

## **Інформаційне забезпечення рентабельності експортних операцій підприємства в умовах автоматизації обліково-аналітичного процесу**

*Курган Н. В., к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця*

*В статті запропоновано застосовувати бухгалтерський управлінський облік в якості інформаційного забезпечення для оцінки рентабельності експортних операцій підприємства за умови використання програмних засобів автоматизації облікових та аналітичних функцій. Спрошене оцінювання засобами управлінського обліку адресоване суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, які не мають можливості впровадити комплексне оцінювання ефективності експортних операцій на базі створення спеціалізованих додаткових підрозділів. **Ключові слова:** нерезидент, експорт, зовнішньоекономічна діяльність, управлінський облік, рентабельність експортної операції.*

## **Информационное обеспечение рентабельности экспортных операций предприятия в условиях автоматизации учетно-аналитического процесса**

*Курган Н. В., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета  
Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця*

*В статье предложено применять бухгалтерский управленческий учет в качестве информационного обеспечения для оценки рентабельности экспортных операций предприятия при использовании программных средств автоматизации учетных и аналитических функций. Упрощенное оценивание средствами управленческого учета адресовано субъектам внешнеэкономической деятельности, которые не имеют возможности внедрить комплексную оценку эффективности экспортных операций на базе создания специализированных дополнительных подразделений. **Ключевые слова:** нерезидент, экспорт, внешнеэкономическая деятельность, управленческий учет, рентабельность экспортной операции.*

## **Informational support of export efficiency of company in conditions of automation of accounting and analytical process**

*Kurgan N. V., PhD, assistant professor of accounting  
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics*

*The author proposed to use of management accounting as an information support for evaluating the profitability and efficiency of export operations of enterprises. This requires use computer programs to automate accounting and analytical functions. Financial indicators of management accounting full enough characterize the results by export operation in the material aspect. According to the author, if the company can not implement a comprehensive evaluation of the effectiveness of export operations based on the establishment of specialized additional departments, it may apply a simplified assessment in the sphere of management accounting. Automated analytical table is designed to determine the most profitable conditions of supply among several possible. **Keywords:** non-resident, export, external economic activities, management accounting, export efficiency.*

**Постановка проблеми та її зв'язки з науковими чи практичними завданнями.** Ознакою прогресивності економіки сучасної держави є експортоорієнтованість. При цьому основним елементом експортних відносин виступає окремий суб'єкт господарювання, що здійснює поставки товарів іноземним партнерам. Від рентабельності зовнішньоекономічних продажів підприємств залежить ефективність експорту усієї держави, яка безпосередньо впливає на розвиток вітчизняної економіки. З огляду на це, питання інформаційного забезпечення рентабельності торгівельних операцій українських експортерів є безумовно актуальним як для наукової спільноти, так і для представників бізнес-середовища та державного управління.

**Постановка проблеми та її зв'язки з науковими чи практичними завданнями.** Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) стала площиною наукового пошуку для багатьох вчених. Слід відзначити ґрунтовні дослідження Багрової І. В., Зіня Е. А., Новак В. О., Піддубного І. О., Шкурупій О. В.

Різноманітні теоретико-методологічні підходи до оцінювання ефективності експортної діяльності підприємства розробили Брезгіна К. В., Казанцев С. К., Кадурна Л. О., Міролюбова Т. В., Соркін С. Л. Глибина і багатоаспектність поняття «ефективність» унеможлиблює існування єдиного порядку її визначення, у тому числі у сфері експортної діяльності. Так, на думку Бондаревої Т. І., ефективність експортної діяльності має оцінюватися комплексно за вісьма напрямками, кожний з яких представлено набором підпорядкованих показників [2]. Мельник О. Г. пропонує матричну систему технологічно-майнових, виробничих, соціальних показників для локальної та інтегрованої оцінки ефективності експортних операцій [4]. Бусленко Є. П. для визначення ефективності застосовує дві групи показників: показники, що впливають на результат, та показники, що характеризують рівень витрат [3]. Кузьмін О. Є. оцінює ефективність експортної операції на основі встановлення співвідношення комплексу показників за такою операцією з відповідними параметрами ефективності аналогічних операцій на внутрішньому ринку [6]. Вчені дотримують спільної думки, що ефективність експорту не обмежується фінансовими індикаторами, а має оцінюватися із застосуванням додаткових показників. Інформаційним джерелом визначення фінансових показників є дані бухгалтерії [1], натомість додаткові показники обчислюються на базі експертного оцінювання [4] або складних математичних розрахунків [6]. Таким чином, дотримання комплексного підходу до оцінювання ефективності експортних операцій вимагає належного інформаційного забезпечення, тобто наявності у підприємства штату спеціалістів-аналітиків для відповідного моніторингу.

***Виділення невирішених частин загальної проблеми.*** Практика господарювання у багатьох випадках свідчить про матеріальну неспроможність невеликих підприємств забезпечувати регулярне проведення комплексного аналізу ефективності експорту. Водночас управління зовнішньоекономічними продажами завжди вимагає попереднього прогнозування, ре-

зультати якого мають містити достатньо інформації для прийняття зважених керівних рішень. В таких умовах практичну значущість має ідея делегування бухгалтерському обліку повноважень спрощеного оцінювання ефективності експортних операцій на базі показника рентабельності. По-перше, вітчизняне законодавство зобов'язує усі підприємства вести бухгалтерський облік, отже у разі прийняття ним аналітичних функцій не має потреби створювати нові підрозділи. По-друге, додаткове навантаження необхідно розподіляти не на фінансовий бухгалтерський облік, регламентований П(с)БО [5], а на внутрішній управлінський, використовуючи сучасні можливості комп'ютеризації та автоматизації розрахунків.

**Формування цілей статті.** Мета написання статті – висвітлення інформаційних можливостей бухгалтерського управлінського обліку для уніфікованого оцінювання прибутковості та рентабельності експортної операції за різних умов контракту. Об'єктом дослідження обрано експортну діяльність резидентів України, а предметом є обліково-аналітичне забезпечення рентабельності експортних операцій підприємств в сучасних умовах комп'ютеризації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У Митному кодексі України під експортом розуміються операції з вивезення товарів за межі митного кордону України з метою їх споживання. Як і будь-яка торговельна операція, експорт характеризується отриманим доходом і понесеними витратами, що визнаються у порядку, регламентованому українськими П(с)БО [5]. Так дохід від реалізації товарів визнається при дотриманні умов: покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар; сума доходу може бути достовірно визначена; існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства [5]. Витратна частина експортної операції представлена собівартістю реалізованого товару, а також витратами, які мусить понести експортер у відповідності до укладеного контракту. В наш час у глобалізованому еко-

номічному просторі загальноприйнятими до застосування є торговельні правила у форматі Інкотермс-2010, де трибуквеними аббревіатурними термінами визначено набори стандартних умов контрактів з міжнародної купівлі-продажу. В ході складання експортного контракту підприємство має домовитися з іноземним покупцем щодо розподілу між сторонами транспортних та інших зобов'язань з постачання товару, визначити час і місце переходу з продавця на покупця ризиків, та на цій основі обрати і зазначити в договорі відповідний термін Інкотермс. Саме вибір базисної умови постачання накладає на експортера відповідну низку витрат. Отже митне законодавство України та Міжнародні торговельні терміни базуються виключно на обліковій інформації, не приймаючи до уваги нематеріальні аспекти зовнішньоекономічних відносин. Таким чином, охарактеризувати результати продажів на експорт мінімально і достатньо можливо за допомогою фінансових показників. У такому випадку комплексне оцінювання ефективності є надстройкою до базису визначення прибутковості та рентабельності експортної операції. У наукових роботах з досліджуваної проблематики [1; 2; 3; 4; 6] рентабельність експортної операції визначається у двох формах: як «рентабельність продажів» ( $R_{ExpSale}$ ; формула (1) [6]) і як «рентабельність витрат» ( $R_{ExpCost}$ ; формула (2) [3]).

$$R_{ExpSale} = \frac{\text{Чистий прибуток від експортної операції}}{\text{Дохід від експортної операції}} \cdot 100\%, \quad (1)$$

$$R_{ExpCost} = \frac{\text{Чистий прибуток від експортної операції}}{\text{Витрати за експортною операцією}} \cdot 100\%, \quad (2)$$

Рентабельність продажів являє собою питому вагу прибутку в кожній заробленій на експортній операції гривні. Рентабельність витрат інформує, яку суму чистого прибутку одержує підприємство з кожної гривні, витра-

ченої на реалізацію товарів нерезиденту. Обидва показники розраховуються на базі фінансових даних щодо обсягу виручки від реалізації товарів іноземному покупцю та пов'язаних з цим витрат. Тому показник рентабельності експортної операції уособлює фінансово-матеріальний аспект ефективності експорту, який належить до площини дії Митного кодексу України та Інкотермс-2010. На думку автора, якщо підприємство не має умов для повноцінного комплексного визначення ефективності за експортними поставками, то достатнім буде впровадження автоматизованого оцінювання рентабельності експортних операцій, що пропонується нижче.

У разі продажу товару нерезиденту, вітчизняне підприємство отримує дохід, що дорівнює гривневому еквіваленту контрактної вартості реалізованого товару [5]. Витратна частина експортного договору представлена собівартістю відвантаженого товару, а також витратами, які має виконати продавець згідно базисної умови постачання, зафіксованої у контракті. Приймаючи до уваги виключно фінансовий аспект ЗЕД, бухгалтерський управлінський облік здатний прийняти на себе роль інформаційного забезпечення рентабельності експортних операцій ринкового суб'єкта. Складовими бухгалтерського обліку є фінансовий облік, повністю регламентований державними П(с)БО [5], та управлінський облік, ведення якого підприємство організує на свій розсуд з метою надання керівництву додаткової інформації для прийняття ефективних рішень. Стосовно ЗЕД, у площині фінансового обліку українського експортера формуються і зберігаються дані щодо отриманого в іноземній валюті доходу та понесених витрат. Однак показник чистого прибутку від продажу на експорт не обліковується, оскільки прибуток розраховується за П(с)БО [5] щоквартально за усією господарською діяльністю без відокремлення зовнішньоекономічної або окремих операцій. Водночас для прийняття зважених рішень щодо продажів нерезидентам керівництво потребує ретроспективної та прогнозової інформації щодо прибутковості та рентабельності окремих експортних опе-

рацій. На думку автора, задоволення цих інформаційних потреб здатен виконати саме управлінський облік на базі використання сучасних можливостей комп'ютеризації.

Припустимо, що підприємство розглядає кілька варіантів експорту товару з різними умовами постачання. Ціна контракту варіюється в залежності від кількості обов'язків, що має прийняти на себе продавець. Для вибору кращого варіанту критеріями вибору для експортера є сума чистого прибутку від експортної операції (абсолютний показник) та її рентабельність (відносний показник). На рис. 1 запропоновано автоматизовану аналітичну таблицю вибору найвигіднішої умови постачання на експорт, яка виконана у програмному середовищі Microsoft Excel. Темним фоном позначено клітинки, які містять дані щодо витрат експортера у разі вибору відповідної умови Інкотермс. До розробленої автором таблиці необхідно внести початкові дані за кожною альтернативною базисною умовою постачання (стовп. 1), між якими відбувається вибір: гривневий еквівалент контрактної вартості (стовп. 2) та усіх витрат, пов'язаних з виконанням експортної операції (стовп. 4–15); собівартість товару, призначеного на продаж нерезиденту (стовп. 3). У стовпцях 16, 17, 18 задано формули, на базі яких програма автоматично виконує розрахунок загальних витрат продавця, чистого прибутку, рентабельності експортного продажу та витрат за кожною можливою умовою Інкотермс. Впровадження автоматизованого оцінювання рентабельності експортних операцій до управлінського обліку надає керівництву аналітичну інформацію, звужуючи масив показників від множини фінансових даних до індикаторів прибутковості та рентабельності, максимальне значення яких відповідає кращій умові постачання.

***Висновки даного дослідження і перспективи подальших робіт у цьому напрямку.*** В статті обґрунтовано, що завдяки сучасній комп'ютеризації обліково-аналітичного процесу управлінський облік здатний прийняти роль інформаційного забезпечення рентабельності експортних операцій

Умова постачання за Інкотермс-2010	Контрактна вартість, грн.	Собівартість експортного товару, грн.	Витрати, пов'язані з експортною операцією, грн.												Загальні витрати експортера, грн.	Чистий прибуток від експортної операції, грн. (ряд.2 – ряд.3 – ряд.16)	Рентабельність продажів за експортною операцією, $R_{ExpSale}$ , %	Рентабельність витрат за експортною операцією, $R_{ExpCost}$ , %
			$B_{УП}$	$B_{НД}$	$B_{МОЕ}$	$B_{ОБ}$	$B_{НОТ}$	$B_{ООТ}$	$B_{СТР}$	$B_{ОБС}$	$B_{ВТ}$	$B_{МОІ}$	$B_{ДОТ}$	$B_{ВС}$				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
EXW	2 195 000	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	5 566	453 834	20,68%	26,06%
FCA	2 525 000	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	206 018	583 382	23,10%	30,05%
FAS	2 568 900	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	230 368	602 932	23,47%	30,67%
FOB	2 573 425	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	267 238	570 587	22,17%	28,49%
CFR	2 587 850	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	330 238	522 012	20,17%	25,27%
CIF	2 640 000	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	342 728	561 672	21,28%	27,03%
CIP	2 679 890	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	350 358	593 932	22,16%	28,47%
CPT	2 592 630	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	337 868	519 162	20,02%	25,04%
DAT	2 709 150	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	386 278	587 272	21,68%	27,68%
DAP	2 717 400	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	432 148	549 652	20,23%	25,36%
DDP	2 868 300	1 735 600	5 566	7 865	192 587	24 350	36 870	63 000	12 490	7 630	35 920	268 200	45 870	7 100	700 348	432 352	15,07%	17,75%
Умовні позначення:																		
$B_{УП}$ – витрати на упакування, грн.;									$B_{СТР}$ – витрати на страхування доставки, грн.;									
$B_{НД}$ – витрати на навантаження і доставку до основного									$B_{ОБС}$ – витрати на обслуговування на терміналі при ввозі, грн.;									
$B_{МОЕ}$ – витрати на митне оформлення вивозу товару, грн.;									$B_{ВТ}$ – витрати на вивантаження з основного транспорту, грн.;									
$B_{ОБ}$ – витрати на обслуговування на терміналі при вивозі, грн.;									$B_{МОІ}$ – витрати на митне оформлення ввозу товару, грн.;									
$B_{НОТ}$ – витрати на навантаження на основний транспорт, грн.;									$B_{ДОТ}$ – витрати на доставку від основного транспорту, грн.;									
$B_{ООТ}$ – витрати на оплату основного транспорту, грн.;									$B_{ВС}$ – витрати на вивантаження на склад покупця, грн.									

Рис. 1. Розрахункова таблиця визначення чистого прибутку та рентабельності експортної операції за різних умов зовнішньоекономічного контракту, розроблена автором у програмному продукті Microsoft Excel

підприємства, виступаючи базовим елементом комплексного оцінювання їхньої ефективності. Запропоновано автоматизовану модель прогнозного визначення результатів (прибутку) та результативності (рентабельності) експортних операцій для зваженого вибору найвигіднішої умови поставання при укладанні зовнішньоекономічного контракту. У перспективі автор планує розробити модель узгодження показників прибутковості та рентабельності на базі побудови і аналізу у програмному середовищі Excel діаграм-радарів.

### Список літератури:

1. Піддубний І.О. Управління міжнародною конкурентоспроможністю підприємства : Навч. посіб. / І. О. Піддубний, А. І. Піддубна. – Х. : ВД «ІНЖЕК». – 2008. – 264 с.

2. Бондарєва Т. І. Оцінка ефективності експортної діяльності підприємства / Т. І. Бондарєва, А. І. Осадчук // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі : проблеми теорії та практики. – 2011. – № 3 (15). – С. 91–104.

3. Бусленко Е. П. Разработка методики расчета эффективности экспортных операций ОАО «Мостовдрев» / Е. П. Бусленко // Наука-2010 : сборник научных статей. Ч. 1. – Гродно, 2010. – С. 306–308.

4. Мельник О. Індикатори оцінювання ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства / О. Мельник, Ю. Логвіненко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 15. – С. 124–130.

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік. Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – Х. : Фактор. – 432 с.

6. Кузьмін О. Є. Планування, організування та мотивування зовнішньоекономічної діяльності : Навчальний посібник / О. Є. Кузьмін, А. О. Босак, Р. З. Дарміць // Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – 324 с.