

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(підпис)

“ ____ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавр

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік, аналіз і контроль імпорتنих операцій у зовнішньоекономічній сфері вітчизняних підприємств (на прикладі ТОВ «Фінагро»)»

Виконавець

студентка ЦЗВФН

Газовська Катерина Володимирівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник

кандидат економічних наук, доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Чернишова Людмила Вікторівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ	
ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНІЙ СФЕРІ	5
1.1. Сутність імпорتنих операцій та їх нормативна регламентація...	5
1.2. Порядок відображення імпорتنих операцій в системі обліку....	18
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	
ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ.....	26
2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	26
2.2. Особливості здійснення імпорتنих операцій та їх відображення у системі обліку ТОВ «Фінагро».....	31
2.3. Оподаткування імпорتنих операцій на підприємствах України..	39
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У	
СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ....	44
3.1. Аналіз виконання зобов'язань за імпортними операціями.....	44
3.2. Методичні аспекти державного контролю імпорتنих операцій та напрямки його удосконалення.....	53
ВИСНОВКИ.....	58
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	60
ДОДАТКИ.....	64

ВСТУП

Зовнішньоекономічна діяльність перш за все характеризується здійсненням експортно-імпортних операцій. Ввезення на митну територію України різних активів передбачає їх достовірний облік та контроль як з боку суб'єктів міжнародних відносин, так і з боку держави. Тому якісна облікова інформація, яка пов'язана зі здійсненням таких операцій, є важливою у системі управління вітчизняних підприємств. Втім недостатність методичних розробок щодо організації та ведення обліку, аналізу та контролю імпортних операцій призводить до виникнення проблем у частині дотримання чинного законодавства. Нагальна потреба у вирішенні цих питань і визначає **актуальність теми дослідження**.

На сьогодні існує багато напрацювань вчених у напрямку розкриття проблемних аспектів обліку, аналізу та контролю імпортних операцій, втім і досі залишаються відкритими питання у частині удосконалення теорії, методики та практики відображення таких операцій у системі управління суб'єктів господарювання.

Мета роботи полягає у дослідженні теорії, методики та практики відображення імпортних операцій у системі обліку, аналізу і контролю, та пошуку напрямків їх удосконалення.

Відповідно до мети у роботі поставлені такі **завдання**:

- розкрити сутність імпортних операцій та їх нормативну регламентацію;
- розглянути порядок відображення імпортних операцій у бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств;
- дослідити специфіку проведення імпортних операцій на досліджуваному підприємстві;
- визначити особливості оподаткування імпортних операцій у податковій системі України;
- проаналізувати виконання зобов'язань за імпортними контрактами;

- дослідити методичні аспекти державного контролю імпорتنих операцій та визначити напрямки їх удосконалення в системі обліку та контролю.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та контроль імпорتنих операцій ТОВ «Фінагро». **Предметом дослідження** є удосконалення теорії, методики та практики відображення імпорتنих операцій у системі обліку, аналізу та контролю.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, довідково-інформаційні видання, наукові праці учених, матеріали науково-практичних конференцій, а також статутні, первинні документи, облікові реєстри та дані економічної звітності досліджуваного підприємства.

Методи дослідження: аналіз та синтез — з метою деталізації та узагальнення даних обліку, аналізу, контролю імпорتنих операцій; порівняння — для зіставлення показників у динаміці; опитування, перерахунок, перевірка та інші методичні прийоми.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНІЙ СФЕРІ

1.1. Сутність імпорتنих операцій та їх нормативна регламентація

У загальному розумінні імпорт або імпортна операція - це купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності активів із ввезенням їх на митну територію України.

У цьому сенсі до активів відносяться різні товарно-матеріальні цінності, а також роботи та послуги.

Імпорт товарів відбувається у такому митному режимі, згідно з яким іноземні товари після сплати всіх митних платежів та виконання всіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

Для обліку імпорту товарів застосовується Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД).

Якщо звернутися до статистичних даних, то можна побачити, що у сфері зовнішньої торгівлі товарами за січень–листопад 2023 року в Україні імпорт склав 57329,0 млн. \$ США, що більш експортних поставок на 24351,0 млн. \$ (експорт товарів становив 32978,0 млн. \$ США) [1]. І це свідчить про негативне сальдо торгівельного балансу на відповідну дату.

Темпи зростання (зниження) імпорту товарів (у % до відповідного періоду попереднього року, наростаючим підсумком) наведено на рис. 1.1.

Огляд імпорту робіт та послуг за статистичними даними показує, що у 2023 році обсяги зовнішньої торгівлі послугами України з країнами світу склали 7976,456 млн. \$ США, що більш попереднього року на 135,7 %.

Загальний обсяг імпорتنих послуг у 2023 році можна розглянути з найбільш вагомих позицій певних зарубіжних країн за видами наданих послуг.

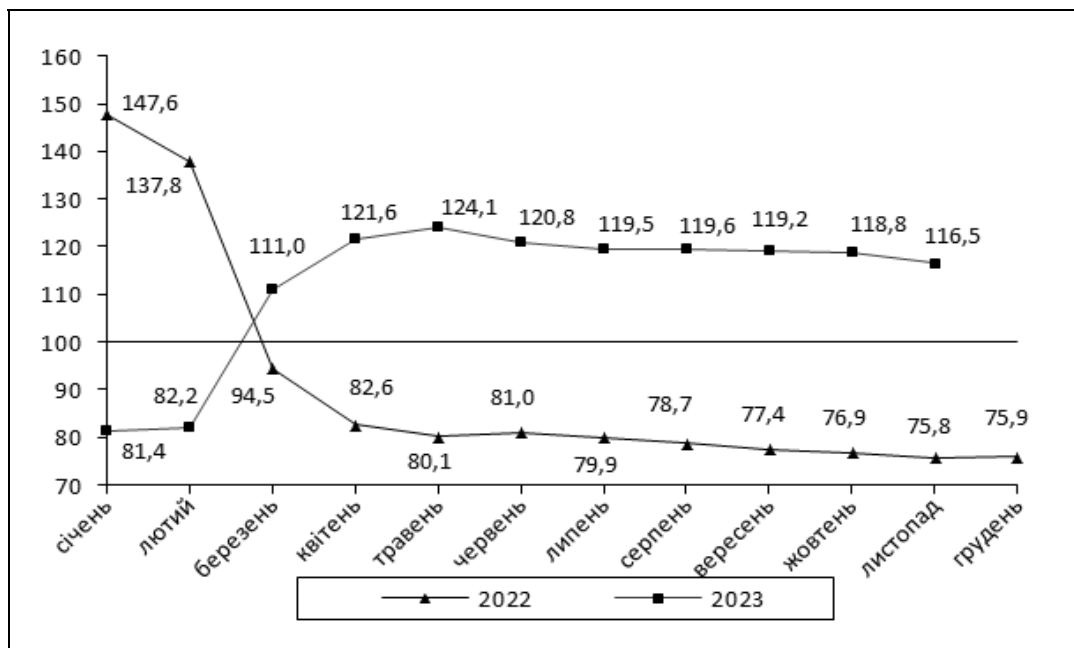


Рис.1.1. Темпи зростання (зниження) імпорту товарів (у % до відповідного періоду попереднього року, наростаючим підсумком)

Джерело: [1]

Так, у 2023 році найбільш вагомі обсяги імпортних послуг склали з таких країн світу, як:

- Австрія - 116725,95 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 14924,6 тис. \$ США; послуги зі страхування – 23185,5 тис. \$ США; роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності -16 632, 2 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги – 22588,1 тис. \$ США; ділові послуги – 23407,5 тис. \$ США);

- Бельгія - 182525,95 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 41260,6 тис. \$ США; послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю – 81512,9 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги – 18527,9 тис. \$ США; державні та урядові послуги -11943,7 тис. \$ США);

- Єгипет - 172677,27 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги – 53690,1 тис. \$ США; послуги, пов'язані з подорожами - 116810,01 тис. \$ США;

- Ірландія - 376592,4 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 10866,48 тис. \$ США; роялті та інші послуги, пов'язані з використанням

інтелектуальної власності - 108961,23 тис. \$ США; ділові послуги – 245584,43 тис. \$ США);

- Китай - 284283,92 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 152182,93 тис. \$ США; послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю - 63590,6 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги – 46014,55 тис. \$ США);

- Кіпр - 361668,5 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 53874,68 тис. \$ США; послуги, пов'язані з подорожами - 137440,06 тис. \$ США; послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю – 56455,7 тис. \$ США; роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності - 14568,5 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги - 46553,9 тис. \$ США; ділові послуги - 49174,0 тис. \$ США);

- Мальта - 236482,98 тис. \$ США (у тому числі: послуги, пов'язані з подорожами - 211153,06 тис. \$ США);

- Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії - 609553,85 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги - 37993,7 тис. \$ США; послуги, пов'язані з подорожами - 87525,2 тис. \$ США; послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю - 89009,3 тис. \$ США; роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності 93284,0 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги 73985,8 тис. \$ США; ділові послуги - 164804,1 тис. \$ США);

- США - 793771,8 тис. \$ США (у тому числі: послуги, пов'язані з фінансовою діяльністю - 101058,4 тис. \$ США; роялті та інші послуги, пов'язані з використанням інтелектуальної власності - 39484,1 тис. \$ США; послуги у сфері телекомунікації, комп'ютерні та інформаційні послуги - 57045,4 тис. \$ США; ділові послуги - 86159,7 тис. \$ США; державні та урядові послуги - 459279,1 тис. \$ США);

- Туреччина - 952193,6 тис. \$ США (у тому числі: транспортні послуги 208593,3 тис. \$ США; послуги, пов'язані з подорожами - 694786,0 тис. \$ США) [1].

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991р. за № 959-XII імпортом (імпортом товарів) - купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [2].

До певної категорії товарів, які дозволено імпортувати на територію України, на законодавчому рівні встановлений граничний обсяг ввезення протягом встановленого строку – це так звані імпортні квоти.

Квоти можуть бути:

- індивідуальні (встановлюється граничний обсяг імпорту товару з визначенням конкретної країни, з якої він може імпортуватись);
- спеціальні (встановлюються граничний обсяг імпорту певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів).

Будь-яка імпортна операція здійснюється тільки на підставі імпортного контракту. Договір (контракт) укладається відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інших законів України з урахуванням міжнародних договорів України. Договір може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає законодавчим вимогам.

Зміст договору складають умови, які розподіляються на істотні (тобто умови, які є необхідними та достатніми для укладання договору), звичайні та випадкові.

До основних структурних компонентів типового зовнішньоекономічного контракту належать:

1. Назва, номер договору, дата та місце його укладення.
2. Преамбула (зазначаються повні найменування сторін операції із зазначенням країни, а також скорочене найменування сторін - «Замовник», «Продавець», «Постачальник» тощо; уповноважена особа від імені якої укладається контракт, найменування установчих або інших документів, на

підставі яких діють установчі органи управління або представники контрагентів при укладенні контракту).

3. Предмет договору (тут зазначається, які товари, роботи, послуги або інші об'єкти цивільних прав, що один з контрагентів повинен поставити чи здійснити іншому, із зазначенням точного найменування, марки, зміст послуги або кінцевого результату роботи чи завершеного об'єкта). Якщо товар, роботи, послуги потребує детальнішої характеристики або номенклатура товарів є значною, то такі дані можуть зазначатися у додатку або специфікації і мають бути невід'ємною частиною ЗЕД-контракту, про що зазначається у тексті самого договору).

4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).

5. Базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг) за правилами Інкотермс.

6. Ціна та загальна вартість договору (зазначається валюта контракту, ціна за одиницю виміру товару, загальна вартість товару, робіт, послуг. Якщо поставляються товари різної якості та асортименту, ціна зазначається окремо за одиницю товару кожного сорту, виду, марки).

7. Умови платежів (вказуються умови про валюту платежу, способи, порядок і строки грошових або інших розрахунків та гарантії виконання сторонами зобов'язань з оплати. Також може зазначатися, на підставі яких документів здійснюється оплата, передплата та за чий рахунок здійснюється оплата комісій банків).

8. Термін дії договору (може бути безстроковий, тобто до повного виконання сторонами зобов'язань за договором, або з фіксованою датою завершення дії контракту)

9. Форс-мажорні обставини (відомості про те, за яких випадків умови договору можуть бути не виконані сторонами - стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади та інше. При цьому сторони звільняються від виконання зобов'язань на строк дії цих обставин, або можуть відмовитися від виконання договору частково або в цілому без додаткової фінансової

відповідальності. Строк дії форс-мажорних обставин підтверджується торгово-промисловою палатою відповідної країни).

10. Санкції та рекамації (встановлюється порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекамацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань).

11. Урегулювання спорів у судовому порядку (визначаються умови та порядок вирішення спорів у судовому порядку щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору з визначенням правил процедури судового урегулювання).

12. Реквізити сторін (зазначається місце знаходження або місце проживання сторін / адреса, населений пункт, країна/ поштові і платіжні реквізити сторін договору).

13. Підписи уповноважених осіб та відбиток печатки (за її наявності).

За домовленістю сторін у договорі (контракті) можуть визначатися додаткові умови: страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців контракту, агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митних зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту контракт починає діяти, кількість підписаних примірників контракту, можливість та порядок унесення змін до контракту та інші.

Одним із суттєвих умов контракту є визначення базових умов постачання за правилами Інкотермс. Саме застосування базисних умов постачання товарів у дозволяє не тільки дотримуватися вимог чинного законодавства і митних процедур, але й визначає порядок обліку та оподаткування таких операцій.

До того ж застосування базисних умов постачання товарів допомагає контрагентам знайти спосіб поділу відповідальності й розв'язання розбіжностей, які можуть виникнути.

На сучасному етапі при складанні імпорتنих контрактів прийнято застосовувати Правила Інкотермс-2020, в яких міститься 13 торгових термінів, що діляться на групи: E, F, C (табл. 1.1) та D (таблиця 1.2).

Таблиця 1.1

Стисла характеристика умов постачання товарів за імпортним контактами за правилами Інкотермс 2020 (групи E, F, C)

	Найменування умов постачання	Застосовуваний вид транспорту	Розшифрування умов постачання
1	2	3	4
Група E Місце відправлення (Departure)	EXW	Будь-які види транспорту	EX Works (... named place) Франко завод (...назва місця). Товар відвантажується зі складу продавця
	FCA	Будь-які види транспорту	Free Carrier (...named place) Франко-перевізник (...назва місця) . Товар доставляється перевізнику замовника
Група F Основне перевезення не сплачено продавцем (Main Carriage Unpaid)	FAS	Морський і внутрішній водний транспорт	Free Alongside Ship (... named port of shipment) Франко уздовж борту судна (... назва порту відвантаження). Товар доставляється до пароплава замовника.
	FOB	Морські та внутрішні водні перевезення	Free On Board (... named port of shipment) Франко- борт (... назва порту відвантаження). Товар відвантажується на корабель замовника
	CFR	Морський і внутрішній водний транспорт	Cost and Freight (... named port of destination) Вартість і фрахт (... назва порту призначення). Товар доставляється до порту замовника (без вивантаження)
Група C Основне перевезення сплачено продавцем (Main Carriage Paid)	CIF	Морський і внутрішній водний транспорт	Cost, Insurance and Freight (... named port of destination). Вартість, страхування і фрахт (...назва порту призначення). Товар страхується і доставляється до порту замовника (без вивантаження)
	CIP	Будь-які види транспорту	Carriage and Insurance Paid To (... named place of destination). Фрахт, перевезення і страхування оплачено до (...назва місця призначення). Товар страхується і доставляється перевізнику замовника в зазначеному місці призначення
	CPT	Будь-які види транспорту	Carriage Paid To (... named place of destination) Фрахт/перевезення сплачено до (...назва місця призначення). Товар доставляється перевізнику замовника в зазначеному місці призначення

Джерело: складено за [3]

Слід відмітити, що постачання товарів за імпортними контрактами за базовими умовами групи D є найбільш привабливими для покупця, тому що

продавець зобов'язаний доставити товар у зазначене місце, приймаючи на себе витрати й ризики з доставки товару.

Таблиця 1.2

Стисла характеристика умов постачання товарів за імпортом контактами за правилами Інкотермс 2020 (група D)

	Найменування умов постачання	Застосовуваний вид транспорту	Розшифрування умов постачання
1	2	3	4
Група D Доставка (Arrival)	DAT	Будь-які види транспорту	Delivered At Terminal (... named terminal of destination) Постачання на термінал (... назва терміналу). Постачання на термінал (... назва терміналу). Експортні платежі здійснює продавець, а імпортер – покупець. Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого сторонами терміналу. Під терміналом у Правилах ІНКОТЕРМС – 2010 розуміють будь-яке місце, як крите, так і відкрите, наприклад, пристань, склад, контейнерний майданчик, автомобільний, залізничний термінал або вантажний термінал в аеропорту. Продавець не має зобов'язань укладання договору страхування
	DAP	Будь-які види транспорту	Delivered at Place. Постачання в місці призначення (... назва місця призначення). Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого місця, не розвантажуючи товар із транспортного засобу в цьому місці. Продавець не має зобов'язань щодо укладання договору страхування
	DDP	Будь-які види транспорту	Delivered Duty Paid (... named place of destination) Постачання з оплатою мита (... назва місця призначення). Товар доставляється замовнику, звільнений від мит і ризиків.

Джерело: складено за [3]

Вважається, що імпорт здійснився у момент перетину товаром митного кордону України або переходу права власності на зазначений товар, що імпортується від продавця до покупця.

Митний режим імпорту може бути застосований до товарів, що:

- надходять на митну територію України;
- зберігаються під митним контролем;
- поміщені в інший митний режим, а також до продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території.

Товари, які перетинають кордон України, повинні відповідати технічним, фармакологічним, санітарним і фітосанітарним, ветеринарним, екологічним характеристикам згідно з діючими стандартами і вимогами, що потребує обов'язкової сертифікації за її національним режимом. При відсутності аналога в Україні товар повинен мати сертифікат за діючими міжнародними вимогами і стандартами.

Митне оформлення здійснюється шляхом попереднього декларування за місцям державної реєстрації українського імпортера з допомогою попередньої Вантажної митної декларації (ВМД). При оформленні ВМД імпортери до органів митної служби додають відповідні підтверджуючі документи, зокрема:

- зовнішньоекономічний контракт;
- товаросупровідні документи;
- платіжний чи гарантійний лист з підтвердженням однієї з мір щодо забезпечення доставки товару до митниці призначення;
- платіжні інструкції (квитанції) про суми сплачених митних платежів, якими обкладаються товари під час ввезення на митну територію України в режимі імпорту;
- тощо.

Слід зазначити, що імпортні операції на державному рівні регламентуються у системі обліку та контролю. У цьому сенсі бажано розглянути нормативно-правове забезпечення таких операцій за певним ієрархічним підходом.

Так, перший рівень регулювання – це Кодекси України (Господарський, Цивільний, Митний, Податковий, Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів тощо).

Другий рівень регулювання – це законодавчі акти, які:

– регламентують зовнішньоекономічну діяльність і розкривають методологічні засади у сфері міжнародних взаємовідносин (Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991. №959-XII, «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018. № 2473-VIII, «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998. № 351- XIV, «Про транзит вантажів» від 20.10.1999. № 1172-XIV тощо);

– визначають правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999. №996-XIV);

– розкривають правові засади фінансового / аудиторського контролю на державному та недержавному рівні (Закони України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993. № 2939-XII, «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017. № 2258-VIII, «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 31.05.2022. № 2285-IX тощо).

Третій рівень регулювання – це нормативно-правові документи, які пояснюють методологічні засади законодавчих актів, а саме:

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСБО/МСФЗ) або Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг тощо.

Четвертий рівень регулювання – це внутрішньофірмові / внутрішні регламенти (різні інструкції, положення, порядки, методичні рекомендації, вказівки) щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, проведення контрольних заходів.

Нормативне забезпечення саме цього рівня варто розглядати через призму суб'єктів його розроблення, як:

- внутрішньофірмові регламенти, затверджені на макрорівні (наприклад: Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, яка затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999. за № 291; Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, яка затверджена Постановою правління НБУ від 02.01.2019. № 7 та інші нормативи);

- внутрішньофірмові регламенти, затверджені на мікрорівні (наприклад: Положення про облікову політику суб'єкта господарювання; Робочий план рахунків суб'єкта господарювання, Положення про службу / підрозділ внутрішнього контролю, форми облікових регістрів в системі фінансового, управлінського обліку та оподаткування; форми робочих документів внутрішнього контролера/аудитора тощо).

Огляд нормативного забезпечення показав, що на сучасному етапі існуюча нормативно-правова база обліку та контролю імпортних операцій потребує удосконалення.

Так, відсутність певних регламентів (наприклад, у частині оформлення контрактів у сфері зовнішньоекономічної діяльності) або неповне розкриття в облікових стандартах вимог щодо визначення, методів оцінки доходів та витрат сприятиме їх вільному тлумаченню, що може негативно вплинути на формування достовірної інформації та результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

З метою єдиного підходу до організації обліку та контролю імпортних операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин, на наш погляд, потребують подальшого вдосконалення як зовнішні, так і внутрішні нормативи щодо складання:

- первинних документів, які можуть складатися як у паперовій, так і в електронній формі;
- облікових аналітичних та зведених реєстрів;
- різних видів економічної звітності (фінансової, статистичної, податкової);
- робочої документації у галузі фінансового контролю.

Розглянемо основні первинні документи у системі обліку та оподаткування, які підтверджують імпорتنі операції (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Первинна документація експортних операцій у системі обліку та
оподаткування

Імпорт товарів	Імпорт робіт, послуг	Нотатки
1	2	3
Вантажна митна декларація (ВМД); Інвойс (рахунок-фактура); Накладні, пов'язані з попереднім придбанням товару; Калькуляції, якщо продукція (товари) були вироблені самим постачальником; Товаротранспортні документи, як-то: - автомобільна CMR; - авіанакладна Air Waybill; - коносамент Bill of Lading; - залізнична накладна Rail Waybill; Carnet TIR – книжка міжнародних дорожніх перевезень; Акт приймання-передачі товару; Навантажувальні відомості; Пакувальні аркуші; Податкова накладна та інші.	Акт надання послуг, виконаних робіт або оплачений інвойс (рахунок-фактура); Рахунок на оплату (якщо передбачена передплата); Податкова накладна та інші.	У вітчизняному законодавстві немає чіткого поділу імпорту послуг і імпорту робіт. Тому поняття «робота» і «послуга» фактично визнаються тотожними у зовнішньоекономічній діяльності, оскільки, зазвичай, виконавець для замовника виконує і роботи, і надає послуги.

Джерело: узагальнено за [4]

До первинної документації імпорتنих операцій у системі обліку та оподаткування слід віднести і певні облікові реєстри, як-то:

- Єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН), порядок ведення якого затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010. № 1246, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 378 від 21.04.2021 [5];

- Єдиний реєстр акцизних накладних (ЄРАН), порядок ведення якого затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 24.02. 2016 р. № 114, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 676 від 04.07.2023 [6].

ЄРПН та ЄРАН є складовими системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ). Саме в них відображається інформація, яка містяться у податкових, акцизних накладних та/або розрахунках коригування кількісних і вартісних показників до накладних.

Звичайно, суб'єкт господарювання формує пакет первинної документації в залежності від виду імпоротної операції та митного режиму (звичайного імпорту чи транзиту, тимчасового ввезення, у режимі митного складу тощо).

У контрольній сфері первинна документація має законодавче закріплення на державному рівні.

Так, відповідно до наказу Державної податкової служби України № 244 від 25.02.2021 [7] фахівці у галузі податкового контролю мають керуватися Методичними рекомендаціями щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень; і використовувати у роботі типові форми акта (довідки) документальної планової/ позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства.

Якщо здійснюються контрольні заходи на недержавному рівні, то фахівці, як правило, самостійно розробляють робочі документи, форми звітності за результатами контролю. Щодо змістовного навантаження первинної документації, то спеціалісти завжди мають керуватися методологічними положеннями, встановленими Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [8; 9] та іншими нормативними актами.

Отже, розкриття сутності імпорتنих операцій, їх нормативно-правової регламентації у системі обліку та контролю дає можливість продовжити дослідження методики та діючої практики таких операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин.

1.2. Порядок відображення імпорتنих операцій в системі обліку

Дослідження імпорتنих операцій у системі бухгалтерського обліку варто починати з вивчення типових операцій ввезення товарів на митну територію України за договором придбання товарів від нерезидента-постачальника.

Імпортні товари відображаються в бухгалтерському обліку з моменту їх одержання за обліковими цінами.

Втім облікова ціна на один і той самий товар може бути різною залежно від умов поставок і місця розташування товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника.

При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар може бути збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених платежів, мита і податків.

Товари є запасами, оскільки вони відповідають усім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси», тобто товари оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає:

- вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування;

- суми ввізного мита та митних платежів;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів.

Таким чином, повна імпортна вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

Імпортні операції, як і всі інші господарські операції, можуть здійснюватися на умовах передплати або сплати після отримання товарів.

Розглянемо приклади відображення таких операцій у системі бухгалтерського обліку.

Вихідні дані

Підприємство-резидент придбаває в нерезидента товари вартістю 10000\$. Контрактна вартість відповідає митній вартості товару. Курс НБУ на дату постачання товарів складає 36,45 грн. за 1 \$ США. Мито, сплачене при ввезенні товарів, становить 10 %. Вартість послуг митного брокера 5200 грн (без ПДВ).

Курс НБУ склав: на кінець звітного періоду – на 30.06.2022 р. (тобто на дату складання балансу) - 36,77 грн. за 1 \$ США; на 10.08.2022 р. (тобто на дату сплати - 36,60 грн. за 1 \$ США).

Спочатку розглянемо операцію з імпорту товарів на умовах післяплати, тобто перша подія - отримання товару (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Операція з імпорту товарів у системі бухгалтерського обліку (умова: перша подія - отримання товарів)

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано мито Розрахунок: $10000 \times 36,45 \times 10\% = 36450$	377	311	36450

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5
2	Сплачено ввізний ПДВ Розрахунок: (10000 x 36,45 + 36450) x 20% = 80190	377	311	80190
3	Оприбутковано отримані від нерезидента товари Розрахунок: (10000 \$ x 36,45 грн/\$)	281	632	<u>10000\$</u> 364500
4	Включено до первісної вартості товарів суму мита	281	377	36450
5	Включено до первісної вартості товару вартість послуг митного брокера	281	685	5200
6	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ, сплачену при ввезенні товарів	641 _{ПДВ}	377	80190
7	Оплачено вартість послуг митного брокера	685	311	5200
8	На кінець звітного періоду (тобто на дату складання балансу) відображено курсову різницю Розрахунок: 10000 x (36,77 – 36,45)	945	632	3200
9	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	3200
10	Перераховано нерезиденту оплату за товари Розрахунок: (10000 \$ x 36,60 грн/\$)	632	312	<u>10000\$</u> 366000
11	Відображено курсову різницю Розрахунок: 10000 x (36,60 – 36,77 грн/\$)	632	714	1700
12	Списано на фінансовий результат курсову різницю	714	791	1700

Джерело: власна розробка

Тепер розглянемо операцію з імпорту товарів на умовах передплати, тобто перша подія - отримання авансу (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Операція з імпорту товарів у системі бухгалтерського обліку
(умова: перша подія - отримання авансу)

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано передоплату нерезиденту* (10000\$ x 36,45 грн/\$)	371	312	<u>10000\$</u> 364500
2	Перераховано суму ввізного мита (10000 x 36,60 x 10 %)	377	311	36600
3	Перераховано суму ввізного ПДВ (10000 x 36,60 + 36600 грн) x 20 %)	377	311	80520

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5
4	Оприбутковано товари від нерезидента за курсом НБУ на дату сплати авансу (10000 x 36,45)	281	632	<u>10000\$</u> 364500

5	Включено до первісної вартості товарів суму мита	281	377	36600
6	Включено до первісної вартості товарів вартість послуг митного брокера	281	685	5200
7	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 _{ПДВ}	377	80520
8	Відображено залік заборгованостей	632	371	<u>10000\$</u> 364500
9	Оплачено послуги митного брокера	685	311	5200
* <i>Примітка:</i> Курс НБУ на дату передплати 36,45 грн. за 1 \$ США; на дату отримання товарів - 36,60 грн. за 1 \$ США				

Джерело: власна розробка

Аналітичний облік імпорتنих поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання вантажу.

Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожен транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника.

Імпортні операції прямо пов'язані з операціями купівлі іноземної валюти для розрахунків з нерезидентами-постачальниками.

Операції купівлі і продажу іноземної валюти на території України здійснюються як резидентами, так і нерезидентами через уповноважені банки та інші кредитно-фінансові установи, що одержали на це ліцензію НБУ.

Для придбання іноземної валюти за національну валюту потрібно подати уповноваженому банку пакет відповідних документів (рис. 1.2).

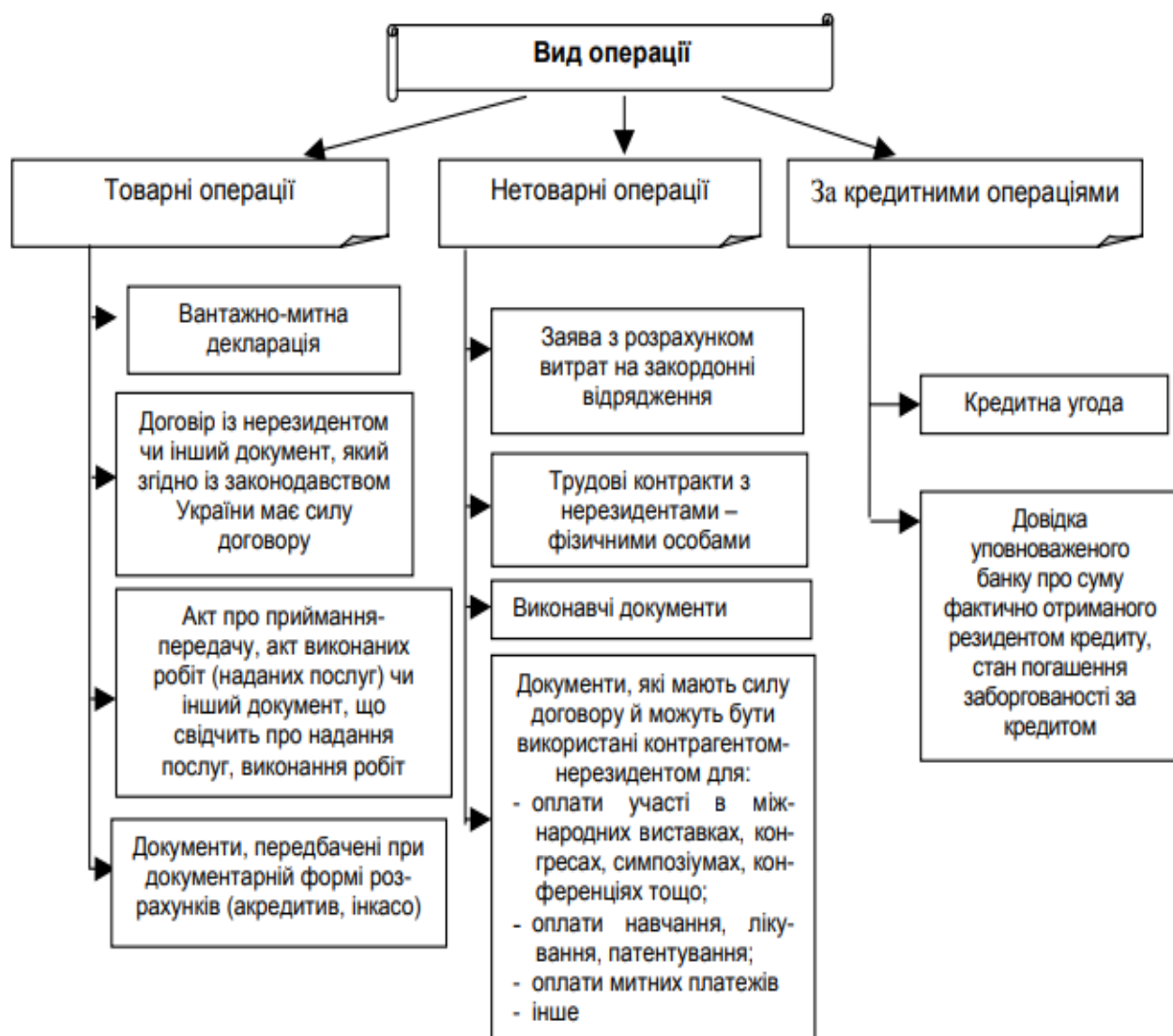


Рис. 1.2. Пакет документів, який потрібно подати банку для придбання іноземної валюти за національну валюту

Джерело: [10]

Для відображення операцій купівлі іноземної валюти у бухгалтерському обліку використовуються субрахунки 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та/або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» (Д-т 312, 314 К-т 333).

До того ж на субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема, додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. А на субрахунок 942 «Витрати на купівлю-продаж

іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. Окрім того, витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти, відносяться до адміністративних витрат (рахунок 92). Це, насамперед, різні комісійні винагороди.

Також необхідно зазначити, що різниця між вартістю іноземної валюти за курсом НБУ та комерційним курсом не є курсовою різницею.

Курсова різниця - це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах (за вимогами НП(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів") [11].

Втім різниця між курсом НБУ та комерційним курсом на момент придбання іноземної валюти теж матиме відображатися в бухгалтерському обліку.

Якщо курс НБУ вищий за комерційний курс, то різниця при придбанні валюти вважається доходом, який відображається на субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності" або 746 "Інші доходи від звичайної діяльності". Якщо ж курс НБУ буде нижчий за комерційний, то різниця при придбанні валюти вважатиметься витратами, та буде списуватись на субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності" або 977 "Інші витрати звичайної діяльності".

Розглянемо приклади відображення в бухгалтерському обліку придбання іноземної валюти для подальшого розрахунку з постачальником – нерезидентом.

Приклад 1.

Вихідні дані

Перераховано 30000 грн. на купівлю 1000 \$ США. Курс НБУ - 28,0 грн. за 1 \$ США. Міжбанківський валютний курс, тобто ринковий курс, склав 28,7 грн. за 1 \$ США

Комісійна винагорода банку – 1 000 грн.

Відобразимо дані операції у системі бухгалтерського обліку (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Облік придбання іноземної валюти для розрахунків з
нерезидентом-постачальником

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано гривні на купівлю валюти	333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"	311	30 000
2	Зараховано іноземну валюту на рахунок (за курсом НБУ)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	333	<u>1000\$</u> 28 000
3	Відображено різницю між ринковим/ міжбанківським курсом і курсом НБУ на дату придбання у складі витрат. Розрахунок: $1000 \times (28,0 - 28,7) = 700$	942* "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти"	333	700
4	Комісійна винагорода банку	92	333	1000
5	Повернуто банком невикористану суму коштів	311	333	300
Примітка*: На субрахунку 942 узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.				

Джерело: власна розробка

Приклад 2.

Вихідні дані

Підприємству необхідно придбати іноземну валюту для розрахунків з постачальниками-нерезидентами в сумі 2000 €. Для цього підприємство перерахувало банку 82500 грн.

Комісійна винагорода банку становить 0,4 % від суми придбаної іноземної валюти. Ще сплачено 1,3 % збору до Пенсійного фонду.

Курс НБУ на дату перерахування 36,00 грн. за 1€. Міжбанківський валютний чи ринковий курс - 36,02 грн. за 1€.

Відобразимо дані операції у системі бухгалтерського обліку (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1.	Перераховано банку гривні для придбання іноземної валюти	333	311	82500,00
2.	Нарахована та списана на витрати на збір до Пенсійного фонду (2000 x 36,02 x 1,3 %)	651	333	936,52
		92	651	936,52
3.	Нарахована та сплачена комісійна винагорода банку (2000 x 36,02 x 0,4 %)	377	333	288,16
4.	Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту за курсом НБУ (2000 x 36,00)	312	333	72000,00
5.	Відображена різниця між вартістю придбаної валюти за ринковим курсом та курсом НБУ (2000 x (6,02-6,00))	949	333	40,00
6.	Зараховано на поточний рахунок залишок коштів (82500,00 - 72000 - 936,52 - 288,16 - 40,0 = 9235,32)	311	333	9235,32

Джерело: власна розробка

Отже, дослідження порядку відображення в обліку типових імпорتنих операцій дає можливість вивчити діючу практику проведення таких операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин.

Висновок до розділу 1

З метою розкриття теоретичних засад імпорتنих операцій у системі обліку і контролю досліджено сутність таких операцій, їх законодавчу регламентацію за певними ступенями нормативної ієрархії, порядок відображення в обліку найбільш поширених операцій з імпорту товарів за умовами передплати та післяплати. Також розглянуто облік операцій, які, як правило, супроводжують імпортні поставки – це операції придбання іноземної валюти для подальших розрахунків з нерезидентом-імпортером та курсові різниці. Це дало змогу вивчати діючу практику відображення у системі обліку, аналізу та контролю імпорتنих операцій.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фінагро» (скорочена назва – ТОВ «Фінагро») створено у відповідності до Установчого договору шляхом об'єднання майнових вкладів його учасників з метою отримання прибутку.

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки, печатку з власним найменуванням та інші реквізити. ТОВ «Фінагро» здійснює свою діяльність на принципах самоврядування та самофінансування, відповідає за своїми зобов'язаннями власним майном.

Установчими документами товариства є Установчий договір та Статут, які визначають предмет і цілі його діяльності, склад засновників, розмір та порядок створення уставного фонду, порядок розподілу прибутку.

Статут товариства затверджено загальними зборами засновників 28.05.2013 р. (Протокол №1). Державна реєстрація товариства як юридичної особи проведена 28.05.2013р., запис державного реєстратора здійснена за № 6100000046890 (Додаток А).

ТОВ «Фінагро» розташовано за адресою: 65039, Україна, м. Одеса, Приморський район, вул. Середньофонтанська, 16.

Організаційно-правова форма господарювання: приватна.

Форма власності: приватна.

Код за ЄДРПОУ: 38723488.

Напрямами діяльності підприємства є:

– оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;

- оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;
- складське господарство;
- інша допоміжна діяльність у сфері транспорту;
- виробництво олії та тваринних жирів;
- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- консультування з питань комерційної діяльності і керування;
- надання інших інформаційних послуг;
- інші види діяльності відповідно до Статуту.

До основних видів діяльності підприємства у періоді дослідження можна віднести торгівлю зерном і насінням, а також консультування з питань комерційної діяльності та надання інших інформаційних послуг.

Штат ТОВ «Фінагро» у періоді, що досліджувався, складався з 11 працівників.

Організаційна структура підприємства наведена на рис. 2.1.

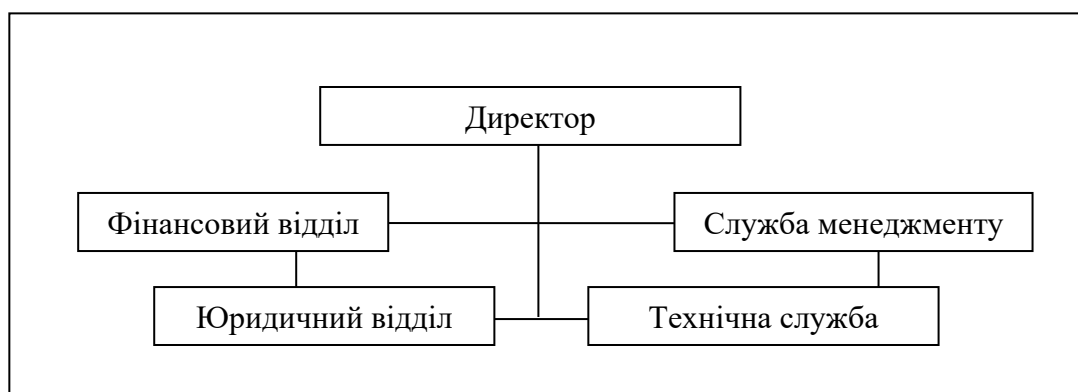


Рис. 2.1. Організаційна структура підприємства

Джерело: власна розробка

З керівником підприємства укладається трудовий договір, який визначає строки найму, права, обов'язки і відповідальність сторін.

Бухгалтерія – структурний підрозділ фінансового відділу, де здійснюється облік господарської діяльності підприємства, представлений

двома працівниками. Фахівці бухгалтерії у своїй діяльності керуються: Кодексами та Законами України, Постановами, розпорядженнями, рішеннями і методичними вказівками центральних органів виконавчої влади, які регламентують організацію та порядок ведення обліку; НП(С)БО та МСБО / МСФЗ; Планом рахунків, Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку; наказами та розпорядженнями директора, начальника фінансового відділу, головного бухгалтера. Робота бухгалтерії тісно пов'язана з іншими підрозділами підприємства і отримує від них необхідну інформацію для обліку та контролю документації та надає їм необхідну інформацію про результати роботи. Таким чином бухгалтерія здійснює безпосередній вплив на діяльність підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку здійснюється в програмі «BAS Бухгалтерія», за допомогою якої вирішується документальне забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства, включаючи виписку первинних документів, облікових регістрів, обов'язкову/регламентовану звітність(фінансову та податкову).

Також на підприємстві використовуються програми:

- «Клієнт-банк», завдяки якій проводяться всі безготівкові розрахунки,
- «М.Е.Дос», для подання звітності до контролюючих органів та обміну юридично значущими первинними документами між контрагентами в електронному вигляді.

Правильність ведення обліку пов'язана з дотриманням Положення про облікову політику підприємства, що містить принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення обліку та складання звітності.

Майно підприємства становлять оборотні та необоротні активи, а також інші цінності, вартість яких відображається у самотійному балансі товариства. Товариство є власником: майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного капіталу; одержаних доходів; іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

Джерелом формування майна підприємства є грошові і матеріальні внески учасників, що надійшли в рахунок оплати статутного капіталу, доходи, одержані від реалізації робіт, продукції і послуг, а так само інших результатів, отриманих від усіх видів діяльності підприємства; доходи від цінних паперів, кредити банків і інших кредиторів, грошові і матеріальні внески, включаючи безоплатні, інших підприємств і організацій, громадян, безоплатні і благодійні внески і пожертвування організацій і громадян, у тому числі й іноземних, а також інші джерела, не заборонені законодавством України.

Прибуток товариства утворюється з надходжень від його господарської діяльності після покриття витрат. Сума чистого прибутку за рішенням Загальних зборів учасників розподіляється між учасниками пропорційно їхньому вкладу в статутний капітал.

У період дослідження ТОВ «Фінагро» здійснювало зовнішньоекономічну діяльність.

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування, є платником податку на прибуток, податку на додану вартість (ПДВ), єдиного соціального внеску (ЄСВ) та інших податків та зборів.

На підприємстві існують такі форми фінансового контролю, як:

- внутрішній контроль (це робота власної ревізійної комісії, фінансової служби);
- зовнішній контроль, який здійснюється шляхом залучення незалежних аудиторів за ініціативою підприємства.

Забезпеченість підприємства основними й оборотними засобами виробництва й ефективність їх використання є важливими факторами від яких залежить результати господарської діяльності, зокрема якість, повнота й своєчасність виконання робіт, а отже, і обсяг їх реалізації, собівартість, фінансовий стан підприємства.

На основі даних фінансової звітності розглянемо основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фінагро» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Фінагро»

Тис. грн.

Назва показників	Звітний період		Відхилення, р. 4-3, (+, -)
	На початок 2022	На кінець 2022	
1	3	4	5
Актив			
1. Необоротні активи			
Основні засоби:	-	410,2	+410,2
- первісна вартість	-	713,0	+713,0
- знос	(-)	(302,8)	+302,8
Довгострокові фінансові інвестиції	4 146,6	4 146,6	-
Усього за розділом 1	4 146,6	4 556,8	+410,2
2. Оборотні активи			
Запаси:		64 339,2	+64 339,2
- у тому числі готова продукція		64 339,2	+64 339,2
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 241,0	99 758,8	+97 517,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	69,8	33 395,5	+33 325,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	16 277,8	4 607,3	-11 670,5
Гроші та їх еквіваленти	1,4	5,3	+3,9
Інші оборотні активи	0,9	2 833,3	+2 832,4
Усього за розділом 2	18 590,9	204 939,4	+186 348,5
Баланс «Актив»	22 737,5	209 496,2	+186 758,7
Пасив			
1. Власний капітал, у тому числі			
- Зареєстрований (пайовий) капітал	5,0	5,0	-
- Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	62,6	990,5	+927,9
Усього за розділом 1	67,6	995,5	+927,9
2. Довгострокові зобов'язання			
Усього за розділом 2			
3. Поточні зобов'язання, у тому числі:			
Короткострокові кредити банків	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
- товари, роботи, послуги	21 932,2	190 555,7	+168 623,5
- розрахунками з бюджетом		117,8	+117,8
а) у тому числі з податку на прибуток		113,3	+113,3
- розрахунками зі страхування	3,6	5,8	+2,2
- розрахунками з оплати праці	5,4	19,8	+14,4
Доходи майбутніх періодів	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	728,7	17 801,6	+17 072,9
Усього за розділом 3	22 669,9	208 500,7	+185 830,8
Баланс «Пасив»	22 737,5	209 496,2	+186 758,7

Джерело: складено за даними фінансової звітності ТОВ «Фінагро»

За даними табл. 2.1 видно, що за досліджуваний період валюта балансу підприємства збільшилася майже у десять разів. Зростання активів пов'язано зі збільшенням дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 97 517,8 тис. грн., отриманням запасів на 64 339,2 тис грн. та основних засобів, первісна вартість яких склала 713,0 тис. грн. Одночасно збільшилася поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги на 168 623,5 тис. грн.

Щодо забезпечення підприємства основними засобами, то слід відмітити, що їх вартість на протязі досліджуваного періоду також зростала та у звітному році в порівнянні з базовим збільшилась на 37,2 % і склала 2 050,4 тис. грн.

Зростання показника нерозподіленого прибутку на кінець досліджуваного періоду свідчить про зростання обсягів продажу підприємства, що є позитивним фактором.

В цілому фінансовий стан підприємства на кінець звітного періоду можна назвати стійким, платоспроможним. Динаміка фінансових показників демонструє сталий розвиток бізнесу товариства та його достатню конкурентоспроможність в сучасних ринкових умовах.

2.2. Особливості здійснення імпорتنих операцій та їх відображення у системі обліку ТОВ «Фінагро»

У періоді дослідження ТОВ «Фінагро» здійснювало різні операції у сфері міжнародних відносин, до яких насамперед слід віднести такі операції, як:

- оптова торгівля товарами сільськогосподарського призначення (насамперед, зерном та насінням);
- посередницькі торговельні операції;
- консультаційні, інформаційні та інші послуги у зовнішньоекономічній сфері.

Насамперед варто розглянути імпорт послуг та відображення таких операцій у системі обліку вітчизняних підприємств.

Специфіка відображення таких операцій в обліку пов'язана з нарахуванням ПДВ.

Справа в тому, що послуги та деякі види робіт є нематеріальними. За результатами їх здійснення не відбувається митного контролю, тому для ефективності державного нагляду передбачена певна особливість нарахування ПДВ з імпорту послуг через застосування специфічного податкового механізму, зокрема, вимог до визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту при здійсненні імпорту послуг, вимог до визначення їх місця поставки тощо.

Так, відповідно до ст. 185 ПКУ постачання послуг на митній території України є об'єктом обкладення ПДВ. Щоб визначити, чи буде імпорт послуги об'єктом обкладення ПДВ, слід визначитися з місцем їх постачання (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Імпорт робіт та послуг: вимоги до місця їх постачання

№ з/п	Вид послуги	Місце постачання послуги
1	2	3
1	Послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг	Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном
	Послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна	
	Послуги, пов'язані із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання	
	Послуги із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інші роботи і послуги, що пов'язані з рухомим майном	
2	Послуги агентств нерухомості	Фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном
	Послуги з підготовки та проведення будівельних робіт	
	Інші послуги за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується	
3	Послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг чи інших подібних послуг, послуги для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.	Місце фактичного надання послуг
4	Надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права	Місце, в якому отримувач послуг

Продовження табл. 2.2

1	2	3
	інтелектуальної власності, надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць)	зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання.
	Рекламні послуги	
	Консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні, бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з надання консультацій з питань інформатизації, інформації, інших послуг з інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем	
	Надання персоналу, у т. ч. якщо персонал працює за місцем діяльності покупця	
	Надання в оренду/лізинг рухомого майна, крім транспорту і банківських сейфів	
	Телекомунікаційні послуги	
	Послуги радіо- і теле- мовлення;	
	Посередницькі послуги	
	Транспортно-експедиторські послуги	
	Послуги з виробництва та компонування відео-, кіно-, анімаційних фільмів, телевізійних програм, рекламних фільмів, фото рекламних матеріалів та комп'ютерної графіки	
5	Інші послуги	Місце реєстрації постачальника

Джерело: [12]

На підставі умовних даних наведемо приклад надання послуг з імпорту.

Вихідні дані

Постачальник-нерезидент надав вітчизняному підприємству інжинірингові послуги, а саме: послуги авторського нагляду під час пусконаладжувальних робіт та запуску виробництва з випуску продуктових сумішей на суму 40000 \$ США на умовах 50% передоплати. Оплата відбувалася двома рівними частинами.

Курс НБУ на дату:

- першої оплати склав 38,00 грн. за 1\$ США;
- підписання акта склав 37,98 грн. за 1\$ США;
- остаточної оплати - 37,90 грн. за 1\$ США.

Розрахунки відбулися у межах одного звітного періоду.

Спочатку з'ясуємо місце постачання таких послуг у відповідності до вимог ПКУ.

Місцем постачання інжинірингових послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або за відсутності такого місця — місце постійного його проживання.

Оскільки інжинірингові послуги придбано у нерезидента, то місцем надання послуг є митна територія України (пп. «в» п. 186.3 ПКУ), і вартість таких послуг є базою для нарахування ПДВ за основною ставкою 20% (п. 190.2 та п. 208.2 ПКУ).

Облік придбання послуг від нерезидента наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Облік придбання інжинірингових послуг від нерезидента

№ з/п	Назва операції	Д-т	К-т	\$ США грн.
1.	Здійснено передоплату 50% за умовами контракту: $40000 \times 50\% \times 38,00 = 760000$ грн	3712	312	<u>20000</u> 760000
2.	Нараховано податкове зобов'язання (ПЗ) з ПДВ у звітному періоді від передоплати $760000 \times 20\% = 32000$, виписано податкову накладну (ПН)	643	641/ПДВ	152000
3.	Наступного звітнього періоду (період, наступний після періоду відображення ПЗ за імпортом послуг у декларації з ПДВ) відображено ПК з ПДВ при імпорті послуг на підставі ПН	641/ПДВ	644	152000
	Залік	644	643	152000
4.	Підписано акт про отриманні послуги.	91	632	<u>40000</u> 1519600
	<i>Довідка:</i> Собівартість послуг формується з урахуванням курсу на дату часткової передоплати (38,00) та курсу на дату підписання акта (37,98): $1519600 = 760000 + 759600$.			
5.	Проведено часткове зарахування заборгованостей	632	3712	<u>20000</u> 760000
6.	Нараховано ПЗ з ПДВ у звітному періоді підписання акта. Розрахунок: $20000 \times 37,98 = 759600$; $759600 \times 20\% = 151920$, виписано ПН	643	641/ПДВ	151920
7.	Наступного звітнього періоду відображено податковий кредит (ПК) з ПДВ при імпорті послуг на підставі виписаної ПН	641/ПДВ	644	151920
	Залік	644	643	151920
8.	Проведено остаточну оплату постачальнику за отриманні послуги $20000 \times 37,9 = 758000$ грн	632	312	<u>20000</u> 758000
9.	На дату розрахунків проведено перерахунок КР: курс впав — підприємство має доходи: $20000 \times (37,98 - 37,90)$	632	714	1600

Джерело: власна розробка

Варто відмітити, що при відображенні операцій з імпорту послуг, спочатку у звітному періоді нараховується податкове зобов'язання (ПЗ) з ПДВ

(по першій з подій - чи по передплаті, чи по отриманню послуг). І тільки у наступному звітному періоді нараховується податковий кредит (ПК) з ПДВ при на підставі виписаної податкової накладної.

Також з метою більш ґрунтовного усвідомлення імпорتنих операцій у системі обліку вітчизняного підприємства бажано перш за все розглянути посередницькі операції, які на сьогодні досить широко розповсюджені у зовнішньоекономічній сфері.

При здійсненні посередницьких операцій право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських контрактів, договорів доручення та інших посередницьких угод). Посередники лише допомагають сторонам здійснити операцію швидко та якісно.

Саме посередницькі операції дають можливість виробнику повністю сконцентруватися на власному виробництві і прямо не займатися пошуком постачальників, вирішенням різних проблем, пов'язаних з придбанням активів, які беруть на себе посередницькі компанії. Звичайно, при правильному виборі посередника в цілому підвищується вірогідність створення позитивного іміджу підприємства за рахунок ринкових позицій посередника.

Розглянемо сутність таких імпорتنих операцій на умовному прикладі.

Вихідні дані.

За договором комісії на купівлю вітчизняне підприємство (комітент) доручає підприємству-нерезиденту (комісіонеру) купити товар вартістю 18000 \$ США. Кошти на купівлю товару перераховано комісіонеру 08 жовтня. Товар придбано комісіонером 12 жовтня і передано комітенту наступного дня (13 жовтня).

Продавцю гроші на оплату перераховано 14 жовтня. Комісійна винагорода, яка становить 2400 \$ США, перераховується комітентом після підписання акта виконаних робіт. Акт підписано 15.10 жовтня, заборгованість перед комісіонером погашено 18 жовтня. Курс НБУ за весь період складав 30 грн. за 1\$ США.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій за договором комісії з нерезидентом-комісіонером на купівлю товару наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Облік операцій за договором комісії з нерезидентом-комісіонером на
купівлю товару

Первинний документ	Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, \$ США/грн.
			Д-т	К-т	
Облік у комітента					
Видаткова накладна	08.10	1. Перераховано комісіонеру грошові кошти для купівлі товару	37	31	<u>18000\$</u> 540000
Прибутковий ордер	13.10	3. Отримано товар від комісіонера	281	632	<u>18000\$</u> 540000
ВМД	13.10	4. ПК з ПДВ	641	644	108000
Акт виконаних робіт	15.10	5. Підписано акт виконаних робіт	949	632	<u>2400\$</u> 72000
Податкова накладна	15.10	6. Відображено ПЗ з ПДВ	643	641	14400
Платіжне доручення	18.10	7. Перераховано винагороду комісіонеру	632	312	<u>2400\$</u> 72000
Довідка		У наступному звітному періоду буде нараховано ПК з ПДВ	641	644	14400
		Залік	644	643	14400

Джерело: складено за даними [13]

Звичайно операції з імпорту послуг пов'язані з визначенням та відображенням в обліку курсових різниць, тобто різниць між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти одного найменування при різних валютних курсах.

Валютним курсом відповідно до НП(С)БО 21 «Вплив валютних курсів» вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється НБУ на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку та використовується при здійсненні всіх безготівкових операцій, купівлі та продажу іноземної валюти, для відображення в обліку всіх операцій в іноземній валюті, розрахунків з бюджетом та митницею, при

плануванні та аналізі зовнішньоекономічної діяльності, ціноутворенні, складанні оперативної, бухгалтерської та статистичної звітності.

Курсова різниця нараховується тільки на монетарні статті балансу, тобто такі, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Приклад немонетарних статей при здійсненні передплати в іноземній валюті наведено на рис. 2.2.

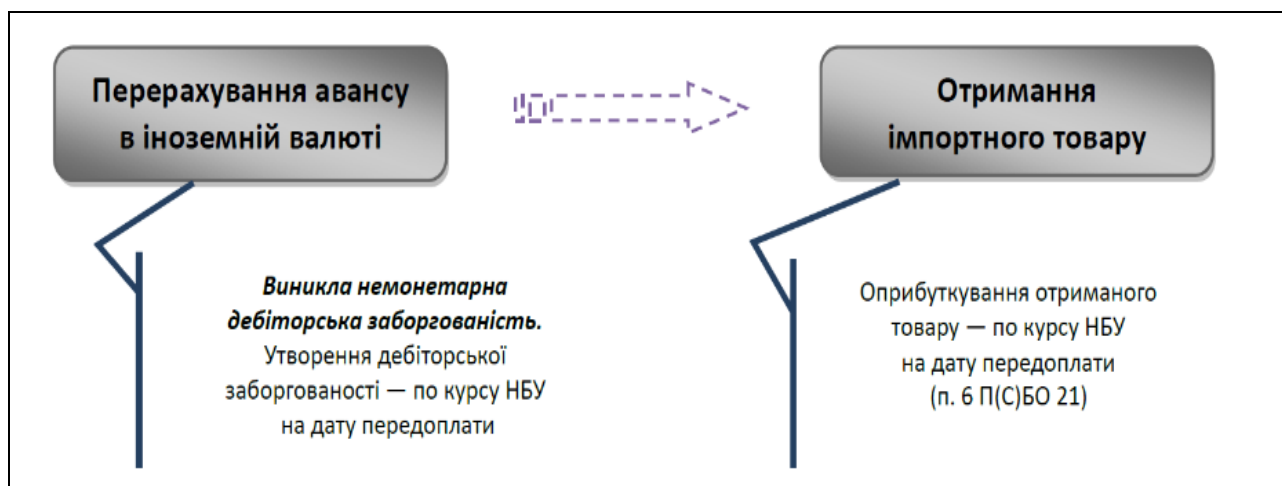


Рис. 2.2. Приклад немонетарних статей при здійсненні передплати в іноземній валюті за імпортом контрахтом

Джерело: власна розробка

Курсову різницю розраховують за формулою 2.1:

$$P_K = C_M \times (K_t - K_{t-1}), \quad (2.1)$$

де P_K - курсова різниця;

C_M — сума монетарної статті в іноземній валюті;

K_t — валютний курс на дату оцінки монетарної статті;

K_{t-1} — валютний курс на дату первинної оцінки монетарної статті.

В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні (які виникають під час господарських операцій

з активами і по зобов'язанням підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю) та неопераційні (які виникають під час господарських операцій з активами і зобов'язаннями підприємства в іновалюті, які пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю підприємства).

Позитивна курсова різниця відображається на субрахунках 7 класу: 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці». Негативна курсова різниця - на субрахунках 9 класу: 945 «Втрати від операційної курсової різниці»; 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці».

Розглянемо приклад нарахування курсової різниці.

Вихідні дані

Вітчизняне підприємство отримало елітне насіння вартістю 4000 €. На дату отримання насіння курс НБУ становив 36,01 грн. за 1€. На дату оплати курс гривні щодо € за обмінним курсом НБУ збільшився і становив 36,03 грн.

У бухгалтерському обліку дані операції мають відобразитися наступним чином (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Облік курсових різниць під час здійснення імпорتنих операцій

№ з/п	Дата	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума
1.	10.03	Отримано насіння (4000 x 36,01)	20	632	<u>4000 €</u> 144040
2.	24.10	Перераховано постачальнику за насіння (4000 x 36,03)	632	312	<u>4000 €</u> 144120
3.	24.10	Відображено курсову різницю (втрати) (4000 x (36,01-36,03))	945	632	80

Джерело: власна розробка

Отже, на підставі теоретичних положень нами розглянута діюча практика документування і відображення в бухгалтерському обліку імпорتنих операцій на ТОВ «Фінагро» та акцентована увага на їх особливостях. Це дає змогу продовжити дослідження у напрямку проблемних аспектів оподаткування експортних операцій на вітчизняних підприємствах.

2.3 Оподаткування імпорتنих операцій на підприємствах України

Оподаткування імпорتنих операцій регламентується ПКУ та Митним кодексом України (МКУ).

Особливості оподаткування імпорتنих операцій розглянемо у контексті нарахування та сплати ПДВ, акцизного податку, мита. Також суб'єктам господарювання – учасникам зовнішньоекономічних операцій, які здійснюють імпорт / експорт товарів у різних митних режимах нараховують до сплати додаткові збори, які мають супровід, декларування, зберігання товару та інші дії.

Слід зазначити, що нарахування всіх митних платежів при імпорті товарів здійснюється митними органами під час митного оформлення, тобто під час виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів.

Порядок виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 631 від 30.05.2012 р. [14].

Для здійснення митного оформлення товарів Декларант подає ВМД, заповнену згідно з обраним митним режимом, її електронну копію (у разі подання ВМД на паперовому носії), рахунок або інший документ, який визначає вартість товару [14].

Традиційно застосовується письмова форма декларування, яка в свою чергу дозволяє подавати інформацію як у паперовому, так і в електронному вигляді.

Під час митного оформлення товарів до митниці надаються документи, які підтверджують імпорتنу поставку, а саме:

- 1) Картку обліку підприємства в митниці, що підтверджує постановку підприємства на облік в митних органах України;

2) Зовнішньоекономічний контракт, а також доповнення та зміни до контракту, специфікації;

3) Транспортні документи залежно від типу транспортного засобу;

4) Комерційні документи - інвойс / рахунок-фактура, проформа-інвойс;

5) Пакувальний лист, тобто супровідний документ до вантажу, де дається перелік усіх видів, артикулів і сортів товарів, що перебувають у кожному товарному місці;

6) Документи, що підтверджують вартість доставки товару до кордону України (в залежності від умов поставки товару за правилами Інкотермс) - договір на транспортно-експедиційне обслуговування, рахунок на надання транспортних послуг, довідка про транспортні витрати та інші документи;

7) Документи, що підтверджують вартість страхування товару (в залежності від умов поставки товару за правилами Інкотермс) - договір про страхування товару, страховий поліс, рахунок на оплату страхування товару та інші документи;

8) Документи, що підтверджують країну походження товару - сертифікат про походження товару, декларація про походження товару.

9) Дозвільні документи (необхідні в залежності від коду товару згідно з УКТ ЗЕД);

10) Документи для підтвердження митної вартості;

11) Митна декларація країни відправлення (для митного режиму «Імпорт»).

Після подання декларації для митного оформлення, митна декларація реєструється, перевіряється правильність класифікації та кодування товарів, визначення митної їх вартості товарів із застосуванням системи управління ризиками, проводиться митний огляд товарів та перевіряється правильність нарахування митних платежів. Після цього митне оформлення вважається завершеним (первинні документи у сфері ЗЕД наведено у додатках Б, В, Д).

Спочатку визначимо базу для нарахування мита, акцизного податку та ПДВ.

Базою для нарахування мита (всіх видів) та акцизного податку за адвалорною ставкою є митна вартість імпортного товару, за специфічною ставкою - кількість товару згідно одиниці виміру за встановленою специфічною ставкою [15].

Базою оподаткування ПДВ є митна вартість з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів (формула 2.2).

$$\text{База ПДВ} = (\text{МВ} + \text{М} + \text{АП}), \quad (2.2)$$

де МВ - митна вартість імпортного товару;

М - мито;

АП - акцизний податок.

Розглянемо на умовному прикладі нарахування митних платежів.

Припустимо, що відбувається імпорт автомобілю, контрактна вартість якого 4900 €, митна вартість - 5000 €. Курс НБУ на дата проведення операції склав 35 грн. за 1€.

Автомобіль з бензиновим двигуном об'ємом 1500 см³, який вже має корисне використання 10 років.

Розрахунок митних платежів

Ставка мита становить 10% від митної вартості автомобілю.

Сума мита буде дорівнювати: $5000 \times 10\% \times 35,0 = 17500$ грн.

Ставка акцизного податку залежить від об'єму двигуна та кількості років авто та складає для бензинових авто - 50 €.

Розрахунок акцизного податку відбувається за формулою 2.3:

$$\text{АП} = \text{С} \times \text{О} / 1000 \times \text{К}, \quad (2.3)$$

де С – ставка акцизного податку;

О – об'єм двигуна в см³;

К – кількість повних років автомобіля [16].

$АП = 50 \times 1500 / 1000 \times 10 = 750 \text{ € або } 26\,250 \text{ грн. } (730 \times 35,0 = 26\,250).$

Розрахуємо ПДВ: $(5000 \times 35,0 + 17500 + 26250) \times 20\% = 43750 \text{ грн.}$

Загальна сума митних платежів складає 87500 грн. $(17500 + 26250 + 43750).$

Обов'язок із сплати митних платежів покладається на декларантів / платників податків. Сплата здійснюється у національній валюті України.

Слід зазначити, що до 01.07.2023 року деякі операції з імпорту товарів звільнялися від сплати ввізного мита та ПДВ у відповідності до вимог Постанови Кабінету Міністрів України від 20.03.2020 № 224 «Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита» [17].

Починаючи із 01.05.2023 року завершується період звільнення імпорту окремих товарів від оподаткування ПДВ та ввізним митом, а в окремому випадку - і від акцизного податку, яке передбачалося відповідними законодавчими актами [18; 19].

Проте варто відмітити, що в деяких випадках застосовуються податкові преференції при справлянні ПДВ при здійсненні деяких імпортних поставок товару через знижені ставки ПДВ – 7% та 14%.

Отже, огляд нормативних вимог у системі оподаткування дозволив оволодіти практичними навичками щодо справляння основних платежів при здійсненні імпортних операцій.

Висновок до розділу 2

Ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю ТОВ «Фінагро», з основними економічними показниками його бізнесу, вивчення діючої практики документального забезпечення, організації бухгалтерського обліку та оподаткування імпорتنих операцій дозволило узагальнити вимоги системи обліку та оподаткування (зокрема у частині справляння таких непрямих податків, як: мито, акцизний податок, ПДВ) імпорتنих операцій за різними умовами зовнішньоекономічного контракту на вітчизняних підприємствах.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У

СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Аналіз виконання зобов'язань за імпортними операціями

Аналіз імпортних операцій у зовнішньоекономічній сфері являє собою комплексне системне вивчення таких операцій, розгляд відповідних структурних підрозділів підприємства з метою об'єктивної оцінки досягнутих результатів, виявлення причин відхилення та шляхів підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності.

Основними завданнями аналізу імпортних операцій є:

- оцінка рівня та якості виконання зобов'язань за імпортними контрактами;
- аналіз динаміки основних показників підприємства за звітний та попередній періоди за результатами здійснення імпорту;
- визначення причин зміни показників зовнішньоекономічної діяльності підприємства шляхом проведення факторного аналізу;
- виявлення резервів підвищення ефективності підприємства у сфері міжнародних відносин;
- оцінка раціональності використання коштів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;
- обґрунтування управлінських рішень щодо регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Інформаційною базою аналізу є дані фінансової, податкової та статистичної звітності, зокрема:

1. Форми статистичної звітності: №8 - ЗЕД - Звіт про експорт-імпорт товарів; №9 - ЗЕД - Звіт про експорт-імпорт послуг; №10 - ЗЕД - Звіт про іноземні інвестиції в Україну тощо.

2. Форми фінансової звітності.

3. Неофіційні джерела при умові її достовірності й якості (наприклад, матеріали маркетингових та статистичних досліджень, періодичних видань, рекламних проспектів, технічної документації тощо).

4. Нормативно-правові акти у сфері міжнародних відносин.

5. Контракти з іноземними партнерами.

6. Первинні документи, облікові регістри, дані рахунків бухгалтерського обліку (додатки Ж, И, К, Л, М).

7. Матеріали аудиторських перевірок та ревізій, тощо.

Залежно від часу проведення аналізу прийнято його поділяти на певні стадії чи етапи (рис.3.1).



Рис. 3.1. Етапи аналізу операцій у сфері ЗЕД

Джерело: [20]

До того ж на першому етапі проводиться обґрунтування доцільності та переваг укладання контракту. Для цього визначають цілі, обґрунтовують

різноманітні варіанти співробітництва, оцінюють ресурсні можливості, стратегію і тактику комерційної діяльності.

На другому етапі проводяться спостереження за раціональним використанням ресурсів, усуваються небажані відхилення від розроблених завдань, регулюються господарські процеси залежно від зміни умов.

На третьому етапі оцінюється виконання імпорتنих угод, аналізуються втрачені можливості та упущені вигоди. Проводиться пошук нових форм міжнародної діяльності та її економіко-правових гарантій [21].

У фаховій літературі прийнято виділяти найбільш поширені методи та прийоми аналізу імпорتنих операцій підприємства (рис. 3.2).

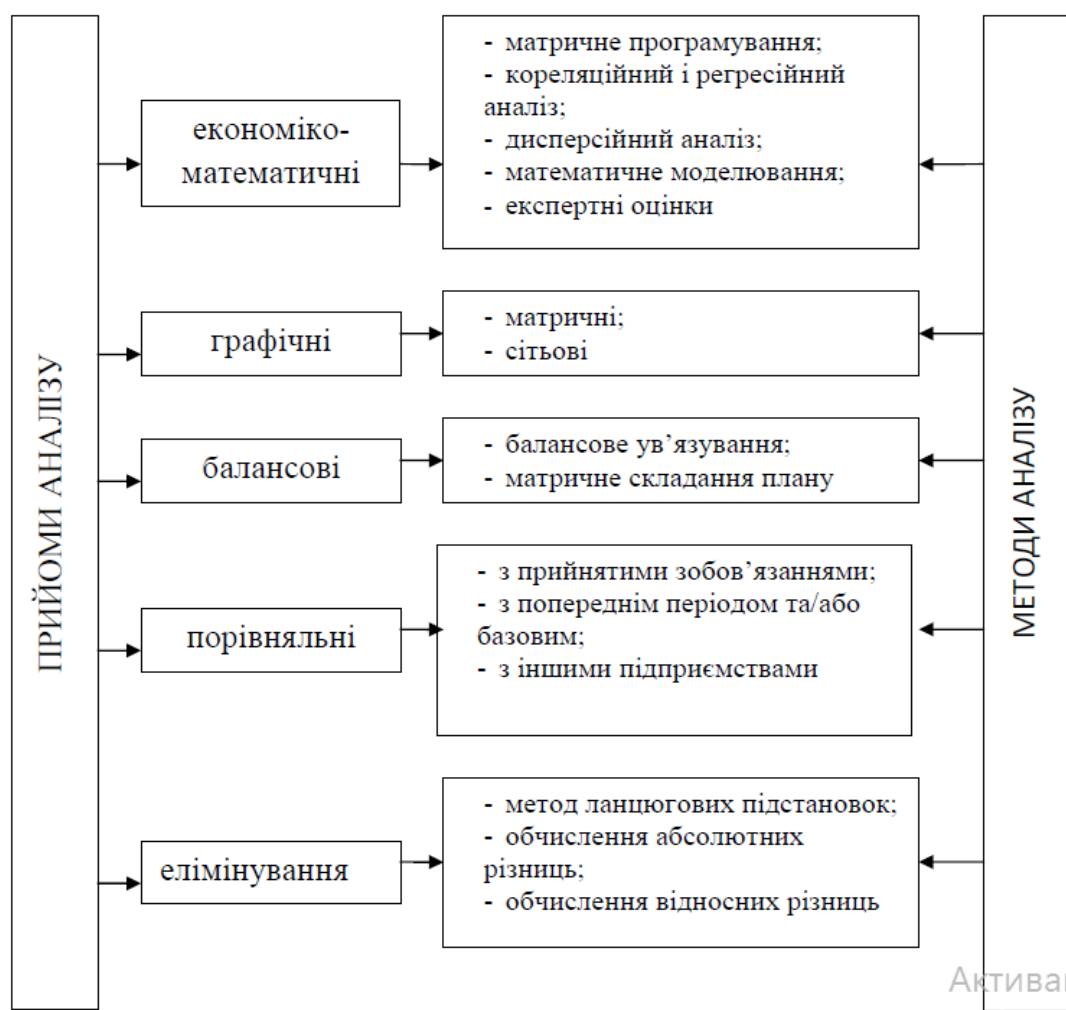


Рис. 3.2. Методи та прийоми аналізу імпорتنих операцій підприємства

Джерело: [21]

Варто зауважити, що при аналізі імпорту обов'язково оцінюється динаміка придбання імпортованих товарів як у вартісному, так і в натуральному вираженні, визначається вплив на об'єкт імпорту зміни офіційного курсу гривні до іноземних валют та суми митних платежів.

На етапі аналізу виконання зобов'язань за імпортованими контрактами насамперед слід провести аналітичну роботу щодо визначення:

- виконання зобов'язань за вартістю, фізичним обсягом та ціною імпортованих товарів;
- виконання зобов'язань за термінами їх поставок та якістю;
- факторів і величин їх впливу на економічні показники;
- причин недовиконання зобов'язань.

Аналіз виконання зобов'язань за імпортованими контрактами рекомендовано проводити за такими показниками (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналітичні показники виконання зобов'язань за імпортованими контрактами

№	Назва показників	Розрахунок показників
1	2	3
1	Коефіцієнт виконання зобов'язань за вартістю (К в.з.в) або індекс вартості	$K_{в.з.в} = \frac{\sum_{i=1}^n P_{\phi} \times Q_{\phi}}{\sum_{i=1}^n P_n \times Q_n},$ де P_{ϕ} та Q_{ϕ} – фактичні ціни і кількість товару і (тобто, фактичний обсяг); P_n та Q_n – планові ціни і кількість товару і (тобто, плановий обсяг); n – кількість товарів.
2	Коефіцієнт виконання зобов'язань з імпорту товарів за фізичним обсягом (Кв.з.ф)	$K_{в.з.ф} = \frac{\sum_{i=1}^n Q_{\phi} \times P_n}{\sum_{i=1}^n Q_n \times P_n},$ де $Q_{\phi} \times P_n$ – вартість товару і в звітному періоді перерахована за плановими цінами; $Q_n \times P_n$ – планова вартість товару і; n – кількість товарів.
3	Коефіцієнт виконання зобов'язань з	

Продовження табл. 3.1

1	2	3
---	---	---

	імпорту товарів за ціною (Кв.з.ц.) або індекс ціни	$K_{\text{в.з.ц.}} = \frac{\sum_{i=1}^n Q_{\phi} \times P_{\phi}}{\sum_{i=1}^n Q_{\phi} \times P_{\pi}},$ де $Q_{\phi} \times P_{\phi}$ – фактична вартість товару і за фактичними цінами; $Q_{\phi} \times P_{\pi}$ – вартість товару і у звітному періоді перерахована за плановими цінами; n – кількість товарів.
4	Індекс кількості (Ікіл.)	$I_{\text{кіл.}} = \frac{\sum Q_{i1} \times \bar{P}_{i0}}{\sum Q_{i0} \times \bar{P}_{i0}},$ де Q_{i1} – кількість і -го товару у звітному періоді; Q_{i0} – кількість і -го товару у базовому періоді; $\bar{P}_{i0}$ – середня ціна товарів у базовому періоді.
5	Індекс структури (Іструк.)	$I_{\text{струк.}} = \frac{\sum Q_{i1} \times P_{i0}}{\sum Q_{i1} \times \bar{P}_{i0}}$ де Q_{i1} – кількість і -го товару у звітному періоді; P_{i0} – середня ціна товарів у базовому періоді.

Джерело: узагальнено за [21; 22]

Важливе місце в аналізі займає оцінка якості (надійності) імпортних поставок. Якість товарів, виконаних робіт та послуг має відповідати умовам замовлення. Її оцінюють за кількістю рекламаций та втратами від них, а також за допомогою коефіцієнта задоволення рекламаций (формула 3.1):

$$K_{\text{з.р.}} = V_{\text{з.р.}} / B, \quad (3.1)$$

де $K_{\text{з.р.}}$ - коефіцієнт задоволення рекламаций;

$V_{\text{з.р.}}$ - обсяг задоволених рекламаций;

B - вартість експортованої (імпортованої) продукції.

Виконання зобов'язань щодо імпорту товарів і послуг пов'язане з використанням коштів для оплати рахунків постачальників та оплати накладних видатків з імпорту. Тому доцільним уявляється аналізування обігу

коштів за імпорними операціями з метою визначення резервів прискорення обігу коштів на підставі розрахунку наступних коефіцієнтів:

1. Коефіцієнт швидкості обігу коштів, який характеризує середню тривалість обороту експортно-імпорних операцій, тобто суму коштів, яка в середньому вкладена підприємством у звітному періоді в імпорні операції за один оборот (формула 3.2):

$$K_{\text{шо}} = (CЗ \times Д) / С, \quad (3.2)$$

де $K_{\text{шо}}$ – коефіцієнт швидкості обігу коштів;

Д - кількість днів у звітному періоді;

С - собівартість реалізованих товарів за звітний період, грн.

СЗ - середній залишок коштів з імпорту, грн., який у свою чергу розраховується за формулою 3.3 - середньої хронологічної для моментних рядів:

$$CЗ = (З_1 / 2 + З_2 + \dots + З_{n-1} + \dots + З_n / 2) / n-1, \quad (3.3)$$

де $З$ – залишки коштів на окремі дати;

n - кількість доданків у чисельнику.

2. Коефіцієнт віддачі коштів у імпорних операціях (формула 3.4):

$$K_{\text{в.к.}} = В_{e/i} / CЗ_{e/i} \quad (3.4)$$

де $В_{e/i}$ – вартість реалізованих товарів в експортних цінах/вартість імпорних товарів;

$CЗ_{e/i}$ – середні залишки коштів з експорту/імпорту.

Проведемо аналіз імпорних контрактів вітчизняного підприємства на основі умовних вихідних даних.

Вихідні дані

Імпортні контракти:

1. Турецька компанія «Nako» - закупівля запасних частин для авто, сума – 1 млн. грн, термін виконання – 3 місяців.
2. Китайська фірма «Huawei» - закупівля обладнання, сума - 600 тис. грн., термін виконання 5 місяців.
3. Компанія США «Club» - надання консультаційних послуг у фінансовій сфері, сума - 300 тис. грн., термін виконання – 3 місяця.
4. Компанія США «Betta» закупівля електроніки, сума - 1,5 млн. грн., термін виконання - 4 місяця.
5. Італійська фірма «CAf» - продукти харчування, сума – 400 тис грн, термін виконання – 2,5 місяців.

Загальна сума імпорتنих контрактів: 3 690 000 грн.

Проаналізуємо рівень дотримання термінів імпорتنих контрактів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз виконання термінів імпорتنих контрактів

Звітні квартали	Імпортні контракти		Імпортні контракти, прострочені або невиконані		Питома вага прострочених або невиконаних імпорتنих контрактів у їх загальному обсязі, %	
	Кількість, шт.	Сума, тис. грн.	Кількість, шт.	Сума, тис. грн.	(ряд. 4/ 2)	(ряд. 5 / 3)
I	2	3	4	5	6	7
I	1	1 000 000	0	0	-	-
II	2	900 000	1	300 000	50,0	33,3
II	1	1 500 000	0	0	-	-
IV	1	400 000	0	0	-	-
Разом	5	3 800 000	1	300 000	20,0	7,9

Джерело: власна розробка

У зв'язку з порушенням термінів імпорتنих контрактів нараховуються штрафні санкції, які підлягають сплаті (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Нарахування штрафних санкцій через порушення термінів імпорتنих контрактів

Порядковий номер покупця-резидента (замовника)	Номер і дата експортного контракту	Сума контракту, тис. грн.	Сплачено штрафів, тис. грн.	Питома вага штрафів у сумі контракту, %
1	04-01/ЗЕД 18.01 ц.р.	1000 000	20 000	2,0
2	05-02/ЗЕД 28.02. ц.р.	600 000	10 000	1,67
3	07-04/ЗЕД 18.04. ц.р.	300 000	5 000	1,67
4	10-05/ЗЕД 24.05. ц.р.	1500 000	30 000	2,0
5	12-06/ЗЕД 15.06. ц.р.	400 000	8 000	2,0
Разом за рік		3 800 000	73 000	1,9

Джерело: власна розробка

Далі співставимо обсяг виконання імпорتنих контрактів у звітному та попередньому періодах (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Співставлення обсягів виконання імпорتنих контрактів

Код товару	Обсяг імпорту у попередньому періоді			Обсяг імпорту у звітному періоді		
	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Вартість, грн	Кількість, шт.	Ціна, грн	Вартість, грн
1	4	300	1200	5	350	1750
2	3	200	600	4	400	1600
Усього	7	-	1800	9	-	3350

Джерело: власна розробка

Як бачимо, у звітному періоді відбулося зростання і кількості, і вартості імпорتنих поставок товарів за відповідною номенклатурою.

Визначимо відсоток виконання зобов'язань за імпортними контрактами за допомогою розрахунку коефіцієнта виконання зобов'язань за вартістю або індексу вартості на підставі наведених формул у табл. 3.1:

$$\frac{5 \times 350 + 4 \times 400}{4 \times 300 + 3 \times 200} = \frac{3350}{1800} = 1,8611 \text{ або } 18,61 \%$$

Далі визначимо коефіцієнт виконання зобов'язань з імпорту товарів за фізичним обсягом на підставі формул, наведених у табл. 3.1:

$$\frac{5 \times 300 + 4 \times 200}{2300} = \frac{2300}{2300} = 1,2777 \text{ або } 12,28 \%$$

$$4 \times 300 + 3 \times 200 = 1800$$

Розрахуємо коефіцієнт виконання зобов'язань з імпорту товарів за ціною або індекс ціни на підставі формул, наведених у табл. 3.1:

$$\frac{5 \times 350 + 4 \times 400}{4 \times 300 + 3 \times 200} = \frac{3350}{1800} = 1,8611 \text{ або } 18,61\%$$

Знайдемо індекс кількості імпорту на підставі формул, наведених у табл. 3.1:

$$\frac{9 \times 375}{7 \times 250} = \frac{3375}{1750} = 1,9285 \text{ або } 19,29 \%$$

Та визначимо індекс структури по імпорту на підставі формул, наведених у табл. 3.1:

$$\frac{5 \times 350 + 4 \times 400}{5 \times 250 + 4 \times 250} = \frac{3375}{2250} = 1,5 \text{ або } 15 \%$$

Ефективність імпортних операцій підприємства може визначатися у співставленні аналогічних операцій на внутрішньому ринку. Якщо здійснюється імпорт товарів для їх подальшої реалізації всередині країни, то доходом у цьому випадку є виручка від реалізації товару на внутрішньому ринку країни. Тоді можна зазначити, що імпорт буде вигідним тоді, коли прибуток від імпорту (ефект) перевищуватиме внутрішній прибуток. У цьому випадку для порівняння прибутку від імпорту та внутрішнього прибутку доцільно застосовувати такий методичний прийом: ціни на імпортний товар та вітчизняний аналог приймаються як рівні, тоді дохід від імпорту та внутрішній дохід дорівнюють один одному, а внутрішньою вартістю є оптова ціна на певний товар всередині країни.

Отже, для досягнення найбільших результатів у зовнішньоекономічній діяльності підприємству важливо проводити аналіз імпортних операцій, за допомогою якого можна визначити різні фактори, які впливатимуть на прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері міжнародних відносин.

3.2. Методичні аспекти державного контролю імпорتنих операцій та напрямки його удосконалення

Фінансовий контроль імпорتنих операцій здійснюється як на державному рівні різними суб'єктами державного контролю (зокрема митними, податковими органами, НБУ), так і на недержавному рівні (фахівцями служби внутрішнього контролю підприємства, незалежними аудиторськими компаніями тощо).

Основні засади державного контролю імпорتنих операцій доцільно розглянути у контексті організації митного контролю Державної митної служби (ДМС) України, який спрямований на дотримання юридичними і фізичними особами митного законодавства України, міжнародних угод України та правил, які регулюють порядок увезення, вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів, іноземної валюти.

У разі ввезення на митну територію України товарів і транспортних засобів митний контроль розпочинається з моменту перетинання ними митного кордону України та прийняття посадовими особами митної служби митної декларації. Митний контроль закінчується у разі ввезення на митну територію України – після здійснення в повному обсязі митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

Митний контроль товарів, транспортних засобів та інших предметів, що переміщуються через державний кордон України, здійснюється виключно в зонах митного контролю, які визначені митницею та розташування яких погоджено з Прикордонними військами.

Митний контроль імпорتنих операцій здійснюється за ризик-орієнтованим підходом із застосуванням Автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР), яка сформована на досвіді запобігання, прогнозування та виявлення порушень митного законодавства.

АСАУР – це сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів [24].

Основними напрямками контролю АСАУР є достовірність декларування, правильність визначення митної вартості, країни походження та класифікації товарів, дотримання заходів нетарифного регулювання, та інше.

Особливістю АСАУР є те, що вона дозволяє враховувати при оцінці ризику попередню поведінку суб'єкта ЗЕД. У базі даних накопичуються так звані позитивні та негативні історії, використання яких дозволяє з часом автоматично коригувати оцінку ризику.

Основне завдання АСАУР полягає в тому, щоб здійснити оцінку ризику митної декларації, яка прийнята до митного оформлення та видати повідомлення із вказівками необхідних заходів.

Оцінка ризиків та визначення форм та обсягів митного контролю здійснюється за відповідними напрямками (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Напрями оцінки ризиків та визначення форм та обсягів митного контролю

Джерело: [23; 24]

Слід зазначити, що сьогодні митниця під час митного контролю та оформлення володіє великим спектром інформації щодо сумнівних компаній,

які мають високий ступінь ризику здійснення зовнішньоекономічних операцій. Особливо це стосується тих підприємств, які імпортують товари груп «ризик».

Варто також додати, що інформації про виокремлення певних індикаторів митних ризиків немає в доступі для широкого колу користувачів, тому для підприємств необхідно брати до уваги специфіку їхньої діяльності, специфіку діяльності потенційних та фактичних контрагентів та розробляти свій перелік індикаторів, які будуть використовуватись ними тільки у сфері міжнародних відносин для прийняття оптимальних управлінських рішень. Це забезпечить можливість зменшити число сумнівних операцій, пришвидшити процедури митного оформлення товарів груп ризику та, звичайно, налагодити ефективну взаємодію, зокрема з митними органами.

Не можна не звернути увагу на те, що контрольні процедури митних органів підлягають удосконаленню через наявність великої кількості проблем, які підлягають негайному вирішенню. До них можна віднести такі, як-то:

- часті затримки при митному оформленні товарів на митниці через внесення в систему АСАУР товарів;
- необґрунтоване присвоєння коду з вищою ставкою мита, відмова митних органів визнавати заявлений код товару та неврахування основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД*;
- підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- загроза зменшення лояльності клієнтів через нестабільність, пов'язану із постачанням товару;
- необхідність великої кількості додаткових документів при митному оформленні;
- часті випадки безпідставного коригування митної вартості товару тощо.

Аналіз ризиків, які виникають на підприємствах при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, дав можливість систематизувати, охарактеризувати їх та запропонувати певні заходи щодо їх мінімізації (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Ідентифікація ризиків у процесі митного контролю: заходи їх
нейтралізації

Групи ризиків	Опис товарів групи ризиків	Рекомендовані заходи нейтралізації групи ризиків
Товари групи «прикриття»	1. Товари, до яких застосовуються низькі ставки мита, і товари, щодо яких застосовуються ставки мита менші від ставок мита, що застосовуються до товарів, які класифікуються в тій же товарній позиції та/або за своїми характеристиками і зовнішнім виглядом відносяться до них. 2. Товари, які звільняються від сплати податків і зборів відповідно до законодавства України. 3. Товари, об'єми ввезення яких за даними митної статистики України значно перевищують об'єми їх вивезення за даними митних статистик країн-контрагентів.	Якісна підготовка документів, що дають право на отримання пільг в оподаткуванні; виконання тарифного та нетарифного регулювання; отримання дозволу на здійснення ЗЕД, укладання договорів; отримання відповідних ліцензій тощо.
Контроль за митним оформленням	1. Товари, щодо яких нормативно-правовими актами встановлено місця їх переміщення через митний кордон України або місця їх митного оформлення. 2. Пред'явлення товарів для митного оформлення в митний орган, відмінний від митного органу призначення, зазначеного в документі контролю за доставкою товарів або книжці МДП. 3. У представлених декларантом документах містяться неповні та/або суперечливі відомості, які викликають сумніви в їх достовірності. 4. Декларування товарів, віднесених нормативно-правовими актами Держмитслужби України до товарів груп «ризик» або «прикриття».	Взаємодія суб'єктів ЗЕД у процесі підготовки митного оформлення та поетапне планування підготовки до митного оформлення. Обумовлення у контракті обов'язкового надання акту торгово-промислової палати, як незалежного підтвердження виникнення непередбачених обставин та закладення контрагентами способів та методів можливого урегулювання проблем, що виникли.
Митна вартість товарів	1. Заявлена митна вартість товарів значно відрізняється від ціни ідентичних чи подібних (аналогічних) товарів при їх ввезенні на митну територію України. 2. Заявлена фактурна та відповідно митна вартість товарів значно завищена при їх вивезенні за межі митної території України.	Якісна підготовка документів, що використовуються для визначення митної вартості товару (банківські платіжні документи, відповідна бухгалтерська документація, каталоги, специфікації, прейскуранти, прас-листи, калькуляція фірми-виробника, інформація зовнішньоекономічних та біржових організацій, висновки спеціалізованих експертних організацій і т. д.) – у випадку необхідності підтвердження таких відомостей.

Джерело: [23; 24; 25]

Підсумовуючі, варто зазначити, що вітчизняним підприємствам при здійсненні імпорتنих операцій необхідно дотримуватися вимог чинного законодавства. Підвищення ефективності експортної діяльності необхідно

досліджувати постійно та комплексно із визначенням основних стратегічних орієнтирів вітчизняного підприємства та оцінкою його можливостей під час реалізації обраної імпортової стратегії.

Висновок до розділу 3

З метою підвищення ефективності імпортних операцій розглянуто методичні аспекти аналізу виконання зобов'язань по імпортним операціям за допомогою відповідних показників. Досліджено рівень дотримання строків імпортних контрактів, нарахування та сплату штрафних санкцій за порушення термінів їх виконання. Доведено, що ефективність імпорту буде досягнута, якщо прибуток, отриманий за допомогою імпортних операцій перевищуватиме внутрішній прибуток вітчизняного підприємства.

Дослідження теоретико-методичних засад державного фінансового контролю, зокрема митного контролю, дало змогу довести, що ризик-орієнтований підхід обумовлює підвищення якості контрольних заходів. На підставі узагальнення проблемних аспектів державного контролю імпортних операцій запропоновано напрями його удосконалення.

ВИСНОВКИ

Для досягнення мети у роботі були вирішені поставлені завдання, що дало змогу зробити наступні висновки:

1. У роботі розкрито теоретичні засади імпорتنих операцій у системі обліку і контролю шляхом дослідження сутності таких операцій, їх законодавчої регламентації за певними ступенями нормативної ієрархії.

2. Розглянуто порядок відображення в обліку найбільш поширених операцій з імпорту товарів за умовами передплати та післяплати, а також операцій, які звичайно супроводжують імпортні поставки – операції придбання іноземної валюти для подальших розрахунків з нерезидентом-імпортером та курсові різниці.

3. З метою розкриття діючої практики обліку, аналізу та контролю на вітчизняних підприємствах розглянута організаційно-економічна характеристика ТОВ «Фінагро». Встановлено, що фінансовий стан підприємства на кінець звітного періоду є стійким та платоспроможним.

4. Досліджено основні аспекти документування та відображення в бухгалтерському обліку імпорتنих операцій на ТОВ «Фінагро» з акцентуванням на специфіки їх оподаткування, зокрема у частині справляння непрямих податків, таких як: мито, акцизний податок, ПДВ. Це дозволило узагальнити особливості діючої практики обліку та оподаткування імпорتنих операцій на вітчизняних підприємствах та довести, що на ТОВ «Фінагро» виконуються вимоги чинного законодавства.

5. Огляд методичних аспектів аналізу виконання зобов'язань по імпортним операціям за допомогою відповідних показників, оцінки дотримання строків імпортних контрактів, нарахування та сплати штрафних санкцій за порушення термінів їх виконання дав можливість довести, що підвищення ефективності імпортних операцій може бути досягнута при умові, якщо прибуток, отриманий за допомогою імпортних операцій перевищуватиме внутрішній прибуток вітчизняного підприємства.

Вивчення методичних засад державного фінансового контролю у формі митного контролю показало, що саме ризик-орієнтований підхід обумовлює

підвищення якості контрольних заходів з боку держави. З'ясовано, що ідентифікація ризиків, їх оцінка та інші заходи у системі управління ризиками дали змогу запропонувати певні напрями удосконалення державного контролю імпорتنих операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економічна статистика. Експрес-випуски. Державна служба статистики України. 2021-2024. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991. за № 959-XII / Верховна Рада УРСР. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/ card/959-12](https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/959-12)
3. Інкотермс -2020: офіційний сайт URL : <https://incoterms2020.com.ua/>
4. Артюх О. В., Шульга С. В. Проблеми інформативності первинної облікової документації для підприємств різних галузей народного господарства України. *Мистецтво наукової думки: ЛОГОΣ*. Вінниця: ГО «Європейська наукова платформа», 2019. № 5. С. 25–27.
5. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 378 від 21.04.2021р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>
6. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.02. 2016. № 114, з урахуванням останніх змін, внесених Постановою Кабінету Міністрів України № 676 від 04.07.2023р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF#Text>
7. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок: Наказ Державної податкової служби України від 25.02.2021. № 244. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/75196.html>
8. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2258-19>

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I-III. Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Міжнародна федерація бухгалтерів. URL : [https:// www.apu.net.ua/ attachments/article /1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf)

10. Лубенченко О. Е. Удосконалення організації та методики перевірки аудитором валютно-фінансових і розрахункових операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Держава та регіони*. 2015 р., № 5 (86). С. 112-120.

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>

12. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010. №2755-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n11999>

13. Савченко О. Облік посередницьких операцій. НВП «Фактор». 2016-2023pp. URL : <https://factor.academy/blog/glava-22-oblik-poserednickix-operacij/>

14. Порядок виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа: Наказ Міністерства фінансів України № 631 від 30.05.2012 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1360-12#Text>

15. Митний кодекс України: Кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/4495-17>

16. Мартинюк О. Які ставки: скільки треба платити за розмитнення авто з Європи у 2024 році. *Радіо Трек: Новини*. 22.04.2024. URL: https://radiotrek.rv.ua/news/yaki-stavki-skilki-treba-platiti-za-rozmitnennya-avto-z-ievropi-u-2024-roci_325006.html

17. Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та

ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2020 № 224. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/224-2020-%D0%BF#Text>

18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України: Закон України від 13.12.2022 р. № 2836-IX URL: https://ips.ligazakon.net/document/T222836?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_campaign=LZtest&utm_content=cons01&_ga=2.111145925.1132163998.1715443444

19. Про внесення зміни до розділу XXI "Прикінцеві та перехідні положення" Митного кодексу України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України: Закон України від 13.12.2022 № 2837-IX. URL: https://ips.ligazakon.net/document/T222837?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_campaign=LZtest&utm_content=cons01&_ga=2.39826403.1132163998.1715443444

20. Котиш О. М., Мілько І. В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: організація та управління : навч. посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 183 с.

21. Козак Ю. Г. Зовнішньоекономічна діяльність : навч. посіб. [Видання 6-те, перероб. та доп.]. Центр учбової літератури, 2019. 292 с.

22. Федоронько Н. І. Аналіз ефективності експортних та імпорتنих операцій. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Вип. 10. 2016. С. 120-123.

23. Зовнішньоекономічна діяльність : облік, контроль та оподаткування [навч. посіб.] / Л.В. Кононенко, О.А. Магопєць, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова / за заг. редакцією док. екон. наук, професора Н.С. Шалімової.

Кропивницький: ЦНТУ, 2023. 547 с. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/31e82425-2ed2-4897-b552-8d648f1a5105/content>

24. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015. № 684. URL : [http:// zakon0.rada.gov.ua /laws/show /ru /z1021-15/paran13#n13](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1021-15/paran13#n13)

25.Чернелевський Л. М., Щербатюк І. С. Особливості обліку забезпечення зобов'язань у зовнішньоекономічній діяльності. *Приазовський економічний вісник. Класичний приватний університет*. Вип. 6(11) 2018. С. 552-557.

ДОДАТКИ