) та узагальнення результатів (підведення підсумків та моніторинг), що дозволяє організувати дієву

інтегровану систему внутрішнього контролю здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків.

3. Розвиток методичних засад внутрішнього контролю ЗЕД в умовах невизначеності безпосередньо залежить від наявності та належного рівня їх наукового обґрунтування. Детальне опрацювання дисертацій засвідчило недостатній рівень теоретичного обґрунтування прикладних аспектів розвитку методичного забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій. Значна увага приділена питанням розвитку організації, методики та методології аудиту ЗЕД підприємства, що дозволило обґрунтувати актуальність та доцільність розробки пропозицій з поліпшення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO.

4. Результативність та раціональність здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків за концепцією COSO в сучасних економічних реаліях базується на розвитку та удосконаленні методичних засад його здійснення. За результатами дослідження запропоновано методичне забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД (розширено перелік об'єктів внутрішнього контролю; систематизовані джерела інформації та процедури контролю, які здійснюються на етапах попереднього, поточного та наступного контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій; наведений перелік та порядок використання методів внутрішнього контролю ЗЕД), що забезпечує формування повної, достовірної та оперативної інформації для виявлення ризиків здійснення ЗЕД та обґрунтування напрямів мінімізації їх впливу.

5. Обґрунтування та належне підтвердження результатів здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків залежить від розроблених процедур документування контрольних процедур. Доведено доцільність формування двох груп документів: робочі документи суб'єктів внутрішнього контролю за результатами перевірки зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків; підсумкові узагальнюючі документи, що складаються за результатами виконаних контрольних процедур. За результатами дослідження розроблені форми робочих документів суб'єктів

внутрішнього контролю, які запропоновано використовувати під час перевірки зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків (Протокол перевірки зовнішньоекономічних договорів та оцінка ризиків їх виконання; Акт перевірки облікового відображення експортно-імпортних операцій та ризиків їх здійснення; Зведена відомість результатів перевірки оподаткування зовнішньоекономічних операцій; Відомість результатів перевірки трансфертного ціноутворення на підприємстві). Використання розроблених форм робочих документів суб'єктами внутрішнього контролю сприятиме впорядкуванню здійснення контрольних процедур та належної документальної фіксації виявлених недоліків та відхилень за результатами перевірки.

6. Моніторинг системи внутрішнього контролю є інструментом оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі та передбачає своєчасну оцінку результативності виконання заходів контролю. З метою поліпшення та розвитку моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД визначено та обґрунтовано його мету, завдання та вимоги до проведення (актуальність; об'єктивність; гнучкість; оперативність; цілісність; зрозумілість). Для впорядкування процедури здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД систематизовані етапи його проведення, запропоновано змістовне наповнення Звіту про результати моніторингу та оцінки ефективності внутрішнього контролю ЗЕД. Прикладне значення запропонованих рекомендацій полягає у формуванні належного методичного забезпечення оцінки ефективності внутрішнього контролю ЗЕД за двома напрямками: загальна оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД; динамічна оцінка ефективності внутрішнього контролю окремих елементів та зовнішньоекономічних операцій.

Основні результати дослідження, викладені автором в розділі 3, опубліковані у наукових працях [76; 80; 81; 85; 88-90].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснене обґрунтування теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків. На основі отриманих результатів сформульовано такі висновки:

1. Поглиблення глобальних тенденцій і змін у суспільстві, нестабільність економічного середовища функціонування суб'єктів господарювання, що здійснюють ЗЕД, воєнний стан, високий рівень невизначеності та кризові явища розвитку національної економіки зумовлюють потребу перегляду та переоцінки подальших напрямів діяльності підприємств. З метою вирішення цього питання обґрунтовані тенденції розвитку ЗЕД в контексті міжнародної інтеграції, зростання ризиків та виявлено їхній вплив на систему бухгалтерського обліку, що дозволило виокремити напрями його подальшого розвитку як джерела інформації для оцінки та відображення фактів господарського життя та наслідків впливу ризиків ЗЕД та інструменту управління ризиками ЗЕД. Викладені пропозиції забезпечують встановлення векторів розвитку й удосконалення теоретичних і прикладних положень бухгалтерського обліку ЗЕД з урахуванням впливу ризиків на результати та ефективність її здійснення.

2. З метою поглиблення теоретичних положень та усунення колізій щодо виокремлення елементів ЗЕД здійснена конкретизація її форм, які охоплюють нові види ЗЕО, а також систематизовані об'єкти бухгалтерського обліку ЗЕД (складові майна та джерела їхнього утворення; комплекс господарських процесів, які є сукупністю ЗЕО; доходи, витрати та фінансові результати; наслідки впливу ризиків ЗЕД у розрізі видів діяльності суб'єкта господарювання). Указані пропозиції дозволили створити базис для розробки рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку ЗЕО для формування належного рівня інформаційного забезпечення управління ЗЕД.

3. Наявність диференційованих ознак класифікації ризиків ЗЕД, існування неточностей та низький рівень деталізації змісту різних видів ризиків призводить до зниження аналітичності показників фінансової звітності та асиметрії інформації, яка використовується при управлінні здійсненням ЗЕД. Для нівелювання впливу зазначених недоліків удосконалено класифікацію ризиків ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку шляхом розробки ознак класифікації за двома напрямками: ймовірністю настання й джерелами формування ризиків ЗЕД (за рівнем прогнозування; за ступенем повторюваності; за джерелами виникнення); за впливом ризиків ЗЕД на об'єкти бухгалтерського обліку, показники фінансової звітності та результати функціонування підприємства (за наслідками впливу на діяльність; за ступенем впливу на показники звітності підприємства; за впливом на результати здійснення ЗЕД; за наслідками здійснення ЗЕО) та виокремлення відповідних видів ризиків. Використання запропонованої класифікації для потреб облікового відображення ризиків ЗЕД дозволяє вдосконалити організаційні положення аналітичного обліку ЗЕО в умовах зростання ризиків та розкриття інформації про них у бухгалтерській звітності.

4. Відсутність у концептуальних положеннях облікової політики питань облікового відображення ЗЕО за зростання ризиків призводить до порушення системності, принципів послідовності, періодичності та повного висвітлення. Ідентифіковані складові облікової політики за методичним і технічним аспектами. Детальна конкретизація компонентів облікової політики ЗЕД підприємств в умовах невизначеності створює передумови для належного структурування та впорядкування інформаційних потоків для потреб управління з урахуванням наслідків впливу ризиків ЗЕД.

5. Чинним методичним положенням бухгалтерського обліку ЗЕД з огляду на дію факторів ризику притаманні суттєві недоліки, що призводить до порушення вимог формування повної аналітичної інформації про здійснені ЗЕО та наслідки впливу ризиків на їхні результати. Для вирішення зазначеного проблемного питання вдосконалено методичне забезпечення системи ризик-

орієнтованого бухгалтерського обліку ЗЕД через ідентифікацію її ключових елементів, розробку документального забезпечення виявлення та оцінки ризиків ЗЕД, формування методичного забезпечення облікового відображення ЗЕО в умовах зростання ризиків з огляду на оцінку ймовірності їхнього настання та методи зниження. Використання запропонованого методичного забезпечення дозволяє поліпшити якісні характеристики інформаційної системи для управління ЗЕД, зважаючи на законодавчі вимоги та інтереси стейкхолдерів.

6. Недостатній рівень інформаційного забезпечення ухвалення дієвих управлінських рішень, надання достовірної, оперативної, повної інформації стейкхолдерам про особливості здійснення ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків зумовлюються неврегульованістю питань розкриття інформації про ризики ЗЕД у звітності. За результатами дослідження розроблені пропозиції з удосконалення облікового забезпечення управління результатами здійснення ЗЕД підприємства в умовах невизначеності та ризику шляхом доповнення елементів Звіту з управління в частині розкриття інформації про ризики ЗЕД, доповнення Додатку 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в частині відображення ЗЕД в умовах зростання ризиків, а також розробки форм внутрішньої управлінської бухгалтерської звітності, що сприяло подальшому розвитку звітності як невід'ємного елемента методу бухгалтерського обліку.

7. Відсутність системного підходу та недостатній рівень теоретичного обґрунтування ролі ЗЕД у системі внутрішнього контролю підприємств зумовлює низький рівень дієвості контрольних процедур та нераціональний розподіл обов'язків і відповідальності між суб'єктами внутрішнього контролю. Для нівелювання цих недоліків розроблено рекомендації щодо організаційного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків за концепцією COSO в частині виділення елементів, основних стадій і документального забезпечення організації внутрішнього

контролю, що забезпечує побудову ефективного механізму здійснення та розширення сфер внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків.

8. Низький рівень методичних розробок із внутрішнього контролю ЗЕД підприємств в умовах зростання ризиків зумовлює зменшення його надійності та ставить під сумнів достовірність результатів функціонування системи внутрішнього контролю в цілому. Зважаючи на нагальну потребу осучаснення процедур перевірки здійснення ЗЕО, розроблені рекомендації з формування та вдосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю ЗЕД підприємств через уточнення його складових, етапів здійснення, напрямів ідентифікації та дослідження типових облікових порушень і помилок у сфері ЗЕД. Використання запропонованого методичного забезпечення дозволяє своєчасно виявляти порушення й недоліки у здійсненні ЗЕД, оперативно реагувати на виникнення ризиків і відхилень та запобігати їхньому виникненню в майбутньому.

9. Оцінювання результативності та ефективності внутрішнього контролю ЗЕД підприємства є неможливим без здійснення моніторингу. Запропоновані організаційно-методичні положення здійснення моніторингу внутрішнього контролю ЗЕД, що ґрунтуються на уточненні змісту поняття «моніторинг заходів контролю», виокремленні основних його елементів та етапів проведення. Це забезпечить формування системного підходу до оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анісімова О. М., Вітка Н. Є. Комплексний процес управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності на високотехнологічному підприємстві. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*: зб. наук. праць. Маріуполь: ДВНЗ «ПДТУ». 2010. Т. 2. С. 285–290. URL: <https://independent.academia.edu/ОльгаАнісімова>
2. Атамас П. Й., Атамас О. П., Крамаренко Г. О. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємництва. *Академічний огляд*. 2016. № 1 (44). С. 60–69. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ao_2016_1_8
3. Бабій Л. І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2010. 20 с. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/publ/REF-0000288881>
4. Барчак Т. П. Звітність у ризик-орієнтованому управлінні стартап-компанії. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 3 (44). С. 3–8. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3\(44\)-3-8](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-3(44)-3-8)
5. Батракова Т. І., Фоменко С. С. Сучасний стан зовнішньої торгівлі України в умовах економічної нестабільності. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. Вип. 4 (04). С. 56–62. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.4-10>
6. Беляков О. О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2004. 311 с.
7. Бляхарчук М. О. Нормативно-правове регулювання формування облікової політики підприємства. *Економічні науки. Серія: Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9 (2). С. 37–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9%282%29__7
8. Бовтун О. Л. Організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Проблеми економіки України*. 2012. Вип. 16. С. 13–17. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/9272/1/13-17.pdf>

9. Бондар М. І., Єршова Н. Ю. Стратегічний управлінський облік ризиків: теоретичні та практичні аспекти. *Фінанси України*. 2019. Вип. 2. С. 69-81.

10. Бондар Ю. А. Внутрішній контроль і внутрішній аудит, як необхідність успішної діяльності для підприємств, установ, організацій вітчизняної економіки. *Наук. праці Кіровоградського державного технічного університету*. 2004. № 2. С. 168–171. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/e206c2cf-0c4c-4bea-8611-b8e803a8770b/content>

11. Бразілій Н. М., Ткаченко А. А., Здір В. А. Цифровізація системи обліку, звітності та оподаткування в сучасних економічних умовах. *Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*. 2023. № 2 (48). С. 103–112. DOI: <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-48-103-112>

12. Букреєва Н. П. Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2011. 20 с.

13. Васільєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131>

14. Великий Ю. В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 7. С. 5–7. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2017/3.pdf

15. Венцель В. Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2012. 215 с.

16. Вигівська І. М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2010. 20 с. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1315/Vugivska.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

17. Вигівська І. М. Підприємницькі ризики як особливий вид фактів господарської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Вип. 2 (14). С. 31–45. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/issue/view/3965>
18. Вигівська І. М. Розкриття інформації про підприємницькі ризики суб'єктів господарювання у фінансовій звітності. *Вісник ЖДТУ*. 2008. № 4 (46). С. 40–47. [https://doi.org/10.26642/jen-2008-4\(46\)-40-47](https://doi.org/10.26642/jen-2008-4(46)-40-47)
19. Вигівська І. М., Грабчук І. Л., Зеленіна О. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємницькими ризиками. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1 (31). С. 67–79. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-67-79](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-67-79)
20. Вигівська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
21. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посібник / за ред. М. Д. Корінька. Фастів: Поліграфіст, 2006. 440 с.
22. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2005. 305 с.
23. Воронко Р. М. Внутрішній контроль як невід'ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1 (45), Т. 2. С. 376–381. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/4388>
24. Гаврилюк І. І. Зовнішньоекономічна діяльність України з країнами Європейського Союзу. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-3>
25. Гаврилюк І. І. Світові тенденції міжнародного руху капіталу. *Економіка та суспільство*. 2024. № 61. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-35>
26. Гайдучок Т. С., Дмитренко О. М. Роль і місце звіту про управління в системі звітності підприємств в умовах трансформації облікових підходів. *Економічний розвиток України в контексті впровадження прогресивних інформаційних технологій та систем управління*: мат. II Всеукр. наук.-практ. конф. (25 лютого 2019 р., м. Київ). Київ: ВІПО, 2019. С. 21–24. URL:

http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9981/3/Conf_25-02-2019_21-24.pdf

27. Галещук С. М. Облік і аналіз операцій в іноземній валюті: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Тернопіль, 2015. 20 с.

28. Глущенко Я. І. Внутрішній контроль зовнішньоекономічного договору: інформаційно-організаційні та методичні аспекти. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 64–68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_16_16

29. Гнилицька Л. В. Інформаційне забезпечення ризиками підприємницької діяльності: обліковий аспект. *Економічні інновації*. 2014. Вип. 57. С. 88–100. URL: <https://ir.kneu.edu.ua:443/handle/2010/7849>

30. Гордополов В. Ю. Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2019. 40 с.

31. Гордополов В. Ю. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку валютних операцій в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю. *Економіка та держава*. 2018. № 5. С. 71–77. URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4062&i=15>

32. Гордополов В. Ю. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств: монографія. Житомир: Вид. Євенок О. О., 2019. 392 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/8053>

33. Гордополов В. Ю. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкта управління. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 4 (78). С. 43–60.

34. Городиський М. П., Панченко І. А. Підходи до побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризику. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць*. 2015. Вип. 4. С. 32–45. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/240>

35. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV, станом на 15.11.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 16.11.2024).

36. Григор'єва М. І., Кобрицький В. В. Удосконалення системи управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 1. С. 25–29. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=4166&i=5>

37. Грицюк П. М., Хомедюк В. О. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія» серія «Економіка»*. 2012. Вип. 20. С. 229–233. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_20_50

38. Гуцайлюк З. В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 7. С. 8–13.

39. Гуцаленко Л.В., Марчук У.О. Облік операцій ЗЕД – активізація управління стратегічним розвитком України. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6386>

40. Дереза З. П. Внутрішньогосподарський контроль: економічний зміст та значення в умовах трансформаційної економіки України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. праць. Серія *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Житомир: ЖДТУ, 2005. С. 228–242.

41. Директива Європейського Парламенту та Ради «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради що припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС» № 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. URL: <https://www.pard.ua/download.php?downloadid=1085> (дата звернення: 13.11.2024).

42. Добровольська В. В. Договірний контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Сер. Юридические науки*. 2013. Т. 26 (65), № 2-1, ч. 1. С. 332–340. URL: https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2013/2-1-1_2013/45.pdf

43. Дорош Н. І. Інтегрована модель внутрішнього контролю підприємства: адаптація закордонного досвіду в Україні. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2015. Т. 22, № 2. С. 68–74.

44. ДСТУ ІЕС/ISO 31010:2013. Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику (ІЕС/ISO 31010:2009, IDT). Київ, 2015. 73 с. URL: https://zakon.isu.net.ua/sites/default/files/normdocs/iso_31010.pdf (дата звернення 05.02.2025).

45. ДСТУ ISO Guide 73:2013. Керування ризиком. Словник термінів (ISO Guide 73:2009, IDT). Київ: Мінекономрозвитку України, 2014. 17 с.

46. ДСТУ ISO 31000:2018. Менеджмент ризиків. Принципи та настанови (ISO 31000:2018 Risk Management – Principles and guidelines on implementation, IDT). URL: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:31000:ed-2:v1:en> (дата звернення: 23.10.2024).

47. Євдокимов В. В., Венцель В. Т. Внутрішній контроль операцій експорту та імпорту товарів. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*. 2011. № 3 (24). С. 79–84. URL: http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/ddma/2011-3-24/article/11EVVETC.pdf

48. Євдокимов В. В., Гордополов В. Ю., Норд Г. Л. Теоретично-методичне значення аналізу валютних ризиків у системі управління діяльністю підприємства. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 106–120. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/7541> (дата звернення 24.12.2024).

49. Єрмакова О., Вінник П., Сазонов В. Щодо мінімізації ризиків експорту української металопродукції. *Економіст*. 2010. № 3. С. 36–40.

50. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Тернопіль, 2003. 19 с.

51. Жиглей І. В. Вплив валютних коливань на формування бюджету маркетингових витрат при здійсненні імпорتنих операцій. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. Вип. 3. 8 С. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-3\(59\)-3-8](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-3(59)-3-8)

52. Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. Вип. 3 (50). С. 14–22. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-14-22](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-14-22)

53. Жидєєва Л. І., Михасик О. Д. Основи бухгалтерського обліку та економічна сутність розрахунків у іноземній валюті. *Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів*: монографія / В. О. Осмятченко, Є. Ю. Шара, Т. М. Сторожук та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. С. 203–231. URL: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/a5b06f04-ca33-4fbf-b048-cd41b2f16e80/content>

54. Житний П. Є., Афанас'єва І. І. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2010. № 1 (51). С. 7–9. [https://doi.org/10.26642/jen-2010-1\(51\)-51-53](https://doi.org/10.26642/jen-2010-1(51)-51-53)

55. Закомлистов С. В. Управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 13. С. 55–56. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2009_13_16

56. Засенко О. Ю. Конвергенція сучасних інструментів системи електронної комерції Європейського Союзу. *Міжнародні відносини. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 7. URL: http://clouds.iir.edu.ua/index.php/ec_n/article/view/2928 (дата звернення: 07.09.2024).

57. Звіт про непрямі фінансові втрати економіки внаслідок військової агресії Росії проти України станом на 1 липня 2024 року / Д. Андрієнко та ін. Вересень 2024. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/10/30.09.24_Losses_Report-ua.pdf (дата звернення: 27.12.2024).

58. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії Росії проти України станом на початок 2024 року / Міністерство цифрової трансформації, Міністерство розвитку громад та територій України, Міністерство енергетики України. Квітень 2024. URL:

https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf (дата звернення: 27.12.2024).

59. Звітність українських підприємств URL: <https://zvitnist.com/>

60. Зовнішня торгівля України: стат. зб. / Держ. служба статистики України. Київ, 2020. 166 с. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/06/Zov_torg.pdf (дата звернення: 11.01.2024).

61. Зовнішня торгівля України 2020: стат. зб. / Держ. служба статистики України. Київ, 2021. 134 с. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2021/zb/06/ztu_20_ue.pdf (дата звернення: 07.09.2024).

62. Зовнішня торгівля України 2021: стат. зб. / Держ. служба статистики України. Київ, 134 с. 2022. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/08/zb_zt_ukr_2021.pdf (дата звернення: 07.09.2024).

63. Зовнішня торгівля України товарами у 2022 році: експрес-випуск / Держ. служба статистики України. 14.02.2023. URL: <https://ukrstat.gov.ua/express/expr2023/02/04.pdf> (дата звернення: 11.01.2024).

64. Зовнішня торгівля товарами (відповідно до КПБ6). 3.2. Узгодження даних з зовнішньої торгівлі товарами та послугами (Державна служба статистики України) з підсумковими показниками за методологією платіжного балансу відповідно до КПБ6 (НБУ) за 2020–2023 рр. URL: https://bank.gov.ua/files/ES/Trade_u.pdf (дата звернення: 07.09.2024).

65. Зоріна О.А. Організація обліку та оцінка ефективності зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві. *Національна академія статистики, обліку та аудиту*. 2023. С. 281-284. URL: <https://irb.nasoa.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6f974efb-96ca-4f10-948c-adc051ae7384/content> (дата звернення 05.12.2024)

66. Зосімова А. В. Виявлення ризиків зовнішньоекономічної діяльності машинобудівних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського нац. університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15, ч. 1. С. 123–127. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/15_1_2017ua/29.pdf

67. Іващук І. О. Зовнішньоекономічна складова як імператив функціонування сучасного підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 2, Т. 1. С. 146–149. URL: https://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_2/zmist.files/38.pdf

68. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення. Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий в 2019 році). New York: IAASB, 2019. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodnogo-standartu-suputnikh-poslug-msa-315-pereglyanutiy-v-2019-roci-identifikaciya-ta> (дата звернення 05.02.2025)

69. Інтегрована корпоративна звітність: навч. посіб. / Костирко Р. О. та ін. Вид. 2-ге., переробл. та доп. Сєверодонецьк: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2020. 304 с. URL: <https://dspace.snu.edu.ua/handle/123456789/169>

70. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с. URL: <https://gildia.kyiv.ua/wp-content/uploads/2018/01/Vnutr-kontrol-1-100.pdf>

71. Касич А. О., Петрик О. А., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19–23. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/4518/1/6.pdf>

72. Кваша С. М., Павленко О. М., Вакуленко В. Л. Загальна методика та інструменти дослідження зовнішньоекономічної діяльності в умовах сьогодення. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2024. Вип. 2 (11). С. 168–171. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.11-26>

73. Кваша С. М., Павленко О. М., Вакуленко В. Л. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності аграрного сектору економіки України в умовах воєнного стану. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Економічні науки*. 2024. Вип. 2 (74). С. 40–45. DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/74-5>

74. Кваша С. М., Павленко О. М., Вакуленко В. Л. Державне регулювання розвитку експорту-імпорту в нинішніх умовах воєнного стану. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2024. Вип. 3 (87). С. 17–21. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-666X/2024-87-3>

75. Кваша С., Вакуленко В., Павленко О. Наукові засади розвитку зовнішньоекономічної діяльності в контексті міжнародних відносин України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 61. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-6>

76. Кінзерська Н. В. Внутрішній контроль зовнішньоекономічної діяльності в умовах ризику: організаційне забезпечення. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: мат. VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (18 жовтня 2021 р., м. Київ). Київ, 2021. С. 116–118.

77. Кінзерська Н. В. Класифікація ризиків зовнішньоекономічної діяльності для потреб бухгалтерського обліку. *Бізнес Інформ*. 2020. №10. С. 267–276. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-10-267-276>

78. Кінзерська Н. В. Контроль фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств в умовах глобальної економічної нестабільності. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Економічні науки*. 2024. № 11. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-11-10519>

79. Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику. *Трансформаційні процеси національної економіки: проблеми та перспективи розвитку*: мат. наук.-практ. конф. (14–15 травня 2021 р., м. Запоріжжя). Херсон, 2021. С. 43–46.

80. Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-34>

81. Кінзерська Н. В. Надходження товарів: особливості контрольних процедур. *Актуальні питання економічних наук: зб. тез наукових робіт міжнар. наук.-практ. конф. (8–9 червня 2012 р., м. Одеса)*. Одеса, 2012. С. 157–158.

82. Кінзерська Н. В. Облікова політика зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі в умовах невизначеності та ризику. *Modern engineering and innovative technologies*. 2021. No. 15, Part 5. P. 6–18. DOI: 10.30890/2567-5273.2021-15-05-002

83. Кінзерська Н. В. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення: організаційно-методичний аспект. *Бухгалтерський облік, аналіз*

та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць. Київ, 2013. Вип. 2 (11), Ч. 2. С. 88–95.

84. Кінзерська Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: мат. VII Міжнар. наук.-практ. конф. (16 жовтня 2020 р., м. Київ). Київ, 2020. С. 158–160.

85. Кінзерська Н. В. Особливості моніторингу внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Світ під час пандемії: нові виклики та загрози*: мат. LXIX Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (25 червня 2021 р., м. Вінниця). Вінниця, 2021. С. 29–33.

86. Кінзерська Н. В. Оцінка та документальне забезпечення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризику. *International Journal of Innovative Technologies in Economy*. 2021. № 1(33). DOI: https://doi.org/10.31435/rsglobal_ijite/30032021/7495

87. Кінзерська Н. В. Ризики зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Мультидисциплінарні перспективи розвитку науки, освіти, технологій та суспільства в умовах глобальних викликів: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (9 грудня 2024 р., м. Полтава). Полтава, 2024. С. 78–80.

88. Кінзерська Н. В. Розкриття інформації про ризики зовнішньоекономічної діяльності у звіті про управління. Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права: зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. (28.04.2021р., м. Полтава). Полтава, 2021. Ч. 1 С. 70.

89. Кінзерська Н. В. Роль цифрових технологій у вдосконаленні обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. *Економіка та суспільство*. 2024. № 69. URL: DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-56>.

90. Кінзерська Н. В. Система контролю торговельного підприємства: критичний аналіз та напрями удосконалення. *Фінансовий простір*. 2013. № 4. С. 107–114. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2013_4_14

91. Кінзерська Н. В. Складові зовнішньоекономічної діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку в умовах невизначеності зовнішнього середовища.

Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 15–16. С. 100–105. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.15-16.100

92. Кінзерська Н. В., Боримська К. П. Концептуалізація захисту бухгалтерської інформації при міжкорпоративному електронному документообороті торговельних підприємств: проблемні аспекти. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки.* 2013. № 3 (65). С. 16–25. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_3_5

93. Книшек О. О. Методика та організація аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Дніпро, 2017. 243 с. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/6115/>

94. Книшек О. О. Обліково-інформаційне забезпечення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства на основі фінансової та управлінської звітності. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу.* 2017. № 2. С. 105–109. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2017_2_21

95. Коблянська Г. Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2008. 328 с.

96. Коденчук К. А. Об'єкти зовнішньоекономічної діяльності та їх класифікація з точки зору бухгалтерського обліку та контролю. *Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2008. Т. 1, № 21. С. 91–94. URL: <https://ven.chdtu.edu.ua/issue/view/5280>

97. Кожухова Т. В. Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2010. 20 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0410U001642>

98. Колесніченко А. С. Організаційно-інституціональні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка.* 2020. № 2. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.2.65

99. Конспект лекцій до вивчення дисципліни «Управління ризиками в ЗЕД» / уклад. Н. Є. Стрельбіцька. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 81 с. URL:

<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/609/1/управління%20ризиками%20в%20зовнішньоекономічній%2081.pdf>

100. Контроль і ревізія: підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і переробл. Житомир: Рута, 2006. 560 с.

101. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія. Київ: Інформ-аналіт. агентство, 2007. 429 с.

102. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 325–331. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_7_58

103. Костирко Р. О., Юрченко О. С. Концептуальні основи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервності діяльності підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 53. С. 202–208. <https://doi.org/10.32843/bses.53-31>

104. Кошельок Г.В., Горлова О.П. Адаптація сучасного світового досвіду щодо підвищення прибутку торговельних підприємств. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2023. ТОМ 22. Вип. 1 (53). С. 99-115 DOI: [https://doi.org/10.18524/2413-9998.2023.1\(53\).288729](https://doi.org/10.18524/2413-9998.2023.1(53).288729)

105. Кримчак Л. А. Трансформація ризиків та загроз економічної безпеки вітчизняних суб'єктів господарювання. *Development Service Industry Management*, 2023. № 1. С. 56–60. [https://doi.org/10.31891/dsim-2023-1\(6\)](https://doi.org/10.31891/dsim-2023-1(6))

106. Кримчак Л. А., Гавловська Н. І. Сучасні виклики економічній безпеці зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств в умовах трансформації зовнішнього середовища. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2017. № 2, Т. 2. С. 201–205. URL: <https://elar.khmnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cd031e5d-c602-403d-9260-9a04808e0215/content>

107. Ксендзук В. В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2015. 21 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/1112>

108. Кузьмінський Ю. А. Оперативний облік і контроль міжнародних фінансово-господарських операцій: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2002. 466 с.

109. Кузьмінський Ю. А., Воронова М. О. Бухгалтерський (фінансовий) облік ризиків як фактів господарського життя з невизначеними наслідками. *Незалежний аудитор*. 2016. № 17 (III). С. 2–6. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2016_17_3

110. Курак А. І. Облік та контроль забезпечень майбутніх витрат і платежів в управлінні ризиками підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Львів, 2019. 332 с.

111. Лаговська О. А., Якименко М. В. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 52. С. 74–78. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2017_52_15

112. Левченко М. О. Методи оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності машинобудівного підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 6, Т. 3. С. 190–194. URL: <https://elar.khmnu.edu.ua/handle/123456789/3577>

113. Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. Вип. 1 (51). С. 9–16. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1\(51\)-9-16](https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1(51)-9-16)

114. Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу : організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 1 (99). С. 62–68. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2022-1\(99\)-62-68](https://doi.org/10.26642/ema-2022-1(99)-62-68)

115. Ліба Н. С., Назаренко Є. Є. Наукові підходи до поняття «внутрішній контроль». *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2016. № 20 (15). С. 313–319. URL: <http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2854/1/n20-314-320.pdf>

116. Логистика, эффективность и риски внешнеэкономических операций / К. В. Захаров и др. 2-е изд., доп. Киев: Эльга, Ника-Центр, 2004. 260 с.

117. Лубенченко О. Е. Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2018. 498 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0518U000213>

118. Лубенченко О. Е., Гнедков А. В. Методологія управління зовнішньоекономічною діяльністю промислових підприємств в умовах інноваційно-інвестиційної економіки: монографія. Лисичанськ: ДонДТУ, 2016. 243 с.

119. Лубенченко О. Е. Формування парадигми аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. С. 41–46. URL: <http://jnas.nbuiv.gov.ua/uk/article/UJRN-0000759360>

120. Лубенченко О. Е. Якість аудиторських послуг, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності. *Статистика України*. 2017. № 2. С. 79–89. DOI: [https://doi.org/10.31767/su.2\(77\).2017.02.11](https://doi.org/10.31767/su.2(77).2017.02.11)

121. Лубенченко О. Е., Корінько М. Д. Застосування Міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» в аудиторській практиці. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2021. № 3–4. С. 51–63. doi: 10.3176 7/nasoa.3-4-2021.06

122. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2013. Вип. 2 (9). С. 98–109. URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13lmpbpo.pdf> (дата звернення: 07.09.2024).

123. Мазур Н.А. Фінансові результати підприємств України: особливості бухгалтерського забезпечення їх формування та управління. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2023. № 8. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-8-09-01>

124. Мельничук І. В. Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2001. 269 с.

125. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982, станом на 18.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 13.11.2024).

126. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

127. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), поточна редакція від 01.01.2012 р. № 929_013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 23.10.2024).

128. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 (МСБО 10). Події після звітного періоду: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), поточна редакція від 01.01.2012 р. № 929_024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_024#Text (дата звернення 05.02.2025).

129. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), поточна редакція від 01.01.2012 р. № 929_051. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text (дата звернення 05.02.2025).

130. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), поточна редакція від 01.01.2012 р. № 929_020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 23.10.2024).

131. Мостенська Т. Л., Скопенко Н. С. Ризик-менеджмент як інструмент управління господарським ризиком підприємства. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 3 (7). С. 72-79 URL: https://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek7-3-2010-PDF/072-79.pdf

132. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17/18. С. 28–38. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.17-18.28

133. Назаренко О. В., Волошина О. І. Організація системи внутрішнього контролю підприємства в умовах сільськогосподарського виробництва. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20, Ч. II. С. 201–206. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/e093c058-763a-4ddb-b590-100bee7c052d/content>

134. Найвищий результат за останні півроку: частка повітряних тривог у роботі ТЦ зростає. Українська Рада Торгових Центрів. 05.12.2024. URL: <https://www.ucsc.org.ua/najvyshhyj-rezultat-za-ostanni-pivroku-chastka-povitryanyh-tryvog-u-roboti-tcz-zrostaye/> (дата звернення: 27.12.2024).

135. Національна економічна діяльність і міжнародні економічні відносини: сучасний стан та тенденції розвитку: кол. монографія / кол. авторів: Л. Ю. Андрушко та ін. Полтава: Астроя, 2020. 251 с. URL: <https://www.economics.in.ua/2020/08/blog-post.html>

136. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, станом на 06.03.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

137. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193, станом на 05.11.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення 06.02.2025).

138. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20, станом на 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення 06.02.2025).

139. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137, станом на 16.04.2024.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

140. Новик І. В. Удосконалення внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 6 (11). С. 358–363. URL: <http://srd.pgasa.dp.ua:8080/handle/123456789/5300>

141. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова. Харків: Вид-во Іванченко І.С., 2019. 221 с. URL: <https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/7aeec8e3-8bd1-4b5a-a389-35a8a5e5f0f3/content>

142. Олійник Я. В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 20. С. 347–354. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ec89033c-56d2-4977-811e-0f1614b6103f/content>

143. Орехова А. І. Ризик-орієнтована система бухгалтерського обліку. *Економіка, облік, фінанси та право: стратегічні пріоритети розвитку в умовах глобалізації*: зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. (5 грудня 2019 р.): у 10 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 10. С. 13–14. URL: <https://www.economics.in.ua/2019/12/10.html>

144. Особливості формування міжнародних економічних відносин в умовах воєнного стану / Кваша С. та ін. *Сталий розвиток економіки*. 2024. Вип. 2 (49). С. 218–222. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-34>

145. Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 15–22. URL: <https://nasoa-journal.com.ua/index.php/journal/article/view/28/27>

146. Патарідзе-Вишинська М. В. Облікова політика: теорія і практика. URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf (дата звернення: 23.10.2024).

147. Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік і звітність в управлінні ризиками підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми*

теорії, методології, організації. 2015. № 1. С. 153–160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1%2814%29__22

148. Піддубна Л. І. Теоретико-методологічне забезпечення міжнародної конкурентоспроможності підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Харків, 2010. 36 с.

149. Пісьмаченко Л. М. Державне управління зовнішньоторговельною діяльністю в Україні: регулювання та контроль: монографія. Донецьк: Юго-Восток, 2008. 366 с.

150. Погорелов Ю. С., Миронова Ю. Ю., Мазурьонк В. В. Організація внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах. *Економіка і регіон*. 2015. № 4. С. 135–139. URL: <https://reposit.nupp.edu.ua/handle/PoltNTU/637>

151. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 05.02.2025).

152. Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану: Закон України від 17.05.2012 р. № 4765-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4765-17#Text> (дата звернення 05.02.2025).

153. Приказюк Н. В., Мендрик Д. Є. Модель управління ризиками COSO: еволюція та трансформація. *Економіка та суспільство*. 2020. Вип. 22. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-63> (дата звернення: 13.11.2024).

154. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, станом на 03.09.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20180701#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

155. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Закон України від 18.06.2024 р. № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-IX#Text> (дата звернення: 11.01.2025).

156. Про внесення змін до постанови Правління Національного банку України від 24.02.2022 року № 18: постанова Правління Національного банку України від 19.11.2024 р. № 136. URL: https://bank.gov.ua/ua/legislation/Resolution_19112024_136 (дата звернення: 23.10.2024).

157. Про внесення зміни до постанови Правління Національного банку України від 14.05.2019 р. № 67: постанова Правління Національного банку України від 09.07.2024 р. № 84. URL: https://bank.gov.ua/ua/legislation/Resolution_09072024_84 (дата звернення: 23.10.2024).

158. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX, станом на 09.01.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення 05.02.2025).

159. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. № 2115-IX, станом на 01.02.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text> (дата звернення 05.02.2025).

160. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII, станом на 26.12.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 28.12.2024).

161. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

162. Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності Російської Федерації та її резидентів: Закон України від 03.03.2022 р. № 2116-IX, станом на 01.12.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text> (дата звернення 05.02.2025).

163. Про санкції: Закон України від 14.08.2014 р. № 1644-VII, станом на 21.11.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#Text> (дата звернення 05.02.2025).

164. Пухальський В. В. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності: курс лекцій. Хмельницький: ХНУ, 2020. Ч. II. 129 с.

165. Пушкар М. С. Організація аудиту на промисловому підприємстві. Тернопіль: Економ. думка, 2006. 144 с.

166. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/654/1/теорія%20і%20практика%20формування%20облікової%20політики.pdf>

167. Рета М. В. Класифікація ризиків зовнішньоекономічної діяльності та їх відображення у системі обліку. *Причорноморські економічні студії*, 2017. Вип. 13 (2). С. 196–201. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_13\(2\)__40](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_13(2)__40)

168. Ризики зовнішньоекономічної діяльності : особливості та методи управління ними / Двуліт З. П. та ін. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2019. Т. 1, № 2. С. 1–9. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2020/jan/20627/dvulit.pdf>

169. Рудніченко Є. М., Кримчак Л. А. Дослідження стану та тенденцій зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств в умовах активізації євроінтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*. 2017. № 9. С. 39–44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2017_9_8

170. Рум'янцев А.П., Рум'янцева Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність: навч. посібник. Видання 2-ге, доп. та перероб. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 298 с.

171. Савченко Р. О., Савченко Н. М., Дем'янчук І. В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.9.51

172. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю. Теоретичні засади формування системи управління ризиками підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4. С. 76–80. URL: <http://rep.btsau.edu.ua/handle/BNAU/3694>

173. Свідерська А. Поняття та класифікація ризиків у зовнішньоекономічній діяльності підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2014. Т. 46, № 3. С. 113–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2014_3_18

174. Сисюк С. В. Оцінка та страхування ризиків у зовнішньоекономічній діяльності: обліковий аспект. *Вісник ЖДТУ*, 2015. № 2 (72). С. 86–90. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/15282>

175. Сментина Н. Інструменти державного регулювання експорту в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2024. Т. 326, № 1. С. 128-134. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-326-22>

176. Старенька О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2019. № 1 (69). С. 129–138. URL: https://journals.urau.ua/vsed_oneu/article/view/178433/178469

177. Стащенко Ю., Гавриловський О. Міжнародний досвід з питань трансфертного ціноутворення. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Випуск 3. С. 358-367. URL: <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2023-3-358-367>

178. Стефанюк І., Бардаш С. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації. *Ринок цінних паперів України*. 2009. № 9-10. С. 11–21. URL: <http://www.securities.usmdi.org/PDF/435.pdf>

179. Татенко М. Ю., Гордополов В. Ю. Аудит оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств агробізнесу. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2024. № 2. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-2-9693> (дата звернення 06.02.2025).

180. Титенко Л. В., Богдан С. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління ризиками податкового консультування. *Економіка і суспільство*. 2019. Вип. 20. С. 721–729. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2019-20-93>

181. Товарна структура зовнішньої торгівлі України у 2023 р. / Державна служба статистики України. 2023. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/zd/tsztt/arh_tsztt2023_u.html (дата звернення: 11.07.2024).

182. Товарна структура зовнішньої торгівлі України у 2024 р. / Державна служба статистики України. 2024. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2024/zd/tsztt/arh_tsztt2024_u.html (дата звернення: 21.02.2025).

183. Україна у цифрах 2022: стат. зб. / Держ. служба статистики України. Київ, 2023. URL:

https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/08/zb_Ukraine_in_figures_22.pdf
(дата звернення: 11.01.2024).

184. Федькевич Н. В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2007. 247 с.

185. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. Проблеми економіки. 2019. № 4 (42). С. 216–222. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2019-4_0-pages-216_222.pdf

186. Фінанси зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник / Ситник Н. С. та ін.; за заг. ред. Н. С. Ситника. Львів: Апріорі, 2019. 460 с. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/finansu_ZED_.pdf

187. Фоміна О. В., Гончаренко О. М. Оцінка ризиків підприємства в системі обліку. *Економічний часопис-XXI*. 2015. № 3-4 (2). С. 67–70. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4\(2\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4(2)__17)

188. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання. Розділ 3.1. *Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання: обліково-аналітичне забезпечення*: кол. монографія / за ред. Черевка О. В., Гнилицької Л. В., Мігус І. П. Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2015. С. 143–172. URL: https://www.researchgate.net/publication/369094973_Upravlinna_sistemou_ekonomichnoi_bezpeki_sub'ektiv_gospodaruvanna_oblikovo-_analitичne_zabezpecenna

189. Цюлковська С. І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств агробізнесу: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Львів, 2019. 204 с.

190. Чебанова Н. В., Єфіменко Т. І., Орлова В. М. Методичні підходи до ідентифікації ризиків бухгалтерського обліку за податковими різницями. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2016. № 3 (31). С. 193–198. URL: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2017/31/36.pdf>

191. Чирка Д. М. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Житомир, 2012. 22 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0412U001387>

192. Шерстюк О. О., Бакурова О. А. Оцінювання системи внутрішнього контролю. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (4). С. 413–420. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%284%29__66

193. Щирська О. В. Координація роботи системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 1. С. 221–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1%2814%29__31

194. Щорічник СІПРІ 2023. Озброєння, роззброєння та міжнародна безпека / пер. з англ.; редкол. укр. вид.: О. Мельник (керівник проєкту) та ін. Київ: Заповіт, 2024. 662 с. URL: https://www.sipri.org/sites/default/files/SIPRI_2023_UKR.pdf

195. Яровенко Г. М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2008. 22 с. URL: <https://irbis-nbuv.gov.ua/aref/20081211000523>

196. Яровенко Г. М. Розробка стандартів внутрішнього фінансового контролю підприємства. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць*. УАБС НБУ. 2006. Т. 15. С. 186–192. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/53932>

197. Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance. Executive Summary (2017). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Retrieved November 13, 2024 from: https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_61ea5985b03c4293960642fdce408eaa.pdf

198. Saunders, E. J. (2011). *COSO III Przewodnik – jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej*: Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa. Warszawa: PIKW COSO. 204 s.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1.

Дисертаційні роботи, захищені на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук за спеціальностями 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» та 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» з питань бухгалтерського обліку і контролю зовнішньоекономічної діяльності за період 2000-2024 рр.

№ з/п	Автор, тема дисертації	Рік захисту, науковий ступінь	Наукова новизна
1	2	3	4
1	Гордополов В.Ю. Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю	Д.е.н., 2019	В роботі обґрунтовано теоретичні положення розвитку обліково-аналітичної системи в частині дослідження історичних аспектів, вивчення впливу економічних теорій та розробки теоретичної конструкції обліково-аналітичної системи управління. Трансформовано теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в частині його принципів та завдань, створення комунікаційного простору системи управління зовнішньоекономічною діяльністю. Розроблено модель застосування хеджування валютних ризиків за допомогою похідних фінансових інструментів в бухгалтерському обліку. Запропоновано модель облікового відображення одержаних іноземних інвестицій. Обґрунтовано розвиток аналітичної моделі операцій зовнішньоекономічної діяльності
2	Книшек О.О. Методика та організація аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств	К.е.н., 2019	З'ясовано сутність організаційно-економічного механізму регулювання ЗЕД та визначено у ньому місце інтегрованої системи обліку, аналізу та контролю. Розроблено методичні та організаційні підходи до аналізу ефективності ЗЕД підприємства на основі співставлення додаткових доходів та додаткових витрат ЗЕД. Запропоновано інтегральну оцінку фінансового стану суб'єкта ЗЕД. Розроблено організаційний механізм внутрішнього контролю відповідності якісних характеристик суб'єкта ЗЕД митним вимогам. Запропоновано впровадження спеціальних аналітичних рахунків для відображення витрат ЗЕД. Сформовано управлінський звіт для аналізу і контролю ефективності ЗЕД

1	2	3	4
4	Ксендзук В.В. Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків	К.е.н., 2015	Ідентифіковано особливості облікового відображення операцій хеджування. Запропоновано в бухгалтерському обліку розглядати хеджування як процес, що складається з сукупності господарських операцій. Згруповано види хеджування за ознаками та виокремлено способи хеджування. Обґрунтовано комплексний методичний підхід до бухгалтерського обліку операцій хеджування валютних ризиків в розрізі документального забезпечення, оцінки та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Розвинуто теоретико-прикладні положення формування інформації про операції хеджування валютних ризиків через фінансову і внутрішню (управлінську) звітність. Розроблено методичні положення аналізу операцій хеджування в частині запропонованого методу оцінки ефективності хеджування валютних ризиків.
5	Галещук С.М. Облік і аналіз операцій в іноземній валюті	К.е.н., 2015	Вперше запропоновано методику прогнозного аналізу операцій в іноземній валюті з використанням інструментарію нейронних мереж для прогнозування обмінного курсу валют та прибутковості зовнішньоекономічних операцій на основі історичних даних фінансової звітності, що, на відміну від існуючих підходів, дає змогу в режимі реального часу отримувати інформацію, необхідну для прийняття не тільки оперативних, а й стратегічних управлінських рішень. Удосконалено положення облікової політики підприємств харчової промисловості в частині обґрунтування таких параметрів організаційно-методичної складової операцій в іноземній валюті. Розроблена класифікація курсових різниць та рекомендації з поліпшення обліку розрахункових валютних різниць, які виникають у результаті купівлі-продажу іноземної валюти за комерційним курсом, що передбачає їхній поділ на операційні та неопераційні, а відповідно необхідність відкриття додаткових субрахунків до рахунків «Інші доходи» й «Інші витрати» для відображення неопераційних розрахункових валютних різниць. Удосконалено аналітичний облік експортно-імпортних операцій через відкриття додаткових субрахунків, призначених для відображення облікової інформації про розрахунки в іноземній валюті, доходи і витрати підприємства за експортно-імпортними операціями. Розвинуто методику аналізу операцій в іноземній валюті за діяльністю з експорту та імпорту.

1	2	3	4
6	Венцель В.Т. Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація	К.е.н., 2012	У роботі обґрунтовано нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, розглянуто підходи до визначення форм і видів зовнішньоекономічної діяльності, удосконалено підхід до виділення видів зовнішньоекономічних договорів, систематизовано та згруповано умови договору. Удосконалено організацію бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій з товарами та послугами в частині розробки технічного, організаційного, методичного, управлінського та аналітичного напрямів забезпечення облікової політики. Обґрунтовано використання алгоритмів визнання доходів та витрат за операціями експорту і імпорту послуг. Удосконалено порядок визнання доходу від експортних операцій шляхом застосування інтегрованого методу оцінки ступеня завершеності операцій. Запропоновано використовувати методичний підхід до облікового відображення експорту та імпорту товарів, який підвищує достовірність та повноту облікової інформації. Висвітлено питання організації та методики внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій з метою формування ефективної системи контролю на підприємстві, що здійснює ЗЕД.
7	Чирка Д.М. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика	К.е.н., 2012	У дисертаційній роботі уточнено економічну сутність та взаємозв'язок понять «операції в іноземній валюті» і «валютні операції в зовнішньоекономічній діяльності», досліджено природу поняття «валюта», визначено прояв коливань курсів валют на показники фінансового стану. Досліджено курсові різниці як об'єкт бухгалтерського обліку, удосконалено їх класифікацію на основі ідентифікації реалізованих та нереалізованих курсових різниць. Удосконалено елементи облікової політики за операціями в іноземній валюті. Запропоновано методичні підходи до відображення операцій в іноземній валюті в частині реалізованих та нереалізованих курсових різниць в бухгалтерському обліку; удосконалено фінансову та внутрішню звітність, що забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень з врахуванням валютного фактору. Розроблено методику перерахунку статей фінансової звітності у валюту представлення, відмінну від функціональної.
8	Букреєва Н.П. Використання імпортової сировини в парфумерно-	К.е.н., 2011	У дисертаційній роботі розглянуто теоретичні, методологічні та практичні аспекти обліку імпортних операцій підприємств парфумерно-косметичної промисловості України. Досліджено

1	2	3	4
	косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти		теоретичні, методологічні, практичні аспекти бухгалтерського обліку та контролю використання імпортованих товарів цільового призначення у парфумерно-косметичному виробництві в Україні, сформульовано методичні та організаційні проблеми обліку з погляду інформативності та ефективності контролю на вимогу податкових та митних органів, а також внутрішньогосподарського контролю. На основі узагальнення законодавчих та управлінських вимог до формування звітної інформації для регулювання використання імпортованих товарів з цільовим призначенням у промисловості сформульовані теоретичні та практичні підходи у розв'язанні цих питань підприємствами України. Розроблено й обґрунтовано методи контролю за використанням імпортованих товарів з цільовим призначенням. Запропоновано організаційно-економічний механізм внутрішньогосподарського контролю підприємств парфумерно-косметичної промисловості за використанням імпортованих товарів із цільовим призначенням у застосуванні.
9	Бабій Л.І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту	К.е.н., 2010	У роботі є обґрунтування теоретичних та науково-методичних і практичних положень щодо удосконалення обліку та аудиту операцій з експорту, обґрунтовано необхідність в межах операцій з експорту, введення поняття оборотних активів відсутніх та обтяжених, за якими не передане право власності, розроблена класифікація цієї групи оборотних активів, що враховує їх специфічні властивості. Узагальнюючи зарубіжний досвід, методику проведення операцій і практику бухгалтерського обліку операцій з експорту, удосконалено облікові методики та механізми регулювання діючих нормативно-правових актів з цих питань. Досліджено методику проведення аудиту операцій з експорту шляхом розробки плану, програми перевірки та робочих документів аудитора, що дозволяє поліпшити процес контролю та якість проведення аудиту за операціями з експорту, наведено організаційні аспекти управлінського аудиту операцій з експорту за етапами їх здійснення, виділення типових процесів, індикаторів їх оцінки (фінансові та нефінансові показники).
10	Кожухова Т.В. Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву	К.е.н., 2010	Дисертація присвячена дослідженню обліку та аудиту операцій з експорту підприємств по виробництву облицювальних матеріалів для забезпечення необхідною специфічною

1	2	3	4
	облицювальних матеріалів		інформацією управлінського персоналу з метою прийняття оперативних рішень та підвищення ефективності аудиторської перевірки операцій з експорту. Уточнено економіко-правову сутність операцій з експорту, вдосконалено класифікацію операцій з експорту. Удосконалено методiku обліку операцій з експорту підприємств по виробництву облицювальних матеріалів за прямими договорами і договорами комісії. Розроблено документи облікового оформлення для посилення інформаційної функції бухгалтерського обліку та виконання контрольних функцій обліковим персоналом щодо операцій з експорту. Запропоновано методiku аудиторської перевірки операцій з експорту виробничих підприємств за циклічним підходом, визначено послідовність перевірки рахунків за циклом продажу на експорт і циклом розрахунків по операціях з експорту. Розроблено робочі документи аудитора з перевірки операцій з експорту.
11	Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу	К.е.н., 2008	На базі порівняльного аналізу тенденцій розвитку міжнародної торгівлі та зовнішньої торгівлі України, окреслено коло напрямків розвитку, що є актуальними для нашої країни. Стверджено, що умови зовнішньоекономічного торговельного контракту відіграють значну роль у регулюванні прав та обов'язків сторін і є невід'ємною частиною облікової інформації. Надано пропозиції щодо удосконалення системи обліку операцій з експорту та імпорту товарів, які знаходяться за митними межами України. Удосконалена методика обліку операцій з імпорту та експорту товарів, за якими не передбачається перетину митних кордонів України. Запропоновано нові організаційні підходи до формування в комп'ютерному середовищі інформації про зовнішньоторговельні операції з урахуванням суттєвих умов договорів. Визначено сутність аудиту операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу. Запропоновані план, програма та робочі документи для проведення аудиту операцій з експорту та імпорту. Розроблені критерії оцінки виконання зобов'язань за зовнішньоторговельними договорами купівлі-продажу товарів для аудиторських послуг з надання впевненості.
12	Коблянська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпортних операцій	К.е.н., 2008	Обґрунтовано необхідність введення окремих рахунків і субрахунків для експортно-імпортних операцій за кожною іноземною валютою.

1	2	3	4
	підприємств		Запропоновано способи відображення договорів в обліку. Здійснено комплексне дослідження методики сегментарного обліку і звітності експортної діяльності. Розроблено типовий наказ про облікову політику щодо обліку валютних операцій. Розроблено проект методичних рекомендацій до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Запропоновано шляхи оптимізації бухгалтерського і податкового законодавства у сфері експортно-імпортних операцій. Проаналізовано теоретичні і методичні основи стандартизації процедур аудиту експортно-імпортних операцій. Розроблено методику аудиту експортно-імпортних операцій з виділенням чотирьох інформаційних блоків перевірки.
Спеціальність 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»			
13	Скрипник М.І. Методологія та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій (на прикладі підприємств пивоварної галузі України)	К.е.н., 2005	У дисертації досліджуються організаційно-методичні аспекти обліку і аналізу експортно-імпортних операцій. Розроблено методику комплексного аналізу ефективності здійснення експортних операцій на підприємствах пивоварної галузі, а саме запропоновано методику розрахунку інтегрального господарського ефекту, яка забезпечує можливість визначення найбільш ефективних умов проведення операцій. Удосконалено положення законодавства наданням пропозицій щодо відображення в обліку оподаткування експортно-імпортних операцій. Розроблено методику бухгалтерському обліку та контролю експортно-імпортних операцій підприємств пивоварної галузі з метою надання достовірної інформації користувачам і забезпечення обґрунтованості управлінських рішень щодо цієї сфери діяльності господарюючого суб'єкта. Запропоновано організаційну модель аналітичного дослідження інформації за експортно-імпортними операціями конкретизацією структурних елементів і визначення ролі інформації, що формується в бухгалтерському обліку, відповідно до особливостей ЗЕД.
14	Ірха Л.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій підприємств України	К.е.н., 2005	У дисертаційній роботі досліджується теоретичні, організаційно-методичні аспекти обліку та аналізу експортно-імпортних операцій підприємств України. Проведено порівняння обліку експортно-імпортних операцій з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і російською методикою, розроблені пропозиції по удосконаленню методики і

1	2	3	4
			організації ведення бухгалтерського обліку оподаткування. Всі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку не можливо розглянути без взаємодії їх з удосконаленням документації. У роботі автором запропоновано класифікацію зовнішньоекономічних документів. Дослідження іноземної і вітчизняної практики дозволило уточнити склад витрат за елементами, які відносяться до первісної вартості експортно-імпоротної продукції і обґрунтувати формування їх митної вартості на умовах поставки за правилами «ІНКОТЕРМС». Рекомендації і пропозиції, висловлені в дисертаційній роботі, пройшли апробацію і одержали практичне удосконалення у ряді підприємств м. Чернігова.
15	Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпорتنних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України)	К.е.н., 2005	Удосконалено класифікацію активів і пасивів підприємства у відповідності до їх поділу на монетарні та немонетарні статті. Критично проаналізовано діючий порядок обліку експортно-імпорتنних операцій і дані пропозиції щодо його удосконалення. Розроблено робочі документи (аналітичні відомості) для накопичення бухгалтерської інформації про курсові різниці та рух валюти за експортно-імпортними операціями. Запропоновано методику обліку імпорتنних операцій при різних валютах контракту і платежу. Описано рекомендації щодо вибору бухгалтерського програмного забезпечення. Розроблено методику аналізу потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпорتنних операцій. Удосконалено організаційно-методичну модель аналітичного дослідження експортно-імпорتنних операцій. Рекомендовано структуру методичних блоків економічного аналізу експортно-імпорتنних операцій, їх послідовності.
16	Беляков О.О. Облік та аудит експортно-імпорتنних операцій підприємств торгівлі	К.е.н., 2004	Проведено аналіз стану експортно-імпорتنних операцій суб'єктів зовнішньоторговельної діяльності України, визначено недоліки нормативно-правового забезпечення, обґрунтовано необхідність удосконалення методики бухгалтерського і податкового обліків та аудиту експортно-імпорتنних операцій. Розглянуто методологію бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій, удосконалено методику визнання результатів експортно-імпорتنних операцій за видами договорів, уточнено методику відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, запропоновано шляхи узгодження положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового

1	2	3	4
			законодавства, розроблено модель узгодження бухгалтерського і податкового обліків. Обґрунтовані нові методичні підходи до проведення аудиту експортно-імпортних операцій, параметризовано експортно-імпортні операції і визначено контрольні моменти їх здійснення, на основі яких розроблено комплексну методику аудиту експортно-імпортних операцій за видами договорів. Результати дослідження у вигляді методичних рекомендацій впроваджені у практику бухгалтерського обліку і незалежного аудиту.
17	Жиглей І.В. Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки	К.е.н., 2003	У дисертації уточнено економічну сутність поняття «валютні операції» та доведено, що бухгалтерський облік необхідно розглядати як цілісну систему. Обґрунтовано необхідність введення додаткового критерію визнання валютних операцій у бухгалтерському обліку – дати здійснення операції. Уточнено поняття та класифікацію курсових різниць, методику їх розрахунку, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності. Доведено ефективність застосування валютно-цінових застережень у зовнішньоекономічних договорах (контрактах). Запропоновано порядок відображення операцій за такими контрактами в бухгалтерському обліку, у зв'язку з чим введено поняття «сумові різниці», розроблено їх класифікацію, алгоритм розрахунку. Розглянуто порядок оцінки монетарних та немонетарних статей, виражених в іноземній валюті; запропоновано положення, які слід передбачити в наказі про облікову політику. Обґрунтовано необхідність і визначено напрями удосконалення діючих нормативних актів, що впливають на порядок відображення в бух.обліку валютних операцій, з метою їх узгодження. Доведено необхідність та визначено методичні підходи до організації та ведення обліку й контролю валютних операцій на базі комп'ютерних технологій.
18	Лукашова І.О. Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів	К.е.н., 2002	У роботі розкрито економічну сутність ЕІП з метою визначення предмета й об'єктів обліку, виявлені проблемні питання в їхньому правовому регулюванні й запропоновані шляхи вирішення, обґрунтована сутність організації бухгалтерського обліку з метою розробки рекомендацій стосовно формування оптимальної облікової політики об'єктів обліку цих операцій, надано критичний аналіз існуючої методики оцінки експортованих та імпортованих товарів,

1	2	3	4
			методики обліку операцій з ЕПП товарів в умовах діючого законодавства. Для усунення недоліків діючої методики обліку операцій з ЕПП товарів у роботі запропоновано конкретні пропозиції і рекомендації щодо їх усунення, а також розроблено форми реєстрів аналітичного та синтетичного обліку з принципово новим підходом їхнього формування, виходячи з потреб системи управління. Рекомендації автора щодо удосконалення методики обліку ЕПП дозволять виділити облік досліджуваних операцій у загальній системі обліку, що підвищить ефективність управління ними.
19	Мельничук І.В. Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання	К.е.н., 2002	Дисертація присвячена розв'язанню теоретичних, організаційно-методологічних та прикладних проблем обліку і контролю експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання. У роботі дістали подальшого розвитку теоретичні засади обліку і контролю, визначено необхідність, мету та завдання обліку і контролю в управлінні зовнішньою торгівлею, досліджено аналіз і синтез систем фінансового контролю як інструментів зовнішньоторговельної політики держави. Розвинуто методологію фінансового обліку експортно-імпортних операцій відповідно до вимог реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств, викладено інформаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю в умовах застосування електронної системи обробки економічної інформації. Визначено організаційно-методологічні засади аудиту експортно-імпортних операцій, а також можливості стандартизації його процедур, уніфікації форм робочих документів, обґрунтовано напрямки удосконалення аналізу зовнішньоторговельної діяльності з урахуванням зарубіжного досвіду. Побудовано систему економічних показників і критеріїв їх оцінки в оперативному аналізі та контролі експортно-імпортних операцій, розроблено методику комплексного аналізу зовнішньоторговельної діяльності суб'єктів господарювання.

Таблиця А.2

Тематика та кількість дисертацій за напрямом бухгалтерський облік, аналіз і контроль зовнішньоекономічної діяльності, захищених за спеціальностями 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» та 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»

Назва спеціальності	Рік	Автор та тема дисертації	Кількість дисертацій за роками
1	2	3	4
08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»	2002	Лукашова І.О. «Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів»	2
		Мельничук І.В. «Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання»	
	2003	Жиглей І.В. «Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки»	1
	2004	Беляков О.О. «Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі»	1
	2005	Ірха Л.І. «Облік і аналіз експортно-імпортних операцій підприємств України»	3
		Скрипник М.І. «Методологія та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій (на прикладі підприємств пиво-безалкогольної галузі України)»	
		Степаненко О.І. «Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України)»	
08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»	2008	Коблянська Г.Ю. «Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств»	2
		Федькевич Н.В. «Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу»	
	2010	Бабій Л.І. «Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту»	2
		Кожухова Т.В. «Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів»	
	2011	Букресва Н.П. «Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні аспекти»	1
	2012	Венцель В.Т. «Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпортних операцій: теорія, методика, організація»	2
		Чирка Д.М. «Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика»	
	2015	Галещук С.М. «Облік і аналіз операцій в іноземній валюті»	2
		Ксендзук В.В. «Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків»	

1	2	3	4
	2018	Лубенченко О. Е. «Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств»	1
	2019	Гордополов В.Ю. «Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю»	2
		Книшек О.О. «Методика та організація аналізу і контролю ЗЕД підприємств»	

Таблиця А.3

**Мета, об'єкт та предмет дослідження дисертацій за напрямом
бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності**

Автор, тема	Мета	Об'єкт дослідження	Предмет дослідження
1	2	3	4
Лукашова І.О. «Удосконалення обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів»	Основна мета дослідження полягає у розробці науково обґрунтованих рекомендацій з організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів в сучасних умовах	Об'єктом дослідження є існуюча система бухгалтерського обліку операцій з поставок товарів.	Предмет дослідження склали організаційно-методичні питання бухгалтерського обліку операцій з експортно-імпортних поставок товарів і розрахунків з них
Мельничук І.В. «Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання»	Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретичних та науково-методологічних положень щодо удосконалення системи обліку і контролю експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання і розробка практичних рекомендацій з організації та методики обліку, аналізу і контролю їх в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку міжнародних зв'язків підприємств	Об'єктом дослідження є експортно-імпортні операції суб'єктів господарювання	Предмет дослідження система обліку, аналізу і контролю експортно-імпортних операцій підприємств
Жиглей І.В. «Бухгалтерський облік валютних операцій: порядок визнання та методи оцінки»	Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень, а також в розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики визнання та оцінки валютних операцій відповідно до ринкових умов господарювання	Об'єктом дослідження є ЗЕД підприємств, що складається з валютних операцій та підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів визнання, оцінки та обліку валютних операцій.

1	2	3	4
Беляков О.О. «Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі»	Метою дисертаційного дослідження є розробка рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку і аудиту експортно-імпортних операцій з урахуванням сучасного стану організації обліку і контролю в Україні, у напрямку узгодження бухгалтерського і податкового обліку експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі.	Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є експортно-імпортні операції підприємств оптової торгівлі України – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності	Предмет дослідження. Предметом дослідження є методологія бухгалтерського і податкового обліку, організація і методика аудиту експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі
Ірха Л.І. «Облік і аналіз експортно-імпортних операцій підприємств України»	Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретичних та науково-методичних положень щодо удосконалення системи обліку і аналізу експортно-імпортних операцій підприємств України та розробка практичних рекомендацій з організації та методики обліку та аналізу в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку міжнародних зв'язків	Об'єктом дослідження є здійснення експортних та імпортних операцій підприємствами України	Предметом дослідження є система бухгалтерського обліку та аналізу експортно-імпортних операцій підприємств України.
Скрипник М.І. «Методологія та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій (на прикладі підприємств пивобезалкогольної галузі України)»	Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних аспектів діючої системи обліку й аналізу експортно-імпортних операцій суб'єктів підприємницької діяльності України; розробка науково-обґрунтованих пропозицій з удосконалення організації та методики	Об'єктом дослідження є експортно-імпортні операції, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань, пов'язаних з обліком і аналізом експортно-імпортних операцій.

1	2	3	4
	обліку й аналізу експортно-імпортних операцій в умовах розвитку міжнародних зв'язків підприємств		
Степаненко О.І. «Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України)»	Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і аналізу експортно-імпортних операцій суб'єктів підприємницької діяльності України; розробка науково-обґрунтованих пропозицій з удосконалення організації та методики обліку й аналізу експортно-імпортних операцій в умовах розвитку міжнародних зв'язків підприємств	Об'єктом дослідження є здійснення експортно-імпортних операцій суб'єктами підприємницької діяльності України	Предметом дослідження є методика та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій підприємств.
Коблянська Г.Ю. «Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств»	Метою дисертаційної роботи є узагальнення теоретичних та організаційних засад здійснення експортно-імпортних операцій та розробка рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку та аудиту експортно-імпортних операцій для формування достовірної інформації про експортно-імпортні операції у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.	Об'єктом дослідження є процеси експортно-імпортних операцій вітчизняних підприємств – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та господарські операції щодо їх здійснення	Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних й організаційних засад бухгалтерського обліку та аудиту експортно-імпортних операцій підприємств та їх удосконалення в умовах реформування національної системи обліку та аудиту.
Федькевич Н.В. «Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу»	Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних засад діючої системи обліку і аудиту операцій з експорту та імпорту за	Об'єктом дослідження є методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту та імпорту за	Предметом дослідження є фінансово-господарські операції, що здійснюються підприємствами України за

1	2	3	4
	договорами купівлі-продажу, удосконаленні методики та організації обліку та аудиту в цій сфері, розробці практичних рекомендацій оцінки виконання зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами купівлі-продажу.	зовнішньоекономічними договорами.	договорами купівлі-продажу
Бабій Л.І. «Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту»	Метою дисертаційної роботи є розробка механізмів поліпшення процесів обліку і аудиту операцій з експорту продукції товаровиробників України у відповідності до сучасних умов господарювання, шляхом обґрунтування теоретичних, методичних та організаційних положень з удосконалення обліку та аудиту зазначених операцій	Об'єктом дослідження є операції з експорту продукції товаровиробників України	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних основ обліку і аудиту операцій з експорту продукції
Кожухова Т.В. «Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів»	Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку та аудиту операцій з експорту підприємств з виробництва облицювальних матеріалів	Об'єктом дослідження є операції з експорту, що здійснюються підприємствами по виробництву облицювальних матеріалів України	Предметом дослідження є теорія, методика й організація обліку та аудиту операцій з експорту виробничих підприємств України
Букреева Н.П. «Використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості: обліково-контрольні	Метою роботи є вдосконалення теоретичних засад бухгалтерського обліку і контролю імпортих операцій та розроблення практичних рекомендацій,	Об'єктом дослідження є операції з імпорту сировини та її використання виробничими підприємствами парфумерно-	Предметом дослідження є обліково-контрольні аспекти використання імпортової сировини в парфумерно-косметичній промисловості.

1	2	3	4
аспекти»	спрямованих на оптимізацію виробничої діяльності підприємств парфумерно-косметичної промисловості	косметичної промисловості України.	
Венцель В.Т. «Бухгалтерський облік і контроль експортно-імпорتنих операцій: теорія, методика, організація»	Метою дослідження є обґрунтування теоретичних, методичних і організаційних положень, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю експортно-імпорتنих операцій.	Об'єктом дослідження є операції з експорту та імпорту товарів і послуг, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та контролю	Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю експортно-імпорتنих операцій з товарами та послугами
Чирка Д.М. «Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика»	Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті	Об'єктом дослідження є операції в іноземній валюті суб'єктів господарювання, що відображаються в бухгалтерському обліку	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних аспектів бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті у суб'єктів господарювання
Галещук С.М. «Облік і аналіз операцій в іноземній валюті»	Метою наукового дослідження є вирішення актуальної проблеми формування удосконаленої системи обліку й аналізу операцій в іноземній валюті на підприємствах харчової промисловості через розвиток їхніх теоретико-організаційних і практичних засад	Об'єктом дослідження є процес здійснення операцій в іноземній валюті на підприємствах харчової промисловості.	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних та методичних аспектів обліку й аналізу операцій в іноземній валюті на підприємствах харчової промисловості.
Ксендзук В.В. «Бухгалтерський облік та аналіз операцій хеджування валютних ризиків»	Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку	Об'єктом дослідження є операції хеджування валютних ризиків в системі бухгалтерського обліку та аналізу	Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних положень бухгалтерського обліку та аналізу

1	2	3	4
	та аналізу операцій хеджування валютних ризиків.	підприємства	операцій хеджування валютних ризиків
Лубенченко О. Е. «Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств»	Метою дисертаційної роботи є розробка методологічних, організаційних засад та практичних рекомендацій щодо аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання в умовах прояву підприємницьких ризиків	Об'єктом дисертаційного дослідження є аудит зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.	Предметом дисертаційного дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні засади аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.
Гордополов В.Ю. «Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю»	Метою дисертаційної роботи є розробка теоретичних підходів та організаційно-методологічних положень щодо формування обліково-аналітичної системи управління ЗЕД підприємств.	Об'єктом дослідження є обліково-аналітична система управління ЗЕД підприємств різних організаційно-правових форм господарювання.	Предметом дослідження є теоретичні та методологічні положення розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу ЗЕД
Книшек О.О. «Методика та організація аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств»	Метою дисертаційної роботи є розробка теоретичних положень та обґрунтування науково-практичних рекомендацій, спрямованих удосконалення методики та організації аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств	Об'єктом дослідження є процеси ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємств	Предметом дослідження є теоретичні, методичні та прикладні положення аналізу і контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств

Таблиця А.4

Систематизація основних елементів наукової новизни дисертаційних робіт за напрямом бухгалтерський облік, аналіз і контроль ЗЕД

Напрямок дисертаційного дослідження, основні елементи наукової новизни	Автори
1	2
1. Облік, аналіз і контроль експортно-імпортних операцій	
Обґрунтування тлумачення операцій з експортно-імпортних поставок товарів як комплексу об'єктів бухгалтерського обліку Удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій Розвиток методики контролю експортно-імпортних операцій у частині визначення етапів та об'єктів контролю Удосконалення організації та методики аудиту експортно-імпортних операцій Розробка методики аналізу виконання договірних зобов'язань за експортно-імпортними операціями, розробка системи взаємопов'язаних показників аналізу зовнішньоторговельних операцій Визначення методичних підходів до позабалансового обліку митної вартості імпортованих товарів	Скрипник М.І., Беляков О.О., Ірха Л.І., Мельничук І.В., Степаненко О.І., Букреева Н.П., Венцель В.Т., Бабій Л.І., Коблянська Г.Ю., Кожухова Т.В.
2. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті	
Уточнення економічної сутності понять «валютні операції у зовнішньоекономічній діяльності», ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку за операціями в іноземній валюті Доповнення елементів облікової політики щодо валютних операцій Розробка методичних підходів до бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті в частині облікового відображення реалізованих і нереалізованих курсових різниць Удосконалення організації та методичного підходу до облікового забезпечення процесу хеджування валютних ризиків Обґрунтування методичних підходів до організації й ведення обліку і контролю валютних операцій на базі комп'ютерних технологій Визначення напрямів удосконалення діючих законодавчих та нормативних актів у частині формування та обліку внесків до статутного капіталу, виражених в іноземній валюті	Жиглей І.В., Чирка Д.М., Ксендзук В.В.
3. Обліково-аналітична система управління зовнішньоекономічною діяльністю	
Вперше одержано комплекс теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку толінгових операцій як нового об'єкту управління ЗЕД Удосконалення організаційно-методичного підходу до облікового відображення операцій з управління валютними ризиками, що розкривається в моделі бухгалтерського обліку валютних фінансових інструментів Розробка аналітичного забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю за складовими: експортно-імпортові операції, валютні ризики, іноземні інвестиції Удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку толінгових операцій в контексті ідентифікації ключових особливостей договору толінгу	Гордополов В.Ю.

1	2
4. Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств	
Вперше розроблена організаційна модель аудиту ЗЕД та ідентифікована та структурована предметна область аудиту ЗЕД Розроблений формат надання супутніх аудиторських послуг як складової аудиту ЗЕД, що відрізняється підходом до організації процесу консультування суб'єктів ЗЕД Удосконалено методологічний інструментарій аудиту ЗЕД та організацію та методику внутрішнього контролю ЗЕД у частині визначення мети, об'єктів, елементів, домінуючих напрямів, методичного забезпечення, що сприятиме ідентифікації властивих ЗЕД загроз Удосконалено класифікацію підприємницьких ризиків у сфері ЗЕД для цілей аудиту, що дозволяє зовнішньому аудитору мінімізувати час і ресурси для виконання завдань	Лубенченко О.Е.

Додаток Б
Документальне забезпечення ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД з метою їх облікового відображення
Таблиця Б.1.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор

«02» серпня 2024р.

РЕЄСТР РИЗИКІВ ЗЕД

№ з/п	Назва ризику ЗЕД	Опис ризику ЗЕД залежно від виду	Фактор (и), що зумовлює виникнення ризиків ЗЕД	Наслідки настання ризиків ЗЕД	Сфера ризику	Методи управління ризиком
1	2	3	4	5	6	7
1	Ризик неплатоспроможності	Систематичне порушення термінів розрахунків за ЗЕД договором у зв'язку з низькою платоспроможністю нерезидента	Відсутність належного аналізу фінансового стану нерезидента, низький рівень організації в частині використання банківських гарантій	Збільшення дебіторської заборгованості, зниження оборотності оборотних активів підприємства	Договірна робота, розрахунки за договорами ЗЕД	Метод самострат-хування
2	Ризик трансферного ціноутворення	Невідповідність умов проведених у звітному періоді контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»	Свідоме заниження цін при здійсненні контрольованих операцій,	Неправильно визначена база оподаткування податком на прибуток, ймовірність	Трансфертне ціноутворення	Розподіл (передача) ризику

1	2	3	4	5	6	7
			відсутність моніторингу контрольованих операцій	нарахування штрафних санкцій		
3	Валютний ризик	Виникнення значних курсових різниць, зміна вартісної оцінки монетарних статей	Значне коливання курсів валют	Недоотримання запланованого обсягу доходу від здійснення зовнішньоекономічних операцій у випадку зменшення курсу іноземної валюти	Валютне регулювання та контроль	Прийняття ризиків Хеджування валютних ризиків

Відповідальна особа _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

Додаток Б, Таблиця Б.2

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«02» серпня 2024 р.

ПАСПОРТ РИЗИКУ ЗЕД ЗА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИМ КОНТРАКТОМ АБО ОПЕРАЦІЄЮ

Зміст зовнішньоекономічної операції	Назва ризику ЗЕД	Фактор, що зумовлює виникнення ризиків ЗЕД	Ймовірність виникнення ризику	Статус ризику	Можливі наслідки настання ризиків ЗЕД	Зона ризику	Відображення наслідків ризиків ЗЕД в бухгалтерському обліку
1	2	3	4	5	6	7	8
Номер та дата ЗЕД договору (№ 45/78-02 від 01.02.2024 р.)							
Міжнародне транспортування та перевезення вантажів	Логістичний ризик	Аварійність транспорту Порушення правил перевезень, перевантаження транспортного засобу	Висока	Відкритий	Страхування вантажів Планування маршрутів та моніторинг руху транспортних засобів, попереднє зважування транспортних засобів з вантажем	Критичний ризик	Так
Використання послуг митного брокера	Митний ризик	Неправильне заповнення ВМД, помилкове обчислення митних зборів, акцизу, ПДВ	Середня	Відкритий	Несвоєчасне оформлення перетину кордону країни походження товару та країни імпортера товару, нарахування штрафних санкцій в частині оподаткування імпорно-експортних операцій	Допустимий ризик	Так

1	2	3	4	5	6	7	8
Здійснення розрахунків за ЗЕД договором	Ризик неплатоспроможності	Впровадження карантинних обмежень, зниження рівня прибутковості контрагента, значна залежність від зовнішніх джерел фінансування	Незначна	Закритий	Виникнення сумнівної дебіторської заборгованості, зниження оборотності оборотного капіталу, недотримання запланованого обсягу грошових коштів	Незначний ризик	Ні

Примітка*

Статус ризику: відкритий – актуальні ризики з високою ймовірністю виникнення; закритий – ризики з низькою ймовірністю настання та неактуальні ризики

Відповідальна особа _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

Додаток Б, Таблиця Б.3

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«02» серпня 2024 р.

КАРТА РИЗИКІВ ЗА ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИМИ КОНТРАКТАМИ АБО ОПЕРАЦІЯМИ

№ з/п	Вид або опис ризику ЗЕД	Експертна оцінка ймовірності настання ризику ЗЕД					Ступінь загрози отримання негативного результату (збитку) / неочікуваних втрат / втрачених можливостей			
		Відсутня або незначна (0-10 %)	Незначна (11–50 %)	Середня (51-75 %)	Значна (76-90 %)	Висока (91-100 %)	Нульовий або незначний	Допустимий	Критичний	Катастрофічний
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Зовнішньоекономічний договір № 45/02-03 від 02.02.2024 р.										
1	Низький рівень надійності партнера, порушення зобов'язань за ЗЕД договором					+				+
2	Значне коливання валютних курсів				+				+	
3	Встановлення карантинних та регіональних обмежень на переміщення товарів та капіталу				+				+	
4	Логістичний ризик та ризик транспортування вантажів			+				+		
5	Зниження попиту на товар, роботи та		+					+		

	послуги на окремому сегменті закордонного ринку									
6	Ризик неплатоспроможності нерезидента		+					+		
7	Зміна політичної ситуації та державної політики країни нерезидента		+				+			
8	Низька ефективність реклами та маркетингових заходів	+					+			
9	Ризик втрати товарів поза межами митної території України	+					+			

Комісія з оцінки ризику ЗЕД:

Голова комісії _____

Члени комісії:

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

З картою ризиків ознайомлені:

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток Б, Таблиця Б.4

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«02» серпня 2024 р.

АНКЕТА ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНКИ РИЗИКУ ЗЕД

Назва структурного підрозділу Відділ зовнішньоекономічної діяльності

Критерій	Характеристика	Критерій	Характеристика	Критерій	Характеристика	Критерій	Характеристика
1	2	3	4	5	6	7	8
Зовнішньоекономічний договір № 45/78-03 від 02.02.2024 р.							
1. Сфера та вид ризику ЗЕД	Ризик неплатоспроможності нерезидента	4. Ймовірність настання ризику	75 % Зона значного ризику	7. Методи зниження ризику	<i>Метод передачі ризику:</i> – використання банківських гарантій; <i>Методи зниження ризику:</i> – внесення змін до р.4 ЗЕД договору № 45/02-03 від 02.02.2024 р. в частині забезпечення платежів.	10. Оцінка ризику після застосованих методів зниження ризику ЗЕД	60 % Зона допустимого ризику
2. Опис та характеристика ризику ЗЕД	Наявність простроченої дебіторської заборгованості, недотримання термінів оплати, передбачених	5. Кількісна оцінка ризику	3754374,24 грн. (94643,00 дол. США)	8. Термін виконання	18.04.2024-30.04.2024	11. Наслідки настання ризику ЗЕД	Виникнення простроченої (сумнівної дебіторської заборгованості) Неотримання в повному обсязі

1	2	3	4	5	6	7	8
	умовами договору						оплати за поставлений товар Несвоєчасне закриття валютного контролю в банку
3. Джерело ризику	Розділ 4. Умови оплати (Зовнішньоекономічний договір № 45/02-03 від 02.02. 2024 р.) Зростання відсоткових ставок за кредитами в країні нерезидента, тимчасові фінансові труднощі в діяльності компанії нерезидента	6. Якісна оцінка ризику	Середній ризик	9. Відповідальна особа за вжиття заходів з мінімізації ризику	Керівник відділу зовнішньоекономічної діяльності Богданович М.О.	12. Облікове відображення наслідків настання ризику ЗЕД	Дт 944.2 «Сумнівні та безнадійні борги за договорами ЗЕД» Кт 38.2 «Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД» Нараховано резерв сумнівних боргів на суму сумнівної дебіторської заборгованості за ЗЕД договором № 45/02-03 від 02.02. 2024 р.

Комісія з оцінки ризику ЗЕД:

Голова комісії _____

Члени комісії:

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

З анкетою ознайомлений (на):

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток Б, Таблиця Б.5

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор

«02» серпня 2024 р.

**ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ
РЕЗУЛЬТАТІВ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ЗЕД ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

№ з/п	Назва структурного підрозділу	Номер зовнішньо-економічного контракту	Вид ризику	Загальний рівень ризику ЗЕД	Рівень суттєвості ризику ЗЕД	Зона ризику	Методи зниження ризику	Відображення в бухгалтерському обліку		Вплив на показники та результати діяльності підприємства
								Кореспонденція рахунків	Сума, грн..	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Відділ договірної роботи та маркетингу	№ 32/77-05 від 01.03. 2024 р.	Маркетинговий ризик	35 %	Несуттєвий	Незначний ризик	Проведення додаткових досліджень ринку, вивчення смаків споживачів	Не відображено	0,00	Зниження обсягів продажу товару та недотримання запланованого рівня доходу
2	Відділ зовнішньоекономічної діяльності	№ 45/78-02 від 01.02. 2024 р.	Логістичний ризик	80 %	Суттєвий	Критичний ризик	Страховання вантажів Планування маршрутів та моніторинг руху транспортних засобів, попереднє	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній	75000,00	Понесення необґрунтованих витрат пов'язаних з перевантаженням транспорту при перетині митного кордону

							зважування транспортних засобів з вантажем	валюти за договорами ЗЕД»		
3	Відділ зовнішньоекономічної діяльності	№ 45/78-03 від 02.02. 2024 р.	Ризик неплатоспроможності нерезидента	75 %	Суттєвий	Допустимий ризик	– використання банківських гарантій; – внесення змін до р.4 ЗЕД договору № 45/02-03 від 02.02. 2024 р. в частині забезпечення платежів	Дт 944.2 «Сумнівні та безнадійні борги за договорами ЗЕД» Кт 38.2 «Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД»	1580900, 00	Зростання витрат від іншої операційної діяльності Недотримання грошових коштів за відвантажений товар

Комісія з оцінки ризику ЗЕД:

Голова комісії _____

Члени комісії:

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

_____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток В

Таблиця В.І. Види та характеристика якісних та кількісних методів оцінки ризиків ЗЕД

№ з/п	Автор	Якісні методи оцінки ризиків ЗЕД	Кількісні методи оцінки ризиків ЗЕД
1	Левченко О.М. Методи оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності машинобудівного підприємства [112, с. 191-192]	Якісні методи оцінки ризиків – з їхньою допомогою здійснюється виявлення зовнішньоекономічних ризиків, властивих реалізації передбачуваного рішення; визначення кількісної структури ризиків; виявлення найбільших ризикових регіонів в розробленому алгоритмі прийнятого рішення. Методи якісного аналізу можна розділити на чотири групи: 1) методи, що базуються на аналізі наявної інформації; 2) методи збору нової інформації; 3) методи моделювання діяльності організації; 4) евристичні методи якісного аналізу.	Кількісні методи оцінки підприємницьких ризиків – їх застосування базується на основі даних, отриманих при якісній оцінці, тобто оцінюються тільки ті ризики, які присутні при здійсненні конкретної операції. При кількісному аналізі, ризику необхідно визначити розмір, як окремих ризиків, та і ризику проекту в цілому. Це більш складна проблема. При кількісній оцінці ризиків підприємства найчастіше застосовують такі методи: статистичний аналіз; аналітичний та нормативний методи; метод експертних оцінок та метод аналізу чутливості; метод аналізу ризику з використанням дерева рішень; метод аналогій
2	Григор'єва М.І., Кобржицький В.В. Удосконалення системи управління ризиками зовнішньоекономічної діяльності підприємств в Україні [36, с. 27]	Методи якісного аналізу можна розділити на чотири групи: 1) методи, що базуються на аналізі наявної інформації; 2) методи збору нової інформації; 3) методи моделювання діяльності організації; 4) евристичні методи якісного аналізу.	Кількісна оцінка економічного ризику базується на результатах якісної оцінки, тобто має відображати діалектичну об'єктивно суб'єктивну структуру ризику і виражається у кількісному обчисленні міри впливу окремих ризикоутворюючих факторів. Методи кількісної оцінки ризиків: статистичний аналіз; аналітичний та нормативний методи; метод експертних оцінок та метод аналізу чутливості; метод аналізу ризику з використанням дерева рішень; метод аналогій
3	Анісімова О.М., Вітка Н.Є. Комплексний процес управління ризиками зовнішньоекономічної		Кількісна оцінка може проводитись різними методами оцінювання. Найбільш розповсюджені наступні методи: статистичний метод; метод аналізу доцільності витрат; метод експертного оцінювання; інтегральне оцінювання ризику;

	діяльності на високотехнологічному підприємстві [1, с. 288]		комплексне оцінювання ризику; оцінювання системного ризику. Усі методи загалом можна згрупувати у три групи методів: статистичні, експертне оцінювання та розрахунково-аналітичні.
4	Мостенська Т. Л., Скопенко Н. С. Ризик-менеджмент як інструмент управління господарським ризиком підприємства [131, с. 72-79]	Далі необхідно провести якісний аналіз ризику, який передбачає: 1. Проведення порівняння очікуваних позитивних результатів з можливими від цього наслідками. Наслідки рекомендується класифікувати за аналогією з можливими втратами на фінансові, матеріальні, часові, соціальні, збутові, екологічні та матеріально-психологічні. 2. Визначення впливу рішень, які приймаються на етапі розробки стратегії діяльності на інтереси її суб'єктів. Необхідність цього кроку є наслідком того, що при здійсненні діяльності потрібно враховувати інтереси всіх зацікавлених сторін	Найпоширенішими методами оцінки ступеня ризику є: статистичний метод; метод аналізу доцільності витрат; експертний метод; аналітичний метод, метод аналогій.
5	Стрельбіцька Н.Є. Конспект лекцій до вивчення дисципліни «Управління ризиками в ЗЕД» [99, С. 41-49]	Якісні методи оцінки ризиків: Метод експертних оцінок використовують, коли неможливий статистичний підхід до оцінки ризику. Натомість застосовують методи, що використовують результати досвіду й інтуїцію, тобто евристичні методи чи методи експертних оцінок. Особливістю евристичних методів є відсутність суворих математичних побудов і доказів оптимальності одержуваного результату. Метод Дельфі – метод передбачає проведення кількох турів опитувань. Під час кожного туру експерти повідомляють свою думку і оцінюють досліджувані явища	Кількісні методи оцінки ризиків Ризик в абсолютному виразі. Кількісну оцінку ризику проводять на підставі ймовірнісних розрахунків. Кількісні значення ризику обчислюють у відносних і в абсолютних величинах, що виражають міру невизначеності під час реалізації прийнятого рішення. Ризик у відносному вираженні можна визначати як відношення можливих збитків до деякої базової величини: (обсяг майна підприємства, загальні витрати ресурсів або сподіваний прибуток). Метод еквівалентів полягає в обліку ризику за допомогою коригування складових грошових потоків залежно від об'єктивно або суб'єктивно оцінених імовірностей

Таблиця В.2. Облікове відображення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків з урахуванням методів зниження рівня ризику і уникнення ризику

№ з/п	Зміст господарської операції	Запропонована кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Метод відмови від ризиків ЗЕД			
1.1	Оприбуткування довгострокового похідного фінансового активу за поточною ринковою ціною	185 »Довгострокові похідні фінансові активи»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
1.2	Придбано короткостроковий опціон (перераховано премію)	32 »Короткострокові похідні фінансові активи»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
1.3	Відображено збільшення справедливої вартості довгострокового / короткострокового похідного інструмента	185 »Довгострокові похідні фінансові активи» 32 »Короткострокові похідні фінансові активи»	425 «Інший додатковий капітал»
1.4.	Відображено сплату від'ємної варіаційної маржі	686 »Короткострокові похідні фінансові зобов'язання»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
2. Методи прийняття ризиків ЗЕД			
2.1.	Відображено суму страхового відшкодування, отриману за пошкодження електронного обладнання, що імпортується	375»Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	746.1 «Доходи від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)
2.2.	Відображено суму отриманих штрафних санкцій від нерезидента за неповне виконання умов договору ЗЕД	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками»	746.1 «Доходи від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)

1	2	3	4
2.3.	Відображено суму витрат від пошкодження електронного обладнання, що імпортується з урахуванням фрашизи за договором страхування	978 «Витрати від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)	28 «Товари»
2.4.	Визнано обов'язок сплати штрафних санкцій постачальнику-нерезиденту за несвоєчасне постачання вантажів відповідно до умов договору ЗЕД	978 «Витрати від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками»
3. Метод страхування ризиків ЗЕД			
3.1.	Перераховано страховій компанії страховий платіж за страхування зовнішньоекономічного договору	39 «Витрати майбутніх періодів»	656.1 «Розрахунки за страхуванням зовнішньоекономічних договорів»
3.2.	Відображено щомісячне списання суми страхового платежу у складі витрат звітного періоду	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
3.3.	Підписано договір страхування перевезення вантажів, страхова премія сплачена в страхову компанію	656.2 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3.4.	Отримано страховий поліс	39 «Витрати майбутніх періодів»	656.2 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів»
3.5.	Відображено щомісячне списання суми страхового платежу у складі витрат звітного періоду	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
3.6.	Нараховано страхове відшкодування по акту (компенсація збитків)	656.2 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів»	746.1 «Доходи від здійснення зовнішньоекономічної

1	2	3	4
			операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)
3.7.	Підписано договір страхування автотранспорту, що використовується для здійснення ЗЕД, страхова премія сплачена в страхову компанію	656.3 «Розрахунки за страхуванням автотранспорту, що використовується при здійсненні ЗЕД»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3.8.	Отримано страховий поліс	39 «Витрати майбутніх періодів»	656.3 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів»
3.9.	Нараховано страхове відшкодування по акту (компенсація збитків)	656.3 «Розрахунки за страхуванням перевезення вантажів»	746.1 «Доходи від здійснення зовнішньоекономічної операції в умовах ризику» (аналітичний облік за видами ризиків ЗЕД)
4. Метод самострахування			
4.1.	Нараховано резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю нерезидента	944.2 «Сумнівні та безнадійні борги за договорами ЗЕД»	38.2 «Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД»
4.2.	Списано дебіторську заборгованістю нерезидента як безнадійну за рахунок створеного резерву	38.2 «Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
4.3.	Нараховано за рахунок прибутку резерв покриття ризиків ЗЕД	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	431.1 «Резерв покриття ризику неплатоспроможності нерезидентів» 431.2 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері трансфертного ціноутворення»

1	2	3	4
			431.3 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері фінансового моніторингу» 431.4 «Резерв покриття валютних ризиків ЗЕД»
4.4.	Покриті збитки у зв'язку із неплатоспроможністю нерезидента за договором ЗЕД за рахунок створеного резерву покриття ризику неплатоспроможності нерезидентів	431.1 «Резерв покриття ризику неплатоспроможності нерезидентів»	442 «Непокриті збитки»
4.5	Покриті збитки від здійснення операцій з трансфертного ціноутворення за рахунок резерву покриття ризиків ЗЕД в сфері трансфертного ціноутворення	431.2 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері трансфертного ціноутворення»	442 «Непокриті збитки»
4.6.	Покриті збитки, отримані в результаті блокування рахунку та не проходження операцією фінансового моніторингу за договором ЗЕД	431.3 «Резерв покриття ризиків ЗЕД в сфері фінансового моніторингу»	442 «Непокриті збитки»
4.7.	Покриті збитки, отримані в результаті нарахування штрафних санкцій за порушення валютного контролю за договором ЗЕД	431.4 «Резерв покриття валютних ризиків ЗЕД»	442 «Непокриті збитки»
4.8.	Нараховано забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу систематичного валютного ризику ЗЕД	93 «Витрати на збут»	479.1 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу систематичних ризиків ЗЕД»
4.9.	Використано суму нарахованого забезпечення на оплату санкцій та пені, зумовлених наслідками впливу систематичного валютного ризику ЗЕД	479.1 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу систематичних ризиків ЗЕД»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
4.10.	Нараховано забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД	91 «Загальновиробничі витрати»	479.2 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу

1	2	3	4
			несистематичних ризиків ЗЕД»
4.11	Зменшено сальдо невикористаного у звітному періоді забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД	479.2 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Додаток Д

ВНУТРІШНЯ УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ В УМОВАХ

ЗРОСТАННЯ РИЗИКІВ

Таблиця Д.1

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор

«31» травня 2024 р.

ЗВІТ ПРО ІДЕНТИФІКОВАНІ РИЗИКИ ЗЕД У ЗВІТНОМУ ПЕРІОДІ

Травень 2024 р.

Структурний підрозділ	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Номер та дата договору ЗЕД або зміст зовнішньоекономічної операції	Оцінка ймовірності настання ризику	Можливі наслідки настання ризику ЗЕД у звітному періоді	Бухгалтерський облік ризиків ЗЕД та наявність відповідного забезпечення		Вжиті у звітному періоді заходи з мінімізації впливу ризику ЗЕД
					Облікове відображення наслідків ризиків ЗЕД	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Логістичний ризик (перевантаження транспорту при митному перетині кордону)	№ 45/78-02 від 01.02. 2024 р.	80 % значна	Понесення необґрунтованих витрат пов'язаних з перевантаженням транспорту при перетині митного кордону	Дт 948 «Визнані штрафи, пеня, неустойки» Кт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній валюті за договорами ЗЕД»	75000,00	Укладення договору на попереднє зважування автотранспорту з вантажем

1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ договірної роботи та маркетингу	Інноваційний ризик (отримання збитку від впровадження інноваційного продукту)	№ 36/52-01 від 01.02.2023 р.	35 % незначна	Понесення додаткових витрат на здійснення маркетингових заходів	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній валюті за договорами ЗЕД»	82000,00	Укладення договору з компанією нерезидентом на надання послуг з дослідження ринку та надання маркетингових послуг
Відділ договірної роботи та маркетингу	Договірний ризик (порушення умов договору в частині термінів поставки товару контрагенту)	№ 16/20-08 від 01.02.2021 р.	60 % середня	Понесення додаткових витрат на судовий процес та відшкодування збитків нерезиденту	Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній валюті за договорами ЗЕД»	18200,00	Нарахування забезпечення під судові позови Посилення внутрішнього контролю за дотриманням договірної дисципліни
Всього						175200,00	х

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділу договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Додаток Д, Таблиця Д.2

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«31» травня 2024 р.

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ КІЛЬКІСНОЇ ТА ЯКІСНОЇ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ЗЕД

Травень 2024 р.

Структурний підрозділ	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Номер та дата договору ЗЕД	Методи оцінки ризиків ЗЕД	Результати оцінки ризиків ЗЕД		Облікове відображення ризиків ЗЕД	
				Кількісна оцінка			Якісна оцінка
				%	Сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Логістичний ризик (перевантаження транспорту при митному перетині кордону)	№ 45/78-02 від 01.02. 2024 р.	Метод експертних оцінок, методи аналізу наявної інформації	80 %	75000,00	Суттєвий, зона критичного ризику	Сплата штрафних санкцій, відображення у складі витрат звітнього періоду
Відділ договірної роботи та маркетингу	Інноваційний ризик (отримання збитку від впровадження інноваційного продукту)	№ 36/52-01 від 01.02.2023 р.	Метод аналізу доцільності витрат, метод експертних оцінок	35 %	96000,00	Несуттєвий, зона незначного ризику	Формування резервного капіталу для покриття маркетингових витрат та збитків в наступних звітних періодах

1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ договірної роботи та маркетингу	Договірний ризик (порушення умов договору в частині термінів поставки товару контрагенту)	№ 16/20-08 від 01.02.2021 р.	Метод аналогій, метод експертних оцінок	60 %	178500,00	Суттєвий, зона допустимого ризику	Нарахування забезпечення під судові позови
Всього					349500,00	X	X

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток Д, Таблиця Д.3

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«31» травня 2024 р.

ЗВІТ ПРО ЗАСТОСОВАНІ МЕТОДИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЗЕД
Травень 2024 р.

Структурний підрозділ	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Номер та дата договору ЗЕД	Методи управління ризиками ЗЕД	Витрати понесені на управління ризиками ЗЕД			
				Бухгалтерські проведення та зміст господарської операції	Сума, грн.	Вплив на ризик	Використано резервів для покриття наслідків ризиків ЗЕД
1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Логістичний ризик (перевантаження транспорту при митному перетині кордону)	№ 45/78-02 від 01.02.2024 р.	Розподіл (передача) ризику шляхом укладення додаткових договорів	Дт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній валюті за договорами ЗЕД» Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Сплачено нараховані штрафні санкції	75000,00	Усунено наслідки	–
Відділ договірної роботи та маркетингу	Інноваційний ризик (отримання збитку від впровадження інноваційного	№ 36/52-01 від 01.02.2023 р.	Метод самострахування ризику	Дт 43.1 «Резерв покриття наслідків здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах ризиків»	150000,00	Сформовано резерв для усунення наслідків	82000,00

1	2	3	4	5	6	7	8
	продукту)			Кт 441 «Прибуток нерозподілений» Сформовано резервний капітал для покриття витрат на інноваційну діяльність та маркетингові витрати			
Відділ договірної роботи та маркетингу	Договірний ризик (порушення умов договору в частині термінів поставки товару контрагенту)	№ 16/20-08 від 01.02.2021 р.	Попередження ризику, створення забезпечень на покриття наслідків ризику	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 479.2 «Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД» Нараховано забезпечення під судові позови за договором ЗЕД	178500,00	Сформовано забезпечення для усунення наслідків	–
Всього					403500,00	X	82000,00

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділу договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Додаток Д, Таблиця Д.4

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«31» травня 2024 р.

ЗВІТ ПРО ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАСТОСОВАНИХ МЕТОДІВ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ЗЕД
За 2 квартал 2024 року

Структурний підрозділ	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Номер та дата договору ЗЕД	Витрати понесені на управління ризиками ЗЕД та зниження негативних наслідків їх настання	Облікове відображення понесених витрат / отриманих доходів		Ефективність застосованих методів управління ризиками ЗЕД
				Кореспонденція рахунків	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Логістичний ризик (перевантаження транспорту при митному перетині кордону)	№ 45/78-02 від 01.02. 2024 р.	75000,00	Дт 948 «Визнані штрафи, пеня, неустойки» Кт 6852.1 «Розрахунки з іншими контрагентами в іноземній валюті за договорами ЗЕД»	75000,00	Усунено наслідки впливу логістичного ризику Укладено додаткові договори на попереднє зважування автотранспорту з вантажем, що забезпечить уникнення даного ризику ЗЕД в подальших звітних періодах
Відділ договірної роботи та маркетингу	Договірний ризик (порушення)	№ 16/20-08 від 01.02.2021 р.	178500,00	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 479.2	178500,00	Сформовано забезпечення для покриття негативних наслідків впливу ризику ЗЕД в

1	2	3	4	5	6	7
	умов договору в частині термінів поставки товару контрагенту)			«Забезпечення витрат і платежів, зумовлених наслідками впливу несистематичних ризиків ЗЕД»		подальших звітних періодах, вжиті заходи з усунення причин недотримання термінів поставки товару контрагенту
Всього			253500,00	X	253500,00	X

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділ договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток Д, Таблиця Д.5

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«31» травня 2024 р.

**ЗВІТ ПРО НАСЛІДКИ ВПЛИВУ РИЗИКІВ ЗЕД З ВИСОКОЮ ЙМОВІРНІСТЮ НАСТАННЯ
ЗА ТРАВЕНЬ 2024 Р.**

Структурний підрозділ	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Номер та дата договору ЗЕД	Кількісна оцінка наслідків впливу ризиків ЗЕД		Якісна характеристика наслідків впливу ризиків ЗЕД		Очікувані результати від управління ризиками ЗЕД та вжитих заходів з їх мінімізації
			Активи, джерела їх утворення	Доходи, витрати та фінансові результати	Активи, джерела їх утворення	Доходи, витрати та фінансові результати	
1	2	3	4	5	6	7	8
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Ризик неплатоспроможності нерезидента	№ 45/78-03 від 02.02. 2024 р.	1580900,00	1580900,0	Зростання сумнівної дебіторської заборгованості, зменшення	Зростання інших операційних витрат діяльності, зростання збитків	Використання банківських гарантій як способу забезпечення виконання зобов'язань нерезидента за договором ЗЕД сприятиме усуненню негативного впливу ризику неплатоспроможності
Відділ зовнішньоекономічної діяльності	Логістичний ризик (перевантаження транспорту при	№ 45/78-02 від 01.02. 2024 р.	75000,00	75000,00	Зменшення грошових коштів на поточному рахунку	Зростання витрат на збут, зменшення	Здійснення попереднього контрольного зважування транспортних засобів

1	2	3	4	5	6	7	8
	митному перетині кордону)					рентабельно сті ЗЕД	дозволить уникнути нарахування штрафних санкцій за перевантаження транспортного засобу
Всього			1655900,00	1655900,00	X	X	X

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Керівник Відділ договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «__» _____ 2024 р.

Додаток Д, Таблиця Д.6

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«31» травня 2024 р.

**ЗВІТ ПРО ОЦІНКУ МОЖЛИВИХ НАСЛІДКІВ ВПЛИВУ РИЗИКІВ ЗЕД З НИЗЬКОЮ ЙМОВІРНІСТЮ НАСТАННЯ
ЗА ТРАВЕНЬ 2024 Р.**

Структурний підрозділ	Номер та дата договору ЗЕД	Ідентифікований ризик ЗЕД та його опис	Кількісна оцінка наслідків впливу ризиків ЗЕД		Якісна характеристика наслідків впливу ризиків ЗЕД		Очікувані результати від управління ризиками ЗЕД та вжитих заходів з їх мінімізації
			Умовні активи	Умовні зобов'язання	Активи, джерела їх утворення	Доходи, витрати та фінансові результати	
Відділ договірної роботи та маркетингу	№ 36/52-01 від 01.02.2023 р.	Інноваційний ризик	0,00	96000,00	Зростання розміру резервного капіталу та зменшення нерозподіленого прибутку	В майбутньому може призвести до виникнення збитків	Сформовано резервний капітал для покриття витрат на інноваційну діяльність та маркетингові витрати
Відділ договірної роботи та маркетингу	№ 31/02-09 від 10.12.2022 р.	Договірний ризик (недотримання умов прийняття товару)	230000,00	0,00	Додаткове отримання грошових коштів (відшкодування витрат)	Зростання інших доходів операційної діяльності	Посилення внутрішнього контролю за формуванням умов договорів ЗЕД та контролю за виконанням їх положень сприятиме уникненню невиправданих втрат
Всього			230000,00	96000,00	X	X	X

Відповідальна особа _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Головний бухгалтер _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділу зовнішньоекономічної діяльності _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Керівник Відділ договірної роботи та маркетингу _____ ПІБ та підпис «___» _____ 2024 р.

Додаток Е

ПОЛОЖЕННЯ ПРО ОРГАНІЗАЦІЮ ТА ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗЕД В УМОВАХ ЗРОСТАННЯ РИЗИКІВ

1. Загальні положення

1.1. Дане Положення визначає порядок організації та здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) в умовах зростання ризиків.

1.2. Метою розробки даного Положення є забезпечення ефективної організації та здійснення внутрішнього контролю, управління ризиками ЗЕД, оптимізація управлінських процесів, забезпечення досягнення результатів відповідно до визначених цілей, а також запобігання фактам незаконного, неефективного використання активів підприємства в процесі здійснення ЗЕД.

1.3. У даному Положенні терміни вживаються в такому значенні:

об'єкти внутрішнього контролю ЗЕД – бізнес-процеси, які здійснюються в процесі ЗЕД (проведення переговорів з нерезидентами, укладання договорів ЗЕД та оцінка ризиковості зовнішньоекономічної операції); елементи облікової політики та зовнішньоекономічні операції, записи в первинних та узагальнюючих бухгалтерських документах, що надають інформацію про особливості здійснення даного типу операцій; ризики ЗЕД та наслідки їх настання як об'єкт бухгалтерського обліку, розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності підприємства, виявленні порушення та відхилення здійснених зовнішньоекономічних операцій;

операції – окремі частини процесу, які здійснюються у визначеній послідовності під час виконання завдань суб'єктами внутрішнього контролю;

процес – завершена, з точки зору змісту, хронологічної і логічної черговості, послідовність операцій, необхідних для виконання завдань;

регламент – обов'язковий для виконання порядок дій (прийняття рішень) працівниками підприємства, спрямовані на здійснення їх повноважень у процесі виконання функцій;

ризик ЗЕД – можливість настання події, що матиме негативний вплив на здатність підприємства ефективно виконувати завдання і функції та досягати визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності;

суб'єкти внутрішнього контролю – керівництво підприємства, працівники структурних підрозділів, керівник та працівники відділу внутрішнього контролю; наглядова рада, ревізійна комісія.

функції – напрями діяльності суб'єктів внутрішнього контролю та структурних одиниць, в яких відображаються та конкретизуються їхні завдання, сутність і призначення.

2. Внутрішній контроль

2.1. Внутрішнім контролем є комплекс заходів з розробки, прийняття, виконання, а також контролю і аналізу результатів виконання управлінських рішень керівництва та працівників підприємства, спрямованих на забезпечення отримання запланованих результатів та досягнення мети здійснення зовнішньоекономічної діяльності в умовах впливу факторів невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища, дотриманні вимог законодавства в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності для запобігання виникнення відхилень та необґрунтованих витрат.

2.2. Внутрішній контроль ґрунтується на принципах:

- 1) законності – дотримання вимог законодавства;
- 2) безперервності та динамічності – правила та заходи, спрямовані на досягнення визначеної мети, цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності підприємства, мінімізацію впливу ризиків ЗЕД, застосовуються постійно для своєчасного реагування на зміни, які стосуються ЗЕД підприємства;
- 3) об'єктивності – прийняття управлінських рішень на підставі повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;
- 4) делегування повноважень – розподіл повноважень та чітке визначення обов'язків керівництва та працівників підприємства, надання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для виконання посадових обов'язків;
- 5) відповідальності – керівництво та працівники несуть відповідальність за свої рішення, дії та виконання завдань у рамках посадових обов'язків;
- 6) превентивності – своєчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від установлених норм;
- 7) відкритості – запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня прозорості під час проведення оцінки системи внутрішнього контролю.

2.3. Система внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків на підприємстві складається з таких елементів:

- 1) внутрішнє середовище;
- 2) формулювання цілей;
- 3) визначення подій;
- 4) оцінка та управління ризиками ЗЕД;
- 5) заходи контролю;
- 6) інформація та комунікації.
- 7) моніторинг;

2.4. Внутрішній контроль ЗЕД в умовах зростання ризиків формується шляхом розробки та впровадження формалізованих та задокументованих правил і контрольних процедур, регламентів.

2.5. Організація та здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків на підприємстві забезпечується таким чином:

1) розроблення та затвердження керівництвом підприємства внутрішніх регламентаційних документів, спрямованих на належне впорядкування та забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків;

2) розробка відповідного методичного забезпечення системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків, визначення напрямів діяльності відділу внутрішнього контролю підприємства та структурованого розподілу відповідальності між структурними підрозділами;

3) виявлення та оцінка ризиків ЗЕД, розробка заходів з управління ними та мінімізації наслідків їх настання;

4) координація управління ризиками ЗЕД підрозділом внутрішнього контролю;

5) оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД директором підприємства для формування об'єктивних рекомендацій щодо її удосконалення та звітування.

3. Внутрішнє середовище

3.1. Внутрішнє середовище складається із суб'єктів внутрішнього контролю ЗЕД, об'єктів внутрішнього контролю та заходів, що застосовуються для забезпечення ефективного здійснення зовнішньоекономічних операцій та збереження майна підприємства.

3.2. Внутрішнє середовище є основою для всіх елементів внутрішнього контролю.

3.3. Окремими елементами, які визначають внутрішнє середовище є:

1) мета (місія), стратегічні та інші цілі діяльності підприємства;

2) організаційна структура, повноваження, система відповідальності і підзвітності керівництва та працівників підприємства;

3) встановлені завдання і функції, їх розподіл та закріплення за виконавцями;

4) планування діяльності;

6) звітність про результати діяльності.

3.4. Внутрішнє середовище внутрішнього контролю ЗЕД передбачає розподіл повноважень та відповідальності між суб'єктами внутрішнього контролю:

1) Директор підприємства здійснює загальну організацію та забезпечує умови для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків;

2) наглядова рада, ревізійна комісія організовують внутрішній контроль відповідно до розподілу повноважень та функціональних обов'язків;

3) керівники структурних підрозділів, інші посадові особи підприємства забезпечують функціонування внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків у підпорядкованих підрозділах;

4) працівники самостійних структурних підрозділів виконують завдання, функції, процеси та операції в межах повноважень і відповідальності, визначених положеннями про структурні підрозділи та посадовими інструкціями, затвердженими у встановленому порядку;

5) відділ внутрішнього контролю надає методологічну допомогу суб'єктам внутрішнього контролю, проводить роз'яснювальну роботу з питань організації внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків, забезпечує організацію та координацію внутрішнього контролю; здійснює постійний моніторинг (нагляд) та контроль за системою внутрішнього контролю; готує звіти про стан організації та здійснення внутрішнього контролю;

6) робоча група здійснює узагальнення та перегляд ризиків, а також заходів щодо їх усунення, готує відповідні документи;

7) директор або наглядова рада здійснює оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

3.5. Опис внутрішнього середовища здійснюється з метою документального відображення окремих елементів, які визначають внутрішнє середовище на етапі запровадження внутрішнього контролю та організації управління ризиками. Опис містить список функцій, актів законодавства, інших нормативно-правових актів, інструкцій, регламентів, планів, які визначають порядок їх виконання, правил та принципів управління персоналом, а також визначає розподіл повноважень щодо виконання кожного завдання, функцій і процесів між структурними підрозділами та працівниками.

4. Формулювання цілей

4.1. Цілі мають бути визначені до того, як керівництво почне виявляти події, які потенційно можуть вплинути на їх досягнення.

4.2. Основними завданнями внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства є такі:

- формування впевненості в управлінському персоналі в частині досягнення запланованих результатів здійснення зовнішньоекономічної діяльності та основної мети діяльності підприємства;

- забезпечення раціонального використання ресурсів підприємства та підвищення ефективності виконання умов ЗЕД контрактів;

- своєчасна ідентифікація, оцінка та мінімізація наслідків впливу ризиків здійснення зовнішньоекономічних операцій;

- оперативне реагування та гнучкість пристосування підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

– забезпечення дотримання вимог законодавства в сфері ЗЕД, повноти і достовірності фінансової звітності підприємства;

– дотримання вимог внутрішніх розпорядчих та регламентаційних документів в частині виконання бізнес-процесів в сфері виконання умов договорів ЗЕД тощо.

5. Визначення подій

Внутрішні і зовнішні події мають вплив на досягнення цілей підприємства, мають визначатися з урахуванням їх поділу на ризики та можливості, при цьому можливості мають ураховуватися керівництвом у процесі формування стратегії і постановки цілей.

6. Оцінка та управління ризиками ЗЕД

6.1. Оцінка та управління ризиками ЗЕД здійснюється з метою найбільш раннього виявлення можливих відхилень, порушень і недоліків, запобігання неефективному використанню ресурсів при здійсненні ЗЕД.

6.2. Процес оцінки та управління ризиками ЗЕД полягає в:

- 1) ідентифікації ризиків ЗЕД;
- 2) проведенні оцінки ризиків ЗЕД;
- 3) визначенні способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики ЗЕД;
- 4) здійсненні перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків ЗЕД для виявлення нових і таких, що зазнали змін.

6.3. Ідентифікація, оцінка ризиків ЗЕД, розробка заходів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики ЗЕД, а також їх впровадження, перегляд ідентифікованих та оцінених ризиків ЗЕД здійснюються структурними підрозділами.

6.4. Узагальнення та перегляд ризиків ЗЕД, а також заходів щодо їх усунення здійснюється робочою групою або комісією.

6.5. Ідентифікація ризиків ЗЕД

6.6. Ідентифікація ризиків ЗЕД здійснюється на постійній основі керівниками структурних підрозділів або робочими комісіями. Ідентифікація ризиків ЗЕД передбачає:

1) ідентифікацію подій, їх розподіл на ризики ЗЕД, складення переліку ризиків, які можуть вплинути на виконання закріплених завдань та функцій в сфері ЗЕД або на діяльність підприємства загалом;

2) систематичний перегляд ідентифікованих ризиків ЗЕД з метою виявлення нових чи таких, що зазнали змін;

3) класифікацію ризиків ЗЕД за категоріями та видами.

6.7. Об'єктом ідентифікації ризиків є ЗЕД, функції, процеси та зовнішньоекономічні операції.

6.8. Ризики ЗЕД розподіляють за такими видами:

1) За рівнем прогнозування ризики ЗЕД для потреб бухгалтерського обліку можна поділити на прогнозовані (ризики ЗЕД, появу яких можна спланувати в

результаті циклічності та формування чітких алгоритмів здійснення ЗЕД) те непрогнозовані (появу ризиків ЗЕД спланувати неможливо, вони виникають в результатів непередбачуваності та настання форс-мажорних обставин).

2) За ступенем повторюваності ризику ЗЕД слід розглядати як систематичні (повторювані) та несистематичні (виникають в результаті умов невизначеності умов здійснення ЗЕД, непередбаченої зміни договірних умов та здійснення валютних операцій, зовнішньоекономічних операцій, які мають разових характер).

3) За джерелами виникнення ризик ЗЕД слід поділяти на об'єктивний та суб'єктивний. Об'єктивний ризик ЗЕД проявляється в тому, що він існує внаслідок об'єктивних, притаманних зовнішньоекономічній діяльності підприємства умов невизначеності, конфліктності інтересів стейкхолдерів, відсутності повної та релевантної інформації на момент ухвалення управлінського рішення. Суб'єктивний ризик зумовлений діяльністю сторін здійснення ЗЕД з урахуванням їх економічних інтересів, етичних нормам поведінки (ймовірність невиконання умов контракту, відсутність або несвоєчасна оплата за поставлений товар або надані послуги).

4) Ризик договірних умов виникає на різних етапах укладення та виконання умов контрактів ЗЕД (недостатня перевірка контрагента-нерезидента на етапі проведення переговорів; часткова фіксація істотних умов договору; низьке опрацювання та закріплення на рівні договору важливих питань реалізації відносин сторін, пов'язаних із виконанням положень зовнішньоекономічного договору; використання типових та стандартизованих формулювань положень зовнішньоекономічного договору в частині розірвання контракту та відповідальності за невиконання умов; розбіжності у перекладі та розмінні положень договору).

5) Інформаційний ризик є невід'ємним ризиком ЗЕД, що виникає в результаті відсутності або недостатності інформації про діяльність контрагентів, ринкові умови та законодавчі основи діяльності нерезидентів, нерелевантність інформації учасників угод. Наслідком впливу інформаційного ризику, який виникає дуже часто при здійсненні ЗЕД, є настання реальних збитків або упущеної вигоди.

6) Географічний ризик при здійсненні зовнішньоекономічних операцій передбачає необхідність оцінювання ризику нерезидента за географічним розташуванням держави його реєстрації, через яку він здійснює передачу (отримання) активів, товарів та послуг. В даному випадку географічний ризик безпосередньо пов'язаний зі здійсненням фінансового моніторингу, особливо якщо іноземна держава реєстрації контрагента-нерезидента є державою, яка має стратегічні недоліки у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення або ж включена до санкційних списків.

7) За наслідками впливу на діяльність ризику ЗЕД можна поділити на негативний ризик (результатом настання такого ризику є отримання збитку у результаті здійснення зовнішньоекономічної операції); нульовий ризик або ризик беззбитковості (недоотримання передбаченого рівня доходу та недосягнення запланованої мети здійснення зовнішньоекономічної транзакції); позитивний ризик (отримання запланованого рівня доходу, наприклад за рахунок зміни курсу валют або отримання відшкодування понесених витрат за рахунок контрагента-нерезидента).

8) За впливом на результати здійснення ЗЕД слід виокремлювати допустимий ризик – це втрата доходу або прибутку від здійснення зовнішньоекономічної операції в межах допустимих норм або планових показників. Критичний ризик ЗЕД полягає у недотриманні доходу або прибутку від здійснення зовнішньоекономічних операцій, що в подальшому призведе до формування негативного фінансового результату. Катастрофічний ризик ЗЕД призводить до значного зниження показників ліквідності та платоспроможності підприємства, зменшення фінансової стійкості, що в подальшому може призвести до банкрутства підприємства.

9) За впливом на показники звітності підприємства ризик ЗЕД поділяється на індивідуальний та всеохоплюючий. Індивідуальний ризик ЗЕД притаманний окремим видам зовнішньоекономічних операцій (наприклад, ризик недотримання умов договору посередниками при здійсненні комісійних операцій), що впливають на зміну лише окремих показників фінансової звітності. Всеохоплюючий ризик ЗЕД характеризує ризик певної групи або сукупності зовнішньоекономічних операцій, здійснення яких може мати всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, активи, зобов'язання та капітал підприємства.

10) За впливом на об'єкти бухгалтерського обліку наслідки ризиків ЗЕД та шляхів їх мінімізації можуть відображатися в складі активів, зобов'язань, капіталу або впливати на обсяги доходів і витрат.

11) За фінансовими наслідками здійснення зовнішньоекономічних операцій серед ризиків ЗЕД слід виокремити інфляційний ризик. Інфляційному ризику притаманне знецінення реальної вартості капіталу, зменшення обсягів виручки від здійснення ЗЕД в умовах інфляції.

12) Валютний ризик виникає в ході зовнішньоекономічної діяльності в результаті зміни обмінного курсу іноземної валюти.

13) Ризик неплатоспроможності при виконанні зовнішньоекономічних контрактів полягає у ймовірності того, що нерезидент не зможе своєчасно здійснювати розрахунки за договором у зв'язку з його низькою платоспроможністю.

14) Ціновий ризик в сфері ЗЕД полягає у ризику зміни цінових індексів на міжнародних ринках. Ймовірність виникнення фінансових витрат, що зумовлені

несприятливою зміною цінових індексів на активи, повинна враховуватися при розробці напрямів мінімізації негативного впливу ризиків ЗЕД.

15) Ризик фінансового моніторингу – полягає у несвоєчасному виявленні підозрілих фінансових операцій, які підпадають під вимоги законодавства про порядок здійснення фінансового моніторингу.

6.9. Оцінка ризиків ЗЕД

6.10. Ступінь ризиків ЗЕД визначається за такими критеріями:

1) ймовірність ризику – виникнення події у певний проміжок часу, що може негативно вплинути на діяльність підприємства;

2) вплив ризику – вплив такої події у разі її виникнення на виконання закріплених за структурними підрозділами підприємства завдань та функцій.

6.11. Ступінь ймовірності ризику визначається за такими видами:

1) низька ймовірність;

2) середня ймовірність;

3) висока ймовірність.

6.12. Кожний ризик ЗЕД оцінюється як:

1) Зона нульового ризику – підприємство отримує фінансовий результат від здійснення ЗЕД в запланованому розмірі;

2) Зона незначного ризику – підприємство отримує фінансовий результат від здійснення ЗЕД в більшому або запланованому розмірі

3) Зона допустимого ризику – підприємство отримує менший прибуток від здійснення ЗЕД порівняно із запланованим;

4) Зона критичного ризику – підприємство несе збитки від здійснення ЗЕД

5) Зона катастрофічного ризику – збитки підприємства від здійснення ЗЕД є значними, що призводить до виникнення невинуватених витрат та втрачених можливостей.

6.13. Кількісними методами оцінки ризиків ЗЕД є: статистичний; аналітичний; метод експертних оцінок; метод аналізу доцільності витрат; метод дерева рішень; метод аналогій. За допомогою використання зазначених методів та їх комбінування здійснюється розрахунок числового значення розміру ризиків ЗЕД, обчислюється сума ймовірних збитків та втрат, а також надається вартісна оцінка настання ризиків ЗЕД. На основі здійснених розрахунків та з урахуванням рівня суттєвості ризику ЗЕД, здійснюється вибір та вартісна оцінка заходів з мінімізації ризиків ЗЕД з подальшим їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.

6.14. Способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики ЗЕД

6.15. Оцінивши ризики, керівники самостійних структурних підрозділів обирають для кожного з цих ризиків методи їх мінімізації.

6.16. Під час прийняття рішення щодо методів зниження та мінімізації ризиків ЗЕД урахується:

1) оцінка ризику (низький, середній, високий);

2) міра пропорційності, згідно з якою витрати, пов'язані з реагуванням на ризик, не повинні перевищувати отриману вигоду від його зменшення;

3) вірогідність виникнення додаткових ризиків обраним способом реагування на ризик.

6.17. Перегляд ідентифікованих ризиків ЗЕД

6.18. Протягом року структурні підрозділи здійснюють перегляд ідентифікованих ризиків ЗЕД з метою виявлення нових ризиків. Під час перегляду ризиків враховуються зміни в економічному та правовому середовищі, внутрішніх і зовнішніх умовах функціонування підприємства, а також зміни завдань та функцій.

6.20. У разі виявлення нових ризиків ЗЕД, їх перелік вноситься до Реєстру ризиків ЗЕД.

7. Заходи контролю

7.1. Заходами контролю є сукупність запроваджених на підприємстві управлінських дій, які здійснюються керівництвом та працівниками для впливу на ризики ЗЕД з метою досягнення підприємством визначених мети, цілей, завдань в сфері здійснення ЗЕД.

7.2. Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності підприємства та включають правила і процедури контролю щодо усіх завдань, функцій, процесів та зовнішньоекономічних операцій.

7.3. Розробка нових регламентів та/або внесення змін до чинних регламентів здійснюється суб'єктами внутрішнього контролю за напрямками діяльності.

7.4. Керівники самостійних структурних підрозділів підприємства самостійно вирішують, які функції, процеси чи операції потребують складення регламенту.

7.5. Складення нових регламентів та/або внесення змін до чинних здійснюються за погодженням із підрозділом внутрішнього контролю, керівником підприємства.

7.6. Виконання затверджених регламентів є обов'язковим під час здійснення функцій, операцій та процесів, покладених на суб'єктів внутрішнього контролю.

7.7. Основні заходи внутрішнього контролю ЗЕД та відповідальні виконавці визначаються у Плані внутрішнього контролю ЗЕД підприємства та деталізуються у Програмі внутрішнього контролю ЗЕД підприємства.

7.8. Реалізація заходів внутрішнього контролю ЗЕД здійснюється на постійній основі структурними підрозділами підприємства, які ідентифікували ризики ЗЕД та розробили заходи щодо їх усунення, та відділом внутрішнього контролю.

8. Інформація та комунікації

8.1. Інформаційний та комунікаційний обмін гарантує керівникам усіх рівнів та працівникам підприємства отримання інформації, необхідної для прийняття рішень із виконання покладених на них завдань і функцій.

8.2. Інформація повинна відповідати вимогам:

1) доцільності, що передбачає наявність лише необхідної інформації;

- 2) своєчасності, що передбачає отримання інформації у визначений час;
- 3) актуальності, тобто інформація не повинна застаріти до її отримання;
- 4) чіткості, що передбачає правильність та достатність;
- 5) доступності, що передбачає вільний доступ до інформації зацікавленим учасникам процесу.

8.3. Для забезпечення отримання інформації необхідно, щоб усі зовнішньоекономічні операції, важливі події та процедури контролю були повністю, своєчасно та достовірно задокументовані.

8.4. Комунікація (процес обміну інформацією) повинна проходити в усіх напрямках діяльності підприємства через усі його структурні підрозділи та доводитися до відома всіх працівників у межах визначених повноважень і відповідальності. Комунікація повинна здійснюватися як від керівництва до працівників, так і у зворотному напрямку, а також між усіма структурними підрозділами, посадовими особами підприємства і зовнішніми зацікавленими сторонами під час виконання завдань, функцій та процесів.

8.5. Керівництво підприємства:

- 1) має володіти інформацією про функції, завдання, ризики ЗЕД та функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД, а також про інші необхідні для прийняття рішення події та питання;
- 2) зобов'язане інформувати працівників про свої інформаційні потреби та надавати їм необхідну інформацію і вказівки;
- 3) забезпечити належні засоби комунікації із зовнішніми сторонами, а також засоби для отримання інформації від них.

8.6. Працівники підприємства повинні:

- 1) знати про відповідальність щодо виконання конкретних заходів контролю;
- 2) розуміти свою роль у системі внутрішнього контролю, а також як їх особиста діяльність співвідноситься з роботою інших посадових осіб.

8.7. Для реалізації внутрішнього контролю і процесу управління ризиками ЗЕД в межах компетенції використовуються усі доступні джерела інформації.

9. Моніторинг

9.1. Моніторинг у полягає у здійсненні суб'єктами внутрішнього контролю та управлінським персоналом оцінки якості, ефективності та результативності функціонування внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності в умовах зростання ризиків з метою виявлення відхилень чи недоліків у функціонуванні системи внутрішнього контролю та/або окремих його елементів та вжиття заходів для усунення таких відхилень.

9.2. Моніторинг внутрішнього контролю здійснення ЗЕД в умовах зростання ризиків проводиться внутрішнім аудитором або наглядовою радою, які регулярно надаватимуть інформацію щодо ефективності функціонування внутрішнього

контролю, акцентуючи увагу на результативності функціонування системи внутрішнього контролю за даним видом операцій.

9.3. У разі виявлення відхилень чи недоліків у функціонуванні системи внутрішнього контролю та/або окремих його елементів здійснюється їхнє документування, вживаються необхідні заходи для усунення з одночасним інформуванням керівника підприємства.

10. Оцінка внутрішнього контролю та звітування

10.1. Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві спрямована на удосконалення системи управління, управління ризиками ЗЕД, запобігання фактам незаконного, неефективного використання активів та майна підприємства в ході здійснення ЗЕД та передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.

10.2. Оцінка стану організації внутрішнього контролю ЗЕД передбачає, зокрема, оцінку відповідності створеної системи внутрішнього контролю законодавству України та оцінку фактичного виконання запроваджених системою внутрішнього контролю ЗЕД процедур.

10.3. За результатами оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД визначаються характер і причини виявлених недоліків внутрішнього контролю, супутні їм ризики, пріоритети тощо та надаються рекомендації щодо усунення недоліків, у яких:

- 1) пропонуються заходи усунення проблемних питань;
- 2) визначаються відповідальні за усунення недоліків та строки їх усунення;
- 3) проводиться моніторинг впровадження рекомендацій.

10.4. Відділ внутрішнього контролю у термін до 01 лютого року, наступного за звітним, готує і подає на підпис директору підприємства Звіт про результати моніторингу та оцінку ефективності внутрішнього контролю ЗЕД.

Додаток Ж

РЕГЛАМЕНТ ОБМІНУ ІНФОРМАЦІЄЮ ТА КОМУНІКАЦІЙ МІЖ СТРУКТУРНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ В СФЕРІ ЗЕД

I. Загальні положення

1. Цей Регламент розроблено з метою реалізації механізму отримання інформації щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), ризиків, які виникають в ході її здійснення та забезпечення наладження зворотнього зв'язку при здійсненні внутрішнього контролю.

2. Цей Регламент визначає порядок обміну інформацією між структурними підрозділами з питань здійснення зовнішньоекономічної діяльності в умовах зростання ризиків.

II. Організація обміну інформацією та комунікацій між структурними підрозділами в сфері ЗЕД

2.1. З метою своєчасного та якісного подання інформації у кожному структурному підрозділі призначається відповідальна особа за обмін інформацією з питань ЗЕД та ризиків ЗЕД (далі – відповідальний).

Для відповідального розробляється інструкція щодо порядку дій при інформаційній взаємодії, яка погоджується з відділом ЗЕД та затверджується відповідним керівником.

2.2. Функції відповідальних осіб за обмін інформацією:

- збір, реєстрація, накопичення та аналітична обробка інформації відповідно до своєї компетенції, створення баз даних, постійне їх оновлення та забезпечення збереження інформації про ризики ЗЕД;

- подання керівництву оперативної та аналітичної інформації щодо результативності та ефективності здійснення ЗЕД, ризиків ЗЕД і ліквідації їх наслідків.

2.3. Бази даних з питань ЗЕД, ризиків ЗЕД повинні включати:

- нормативно-правову і довідкову інформацію щодо потенційних наслідків ризиків ЗЕД;

- оперативну інформацію про виникнення ризиків ЗЕД та заходів, вжитих для їх мінімізації та ліквідації наслідків їх настання;

- оброблену та узагальнену аналітичну інформацію щодо ризиків ЗЕД (передумови їх виникнення, наслідки, результати усунення);

- додаткову довідкову інформацію щодо специфіки здійснення ЗЕД та окремих зовнішньоекономічних операцій тощо.

III. Інформаційна взаємодія

3.1. Інформація з питань ЗЕД, ризиків ЗЕД для потреб внутрішнього контролю поділяється на такі види:

- щоденна інформація про стан та порядок здійснення ЗЕД;
- первинна інформація про загрозу виникнення або виникнення ризиків ЗЕД;
- оперативна інформація про вжиті заходи з усунення ризиків ЗЕД, наслідки настання ризиків ЗЕД та їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Начальник відділу ЗЕД узагальнює і опрацьовує отриману інформацію та проводить попередню класифікацію ризиків ЗЕД. За результатами обробки інформації формує повідомлення про виникнення ризиків ЗЕД:

3.5. Оперативна інформація про особливості здійснення ЗЕД, ризики ЗЕД, які виникли та наслідки їх настання, подається начальниками структурних підрозділів в електронному вигляді директору підприємства та керівнику відділу ЗЕД.

IV. Захист інформації при інформаційному обміні

1. При обміні інформацією згідно з цим Регламентом суб'єкти інформаційного обміну впроваджують організаційно-технічні заходи, які забезпечують захист інформації з обмеженим доступом, що передається.

2. Інформація, що передається, обробляється шляхом використання захищених каналів зв'язку, шляхом розмежування прав доступу до різного типу інформації про стан ЗЕД та ризики ЗЕД.

Додаток И

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

«__» _____ 20__ р.

ПЛАН
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВА
НА 1 ПІВРІЧЧЯ 2024 Р.

№ з/п	Напрямок внутрішнього контролю	Період, що перевіряється	Період проведення внутрішнього контролю	Відповідальна особа
1	Формування та правильність облікового відображення дебіторської та кредиторської заборгованості за договорами ЗЕД	2023 р.	Січень 2024 р.	Криклій А.Т.
2	Дотримання правил відвантаження та перевезення товарів за договорами ЗЕД	2023 р.	Січень –лютий 2024 р.	Брагар О.Ю.
3	Перевірка бухгалтерського обліку імпортно-експортних операцій	2023 р.	Березень 2024 р.	Брагар О.Ю.
4	Перевірка правильності ведення договірної роботи в сфері ЗЕД	2023 р., 1 квартал 2024 р.	Квітень 2024 р.	Криклій А.Т.
5	Контроль ризиків ЗЕД та причин їх виникнення	1 півріччя 2024 р.	Квітень 2024 р.	Криклій А.Т.
6	Контроль розрахунків за податками та митними платежами в сфері ЗЕД	2023 р., 1 півріччя 2024 р.	Травень 2024 р.	Криклій А.Т.
7	Перевірка розрахунків за договорами ЗЕД та ризиків, які виникають в даній сфері	1 півріччя 2024 р.	Червень 2024 р.	Брагар О.Ю.

Начальник відділу внутрішнього контролю

_____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

З планом внутрішнього контролю ознайомлені:

_____ ПІБ «__» _____ 2024 р.
 _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.
 _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

Додаток К

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор

« ____ » _____ 20__ р.

**ПРОГРАМА
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗЕД ПІДПРИЄМСТВА
НА 1 ПІВРІЧЧЯ 2024 Р.**

Процедури перевірки	Терміни проведення	Обсяг перевірки	Відповідальна особа
1	2	3	4
1. Формування та правильність облікового відображення дебіторської та кредиторської заборгованості за договорами ЗЕД			
1.1. Перевірка повноти відображення в бухгалтерському обліку дебіторської та кредиторської заборгованості з нерезидентами	01.01.2024-10.01.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
1.2. Перевірка правильності документального оформлення дебіторської та кредиторської заборгованості з нерезидентами	11.01.2024-15.01.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
1.3. Контроль та перевірка правильності класифікації на сумнівну та безнадійну дебіторську та кредиторську заборгованість	16.01.2024-20.01.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
1.4. Перевірка правильності нарахування резерву сумнівних боргів та визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості	21.01.2024-25.01.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
1.5. Перевірка правильності списання безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості з нерезидентами	26.01.2024-28.01.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
1.6. Перевірка дотримання та закриття валютного контролю за ЗЕД договорами	29.01.2024-31.01.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
2. Дотримання правил відвантаження та перевезення товарів за договорами ЗЕД			
2.1. Перевірка правильності документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку послуг з відвантаження та перевезення товарів за договорами ЗЕД	01.02.2024-05.02.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
2.2. Перевірка своєчасності та правильності оформлення товаротранспортних накладних	06.02.2024-11.02.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
2.3. Встановлення наявності випадків порушення вимог договорів перевізниками та відображення санкцій в бухгалтерському обліку	12.02.2024-18.02.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
2.4. Дотримання внутрішніх правил та вимог відпуску товару та його перевезення	19.02.2024-28.02.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
3. Перевірка бухгалтерського обліку імпортно-експортних операцій			
3.1. Встановлення відповідності імпортно-експортних операцій вимогам національного законодавства та міжнародним нормам і правилам	01.03.2024-09.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.

1	2	3	4
3.2. Перевірка повноти та достовірності відображення імпоротно-експортних операцій у первинних документах	10.03.2024-12.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
3.3. Встановлення правильності відображення імпоротно-експортних операцій на рахунках бухгалтерського обліку в цілому, та за етапами здійснення зовнішньоекономічних операцій	15.03.2024-19.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
3.4. Перевірка доцільності та повноти оплат нерезидентам за договорами ЗЕД	20.03.2024-25.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
3.5. Правильність відображення в обліку виручки від реалізації товарів, робіт та послуг за договорами ЗЕД	26.03.2024-28.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
3.6. Визначення правильності відображення експортно-імпорتنих операцій в фінансовій та податковій звітності підприємства	29.03.2024-31.03.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
4. Перевірка правильності ведення договірної роботи в сфері ЗЕД			
4.1. Перевірка дотримання правил підготовки проектів ЗЕД договорів, їх погодження та здійснення контролю за виконанням їх умов	23.03.2024-29.03.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
4.2. Встановлення дотримання правил обліку та зберігання ЗЕД договорів	01.04.2024-10.04.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
4.3. Перевірка дотримання валютного контролю та встановлення випадків його порушення	16.04.2024-28.04.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
5. Контроль ризиків ЗЕД та причин їх виникнення			
5.1. Перевірка своєчасності нарахування забезпечень та резервного капіталу для покриття наслідків ризиків ЗЕД	05.04.2024-06.04.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
5.2. Встановлення повноти документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку наслідків настання ризиків ЗЕД	07.04.2024-08.04.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
5.3. Перевірка правильності оцінювання та відображення в бухгалтерському обліку умовних активів та умовних зобов'язань в частині обліку ризиків ЗЕД	29.04.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
5.4. Визначення належного розкриття інформації про ризики ЗЕД у звіті про управління	30.04.2024	Суцільна	Криклій А.Т.
6. Контроль розрахунків за податками та митними платежами в сфері ЗЕД			
6.1. Перевірка правильності розрахунку бази оподаткування та суми податків (ПДВ, мита, акцизного податку та митних платежів)	05.05.2024-11.05.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
6.2. Встановлення дотримання термінів перерахування митних платежів, акцизного податку та ПДВ	12.05.2024-17.05.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
6.3. Встановлення переплат, штрафів, пені та недоїмок за податками та митними платежами при здійсненні ЗЕД	18.05.2024-21.05.2024	Суцільна	Криклій А.Т.

1	2	3	4
6.4. Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку розрахунків за податками і платежами в розрізі здійснених зовнішньоекономічних операцій	24.05.2024-31.05.2024	Вибіркова	Криклій А.Т.
7. Перевірка розрахунків за договорами ЗЕД та ризиків, які виникають в даній сфері			
7.1. Арифметична перевірка здійснених розрахунків за договорами ЗЕД	01.06.2024-07.06.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.
7.2. Встановлення випадків несвоєчасної оплати за договорами ЗЕД, аналіз вжитих заходів для уникнення даних ризиків в подальшому	08.06.2024-14.06.2024	Суцільна	Брагар О.Ю.
7.3. Перевірка повноти та своєчасності повернення авансів у випадку розірвання ЗЕД договорів	15.06.2024-18.06.2024	Вибіркова	Брагар О.Ю.

Начальник відділу внутрішнього контролю _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

З програмою внутрішнього контролю ознайомлені:

_____ ПІБ «__» _____ 2024 р.
 _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.
 _____ ПІБ «__» _____ 2024 р.

Додаток Л
Розробка та удосконалення методичного забезпечення контролю експортно-імпортних операцій

№ з/п	Автор	Пропозиції з розробки та удосконалення методичного забезпечення
1	2	3
1	Венцель В.Т. [15]	Удосконалено методичні положення внутрішнього контролю експортно-імпортних операцій на основі обґрунтування взаємозв'язку видів контролю (попередній, поточний, наступний) та етапів здійснення експортно-імпортних операцій, що дозволило визначити об'єкти, які підлягають контролю, та методичні прийоми перевірки
2	Мельничук І.В. [124]	На основі поєднання інформаційного забезпечення та методичних прийомів аудиту розвинута методика та організація зовнішнього аудиту експортно-імпортних операцій. Зокрема науково-обґрунтовано та розроблено: алгоритм процесу аудиту експортно-імпортних операцій, який включає чітке визначення етапів аудиторської перевірки, конкретизацію завдань, методів аудиту на кожному етапі його здійснення, а також ризиків і суттєвості економічної інформації; структурно-логічну схему обробки інформації у контрольному процесі; робочі документи, які містять детальний опис планування перевірки, її ходу, аналізу системи внутрішнього контролю і обліку та відображають результати перевірки окремих об'єктів обліку.
3	Беляков О.О. [6]	Удосконалено методику аудиту експортних та імпортних операцій: розроблено методику виконання завдань з надання впевненості щодо експортно-імпортних операцій за видами договорів. Методика ґрунтується на визначенні господарських фактів за кожним видом операції; їх інформаційного і правового забезпечення; запропонованих критеріях суттєвості можливих відхилень і визначенні впливу цих відхилень на напрямок модифікації аудиторського висновку
4	Коблянська Г.Ю. [95]	Удосконалено методику аудиту експортно-імпортних операцій, адаптовану до вимог міжнародних стандартів аудиту, що включає у себе бухгалтерські, податкові, правові, валютні аспекти проведення аудиту експортно-імпортних операцій з виділенням сфер підвищеного ризику та оцінкою впливу цих ризиків на викривлення бухгалтерської і податкової звітності
5	Федькевич Н.В. [185]	Виходячи із сутності аудиту операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу, розроблений план та програма для такої перевірки. Для проведення аудиту виконання договорів на експорт та імпорт удосконалено форми робочих документів, які дозволяють оцінити виконання договірних зобов'язань як власних, так і контрагента, надати своєчасні рекомендації керівництву підприємства щодо необхідності внесення коригувань при проведенні зовнішньоторговельних операцій. Застосування вказаних форм робочих документів надасть можливість уніфікувати процес проведення аудиту вказаних операцій, зменшити витрати робочого часу аудиторів для підготовки та проведення перевірок разом з тим підвищити якість перевірок.

1	2	3
6	Бабій Л.І. [3]	Удосконалено організаційні положення аудиту операцій з експорту із урахуванням особливостей оборотних активів, що відсутні та обтяжені, шляхом розробки плану, програми перевірки та робочих документів аудитора щодо вказаного об'єкту, що дозволяє поліпшити процес контролю та якість проведення аудиту за операціями з експорту; Удосконалено організаційні аспекти управлінського аудиту операцій з експорту продукції за етапами їх здійснення, виділення типових процесів, індикаторів їх оцінки (фінансові та нефінансові показники), що дозволяє визначити результати ефективності зазначених операцій
7	Кожухова Т.В. [97]	Удосконалено порядок проведення аудиторської перевірки операцій з експорту підприємств по виробництву облицювальних матеріалів: запропоновано здійснення аудиту операцій з експорту за циклічним підходом, визначено послідовність перевірки рахунків за циклом продажу на експорт і циклом розрахунків за операціями з експорту за прямими договорами і договорами комісії, що дасть змогу уникнути дублювання аудиторських процедур, значно скоротити обсяги внутрішнього обміну інформацією та з більшою ефективністю виявляти викривлення облікових даних
8	Букресєва Н.П. [12]	Удосконалено методичні положення контролю операційних витрат при здійсненні операцій з імпортою сировиною на підставі розроблення системної моделі узгодження вимог податкового й митного законодавства із процедурами внутрішньогосподарського контролю, що забезпечує мінімізацію фінансових санкцій та дає змогу контролювати використання імпортової сировини цільового призначення
9	Лубенченко О. Е. [117]	Розроблена організаційна модель аудиту ЗЕД, яка характеризується спрямованістю на зменшення інформаційної невизначеності, задоволення потреб менеджменту, інвесторів, власників суб'єктів ЗЕД та визначає пріоритетні напрями удосконалення аудиту ЗЕД: аудиту фінансової звітності, фінансових інструментів, виконання завдання з узгоджених процедур, консалтингового забезпечення, моніторингу якості завдань, що стає основою розвитку методологічних та організаційних засад аудиту в цілому. Ідентифікована та структурована предметна сфера аудиту ЗЕД, що дозволяє визначити сутність, правове підґрунтя господарських операцій ЗЕД та їх вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання; Розроблений формат надання супутніх аудиторських послуг як складової аудиту ЗЕД, що відрізняється підходом до організації процесу консультування суб'єктів ЗЕД, а саме: оцінкою прийнятності замовлення, з урахуванням аудиторського ризику та ресурсів аудиторської фірми, застосуванням розроблених внутрішньофірмових стандартів, процедур оцінки якості консультаційних послуг, в результаті чого задовольняються потреби користувачів в якісній аудиторській інформації щодо ЗЕД з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень

1	2	3
10	Книшек О.О. [93]	Набули подальшого розвитку методика внутрішнього контролю ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, в основу якої покладено визначення граничних значень факторів впливу на формування додаткових доходів і додаткових витрат ЗЕД, що дозволяє підтримувати досягнутий рівень відносної ефективності експортної діяльності та сприятиме прийняттю управлінських стратегічних рішень щодо географічної структури обсягів реалізації продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках

Додаток М

Запропоновані форми внутрішньої звітності про результати внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків

Таблиця М.1

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗДІЙСНЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

Форма 1-ВКЗЕД

Розділ 1. Організаційні та функціональні аспекти здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій

№ з/п	Назва показника	Код рядка	Всього
1	Чисельність суб'єктів внутрішнього контролю	1000	5
2	Штатна чисельність працівників за звітний рік	1010	860
3	Динаміка зміни кількості суб'єктів внутрішнього контролю за звітний період	1011	-1
4	Обсяг людино-годин, витрачених суб'єктами внутрішнього контролю	1012	2112

Розділ 2. Результати здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій за звітний період

№ з/п	Назва показника	Код рядка	Всього	
			Кількість	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Кількість структурних підрозділів, які підлягали перевірці	2000	3	х
2	Кількість структурних підрозділів, у яких виявлено порушення / недоліки	2001	2	х
3	Відомості про виявлені недоліки, проблеми здійснення зовнішньоекономічних операцій, в т.ч.:	2010	6	х
3.1	Функціонування системи внутрішнього контролю здійснення зовнішньоекономічних операцій	2011	2	х
3.2	Правильність ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій та достовірність фінансової звітності	2012	3	х
3.3	Використання та збереження майна та активів підприємства	2013	1	х
4	Відомості про виявлені порушення (всього), в т.ч.:	2020	6	947000,00

1	2	3	4	5
4.1	Нефінансові порушення (порушення вимог законодавства та інші порушення, які не призвели до змін в грошових потоках та фінансовому стані підприємства)	2021	2	x
4.2	Порушення, що зумовили втрату активів	2022	1	75000,00
4.3	Порушення, що призвели до збільшення витрат та збитків	2023	2	872000,00
4.4	Порушення, які не позначились на фінансових результатах діяльності підприємства	2024	1	0,00
5	Усунення виявлених порушень, в т.ч.:	2030	x	147000,00
5.1	Нефінансові порушення усунено: так/ні	2031	так	x
5.2	Усунення порушень, що зумовили втрату активів: а) суму битків утримано із винної особи; б) втрата активів компенсована за рахунок відрахувань до резервного капіталу у попередніх звітних періодах	2032	б	75000,00
5.3	Усунення порушень, що призвели до збільшення витрат та збитків, в т.ч.: а) нараховано забезпечення; б) витрати включено до складу витрат звітного періоду; в) збільшено розмір відрахувань до резервного капіталу	2034	a	72000,00
5.4	Усунення порушень, які не позначились на фінансових результатах діяльності підприємства	2035		x

Розділ 3. Заходи з усунення виявлених недоліків за результатами здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічних операцій за звітний період

Виявлені порушення (опис та деталізація)	Причини виникнення порушень	Застосовані документальні та фактичні прийоми контролю	Підтверджувальні документи	Шляхи усунення виявлених недоліків
1	2	3	4	5
<i>I. Нефінансові порушення</i>				
Порушення вимог договору ЗЕД в частині дотримання правил перевезення вантажів	Некоректність перекладу тексту договору та різне його трактування сторонами договору	Нормативна перевірка, формальна	Договір ЗЕД, первинні документи надання транспортних послуг	Усунення проблем перекладу тексту договору

1	2	3	4	5
<i>II. Порушення, що зумовили втрату активів</i>				
Пошкодження товару у зв'язку з недотриманням вимог щодо його транспортування	Порушення компанією перевізником умов зберігання товару	Огляд, інвентаризація, спостереження	Договір про надання транспортних послуг, ТТН, первинні документи, акт браку, накладна на повернення товару	Посилити відповідальність транспортної компанії за дотримання вимог транспортування
<i>III. Порушення, що призвели до збільшення витрат та збитків</i>				
Нарахування та сплата штрафних санкцій нерезиденту за несвоєчасну поставку товару	Проблеми з митним оформленням товару	Формальна перевірка, нормативна, взаємна перевірка	Договір ЗЕД, ВМД, первинні документи щодо списання та відвантаження товару	Передбачити штрафні санкції у договорі з митним брокером

Відповідальна особа _____ «__» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____ «__» _____ 20__ р.

Таблиця М.2

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РИЗИКІВ ЗЕД

Форма 2-ВКРЗЕД

Розділ 1. Організаційні та функціональні аспекти здійснення внутрішнього контролю ризиків зовнішньоекономічної діяльності

№ з/п	Назва показника	Характеристика
1	ПІБ та посади працівників, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю ризиків ЗЕД	Осадчук М.І. начальник відділу зовнішньоекономічної діяльності, Дмитрук О.О. начальник відділу внутрішнього контролю в сфері ЗЕД
2	Динаміка зміни кількості ризиків ЗЕД за звітний період, шт.	+3
3	Кількість структурних підрозділів, в яких виникали ризики ЗЕД, одиниць	2

Розділ 2. Результати здійснення внутрішнього контролю ризиків зовнішньоекономічної діяльності за звітний період

№ з/п	Назва показника	Види ризиків ЗЕД у звітному періоді		
		Маркетинговий	Логістичний	Неплатоспроможності
1	Кількісна оцінка ризику	35 %	80 %	75 %
2	Якісна оцінка ризику	Незначний ризик	Значний (критичний) ризик	Суттєвий ризик
3	Вартісне вираження результатів настання ризику ЗЕД	12000,00	75000,00	1580900,00
4	Сума витрат, доходів, забезпечення, резервного капіталу відображені за: – даними системи бухгалтерського обліку, грн.;	0,00	75000,00	1580900,00
	– за даними перевірки, грн..	0,00	105000,00	2107867,00
5	Відхилення, грн.	0,00	-30000,00	-526967,00
6	Виявлені порушення та причини їх виникнення	–	Не відображені у складі витрат на збут витрати на повторне зважування транспортного засобу	Резерв сумнівних боргів за договорами ЗЕД нараховано пропорційно оцінці ризику ЗЕД
7	Застосовані прийоми контролю	Арифметична перевірка, логічна перевірка	Арифметична перевірка, взаємна перевірка, нормативна	Арифметична перевірка, взаємна перевірка, нормативна
8	Напрями усунення виявлених порушень	–	Посилити контроль за правильністю облікового відображення витрат	Донарахувати резерв сумнівних боргів на загальну суму дебіторської заборгованості

Відповідальна особа _____ «__» _____ 20__ р.
Головний бухгалтер _____ «__» _____ 20__ р.

Додаток Н
Класифікатор типових облікових порушень та помилок у сфері ЗЕД

№ з/п	Порушення та помилки в сфері ЗЕД	Зміст порушення
1	2	3
Порушення пов'язані з недотриманням договірної дисципліни на підприємстві		
1	Формування положень договорів ЗЕД без чітких критеріїв класифікації заборгованості за його умовами	Відображення в системі бухгалтерського обліку довгострокової заборгованості як поточної простроченої заборгованості без належного застосування механізму дисконтування та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку
2	Претензійна робота не врегульована в положеннях договорів ЗЕД	Недостатній опис врегулювання претензійної роботи призводить до неправильного відображення в системі бухгалтерського обліку розрахунків за претензіями, ускладнює врегулювання розбіжностей
3	Виникнення порушень при здійсненні переуступки боргу за договорами купівлі-продажу в сфері ЗЕД	Неправильне договірне оформлення переуступки боргу нерезидента, несвоєчасне оформлення даних операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку
4	Здійснення фіктивних розрахунків за умовами договору між контрагентами	Використанням розрахунків у готівковій формі та приховування заборгованості шляхом використання форми розрахунків векселями та їх відображення в бухгалтерському обліку
Порушення пов'язані із податковою оптимізацією		
5	Порушення строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів	Порушення резидентами строку розрахунків, встановленого згідно із ст. 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» за операціями з експорту та імпорту товарів, тягне за собою нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3% суми неоплачених грошових коштів за договором (вартості недопоставленого товару) у національній валюті (у разі здійснення розрахунків за зовнішньоекономічним договором (контрактом) у національній валюті) або в іноземній валюті, перерахованій у національну валюту за курсом Національного банку України, встановленим на день виникнення заборгованості.
6	Заниження об'єктів оподаткування, зменшення бази оподаткування ПДВ	Неповне відображення у первинних документах, договорах ЗЕД об'єктів оподаткування, встановлення занижених цін на товари, роботи та послуги, умисне неправильне обчислення бази оподаткування, в результаті часткова сплата податків, зборів, та інших обов'язкові платежів до бюджету
7	Завищення витрат і заниження доходів за договорами ЗЕД, що призводить до зниження податку на прибуток	Часткове не включення доходів і витрат від здійснення ЗЕД до складу бази оподаткування податком на прибуток призводить до заниження прибутку та зменшення суми нарахованого податку на прибуток

1	2	3
8	Ухилення від сплати податків шляхом оформлення безтоварних операцій та фіктивних правочинів	Оформлення фіктивних первинних документів з викривленням даних про кількість реалізованих товарів, оформлення безтоварних операцій через фіктивні компанії
Порушення, наслідком яких є викривлення показників фінансової звітності		
9	Завищення обсягів сформованого резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	Викривлення показників балансу підприємства, що призводить надання хибної інформації для ухвалення рішень користувачами
10	Викривлення сальдо та вартості дебіторської та кредиторської заборгованості	Часткове нарахування резерву сумнівних боргів, неправильна класифікація дебіторської та кредиторської заборгованості на сумнівну та безнадійну заборгованість та їх відображення у звітності
11	Неправильне визначення курсових різниць за монетарними статтями за договорами ЗЕД	Викривлення показників доходів та витрат у фінансовій звітності призводить до помилкового визначення суми чистого прибутку та вводить в оману користувачів фінансової звітності та власників
12	Проведення безтоварних операцій та фіктивних правочинів зумовлює неправильне відображення у звітності сальдо запасів	Свідоме завищення вартості оборотних активів підприємства у звітності призводить до завищеного підвищення ліквідності активів підприємства

Додаток II

Запропоновані форми робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю в сфері перевірки зовнішньоекономічних операцій

РД-1. Протокол перевірки зовнішньоекономічних договорів та оцінка ризиків їх виконання

Істотні умови договору	Відповідність вимогам законодавства України	Відповідність вимогам законодавства нерезидента	Заходи з мінімізації ризиків ЗЕД, передбачені умовами договору ЗЕД	Оцінка достатності вжитих заходів напрямку мінімізації ризиків ЗЕД	
				За даними юридичного відділу	За даними перевірки
1	2	3	4	5	6
Предмет договору	Відповідає	Відповідає	1) порядок зміни ціни договору при значному коливанні курсу валют; 2) використання банківських гарантій як механізму забезпечення платежів за договором	Вжиті заходи дозволяють знизити валютний та ризик неплатоспроможності	Доцільно врегулювати на рівні договору заходи з мінімізації ризику трансфертного ціноутворення
Ціна договору	Не відповідає	Не відповідає			
Кількість товару	Відповідає	Відповідає			
Строк дії договору	Відповідає	Відповідає			
Зобов'язання сторін	Відповідає	Відповідає			

Документ склав _____ ПІБ «__» _____ 20__ р.

Додаток Р

РД-2. Звіт про результати перевірки облікового відображення експортно-імпортних операцій та ризиків їх здійснення

Номер і дата договору ЗЕД	Вид зовнішньоекономічної операції	Сума, грн.	Вид ризику ЗЕД	Оцінка і ймовірність настання ризику ЗЕД	Помилки, виявлені в обліку експортно-імпортних операцій
№ 01/14 від 01.03.24	Імпорт товарів	850000,00	Валютний	Високий	Неправильне зазначення курсів валют на дату звітності, що зумовило неправильне визначення курсових різниць
№ 15/01 від 02.05.24	Імпорт послуг	920000,00	Ринковий ризик	Середній	Відсутнє нарахування умовних зобов'язань на суму судового позову за договором

Документ склав _____ ПІБ «__» _____ 20__ р.

Додаток С

**РД-3. Зведена відомість результатів перевірки оподаткування
зовнішньоекономічних операцій**

Назва податку, платежу, збору	Номер та дата договору ЗЕД	Сума нарахованих податків, платежів за договорами ЗЕД, грн.			Сума сплачених податків, платежів за договорами ЗЕД, грн.			Шляхи усунення виявлених відхилень
		За даними підприємств а	За даними перевірки	Відхилення	За даними підприємств а	За даними перевірки	Відхилення	
Ввізне мито	№ 01/14 від 01.03.24	14560,00	14560,0	0,00	14560,00	14560,00	0,00	—
Акцизний податок	№ 01/14 від 01.03.23	72000,00	78000,00	6000,00	70000,00	68000,00	-2000,00	Здійснити перерахунок та сплату податку
ПДВ	№ 01/14 від 01.03.24	980500,00	990000,00	9500,00	980500,00	990000,00	-9500,00	
Митні збори	№ 15/01 від 02.05.24	45200,00	45200,00	0,00	45200,00	45200,00	0,00	—
Інші платежі та збори	№ 01/14 від 01.03.24	5600,00	5600,00	0,00	5600,00	4600,00	-1000,00	—

Документ склав _____ ПБ «__» _____ 20__ р.

Додаток Т

РД-4. Відомість результатів перевірки трансфертного ціноутворення на підприємстві

Дата здійснення операції, її вид та підтверджуючий документ	Найменування та юридична адреса контрагента	Тип пов'язаності	Дотримання умов визначення операцій контрольованими	Сума операції, тис.грн.	Метод визначення відповідності умови контрольованої операції принципу «витягнутої руки»	Оцінка правильності обчислення рівня цін у контрольованих операціях
1	2	3	4	5	6	7
14.02.2024 Продаж послуг Акт № 789 від 14.02.2024	ТОВ «Е» Кіпр, вул. Едерні, 45	Операція здійснена між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні	Дотримано	158000,00	Метод ціни перепродажу	Ціни відповідають ринковим цінам на аналогічні послуги
20.03.2024 Імпорт товарів Інвойс № 7 від 18.01.2024	ТОВ «Р» ОАЕ, вул. Джу мейра, 10	Операція здійснена між нерезидентом та підприємством резидентом України	Дотримано	162000,00	Метод ціни перепродажу	Ціни відповідають ринковим цінам на аналогічні послуги

Документ склав _____ ПБ «__» _____ 20__ р.

Додаток У

Звіт про результати моніторингу та оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД

Результати моніторингу та оцінка ефективності системи контролю якості (далі – «моніторинг») стосуються діяльності Підприємства за 20__ рік.

Моніторинг проведено згідно Положення про організацію та порядок здійснення внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків (далі – «Положення»), затвердженого від «__» _____ 20__ р., для отримання достатньої впевненості, що політики і процедури системи внутрішнього контролю ЗЕД підприємства є відповідними, адекватними та працюють ефективно.

I. Мета та значущі питання моніторингу

Метою моніторингу системи внутрішнього контролю ЗЕД була оцінка:

- дотримання підприємством та її персоналом вимог законодавчих і нормативних актів в процесі здійснення ЗЕД;
- того, чи була система внутрішнього контролю ЗЕД, ризиків ЗЕД належним чином розроблена та ефективно впроваджена; та
- належного застосування політик і процедур внутрішнього контролю ЗЕД, для забезпечення ефективного здійснення ЗЕД, уникнення виникнення ризиків ЗЕД та мінімізації їх наслідків.

Оцінка системи внутрішнього контролю ЗЕД та оцінки її ефективності включала:

1. Визначення необхідних дій, спрямованих на виправлення та вдосконалення системи внутрішнього контролю ЗЕД, оцінки її ефективності та дієвості в частині запобігання виникнення ризиків ЗЕД.
2. Інформування відповідного персоналу підприємства щодо виявлених слабких місць системи внутрішнього контролю ЗЕД, рівня розуміння системи або дотримання її вимог.
3. Невідкладного внесення відповідним персоналом підприємства необхідних змін до політики та процедур внутрішнього контролю ЗЕД.

Під час моніторингу також здійснювалася вибіркова перевірка зовнішньоекономічних операцій та договорів, а також ризиків ЗЕД в 20__ році, з метою одержання підтвердження дієвості встановлених політик та процедур внутрішнього контролю ЗЕД.

Під час проведення моніторингу розглядалися також питання:

1. дотримання підприємством вимог Закону України «Про валюту і валютні цінності», Митного кодексу України та інших законодавчих актів в сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

2. оцінка дотримання підприємством вимог законодавства в сфері трансфертного ціноутворення;

3. оцінка відповідності політик та процедур внутрішнього контролю ЗЕД та їх ефективність;

4. оцінка правильності та достовірності бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, документального оформлення зовнішньоекономічних операцій та ризиків ЗЕД.

Моніторинг проводився згідно розробленої програми моніторингу, яка передбачала виконання наступних процедур:

- перевірку записів і документів;
- запити персоналу та керівникам структурних підрозділів;
- опитування та проведення інтерв'ю з персоналом, які залучалися до виконання зовнішньоекономічних операцій;
- спостереження;
- аналітичні процедури.

Процедури, які були передбачені під час проведення моніторингу, наведено в таблиці нижче:

№	Перелік процедур	Терміни виконання
1.	Перевірити дотримання суб'єктом моніторингу вимог законодавства в сфері зовнішньоекономічної діяльності	
2.	Перевірити наявність розроблених і прийнятих внутрішніх регламентів з внутрішнього контролю ЗЕД, інших внутрішніх документів, які регламентують питання ідентифікації та оцінки ризиків ЗЕД	
3.	Оцінити дотримання суб'єктом моніторингу положень щодо оцінки та бухгалтерського обліку наслідків ризиків ЗЕД	
4.	Оцінити правильність організації та методики ведення бухгалтерського обліку ЗЕД, наслідків ризиків ЗЕД	
5.	Оцінити ефективність системи внутрішнього контролю ЗЕД	
6.	Обговорити висновки, зроблені за результатами моніторингу з керівниками структурних підрозділів, які мають відношення до ЗЕД підприємства	
7.	Повідомити директору підприємства про недоліки, ідентифіковані в системі внутрішнього контролю ЗЕД, надати рекомендації з їх удосконалення	
8.	Визначити необхідні коригувальні дії і поліпшення, які необхідно внести в систему внутрішнього контролю ЗЕД, включно із забезпеченням зворотного зв'язку	
9.	Перевірити чи були вжиті заходи відповідним персоналом підприємства щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури системи внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків	

II. Критерії та результати оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю ЗЕД

При проведенні загальної оцінки ефективності внутрішнього контролю ЗЕД використана система критеріїв оцінки ефективності:

- перевірки суб'єктами внутрішнього контролю здійснюються з урахуванням розроблених внутрішніх регламентів, програм, які відповідають завданням перевірки;

- суб'єкти внутрішнього контролю володіють відповідним рівнем знань, досвідом та навичками;

- зауваження суб'єктів внутрішнього контролю за результатами перевірок в сфері ЗЕД усунені, проблемні питання вирішені.

проведені перевірки в сфері облікового відображення ЗЕД, наслідків ризиків ЗЕД проводяться кваліфіковано і належним чином документуються;

- за результатами проведених перевірок суб'єктами внутрішнього контролю формулюються висновки, які відповідають обставинам та фактам;

- зауваження суб'єктів внутрішнього контролю за результатами перевірок в сфері ЗЕД усунені, проблемні питання вирішені.

Оцінка ефективності внутрішнього контролю ЗЕД дозволяє зробити висновок, що основна мета внутрішнього контролю ЗЕД в умовах зростання ризиків – виявлення та попередження викривлення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності за результатами здійснення ЗЕД, своєчасне виявлення та розробка дієвих заходів з мінімізації ризиків ЗЕД реалізована не в повному осязі.

Детальне вивчення карти ризиків ЗЕД і оцінка якості, достатності процедур внутрішнього контролю спрямованих на мінімізацію наслідків виникнення кожного окремого виду ризику ЗЕД засвідчує необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю ЗЕД.

III. Узагальнені висновки та рекомендації за результатами моніторингу системи внутрішнього контролю ЗЕД

За результатами моніторингу системи внутрішнього контролю ЗЕД можна зробити такі висновки:

При здійсненні ЗЕД підприємство дотримувалось вимог законодавчих документів і нормативних актів в сфері ЗЕД.

Система внутрішнього контролю ЗЕД була належним чином розроблена та впроваджена, а політики і процедури системи внутрішнього контролю були відповідними та доречними.

У періоді, що перевірявся, мало місце належне застосування політик і процедур внутрішнього контролю ЗЕД та ризиків ЗЕД.

В процесі проведення моніторингу не були виявлені системні та повторювані недоліки, що потребують термінових дисциплінарних заходів впливу. В той же час,

доречно відмітити наявність окремих важливих недоліків як на рівні системи внутрішнього ЗЕД, які потребують коригувальних дій, а саме:

1) необхідність більш ґрунтовного перегляду підприємством відповідальності керівників структурних підрозділів за підготовку договорів ЗЕД в частині мінімізації ризиків ЗЕД;

2) доцільність впровадження програмного забезпечення з метою автоматизації виконання політик та процедур внутрішнього контролю ЗЕД, зокрема, для вирішення проблеми їх ефективності;

3) виявлені недоліки в частині документального оформлення зовнішньоекономічних операцій, в тому числі операцій з трансфертного ціноутворення;

4) недостатньо повно задокументована оцінка ризиків ЗЕД, яка є одним із критеріїв відображення наслідків їх настання в системі бухгалтерського обліку;

5) потребує ґрунтовного доопрацювання система документального оформлення впроваджених методів мінімізації ризиків ЗЕД та їх облікового відображення;

Враховуючи наведене вище, пропонуємо директору підприємства передбачити застосування заходів відповідним персоналом щодо своєчасного впровадження необхідних змін та коригувальних дій в систему внутрішнього контролю ЗЕД.

Основними пропозиціями та заходами з усунення виявлених проблем та недоліків системи внутрішнього контролю ЗЕД є:

– закріплення відповідальності керівників структурних підрозділів за підготовку договорів ЗЕД в частині мінімізації ризиків ЗЕД в посадових інструкціях;

– впровадити практику використання програмного забезпечення з метою автоматизації виконання політик та процедур внутрішнього контролю ЗЕД;

– бухгалтерії посилити контроль за правильністю документального оформлення зовнішньоекономічних операцій, в тому числі операцій з трансфертного ціноутворення;

– забезпечити належне документування оцінки ризиків ЗЕД, яка є одним із критеріїв відображення наслідків їх настання в системі бухгалтерського обліку;

– розробити та впровадити документальне забезпечення методів мінімізації ризиків ЗЕД та їх облікового відображення.

Особа, що здійснювала моніторинг системи внутрішнього контролю ЗЕД:

_____ ПБ «__» _____ 20__ року.

Звіт отримав:

Директор ТОВ «__» _____ ПБ «__» _____ 20__ року.

Вих. № 867-1/01 від 04.09.2024 р.

ДОВІДКА

ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ КІНЗЕРСЬКОЇ НАТАЛІЇ ВІКТОРІВНИ

В практичній діяльності ТОВ «ОБІО» використані пропозиції Наталії Вікторівни Кінзерської в частині наукового обґрунтування та удосконалення механізму оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, в практичну діяльність підприємства впроваджено:

1. документальне забезпечення ідентифікації та оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності, що сприяє належному оформленню результатів оцінки наслідків впливу ризиків здійснення зовнішньоекономічних операцій;

2. методику кількісної оцінки ризиків зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням ймовірності їх виникнення та впливу на результативні показники здійснення ЗЕД, що забезпечило розробку механізмів та заходів з мінімізації наслідків їх впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

Апробація результатів дослідження Н.В. Кінзерської забезпечила формування повного та оперативного інформаційного базису для потреб розробки процедур та заходів з оцінки рівня та напрямів зменшення негативного впливу ризиків зовнішньоекономічної діяльності. Це свідчить про реальність розроблених пропозицій та ефективність їх використання в сучасних умовах господарювання.

Директор



Олег БОДНАРЧУК

№ 445 від 29.12.2023 р.

ДОВІДКА

про впровадження наукових результатів дисертації на тему: «Бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах

зростання ризиків»

Кінзерської Наталії Вікторівни

на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю

08.00.09 - «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами

економічної діяльності)»

Ефективна організація бухгалтерського обліку підприємства сприяє оптимальному використанню ресурсів, мінімізує витрати обігу та забезпечує повне та достовірне розкриття інформації про здійснення господарської діяльності, в т.ч. у примітках до річної фінансової звітності. Здійснення зовнішньоекономічної діяльності в умовах ризику зумовлює нагальну потребу у перегляді та удосконаленні організаційних положень бухгалтерського обліку як інструменту задоволення інформаційних потреб зацікавлених користувачів.

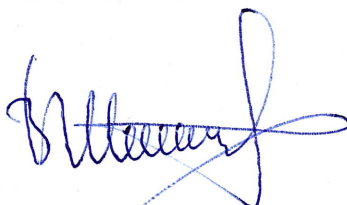
Даною довідкою засвідчуємо, що пропозиції з удосконалення організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики підприємства щодо зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків, а також напрями поліпшення методичного забезпечення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності в умовах зростання ризиків з урахуванням дії факторів ризику впроваджені та застосовуються в практичній діяльності ТОВ «БЮРО ВИН».

Апробація результатів дисертаційного дослідження Н.В. Кінзерської свідчить про його високий теоретико-методологічний та практичний рівень, а також доцільність подальшого впровадження у практичну діяльність підприємств.

Довідка видана для представлення до Спеціалізованої вченої ради Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Директор

Б/п



Шаповалов В.І.

ТОВ «Житомирський молочний завод»

Адреса: 10031, м. Житомир, проспект Незалежності, 45

код ЄДРПОУ 41563679

Вих № 28/1 від 25.04.2024р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
«Бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності
підприємств в умовах зростання ризиків»
Кінзерської Наталії Вікторівни**

Підвищення результативності здійснення зовнішньоекономічної діяльності та попередження ризиків, що з цим пов'язані, значною мірою залежать від спроможності системи бухгалтерського обліку та контролю своєчасно задовольнити інформаційні потреби користувачів на різних етапах здійснення зовнішньоекономічних відносин. Зазначена ситуація засвідчує потребу комплексного та системного дослідження концептуальних засад облікового відображення та внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах зростання ризиків, що здійснено дисертанткою.

Результати наукового дослідження Кінзерської Наталії Вікторівни були впроважені в практичну діяльність ТОВ «Житомирський молочний завод», в тому числі на підприємстві застосовується рекомендована внутрішня управлінська звітність щодо зовнішньоекономічних операцій в умовах зростання ризиків.

Довідка видана для представлення до Спеціалізованої вченої ради Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Директор



Кобзар В.І.

№ 15 від 22.04.2024
На № _____ від _____**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Кінзерської Наталії Вікторівни

на тему «Бухгалтерський облік і контроль зовнішньоекономічної діяльності підприємств в умовах зростання ризиків»

Функціонування підприємства в нестабільних умовах економічного середовища, вплив економічної кризи та негативних наслідків ризиків вимагає гнучкості та пристосування системи внутрішнього контролю до факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ. Формування дієвої системи внутрішнього контролю сприяє формуванню адекватної та своєчасної оцінки ризиків, які виникають в процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням мети функціонування та стратегії розвитку підприємства. В практичну діяльність ТОВ фірма «ІВК Техніка» впроваджено пропозиції з удосконалення організаційно-методичних положень здійснення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства в умовах зростання ризиків. Втілення на практиці рекомендацій автора сприяло підвищенню ефективності бізнес-процесів та попередженню негативного впливу ризиків в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Директор



Немцев Р.Г

Підготовлено:
Рєчкин Олексій
22.04.2024 р.



ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
вул. Підгірна, 1, м. Київ, 04107, тел./факс (044)484-49-41
E-mail: info@nasoa.edu.ua, код ЄДРПОУ 04837462

29.04.2024 № 2024/1

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кінзерської Наталії Вікторівни
в навчальний процес Національної академії статистики, обліку та аудиту

Наукові та практичні результати дисертаційного дослідження Кінзерської Наталії Вікторівни з питань удосконалення бухгалтерського обліку та контролю зовнішньоекономічної діяльності впроваджені в освітній процес Національної академії статистики, обліку та аудиту при підготовці здобувачів вищої освіти за освітнім ступенем «бакалавр» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» в контексті освітньої компоненти «Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності», «Організація бухгалтерського обліку», «Внутрішньогосподарський контроль».

Проректор з науково-педагогічної
та виховної роботи



Вікторія ПАРХОМЕНКО