

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**Міньковський Петро Петрович**

**Облік, аналіз та аудит  
операцій з імпорту /  
Accounting, analysis and control  
of import operations**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-наукова програма – Міжнародний облік

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи  
ОМОМ-21  
П.П. Міньковський

---

Науковий керівник  
к.е.н., доцент І.Я. Назарова

---

Кваліфікаційну роботу допущено до  
захисту

«\_\_»\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ **Н. В. Починок**

**Тернопіль – 2021**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліку, аналізу і аудиту імпорتنих операцій	6
1.1. Економічна сутність понять «імпортна діяльність» та «імпортна операція».....	6
.	
1.2. Класифікація імпорту для потреб обліку та його основні види.....	12
1.3. Нормативно-правове забезпечення здійснення операцій з імпорту в Україні	17
.....	
Висновки до розділу 1.....	26
РОЗДІЛ 2. Організація і методика обліку операцій з імпорту.....	28
2.1. Особливості документування імпорتنих операцій.....	28
2.2. Основні аспекти бухгалтерського обліку операцій з імпорту.....	40
2.3. Порядок розрахунку та обліку податків і зборів, пов'язаних з імпортом	51
Висновки до розділу 2.....	56
РОЗДІЛ 3. Аналіз та аудит імпорتنих операцій суб'єкта господарювання.....	58
3.1. Методичні засади аналізу операцій з імпорту.....	58
3.2. Оцінка ефективності імпорتنих операцій суб'єктів господарювання.....	66
3.3. Загальні принципи аудиту імпорتنих операцій.....	72
Висновки до розділу 3.....	83
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	90

## ВСТУП

**Актуальність вибраної теми.** Умовою отримання визнання України як демократичної держави з ринковою економікою є формування адекватної зовнішньої та внутрішньої політики, забезпечення достовірної та відкритої інформації про стан економіки і діяльність підприємств, створення ефективної податкової політики, системи контролю, у тому числі у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Тому одним із кроків гармонізації законодавства України у відповідності з вимогами міжнародних організацій стало реформування бухгалтерського обліку і системи оподаткування, як основи формування показників діяльності суб'єктів господарювання.

У сфері імпоротної діяльності проблеми інформаційного забезпечення є найбільш актуальними, оскільки користувачами фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є іноземні контрагенти, які є потенційними інвесторами в економіку України. У даних умовах підвищується роль незалежного, об'єктивного контролю імпортних операцій, що здійснюється за допомогою систем обліку, аналізу і аудиту.

Дослідженням проблем обліку, аналізу та аудиту імпортних операцій займалися такі відомі фахівці як: Бутинець Ф.Ф., Дроздова Г.М., Жиглей І.В., Козак В.Г., Крупка Я.Д., Кузьмінській Ю.А., Лук'яненко Л.І., Назарова І.Я., Небильцова О.В., Сисюк С.В., Пархоменко В.М., Фесенко В.В. Серед західних фахівців з цього питання слід відзначити таких науковців, як Бикова Е.І., Бялецкі К., Янушкевич В., Римарчик Ю. Тому дана тема кваліфікаційної роботи є актуальною і важливою для розвитку теорії й практики обліку, аналізу і аудиту імпортних операцій.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку, аналізу і аудиту імпортних операцій.

Для більш ефективного розкриття мети у кваліфікаційній роботі потрібно вирішити такі **завдання**:

- ✓ дослідження сутності і значення категорій «імпортна діяльність» та «імпортні операції»;
- ✓ узагальнення та вдосконалення системи класифікації імпорту;
- ✓ вивчення та удосконалення системи документування операцій з імпорту;
- ✓ визначення основних методичних аспектів обліку імпортних операцій;
- ✓ вивчення діючої практики обліку імпорту у досліджуваного суб'єкта господарювання;
- ✓ дослідження організаційно-методичних аспектів аналізу імпортних операцій та розробка рекомендації щодо їх удосконалення;
- ✓ ознайомлення з особливостями аудиту операцій з імпорту.

**Об'єктом дослідження** є процес організації та стану обліку операцій з імпорту у ВБ «Мібрук».

**Предметом дослідження** виступає процес обліку, аналізу та аудиту операцій з імпорту.

**Методи дослідження.** В процесі кваліфікаційного дослідження використовувалася низка загальнотеоретичних і спеціальних методів: теоретичного узагальнення, порівняльного аналізу, системного аналізу, аналогії, порівняння, статистичних та аналітичних, конкретизації, індукції та дедукції.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в уточненні економічної сутності понять «імпортна діяльність», «імпортні операції» та удосконаленні їх класифікації; розгляді проблемних питань з організації та методики обліку, аналізу й аудиту імпорту, а також розробці перспективних напрямів удосконалення організації обліку імпортних операцій.

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження було опубліковано тези: на тему «Організаційні аспекти обліку процесу постачання імпортних запасів» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи

розвитку обліково-інформаційної системи України» (Тернопіль, 2020), на тему «Порядок формування первісної вартості імпорتنих запасів» у збірнику наукових праць учасників круглого столу «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування» (Тернопіль, 2020), а також наукову статтю на тему «Особливості документування імпорتنих операцій» (Тернопіль, 2021).

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у роботі пропозицій щодо методики та організації обліку, аналізу та аудиту операцій з імпорту у ВБ «Мібрук».

В кваліфікаційній роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ВБ «Мібрук», в яких відображено питання обліку, аналізу та аудиту імпорту.

**Структура й обсяги роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел. Повний текст роботи складає 89 сторінок і включає 8 таблиць, 6 рисунків. Список літературних джерел налічує 91 одиницю і розміщений на 8 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

### **1.1. Економічна сутність понять «імпортна діяльність» та «імпортна операція»**

Економічні перетворення, які відбуваються в Україні, мають на меті поступову інтеграцію українських підприємств до системи міжнародних економічних зв'язків, з одного боку, і залучення іноземних підприємств до діяльності в Україні — з другого. Значимість таких зв'язків у розвитку країн, у тому числі й України, постійно зростає.

Історичний розвиток ряду країн підтверджує позитивний вплив й вигідність розширення участі кожної з них у міжнародному поділі праці та у різноманітних формах міжнародних зв'язків. Очевидним є той факт, що зовнішньоекономічна діяльність кожної країни є важливою умовою її економічного зростання. Особливо це актуально за сучасних умов, коли набувають інтенсивного розвитку процеси міжнародної економічної інтеграції, транснаціоналізації, міжнародного поділу праці, глобалізації світового господарства. Саме за рахунок зовнішньоекономічної діяльності наша країна вирішує проблему нестачі енергоносіїв, новітніх машин та устаткування, технологій, деяких товарів народного споживання.

Імпортна діяльність є однією з основних видів зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюються в Україні.

Дослідженню сутності категорії «імпортна діяльність» присвячено праці багатьох науковців. Зважаючи на те, що в економічних науках операція є частиною цілого процесу або діяльності, можна стверджувати, що будь-яка зовнішньоекономічна операція є частиною такої самої діяльності, тобто імпортна операція є складовою імпортною діяльності підприємства. Тому з метою проведення комплексного та ґрунтовного дослідження логічно було б поряд із значенням терміну «імпортна діяльність», що тотожне змістовому

наповнення категорії «імпорт», розглянути сутність терміну «імпортна операція» як основного складового елемента імпорту. Сукупність взаємопов'язаних, послідовних імпортних операцій складає імпортну діяльність підприємства.

Найперше розглянемо трактування імпорту у нормативно-правових джерелах. Так, відповідно до основного закону, що регулює зовнішньоекономічні операції на території України Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою не у грошовій формі) в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з увезенням або без увезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів для особистого споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [65]. Закон України (далі - ЗУ) «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» від 22.12.1998 № 330-ХІV та Закон України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» від 22.12.1998 № 332-ХІV дають однакове визначення імпорту як ввезення на митну територію країни імпорту товару (товарів), призначеного для споживання у цій країні імпорту [62, 63].

Різноманітним є визначення імпорту у спеціалізованих джерелах. Зокрема, розробники «Словника української мови» ще у 70х-80х роках минулого століття трактували імпорт як ввезення в країну товарів з-за кордону або протилежне експорт [75]. Таке ж визначення представлено у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови», виданому 2005 р. [10]. В свою чергу, у «Енциклопедії сучасної України» імпорт (англ. import, від лат. importo – ввожу) тлумачать як ввезення з-за кордону товарів, закуплених в іноземного продавця або призначених для продажу на вітчизняному ринку чи перероблення на території країни [74].

Неоднозначним є трактування імпорту у загальнонаукових джерелах. На думку Новицького В.Є., імпорт товарної продукції передбачає завезення на територію країни товарної маси за відповідно оформленою купівельною

операцією із іншої країни для продажу і споживання продукції на теренах країни-імпортера [49].

Решетняк К.Е. під імпортом розуміє ввезення на територію імпортуючої країни продукції, що виготовлена або підлягає реалізації на території країни-контрагента з метою її використання чи перепродажу. Також автор вважає необхідним зараховувати до імпорту ввезення продукції з «приписних складів» та «вільних зон», операції реімпорту та товари, що перетинають кордон з метою їх перероблення під контролем митних служб. На думку автора, до імпорту слід зараховувати також продукцію, завезену «материнськими компаніями» транснаціональних корпорацій їхнім «дочірнім компаніям» за умови, що обидві локалізовані на території різних країн [69].

На думку Савченко А.Г. імпорт – це сукупність товарної продукції та продукції сервісного характеру, котрі країна-контрагент за попередньою домовленістю купує у країн, що виступають у ролі іноземних партнерів [71].

Шкурупій О. В. терміном «імпорт» називає процес, що передбачає купівлю продукції товарного та нетоварного характеру, виготовленої на території держави іноземного партнера для вжитку або подальшого продажу у територіальних межах країни-імпортера [88].

В свою чергу, Крупка Я.Д. та Назарова І.Я. трактують імпорт як купівлю (у тому числі з оплатою та в негрошовій формі) вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів товарів з ввезенням або без ввезення їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [35].

Змістове наповнення терміну «імпортна операція» також розглядають та удосконалюють представники економічної науки. Так, на думку Тюріної Н. М., імпортні операції є процесом купівлі та перевезення через митний кордон країни товарів іноземного походження з метою реалізації такої продукції на національному ринку або власного споживання імпортером. На думку автора, обов'язковою умовою будь-якої імпортної операції є її правове підтвердження



за допомогою угоди зовнішньоторговельного характеру [79].

На думку Зінь Е.А. імпортна операція – це такий тип операцій, що характеризуються залученням суб'єктом із України із виплатою відповідної грошової компенсації продукції із необов'язковим ввезенням цієї продукції на територіальні землі країни-імпортера, а передбачаючи можливість споживання такого товару суб'єктами різного роду діяльності, що розміщені за кордоном [22].

Козик В. В., Панкова Л. А. та ін. під терміном «імпортні операції» розуміють процес залучення продукції із-за кордону із виплатою відповідної матеріальної винагороди та перетином цією продукцією кордону України з метою внутрішнього використання суб'єктом зовнішньоекономічних відносин на території країни-імпортера або подальшого перепродажу. На думку авторів, імпортна операція не може відбутись без факту перетину продукцією митного кордону країни-імпортера після проведення відповідних законодавчо-визначених процедур [32].

Аналіз літературних джерел ще раз підтверджує, що поняття «імпортна операція» є основною складовою терміну «імпортна діяльність», проте автори часто ототожнюють ці поняття, що на думку Мельник О.Г., Нагірної М.Я. не є зовсім вірним твердженням [52]. Ми теж погоджуємося з вищезазначеною тезою. Імпортна діяльність, на нашу думку, є низкою взаємопов'язаних операцій, що передбачають купівлю товарів чи послуг суб'єктом підприємницької діяльності певної країни у нерезидента із обов'язковим переміщенням матеріальних активів, робіт, послуг через митний кордон з метою надання їх у володіння суб'єкта країни імпортера або ж отриманням послуг закордоном. В свою чергу, імпортна операція є основним складовим елементом імпортної діяльності та передбачає сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом одноразової купівлі продукції, товарів, робіт, послуг у резидента іншої країни для подальшого використання або реалізації з метою отримання прибутків.

Сутність імпорту визначається також факторами впливу на імпортну

діяльність. На основі проведеного аналізу наукових літературних джерел [19, 36, 49] наведено комплексну типологію факторів впливу на імпорتنу діяльність та запропоновано такі класифікаційні ознаки для типології факторів впливу на імпорт з виокремленням різновидів за кожною класифікаційною ознакою:

1. За ступенем заохочення до імпоротної діяльності: фактори, що спонукають підприємство до імпорту, та фактори, що гальмують процес започаткування та/або розширення імпоротної діяльності підприємством. До стимулюючих можна віднести: зростання попиту на імпортовану продукцію на внутрішньому ринку; висока рентабельність продукції на національному ринку; відсутність необхідних комплектуючих чи сировини або кінцевої продукції на внутрішньому ринку; неможливість вирощування чи виготовлення даної продукції через географічні, кліматичні та ін. особливості ринку країни - імпортера тощо.

До факторів, які ускладнюють започаткування підприємством ведення імпорту, можна зарахувати: нестабільність законодавчої бази щодо зовнішньоекономічних операцій; відсутність необхідної інформації щодо попиту на конкретну продукцію тощо.

2. За охопленням середовищем впливу: фактори зовнішнього середовища та фактори внутрішнього середовища. До факторів зовнішнього середовища зараховують: економічну ситуацію в країнах імпортера та контрагентів; політичні обставини тощо. До факторів внутрішнього середовища прийнято відносити: основні цілі та завдання імпоротної діяльності підприємства; інформаційну базу щодо імпорту; ресурсне забезпечення ведення імпоротної діяльності тощо.

3. За ступенем контрольованості: контрольовані, неконтрольовані та частково контрольовані. До контрольованих зазвичай зараховують: цілі імпортно-орієнтованого підприємства; організаційну структуру фірми щодо ведення імпоротної діяльності; передові завдання організації; технологію ведення бізнесу тощо. До неконтрольованих зараховують: споживачів

імпортової продукції; постачальників (контрагентів із-за кордону) сировини (готових виробів); нормативно-правову базу країн-контрагентів тощо. Вагоме значення при такому поділі становить тип ринку, на якому підприємство веде свою діяльність. Якщо ринок має олігополістичне спрямування, то окремі неконтрольовані фактори можуть стати частково контрольованими або ж навіть контрольованими.

4. За часовим лагом дії: фактори, що здійснюють свій вплив на періодичній (тимчасовій) основі та фактори постійної дії.

5. За сферою впливу: фінансово-економічні, маркетингові, управлінські, пов'язані з виробничим процесом, логістичні, соціальні тощо.

6. За ефектом, що спричинює вплив фактору: конструктивні, деструктивні та нейтральні. До конструктивних можна зарахувати фактори, що полегшують ведення імпортової діяльності підприємством (сприяють її функціонуванню), наприклад, зниження імпортового (ввізного) мита; спрощення процедури проходження митного оформлення; зменшення функціонального навантаження на працівників шляхом відкриття на підприємстві відділу зовнішньоекономічної діяльності, що відповідатиме за імпорт товарів тощо. До деструктивних можна віднести чинники, котрі ускладнюють процедури здійснення імпорту: подорожчання виробів на зовнішньому ринку; нестабільність ціни на імпортовані товари; зниження попиту на внутрішньому ринку; зниження фінансової спроможності реальних та потенційних покупців товару тощо. Нейтральні фактори жодним чином не впливають на ведення імпортової діяльності підприємством у короткостроковому періоді, проте у довгостроковому можуть змінити свій вплив та стати конструктивними або ж деструктивними.

7. За рівнем важливості фактори варто поділити на основні та другорядні. До основних зараховують чинники, що значно впливають на імпорту діяльність підприємства та зазвичай мають тривалу дію. До другорядних логічно було б віднести фактори, вплив яких не є значним та якими можна знехтувати у деяких випадках.

8. За механізмом дії фактори доцільно розділяти на прямого впливу та опосередкованої дії. До факторів прямого впливу зазвичай відносять такі фактори: трудові ресурси підприємства, задіяні у механізмі ведення імпортової діяльності; план діяльності фірми тощо. До факторів непрямого (опосередкованого) впливу зараховують: конкурентів підприємства щодо імпортованої продукції; покупців продукції чи послуг ринкової структури; економічну ситуацію в країні тощо.

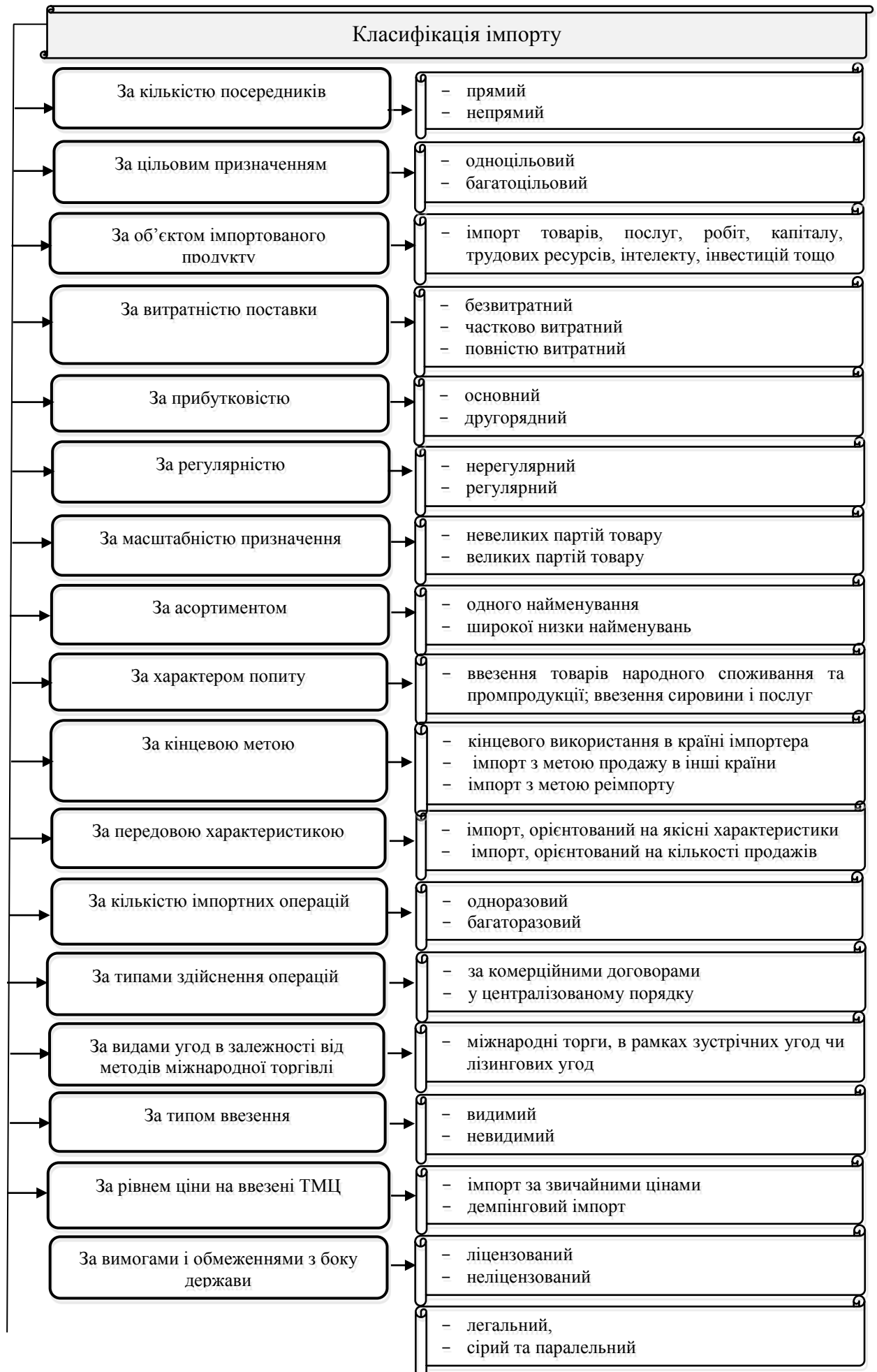
9. За рівнем комплексності об'єкта впливу: фактори одиничного впливу на імпортувальну діяльність та фактори комплексного впливу. До факторів одиничного впливу належать: фактори, що впливають на перевезення імпорто-орієнтованої продукції підприємства; розрахунки між іноземними партнерами; реалізацію продукції, що підлягає імпортуванню тощо. До факторів комплексного впливу можна віднести фактори, що впливають на: кадрове забезпечення підприємства; організаційну структуру ведення імпортової діяльності суб'єкта господарювання; ресурси підприємства тощо.

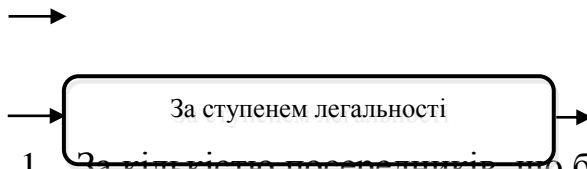
Таким чином, усі вищезазначені фактори сформували сучасне формування імпорту.

## **1.2. Класифікація імпорту для потреб обліку та його основні види**

Дослідження імпортичних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Більше того, становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності. Тому виникає необхідність в узагальненні та систематизації усіх можливих класифікаційних ознак імпортичних операцій, що проведено нами на рисунку 1.1.

Узагальнення наукових досліджень дало змогу виокремити ключові класифікаційні ознаки та систематизувати основні різновиди імпорту:





1. За кількістю посередників, що беруть участь у процесі поставки товарів (послуг, капіталу) до кінцевого споживача, імпорту можна класифікувати на

### Рис. 1.1. Класифікація імпорту

прямий та непрямий. Прямий імпорту відбувається шляхом передавання товарів, робіт чи послуг у безпосереднє використання споживачу. Непрямий передбачає наявність одного або більше посередників, що беруть участь у процесі реалізації продукції, тобто це отримання товарів і послуг у компанії-посередника, що спеціалізується на таких операціях. У випадку непрямого імпорту товар купується вже у резидента країни імпорту, тому ця схема дозволяє спростити і прискорити для покупця отримання товару.

2. За цільовим призначенням: одноцільовий та багатоцільовий. Одноцільова імпортуна діяльність допомагає в досягненні однієї конкретно поставленої цілі, наприклад, реалізації товарів, що не виготовляються на території країни імпортера. Багатоцільовий імпорту має на меті забезпечити виконання кількох цілей: підвищення рентабельності та збільшення обсягів продажу, підвищення конкурентоспроможності підприємства та залучення нових покупців, розширення номенклатурної бази товарів тощо.

3. За об'єктом імпортованого продукту: імпорту товарів, послуг, робіт, капіталу, трудових ресурсів, інтелекту, інвестицій тощо.

4. За витратністю поставки: безвитратний (умова поставки, що передбачає витрати на поставку лише продавця (витрати на поставки входять до первинної ціни продукції, а також відповідальність за збереження цілісності товару під час поставки перекладається повністю на закордонного продавця)), частково витратний (умови, що передбачають витрати продавця і споживача продукції), повністю витратний імпорту (витрати на поставку та відповідальність за продукцію переносяться на імпортера).

5. За прибутковістю (пріоритетністю) імпорту: основний (найбільша частина прибутків), другорядний (незначні прибутки порівняно з іншими продуктами, що імпортує підприємство). Цю класифікацію застосовують до

підприємств, що імпортують понад одне найменування продукції.

6. За регулярністю: нерегулярний (імпортні операції на підприємстві проводяться через нерегулярні проміжки часу) та регулярний (характеризується відносно стабільними часовими лагами між імпортними операціями).

7. За масштабністю: імпорт невеликих партій товару (партії товару, що за своєю сукупною вартістю та кількістю не підлягають сплаті мита: імпорт взірців товару тощо) та великих партій товару.

8. За асортиментом: одного найменування та широкої низки найменувань.

9. За характером попиту: ввезення товарів народного споживання та промислової продукції; ввезення сировини (продукції, яка необхідна для переробки і для виготовлення іншої продукції) і послуг.

10. За кінцевою метою імпорту: кінцевого використання в країні імпортера; імпорт з метою продажу в інші країни; імпорт з метою реімпорту. Реімпорт передбачає подальше повернення раніше ввезених товарів у країну, яка була експортером продукції.

11. За передовою характеристикою: імпорт, орієнтований на якісні характеристики товару; імпорт, орієнтований на кількості продажів тощо.

12. За кількістю імпортних операцій: одноразовий (складається з однієї імпоротної операції, тобто імпорт є одноразовим) та багаторазовий (постійний імпорт: підприємство здійснює багато імпортних операцій).

13. За типами здійснення операцій: за комерційними договорами або у централізованому порядку.

14. За видами угод в залежності від методів міжнародної торгівлі: укладеними на міжнародних торгах, в рамках зустрічних угод або лізингових угод.

15. За типом ввезення: видимий і невидимий. Видимий імпорт - це конкретні товари або сировина, отримані для внутрішнього вживання, перепродажу, переробки; невидима торгівля, тобто обмін без будь-яких матеріальних речей - це обмін послугами, до яких відносяться транспортні, страхові, туристичні послуги, перекази за кордон, комісійні і т.д. (фактично

невидимий імпорт є купівлею послуг у партнера-нерезидента). До категорії невидимого імпорту можна частково віднести і інвестиційний. По суті, це імпорт капіталу, тобто коли компанія або приватна особа, які не є резидентами, вкладають свої кошти в національну економіку.

16. За рівнем ціни на ввезені ТМЦ: імпорт за звичайними цінами та демпінговий імпорт. Суть демпінгового імпорту полягає в тому, що товар ввозиться за ціною значно нижче середньоринкової. Разом з тим, демпінговий імпорт може бути цілком легальним, якщо імпортер має пільги, отримує субсидії або звільненням від сплати мита.

17. За вимогами і обмеженнями з боку держави: ліцензований і неліцензований. Ліцензований імпорт вимагає спеціальних дозволів від контролюючих органів. До ліцензованих товарів відносяться, наприклад, фармацевтичні препарати, хімічні речовини, шифрувальні, копіювальні і записуючі пристрої, дорогоцінні камені і метали і багато іншого. Причому отримати ліцензію на ввезення товарів потрібно до укладення контракту з постачальником. Відповідно, неліцензований імпорт передбачає відсутність обмежень на ввезення товарів.

18. За ступенем легальності: легальний, сірий та паралельний імпорт. Загалом сірий це контрабандний імпорт. Виникнення сірого імпорту зумовлене бажанням зменшення розміру мита, податкових зборів та інших витрат. Імпортери в такому випадку при ввезенні ТМЦ вказують в документах недостовірну інформацію. Наприклад, замість дорогого одягу заявляють сировину для шиття (тканини і фурнітура), замість цілого приладу вказують запасні частини до нього і т.д. Окрім того, при ввезенні сірого імпорту здійснюють махінації із ціною товару, тобто вказують значно нижче середньоринкової; вказують невірно країну походження товару, зокрема змінюють її на ту, щодо якої є більше преференцій. Паралельний імпорт це один формат імпортних операцій, які вважаються незаконними. Суть таких операції полягає в тому, що на територію країни ввозиться товар, на який у постачальника немає права інтелектуальної власності. Наприклад, підприємець



закупив партію фірмовий товару відомого бренду. Цей товар придбаний у фірмовому магазині, тобто не є контрафактним. Однак на територію України такий товар може ввозитись тільки самим виробником або його авторизованим дистриб'ютором. Таким чином, ввозиться товар без фактичного дозволу правласника, тим самим порушуючи виключне право на товарний знак. І ця подія може бути прирівняна до ввезення контрафактної продукції. Звідси товар може бути визнаний контрафактним, конфіскований, а сам імпортер оштрафований.

Як бачимо, тема класифікації імпорту така ж широка як саме його поняття і залежить від способів його здійснення та інших чинників.

Здійснивши класифікацію імпорту можна виокремити такі імпортні операції, які потребують обліку:

- купівля продукції, товарів, робіт, послуг за грошові кошти;
- купівля продукції (товарів) в іноземних продавців на підставі комерційного кредиту;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг на основі домовленості про здійснення бартерних (товарообмінних) операцій;
- ввезення імпортних товарів на територію України в порядку централізованих імпортних закупівель;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг від іноземних партнерів на безкоштовній основі [35].

Усі вищенаведені види операцій з імпорту мають свої особливості та потребують особливих знань для їх обліку.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення здійснення операцій з імпорту в Україні**

Загалом, як ми вже зазначали вище імпортом є купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з вивезенням або без вивезення цих товарів на територію України (включаючи купівлю товарів, призначених для власного

споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами).

В Україні забороняється:

- імпорт або транзит будь-яких товарів, якщо відомо, що вони можуть завдати шкоду здоров'ю, або становлять загрозу життю населення та тваринного світу, або завдадуть шкоди навколишньому середовищу;
- імпорт продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;
- імпорт товарів, які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності. Конкретний перелік товарів, що підпадають під дію цієї статті, затверджуються Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Правове регулювання імпорتنих операцій суб'єктів господарювання здійснюється державою шляхом використання певних заходів, які залежно від характеру та різновиду застосованих прийомів, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», можуть бути поділені на:

- тарифні - засновані на використанні митного тарифу;
- нетарифні - регулювання адміністративного характеру, які не пов'язані з використанням митного тарифу (квоти, ліцензії, субсидії, антидемпінгові заходи, торгові договори тощо).

Застосування тарифних заходів ґрунтується на нормативних положеннях вже згаданого нормативного акту, що регулює порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності, а також Закону України «Про Митний тариф України».

Щодо заходів нетарифного регулювання в наш час існує не менше п'ятдесяти форм та методів нетарифних обмежень.

Регулювання імпорتنих операцій спеціальними нормативно- правовими актами пов'язані із впливом цих операцій на економіку держави і повинно бути спрямоване на забезпечення активного зовнішньоекономічного балансу

України. Для обмеження або заохочення імпорту окремих груп товарів, захисту вітчизняних товаровиробників в Україні запроваджено режим ліцензування, передбачений ст.16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність».

Ліцензія — це оформлений належним чином дозвіл на імпорт певної продукції, товару, іншого майна протягом певного періоду. Залежно від терміну дії, характеру та обсягу товару, щодо якого встановлюється режим ліцензування, імпортні ліцензії поділяються на генеральні та індивідуальні, разові та відкриті. Серед імпортних ліцензій розрізняються також: антидемпінгові, компенсаційні, спеціальні.

Ліцензування і квотування імпорту запроваджуються Україною самостійно в особі її державних органів у випадках, передбачених ч. 5 та ч. 6 ст. 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», у тому числі в разі значного порушення рівноваги за певними товарами на внутрішньому ринку України [65].

По кожному виду товару встановлюється лише один вид ліцензії.

Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Важливим елементом імпортних операцій є самостійне встановлення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності ціни на товар. Однак у закріплених законодавством випадках регулювання ціноутворення при імпортних операціях в Україні здійснюється шляхом встановлення нормативно-правовими актами індикативних, фіксованих або граничних рівнів цін за зовнішньоторговельними угодами.

На територію України дозволяється імпорт лише тих товарів, які за своїми технічними, фармакологічними, санітарними, фітосанітарними, ветеринарними та екологічними характеристиками не порушують мінімальних умов відповідних стандартів, сертифікатів та інших вимог, що діють на території України. При цьому іноземні сертифікати беруться до уваги виключно в разі, коли взаємне визнання таких сертифікатів передбачено

нормами відповідних міжнародних договорів. Підставою для перевезення через митний кордон України продукції певних груп товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності є сертифікат відповідності, виданий уповноваженим згідно з чинним законодавством органом або свідоцтвом про визнання іноземного сертифіката.

У разі відсутності національних стандартів та вимог України на певний товар застосовуються відповідні міжнародні стандарти та вимоги або іноземні стандарти та вимоги, що діють у провідних країнах-експортерах зазначених товарів.

У разі імпорту товарів, які не мають аналогів в Україні, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який здійснює імпорт, або іноземний суб'єкт господарської діяльності, який здійснює експорт, повинен пред'явити сертифікат, що засвідчує відповідність технічних, фармакологічних, санітарних, фітосанітарних, ветеринарних та екологічних характеристик цього товару чинним міжнародним стандартам та вимогам або національним стандартам та вимогам країни, яка є провідною в експорті цього товару.

Технічні, фармакологічні, санітарні, фітосанітарні, ветеринарні та екологічні стандарти й вимоги, а також процедури їх застосування не можуть використовуватись із метою створення нетарифних бар'єрів для здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами цієї діяльності.

Для здійснення регулювання імпортової діяльності держава використовує систему заходів, заснованих на сукупному поєднанні та використанні економічних і адміністративних методів у відповідності до законодавства України. Законодавством України закріплена можливість застосування методів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоторговельної діяльності. Використання обох цих методів відповідає загальносвітовій практиці.

За допомогою митно-тарифного регулювання більшість країн світу вирішують питання не тільки захисту національного виробника та поповнення державного бюджету, але взагалі питання економічної безпеки країни.

Митно-тарифні міри - це сукупність організаційних, економічних та правових заходів здійснюваних в установленому чинним законодавством порядку державними органами і направлених на регулювання зовнішньоторговельної діяльності. В основу реалізації митно-тарифного регулювання закладено застосування митного тарифу.

Застосування тарифних заходів ґрунтується на нормативних положеннях Митного кодексу, Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а також Закону України «Про Митний тариф України».

В Україні відповідно до Митного кодексу України застосовуються такі види мита:

- 1) ввізне мито;
- 2) вивізне мито;
- 3) сезонне мито;
- 4) особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпортний збір.

Розглядаючи структуру митних ставок, можна окреслити, що на даний час найбільш необхідним для економіки України є встановлення митних ставок таким чином, щоб вони відповідали економічним потребам країни, тобто імпорт промислової сировини, має здійснюватися безмитно або за низькими ставками мита, в той час як на напівфабрикати та особливо готові вироби ставки мита повинні суттєво підвищуватись. Протекціоністська функція пов'язана із захистом вітчизняних виробників.

Стягування мита з імпортних товарів збільшує вартість останніх при її реалізації на ринку країни імпортера і тим самим підвищує конкурентоспроможність аналогічних товарів, вироблених національним товаровиробником. Крім того, митні тарифи виконують важливу регуляторну функцію через справляння митних зборів з імпортних товарів, які збільшують їх вартість при реалізації на внутрішньому ринку України. Такі заходи дають можливість підвищити конкурентоспроможність товарів, вироблених національним товаровиробником, та надають можливість йому розвиватися.

Законодавством України чітко визначено, що держава при підвищенні митного тарифу має в обов'язковому порядку враховувати можливі наслідки такого підвищення, особливо на групу товарів, що є стратегічними. Також Уряд України запровадив підвищені ставки мита та акцизу на товари, які не виробляються в Україні. На нашу думку, це суперечить правилам Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (далі – ГАТТ), які передбачають зменшення ставок мита з метою зниження тарифів та усунення інших бар'єрів, що перешкоджають розвитку міжнародної торгівлі, та забезпеченню населення товарами, які не виробляються національними товаровиробниками. У цьому випадку не можна не звернути увагу на застереження, що високі тарифи швидше перешкоджають, ніж допомагають поживленню економіки, тому, на наш погляд, Уряд України особливо в період стагнації економіки має більш ретельно підходити до питання збільшення митних тарифів.

Також, Україна має більш широко застосовувати преференційні ставки мита щодо рішення проблем надходження товарів, які вкрай необхідні для національного товаровиробника, та суттєво впливають на ціноутворення товарів, які виробляються на території України.

Преференційні ставки - це особливі пільгові ставки, які включають звільнення від сплати мита і застосовуються до товарів, які походять з держав, які разом із Україною входять до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, а також при встановленні якогось спеціального преференційного рішення відповідно до міжнародних договорів за участю України. Останнім часом Україна досить активно використовує митні тарифи як інструмент економічної політики країни. У зв'язку з цим варто визначити, що близько 65 відсотків надходжень до державного бюджету від зовнішньоекономічної діяльності забезпечуються митними органами за рахунок митного оподаткування. Левова частина цих надходжень є мито, так середня ставка імпортного мита - 30 відсотків. Це, в першу чергу свідчить, що в Україні відсутні власні джерела забезпечення товарною продукцією споживачів та на досить слабкі позиції на внутрішньому ринку вітчизняних товаровиробників.

Отже, не маючи нормального внутрішнього ринку товарної продукції, та враховуючи слабкі позиції української валюти, неможливо, на наш погляд, стати повноцінним учасником світової торгівлі та досягти ефективності зовнішньоекономічних зв'язків. Тому для України, як країни, що розвивається, політика протекціонізму є одна зі складової зовнішньої політики, але варто пам'ятати, що відповідно до теорії Ліндєрта П.Х., митні тарифи майже завжди знижують рівень добробуту в країнах, що торгують, та частіше всього понижують добробут як країн, що ввозять, так і країн, які експортують товар. Ліндєрт П.Х. зазначає, що ввізні та вивізні тарифи можуть бути повністю виправдані, коли вони є життєво важливим джерелом коштів для фінансування соціальних програм та інвестиційної діяльності. Але, останнім часом дії Уряду України свідчать про те, що ввізні та вивізні тарифи виконують лише функцію формування державного бюджету, який спрямований, на жаль, не на розвиток соціальних програм та інвестиційної діяльності.

Інший метод регулювання імпорتنих операцій, який останнім часом застосовує Україна, у тому числі і відносно країн членів Світової Організації Торгівлі (далі – СОТ), - є нетарифні обмеження.

Нетарифні обмеження (квоти, ліцензії, заборони і т.п.), які використовуються для регулювання експорту, відбуваються у випадках передбачених ст.11, п.2а ГАТТ, тобто у випадку вивозу товарів, які вважаються дефіцитними на національному ринку. А також при експорті товарів у рамках міжнародних товарних угод з метою стабілізації відповідного транснаціонального товарного ринку.

Засоби нетарифного регулювання впливають на товаропотоки та підвищують ціну іноземних товарів, які потрапили на національний ринок, перешкоджають споживанню, збуту іноземних товарів на національному ринку та кількісно обмежують або забороняють ввіз, вивіз товарів. Нетарифне регулювання здійснюється за допомогою спеціальних нормативно-правових актів та спрямоване на забезпечення активного зовнішньоекономічного балансу України.

Так, відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», для обмеження або заохочення імпорту окремих груп товарів, захисту вітчизняних товаровиробників в Україні запроваджено режим ліцензування, квотування. Для захисту національного товаровиробника від субсидованого та демпінгового імпорту, було прийнято цілу низку законів: «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну». На сьогоднішній день державою встановлено наступні заходи нетарифного регулювання переміщення товарів через митний кордон України: квотування; ліцензування; видача дозволів і встановлення заборон; сертифікація; фітосанітарний та ветеринарний контроль; встановлення граничних мінімальних цін; застосування акцизних марок. Квотування, як міра економічної політики, представляє собою введення кількісних і вартісних обмежень ввезення та вивезення товарів на певний термін з окремих видів товарів, країнам або групам країн.

Ліцензування полягає у видачі компетентним центральним органом виконавчої влади дозволу у вигляді документу державного зразка - ліцензії. Ліцензія дає право на ввезення або вивезення товарів, переміщення яких через митний кордон України обмежено. Ліцензування і квотування імпорту запроваджуються Україною самостійно в особі її державних органів у випадках, передбачених ч.5 та ч.6 ст.16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», у тому числі в разі значного порушення рівноваги за певними товарами на внутрішньому ринку України [65].

В той же час варто зазначити, що вважаючи на те, що Україна є членом СОТ, відповідно до ст.11 ГАТТ Україна не має права застосовувати ніякі заборони чи обмеження, крім мит, податків, чи інших зборів, чи то у формі квот, імпорتنих ліцензій. Відповідно до п.255 Звіту Робочої групи з питань вступу України до СОТ, Україна зобов'язалася запроваджувати вимоги щодо ліцензування експорту, інші експортні обмеження або будь -які інші обмеження



у відповідності з правилами СОТ, у тому числі тими, що містяться в статті 10 ГАТТ. Таким чином, дотримуючись положень ГАТТ, Україна зобов'язана не вводити ні які заборони чи обмеження, крім мит, податків, чи інших зборів, чи то у формі квот, імпорتنих ліцензій чи інших заходів, щодо експорту чи продажу на експорт будь-якого товару призначеного для ввезення на територію будь-якої іншої сторони.

Виключенням з зазначеного є заборони чи обмеження експорту, які тимчасово застосовуються з метою попередження чи послаблення критичного дефіциту харчових продуктів або інших товарів, що мають вагоме значення для експортуючої країни. Тому, встановлюючи кількісні обмеження щодо імпорту зерна, Україна як член Світової Організації Торгівлі значно порушує взяті на себе обов'язки члена СОТ.

Хоча Правила СОТ, а саме ст.19-21 ГАТТ, допускають виключення з режиму застосування тарифних і нетарифних обмежень «у випадку надзвичайних заходів щодо імпорту окремих товарів» країни. Саме з посиланням на ці статті Україна обґрунтовує свої рішення щодо кількісного обмеження імпорту деяких товарів, в тому числі і аргументує прийняті рішення щодо квотування вивозу зерна, на меті якого є попередження дефіциту на внутрішньому ринку. У правила ГАТТ ст.11-14 були включені положення, що стосуються кількісного регулювання, відповідно до яких держави повинні були відмовитися від застосування кількісних обмежень; які допускалися тільки з метою «забезпечення зовнішнього фінансового стану та рівноваги платіжного балансу», тобто коли в наявності був платіжний дисбаланс [15].

На даний час, як вказує Уряд України, платіжного дисбалансу між експортом та імпортом в країні немає. Тому, підстав для застосування кількісного обмеження експорту зерна в Україні з цього приводу немає. Але Уряд, спираючись на положення ст.19-21 ГАТТ, запровадив кількісне обмеження та завчасного повідомлення Комітет з сільського господарства СОТ і спираючись на те, що він завчасно повідомив, вважає, що виконав положення передбачені цими статтями.

Раніше сертифікація поширювалася лише на товари, ввезені з метою їх продажу або обміну, але не для використання у власній господарській діяльності. На нашу думку, такі заходи є доцільними вважаючи те, що останнім часом деякі країни імпортери виробляють товари для власних потреб, дотримуючись вимог стандартів, а для експорту в інші країни досить низької якості, які, як свідчать статистичні данні, іноді суттєво впливають на здоров'я людини.

Таким чином, виходячи з вище зазначеного, можна зробити висновки, що заходи щодо регулювання імпорту товарів (продукції) в Україну є однією із складових економічної політики. І ці заходи головним чином базуються на імперативних мірах, які чітко встановлені чинним законодавством України та можуть включати в себе квотування, ліцензування, а також встановлення певних вимог щодо відповідності товару певним нормам, якісним характеристикам і т.д. Але варто зазначити, що уряд України інколи приймає рішення, які суперечать потребам економіки і часу та суттєво впливають не тільки на політичний імідж країни, але й на життєвий рівень громадян.

### **Висновки до розділу 1**

Узагальнюючи теоретичні основи обліку, аналізу і аудиту операцій з імпорту ми дійшли до таких висновків:

1. Дослідженню сутності категорії «імпортна діяльність» присвячено праці багатьох науковців. Зважаючи на те, що в економічних науках операція є частиною цілого процесу або діяльності, можна стверджувати, що будь-яка зовнішньоекономічна операція є частиною такої самої діяльності, тобто імпортна операція є складовою імпортною діяльністю підприємства. Загалом, можна стверджувати, що імпортна операція є основним складовим елементом імпортною діяльності та передбачає сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом одноразової купівлі продукції, товарів, робіт, послуг у резидента іншої країни для подальшого використання або реалізації з метою отримання прибутків.

2. Сутність імпорту визначається також факторами впливу на імпорتنу діяльність. На основі аналізу наукових літературних джерел слід виділити певну типологію факторів впливу на імпорتنу діяльність та запропонувати класифікувати фактори впливу на імпорт за такими ознаками: за ступенем заохочення до імпоротної діяльності, за охопленим середовищем впливу, за ступенем контрольованості, за часовим лагом дії, за сферою впливу, за ефектом, що спричинює вплив фактору, за рівнем важливості, за механізмом дії, за рівнем комплексності об'єкта впливу.

3. Заходи щодо регулювання імпорту товарів (продукції) в Україну є однією із складових економічної політики. І ці заходи головним чином базуються на імперативних мірах, які чітко встановлені чинним законодавством України та можуть включати в себе квотування, ліцензування, а також встановлення певних вимог щодо відповідності товару певним нормам, якісним характеристикам тощо. Але варто зазначити, що уряд України інколи приймає рішення, які суперечать потребам вітчизняного ринку та суттєво впливають не тільки на політичний імідж країни, але й на життєвий рівень громадян.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

#### 2.1. Особливості документування імпорتنих операцій

У сучасних умовах ведення господарської діяльності перед державою та підприємством все гостріше постає питання наявності ефективної та зрозумілої системи документального оформлення імпорتنих операцій. Ефективне управління імпортними операціями неможливе без обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу задач їх документального забезпечення, які вирішуються в системі обліку.

Найперше, система документального оформлення імпорتنих операцій починається зі створення і заповнення первинних документів. Адже, згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення [61]. Тому кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку тільки на його підставі.

Наступним етапом є відображення в бухгалтерському обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає:

- проставлення відповідних рахунків в журналі господарських операцій або, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, - в певній бухгалтерській програмі [40];
- заповнення реєстрів обліку, Головної книги та оборотно-сальдової відомості в національній та паралельно в іноземній валюті.

Далі на основі даних бухгалтерського обліку здійснюється формування управлінської (внутрішньої) звітності для внутрішніх користувачів та зовнішньої звітності підприємства, що подається до певних контролюючих органів залежно від виду діяльності, яку здійснює суб'єкт господарювання.

Визначивши загальний процес документування імпорту, більш детально зупинимось на первинних документах обліку імпорتنих операції, адже саме

первинні документи, в першу чергу, є каналом комунікаційного зв'язку між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, тому повинні забезпечувати дотримання вимог як облікової системи, так і управління діяльністю підприємства.

У вітчизняній практиці не існує єдиного переліку первинних документів, що оформлюються під час здійснення операцій із ввезення товарно-матеріальних цінностей з-за кордону, у зв'язку з цим у своїй діяльності імпортери стикаються з неправильним та невчасним оформленням імпорту.

Як у нормативно-правових, так і у наукових джерелах зазвичай виділяються лише певні документи, які пов'язані з якоюсь ділянкою обліку імпорту. Так, наприклад, відповідно до Митного кодексу документами, які надаються митним органам для підтвердження митної вартості при здійсненні імпорту, є:

1) декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;

2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;

3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);

4) банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;

5) інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

6) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

7) ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

8) страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

Якщо вищеперелічені документи містять розбіжності, які мають вплив на правильність визначення митної вартості, наявні ознаки підробки або не містять всіх відомостей імпортери зобов'язані додатково надати ще такі документи:

- 1) договір (угоду, контракт) із третіми особами, пов'язаний з договором (угодою, контрактом) про поставку товарів, митна вартість яких визначається;
- 2) рахунки про здійснення платежів третім особам на користь продавця, якщо такі платежі здійснюються за умовами, визначеними договором (угодою, контрактом);
- 3) рахунки про сплату комісійних, посередницьких послуг, пов'язаних із виконанням умов договору (угоди, контракту);
- 4) виписки з бухгалтерської документації;
- 5) ліцензійні чи авторські договори покупця, що стосується оцінюваних товарів та є умовою продажу оцінюваних товарів;
- 6) каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс-листи) виробника товару;
- 7) копії митних декларацій країн відправлення;
- 8) висновки про якісні та вартісні характеристики товарів, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, та/або інформацію біржових організацій про вартість товару або сировини.

Якщо ж митний орган має обґрунтовані підстави вважати, що існуючий взаємозв'язок між продавцем і покупцем вплинув на заявлену декларантом митну вартість, імпортер додає ще такі документи:

- 1) виписку з бухгалтерських та банківських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України;
- 2) довідкову інформацію щодо вартості у країні-експортері товарів, що є ідентичними та/або подібними (аналогічними) оцінюваним товарам;
- 3) розрахунок ціни (калькуляцію) [53].

При висвітленні документування імпортерських операцій у наукових джерелах, то найперше автори теж зупиняються на складі первинних

документів, необхідних для митного оформлення. Так, Крупка Я.Д. та Назарова І.Я. зазначають, що для митного оформлення ввезених імпортованих товарів необхідно контролюючим органам подати такі документи, як: картку обліку (акредитації) підприємства; митну декларацію; копію платіжного доручення на передоплату митниці податків, зборів (мита, податку на додану вартість (далі – ПДВ), акцизного податку) та інших платежів; транспортні документи (залежно від виду перевезень - автомобільна (CMR), залізнична, морська, авіанакладна тощо); комерційні документи (рахунок-фактура (invoice), проформа-інвойс (proforma invoice), пакувальний лист); зовнішньоекономічний контракт з доповненнями до нього; довідку про транспортні витрати (залежно від умов постачання); посередницькі договори (за наявності); технічну документацію (в залежності від видів товарів); договір про утилізацію тари. Залежно від кодування імпортованого товару необхідні також дозвільні документи державних контролюючих органів (імпортера), а саме: сертифікати походження; сертифікати якості; сертифікати відповідності; дозволи (відмітки на транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю [35].

Плаксієнко І.В. стверджує, що для підтвердження заявленої митної вартості декларантом подають такі документи:

1. Виписка з реєстру державних контролюючих органів по обліку суб'єктів, що здійснюють операції з товарами.
2. Зовнішньоекономічний договір з усіма доповненнями і специфікаціями (і переклад, якщо він тільки на іноземній мові).
3. Переклад інвойсу (бажано у форматі Excel) і пакувального листа.
4. Залежно від коду товару, дозвільні документи видані відповідними контролюючими органами (сертифікати відповідності, лист на відповідність технічним регламентам, висновки метрологічної служби, дозволу МОЗ, Укрчастотнагляду, СЕС висновки, і т. д.).
5. Детальний опис товару, сфера застосування, принцип дії, матеріал виготовлення, технічні характеристики, креслення, каталоги.

6. Документи для допомоги в підтвердженні митної вартості (свіфтовка з печаткою банку на купівлю валюти у разі передоплати за контрактом, калькуляція виробника з розрахунком ціни, прайс від виробника, висновок експертної організації про ціну товару в поставці).

7. Повідомлення про те, що необхідні митні платежі перераховані.

8. Повідомлення про те, що послуги терміналу сплачені.

9. Копія платіжного доручення про оплату послуг фітосанітарної служби [58].

Більш узагальнену інформацію по документуванню імпорتنих операцій надає Бутинець Ф.Ф., який стверджує, що підставою для обліку імпорتنих товарів та їх руху є документи іноземної фірми-постачальника, транспортно-експедиційних компаній по розвантажувальних і транспортних послугах, документи на послуги по зберіганню товару, розрахункові документи про сплату мита, зборів і податків. Оприбуткування імпорتنих товарів на складі покупця проводиться на підставі приймального акту експертизи торгово-промислової палати. При виявленні недостачі або дефекту товарів приймання не зупиняється, а складається акт реєстрації. У випадку виявлення внутрішньотарної недостачі або невідповідності якості поставленого товару, покупець має право протягом встановленого строку з моменту надходження товару в Україну виставити продавцю претензію. Документом, що підтверджує обґрунтованість претензії, сторони визнають акт експертизи торгово-промислової палати України [6].

Узагальненню та систематизуванню видів первинних документів зовнішньоекономічної діяльності у наукових джерелах теж приділена увага значної кількості авторів, що відображено у таблиці 2.1.

Як бачимо у таблиці 1 класифікація документів є різноманітною та характеризує функціональне призначення документів в системі ведення імпорتنих операцій. Проте немає єдиного підходу до систематизації документального оформлення імпорتنих операцій. Узагальнюючи погляди різних науковців, на нашу думку, найбільш доцільно впорядкувати



документальне оформлення імпорту, виділяючи такі групи первинних документів:

Таблиця 2.1.

### Групування первинних документів зовнішньоекономічної діяльності

№	Групи первинних документів	Автори
1	2	3
1.	Транспортні	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М., Степієнь Б., К. Бялецкі, В. Янушкевич, Римарчик Ю.,
2.	Страхові	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М., Степієнь Б., Бялецкі К., Янушкевич В., Римарчик Ю.
3.	Товаросупровідні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Торгова Л.В., Хитра О.В. Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.,
4.	Митні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Дралін А.І., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.
5.	Технічні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В. Стражева Н.С., Стражева А.В., Чирка Д.М.,
6.	Складські	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.
7.	Банківські	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
8.	Претензійно-арбітражні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В., Дралін А.І., Козік В.В.
9.	По нестачі і псуванню товару	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
10.	Торгівельні (торгівельна фактура, фактура-проформа)	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Степієнь Б., Бялецкі К., Янушкевич В., Римарчик Ю.
11.	Комерційні	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.
12.	Фінансові	Бутинець Т.А., Торгова Л.В., Хитра О.В., Римарчик Ю.

13.	Розрахункові	Дралін А.І., Стражева Н.С., Стражева А.В.
14.	Договірні	Кукуріка О.М., Стражева Н.С., Стражева А.В.

Продовження таблиці 2.1.

1	2	3
15.	Офіційні	Бутинець Т.А.
16.	Ліцензійні	Кукуріка О.М.
17.	Документи за платіжно-розрахунковими операціями	Дралін А.І.
18.	За підготовкою товарів до відвантаження	Торгова Л.В., Хитра О.В.
19.	Свідцтва, сертифікати, посвідчення	Бялецькі К., Янушкевич В.
20.	Статистичні	Римарчик Ю.
21.	Операційно-комерційні	Стражева Н.С., Стражева А.В.
22.	Ветеринарні зовнішньоторговельні	Стражева Н.С., Стражева А.В.

- транспортна документація - коносамент, залізнична вантажна накладна, автомобільна (CMR) і авіаційна транспортна накладна, поштова квитанція, довідка про транспортні витрати;
- страхова документація - страховий поліс, страховий сертифікат;
- комерційна документація - акт наданих послуг, рахунок-фактура (інвойс), рахунок-специфікація, попередній рахунок, проформа-рахунок, консульська рахунок-фактура;
- розрахункова документація - документи, за якими здійснюються розрахунки з імпортерами та контролюючими органами (вексель, акредитив, платіжне доручення (в тому числі на сплату податків, зборів));
- товаросупровідна документація - сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії;
- складська документація - акт приймання товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з вантажами в порту прибуття, додаткова розписка

про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу;

➤ митна документація - митна декларація, довідка про оплату мита, акцизів і зборів;

➤ дозвільна документація - сертифікат про походження; сертифікат якості; сертифікат відповідності; дозволи (відмітки на транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю.

Перелік наведених документів не є вичерпний, тому що підприємства можуть документувати й інші види операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які вимагатимуть відповідного документального оформлення із дотриманням обов'язкових реквізитів.

Найпершим документом, що оформляється між покупцем і постачальником є договір. Зокрема, й Кукуріка О.М. та Стражева Н.С., Стражева А.В. виділяють першочерговий первинним документом у зовнішньоекономічній діяльності договір. Зважаючи на вплив умов зовнішньоекономічного договору на облікове відображення імпортих операцій варто виділяти даний документ як такий, що підтверджує факт виникнення прав та зобов'язань у сторін, та він не дозволяє здійснювати записи в бухгалтерському обліку. Облікове відображення підтверджують інші документи, які складаються безпосередньо під час здійснення господарської операції (рахунки-фактури, акти). Таку особливість договору також розглядали у своїх наукових роботах Романчук К.В., Федькевич Н.В., Чирка Д.М.

Проведений огляд юридичної літератури Чиркою Д.М. показав, що в судовій практиці спостерігаються випадки, коли первинні документи визнаються формою договору [84]. Зокрема, в статті юриста Гарного Д. [14] розглядаються рішення суду, за якими акт приймання-передачі, накладна та акт звірки розрахунків були єдиними доказами досягнення сторонами домовленості та визнавалися формою договорів за здійсненими господарськими операціями. Автор статті звертає увагу на те, що первинні документи визнаються формою договору, якщо сторони операції в належній формі досягли згоди з усіх

істотних умов договору (передбачено ч. 1 ст. 638 Цивільного кодексу України [86]).

На нашу думку, в ході здійснення зовнішньоекономічної операції необхідно обов'язково укласти договір, в якому передбачати всі необхідні умови. В свою чергу, факт виконання або невиконання договору підтверджуватимуть первинні документи, на підставі яких буде здійснюватися облікове відображення імпорتنих операцій.

Щодо форми зовнішньоекономічного контракту, то до 07.08.2020 р. зовнішньоекономічні договори, контракти повинні були відповідати вимогам Наказу Міністерства економіки та євроінтеграції від 09 вересня 2001 року за № 201 «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)». Проте цей документ втратив чинність. Іншого документу, який би встановлював вимоги до даних договорів поки не прийнято. Разом з тим, ми вважаємо, що при укладенні зовнішньоекономічного контракту особливу увагу необхідно звертати на наступне:

- найменування договору (договір купівлі-продажу, поставки, позики, найму тощо), його номер, а також дата та місце укладення контракту;

- преамбула, де зазначаються повні найменування сторін зовнішньоекономічної операції, зазначені у відповідному реєстрі, із зазначенням країни, а також скорочене найменування сторін («Замовник», «Продавець», «Покупець», «Постачальник» тощо), уповноважена особа, від імені якої укладається контракт, і найменування установчих або інших документів, на підставі яких діють органи управління або представники контрагентів при укладенні зовнішньоекономічного контракту;

- предмет зовнішньоекономічного контракту, де зазначається які товари (роботи, послуги) або інші об'єкти цивільних прав один з контрагентів повинен поставити (здійснити) іншому, із зазначенням точного найменування, марки, виду, сорту, зміст послуги або кінцевого результату роботи, чи завершеного об'єкта. Якщо товар (робота, послуга) потребує детальнішої характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) є значною, то такі дані можуть

зазначатися в додатку або специфікації, які мають бути невід'ємною частиною зовнішньоекономічного контракту, про що зазначається у тексті договору. У тексті контракту про виконання робіт (надання послуг) зазначається точний обсяг робіт (послуг) та строк їх виконання;

– ціна і загальна вартість зовнішньоекономічного контракту, де зазначається ціна за одиницю виміру товарно-матеріальних цінностей, їх загальна вартість, вартість виконаної роботи (наданої послуги), що поставляється за договором, крім випадків, коли ціни розраховуються за формулою, і валюта контракту. Якщо поставляються товари різної якості та асортименту, ціна зазначається окремо за одиницю товару кожного сорту, виду, марки. Окремо зазначається загальна вартість товару. В таких випадках ціни можуть бути зазначені в додатку або специфікації, на які робиться посилання в тексті договору;

– умови платежів, що містить умови про валюту платежу, способи, порядок і строки грошових або інших розрахунків та гарантії виконання сторонами зобов'язань з оплати. Тут також може зазначатися, на підставі яких документів здійснюється оплата, передплата та за чий рахунок здійснюється оплата комісій банків;

– термін дії договору, зазначається безстроковий, тобто до повного виконання сторонами зобов'язань або з фіксованою датою завершення дії контракту;

– реквізити сторін, де зазначаються місцезнаходження або місце проживання сторін (адреса, населений пункт, країна), повні поштові і платіжні реквізити (№ банківського рахунка, IBAN, назва та місцезнаходження (місто та країна) банку, SWIFT-код банку) контрагентів договору;

– підписи уповноважених осіб та відбиток печатки (за її наявності).

Окрім того, для дотримання вимог обліку типові зовнішньоекономічні договори повинні містити типові умови поставок, де необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність, що має бути забезпечене у зовнішньоекономічному договорі

постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, знижок чи надбавок. При цьому обов'язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності. Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості.

Узагальнено запропоновані нами обов'язкові реквізити зовнішньоекономічного договору на рисунку 2.1.



**Рис. 2.1. Обов'язкові реквізити зовнішньоекономічного договору**

Зважаючи, на необхідність чіткого дотримання суми договору та строків оплати за поставки вважаємо за доцільне запровадити практику ведення Журналу реєстрації операцій за окремими зовнішньоекономічними договорами, за допомогою якого можна буде слідкувати за дотриманням суми зовнішньоекономічного договору, граничних термінів поставки та оплати (рис.2.2).

**Журнал реєстрації операцій зовнішньоекономічним договором ВБ  
«Мібрук» SRL «Casa Perfecta-Construct» (Republica Moldova)**

**№ 21 від 08.04.2021 р.**

Поставки					Оплата					Загальна сума контракту, вал.
№ документа поставки	Дата поставки	Сума поставки, вал.	Граничні строки поставки		№ документа оплати	Дата оплати	Сума оплати, вал.	Граничні строки розрахунків		
			за контрактом	за законодавством				за контрактом	за законодавством	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
567890	29.04.21	37850	30.06.21	07.04.22	231	08.04.21	37850	07.05.21	07.04.22	37850

Посада, ПІБ, підпис відповідальної особи

**Рис. 2.2. Запропонована форма «Журнал реєстрації операцій зовнішньоекономічним договором»**

Щодо порядку заповнення документів по імпортних операціях загалом варто теж виділити певні особливості, зокрема:

➤ документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, відповідно до Положенням про

документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88;

➤ в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. При обробці первинних документів вказуються вартість у іноземній валюті та її еквівалент, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України (далі – НБУ), що залежить першої події по зовнішньоекономічному контракту – оплати чи надходження товарно-матеріальних цінностей.

## **2.2. Основні аспекти бухгалтерського обліку операцій з імпорту**

Бухгалтерський облік операцій імпорту починається з визначення його завдань. Загалом, до основних завдань бухгалтерського обліку імпортих операцій можна віднести:

- ✓ формування достовірної інформації про витрати на придбання імпортової продукції (первісної оцінки запасів, основних засобів, нематеріальних активів, витрат);
- ✓ формування достовірної інформації для формування цін на реалізацію імпортих товарів, а також товарів, вироблених урахуванням імпортової складової (товарів або послуг);
- ✓ формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними постачальниками та посередниками;
- ✓ формування достовірної інформації про курсові різниці [6].

Імпортих операції в бухгалтерському обліку відображуються в залежності від того до якої з категорій вони відносяться товарів або послуг, в свою чергу як імпортих товари можуть бути ввезені запаси та основні засоби, в якості імпортих послуг отримані послуги, що забезпечують процес товаропросування і впливають на вартість імпортованої продукції, а також так звані основні послуги [43, 44, 46].

Відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку об'єкти основних засобів, запасів та нематеріальних



активів визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Згідно стандартів з метою відображення в бухгалтерському обліку імпортовані об'єкти класифікують таким чином:

– до основних засобів відносяться матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік);

– до запасів – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

– нематеріальними активами вважають немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [6].

Оприбуткування імпортованих товарно-матеріальних цінностей відображають у бухгалтерському обліку проведеннями:

Дт 28 «Товари»,

20 «Виробничі запаси»,

22 «МШП»,

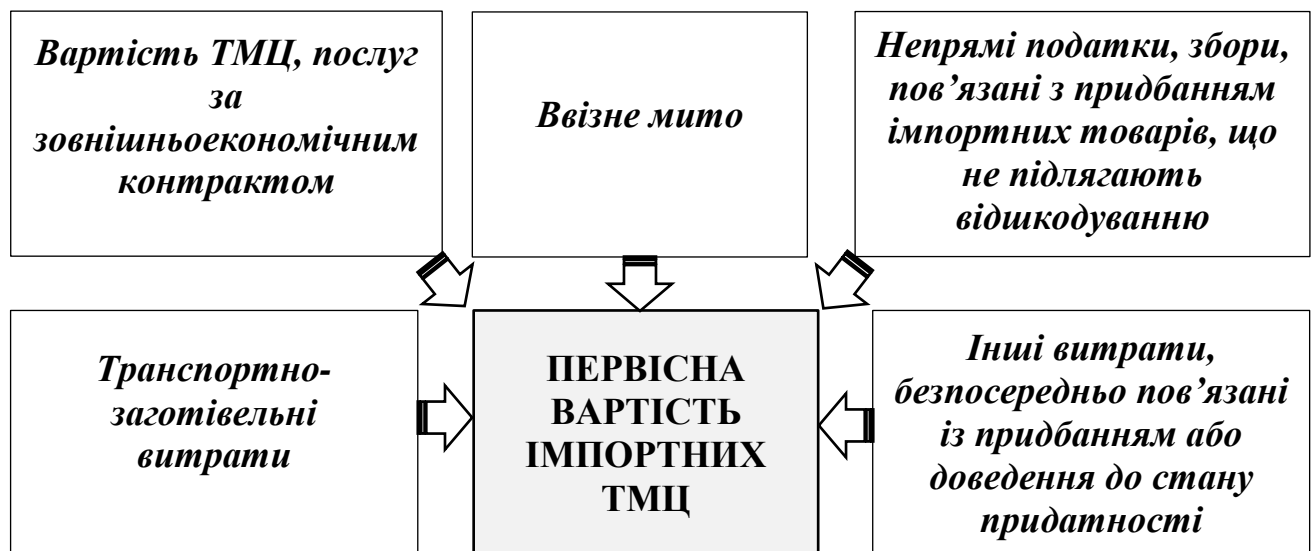
15 «Капітальні інвестиції»

Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Згідно із загальним правилом імпортовані товарно-матеріальні цінності (далі

– ТМЦ) оприбутковують за первісною вартістю. Такою первісною вартістю є собівартість придбаних імпортних ТМЦ, яка складається із фактичних витрат, визначених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) 9 «Запаси» та 7 «Основні засоби».

Складові частини первісної вартості імпортних товарно-матеріальних цінностей визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відображено на рис. 2.3.



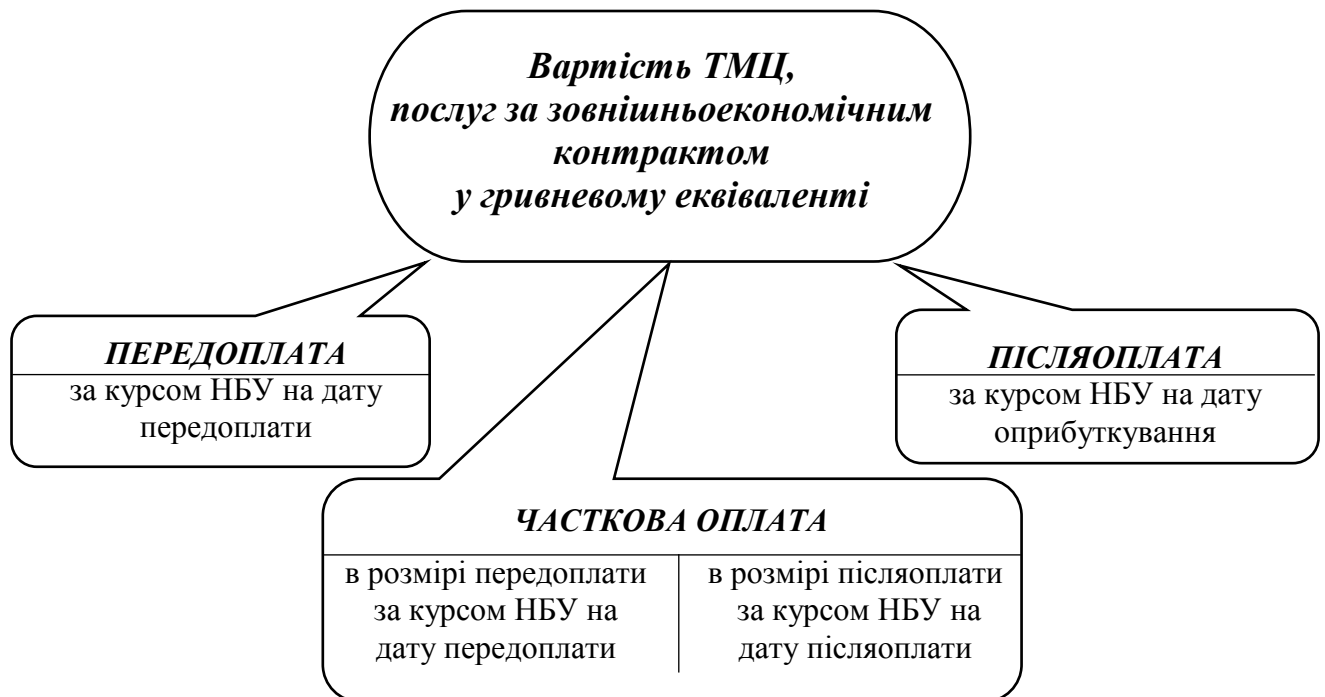
**Рис. 2.3. Складові частини первісної вартості імпортних товарно-матеріальних цінностей**

Як видно з рис. 2.3. до складових первісної вартості імпортних товарів відносять:

*1) Суми, які сплачують згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків.*

Основним складником первісної вартості імпортних товарів є їхня вартість, визначена зовнішньоекономічним договором. Розрахунки за зовнішньоекономічними договорами зазвичай здійснюють в іноземній валюті, а тому під час визначення первісної вартості слід урахувати, яка подія відбулася раніше: оприбуткування товарів чи оплата їх вартості.

Водночас гривневий еквівалент інвалютних витрат визначає НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», а саме п.п. 5–6, якщо була передоплата, то первісна вартість у частині такої передоплати визнають за курсом НБУ на дату передоплати [41], а в частині, не покритій передоплатою, — за курсом НБУ на дату оприбуткування (рис. 2.4.). Далі в разі зміни курсу НБУ первісна вартість товарів не змінюється [33].



**Рис. 2.4. Порядок формування первісної вартості імпортованого товару, вартість якого виражена в інвалюті**

На даний час, важливо чітко розмежовувати формування митної вартості (за Митним кодексом України) і формування первісної вартості товарів (відповідно до НП(С)БО 9). Адже, митна вартість складається з визначених Митним кодексом України витрат, розрахованих за курсом НБУ на дату розмитнення, застосовується лише для митних цілей і зазначається лише в митній декларації. Митна декларація не є підставою для оприбуткування імпортованих товарів, адже відповідно до Митного кодексу України вона за своєю суттю є заявою встановленої форми, у якій особа зазначає митну процедуру, що

підлягає застосуванню до товарів, і передбачені законодавством відомості про товари, умови та способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування такої процедури [53]. До того ж відповідно до трактування Мінфін України в листі від 23.01.2013 р. № 31-08410-07-16/2073 митна декларація є лише документом, який підтверджує розрахунок ПДВ, акцизного податку, мита, інших митних платежів.

Таким чином, первісна і митна вартість одних і тих же ТМЦ різняться і відповідно нарахування податків зборів відбувається зовсім з іншої вартості ніж первісна. Така невідповідність у визначенні первісної вартості та митної вартості товарно-матеріальних цінностей значно ускладнює процедуру їх обліку.

Окрім того, практика визначення первісної вартості імпортованих ТМЦ за різними курсами НБУ залежно від порядковості їх оплати і оприбуткування значно ускладнює їх бухгалтерський облік, оскільки призводить до плутанини. Разом з тим, якщо при визначенні первісної вартості товарно-матеріальних цінностей придбаних за валюту гривневий еквівалент валютних коштів визначається за курсом НБУ на дату сплати авансу, то на нашу думку, порушується один з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, затверджених ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - принцип нарахування, за яким витрати на купівлю ТМЦ визнаються на момент їх виникнення, тобто при надходженні покупцю. Останнім аргументом на перегляд діючої практики формування первісної вартості є те, що митна вартість ввезених матеріальних цінностей визнається за курсом НБУ на дату їх ввезення на митну територію України (розмитнення), тобто за принципом нарахування. На нашу думку, слід внести зміни до валютного законодавства і прийняти за основу для визначення первісної вартості принцип нарахування, тобто визначати гривневий еквівалент по імпортованих ТМЦ за курсом НБУ на дату їх розмитнення, що значно полегшить роботу бухгалтерів і призведе до дотримання основних принципів бухгалтерського обліку.

Запропоновану нами спрощену методику розрахунку та обліку курсових різниць покажемо на прикладі досліджуваного нами суб'єкта господарювання ВБ «Мібрук». У 2021 р. ВБ «Мібрук» здійснювало закупівлю виробничого обладнання, зокрема Лінії по виробництву композитної арматури, у SRL «Casa Perfecta-Construct» (Republica Moldova) вартістю 37850,00 євро. За зовнішньоекономічним договором постачання відбувалося на умовах повної передоплати. Аванс був перерахований суб'єктом господарювання 08.04.2021 р. у повній сумі. Вищезазначене обладнання було отримано та розмитнено 29.04.2021 р. За час здійснення господарської операції курси валют за НБУ становили відповідно 08.04.2021 р. – 33,1388 та 29.04.2021 р. – 33,5260. При розрахунку первісної вартості придбаного обладнання за контрактом за діючою методикою вона становитиме  $(37850,00 * 33,1388)$  1254303,58 грн. З іншого боку, сума податків і зборів стягуватиметься на підставі суми розрахованої з митної вартості, що становитиме  $(37850,00 * 33,5260)$  1268959,10 грн. За запропонованим нами методом сума первісної вартості визначатиметься аналогічно митній. Це призведе до єдиного принципу визначення вартостей і усуне невідповідність між ними, зокрема по зазначеній нами поставці на 14655,52 грн.

### ***2) Суми ввізного мита.***

Ввізне мито встановлюють на товари, що ввозяться на митну територію України. Ставки такого мита встановлені Митним тарифом України та диференціюються залежно від коду УКТ ЗЕД [54].

### ***3) Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єкту господарювання.***

Це суми сплаченого ПДВ, які не включатимуть до податкового кредиту у зв'язку з відсутністю прав на таке включення.

### ***4) Транспортно-заготівельні витрати.***

Під час імпорту товарів покупець може нести різні пов'язані із цим витрати залежно визначені за міжнародними правилами Інкотермс (2020), зокрема: затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-

розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів тощо.

Усі ці витрати на підставі відповідних первинних документів належать до собівартості імпортованих товарів. У разі якщо вартість перевезення (чи інших витрат) указана сукупною сумою, відповідну суму витрат, яку необхідно включити до первісної вартості, слід розподілити між предметами перевезення.

***5) Інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.***

До таких витрат належать:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Окрім того, до них входять витрати на оплату послуг митного брокера, якщо таку вартість можна безпосередньо визначити й «прив'язати» до товарів, що імпортуються.

Своєю чергою, витратами, безпосередньо пов'язаними з придбанням імпортованих товарів, можна вважати плату за виконання митних формальностей. Таку плату здійснюють за виконання митних формальностей митні органи поза місцем їх розташування або поза робочим часом, визначеним для них, за рахунок зацікавлених осіб. Розмір плати встановлено в євро, і справляється вона в гривнях за офіційним (валютним) курсом, установленим НБУ на дату подання митної декларації, а в разі, коли виконання митних формальностей не пов'язано з поданням митної декларації, — на дату фактичної сплати [34].

Як вже зазначалося при придбанні імпортованих товарів виникають курсові різниці. Їх розрахунок залежить від умов здійснення операції: передоплати, післяоплати чи часткової передоплати. Загальний порядок визначення витрат в іноземній валюті у бухгалтерському обліку подано у таблиці 2.2.

При повній передоплаті вартості імпортованих товарів слід керуватися п. 5 НП(С)БО 21, згідно з яким «операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)».

Таблиця 2.2.

### Порядок відображення в обліку витрат в іноземній валюті

№ п/п	Зміст господарської операції	Визначення суми витрат	Дата виникнення права на віднесення до складу витрат
1	Оприбутковано товари покупцем, оплата здійснюється після оприбуткування	Витрати визначаються за курсом НБУ на дату оприбуткування товарів, а у випадку виконання робіт чи надання послуг – дата підписання документів, що підтверджують факт їх прийняття покупцем.	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг
2	Здійснено частковий аванс, після чого частково оплачені товари оприбутковуються у сумі, що перевищує розмір авансу	Витрати складаються: 1. Добуток суми сплаченого авансу та курсу НБУ на дату сплати авансу; 2. Добуток вартості товару, не сплаченого на дату оприбуткування, та курсу НБУ, що діяв на оприбуткування товару	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг
3	Здійснено стовідсоткову передоплату	Витрати визнаються за курсом НБУ на дату сплати авансу	Включаються до витрат у складі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг

Тобто, перерахувавши нерезиденту аванс в іноземній валюті, у підприємства виникає дебіторська заборгованість, гривневий еквівалент якої слід визначити

за курсом НБУ на дату перерахування коштів.

Оскільки вартість товару була попередньо оплачена, то суму такого авансу (попередньої оплати) в інвалюті під час включення до первісної вартості запасів перераховують у гривні із застосуванням курсу НБУ на дату сплати авансу, а не за датою фактичного отримання товарів.

Отже, вартість імпорتنих товарів за зовнішньоекономічним договором в інвалюті під час оприбуткування відображають за курсом НБУ на дату передоплати. Перераховувати таку вартість на дату оприбуткування не слід. Дебіторська заборгованість нерезидента — немонетарна стаття, тому визначати курсові різниці за нею не потрібно.

За умови придбання імпорتنих товарів на умовах післяоплати слід також керуватися згаданим вище п. 5 НП(С)БО 21. Тобто, отримавши від нерезидента товари, у бухгалтерському обліку оприбуткувати їх слід за курсом НБУ на дату здійснення операції (на дату отримання товарів). Після отримання товарів у підприємства виникає кредиторська заборгованість, яка є монетарною статтею. А тому згідно з п.п. 7, 8 НП(С)БО 21 на дату балансу й дату здійснення господарської операції (зокрема на дату перерахування коштів в оплату заборгованості) за нею потрібно визначати й відображати курсові різниці.

Розрахунок курсової різниці здійснюють таким чином:

$$КР = СКЗ \times (К2 - К1) \quad (2.1),$$

де:

КР — сума курсових різниць;

СКЗ — сума кредиторської заборгованості;

К1 — курс НБУ на дату виникнення кредиторської заборгованості або дату балансу (залежно від того, яка подія сталася пізніше);

К2 — курс НБУ на дату визначення курсової різниці (на дату балансу чи на дату розрахунків).

У бухгалтерському обліку курсові різниці відображають залежно від результату такого розрахунку. Якщо результат додатний (тобто курс НБУ



підвищився,  $K2 > K1$ ), його списують на витрати на субрахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці» чи 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць». Коли результат розрахунку від'ємний (тобто курс НБУ знизився,  $K2 < K1$ ), його включають до доходів на субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці». Вибір рахунка (операційний дохід/витрати чи ні) залежить від того, за якою операцією (заборгованістю тощо) визначають такі курсові різниці. Тобто тут головну роль відіграє цільовий характер операції. Коли імпорту товарів здійснюють у межах операційної діяльності, то й курсові різниці мають відображати у складі операційних доходів/витрат.

Отже, якщо першою подією для підприємства є отримання імпортного товару, попередню оплату за який не здійснювали, то договірну вартість імпортованих товарів, виражену в іновалюті, перераховуватимуть у гривні за курсом НБУ на дату оприбуткування таких товарів. Далі у зв'язку зі зміною курсу НБУ сформована в момент оприбуткування імпортованих товарів собівартість коригуванню не підлягає. Тобто — за яким курсом оприбуткували вартість імпортованого товару, за такою вартістю його обліковують на підприємстві.

А ось за кредиторською заборгованістю (яка є монетарною статтею) курсові різниці визначатимуть у загальному порядку. Тобто на дату балансу й дату здійснення розрахунків (дату оплати). Дата балансу визнається це кінець кварталу. Однак суб'єкт господарювання може в наказі про облікову політику визначити, що баланс складається щомісяця. У такому випадку датою балансу буде кінець місяця. Якщо суб'єкт господарювання складає баланс щокварталу, рахувати курсові різниці на кінець місяця не потрібно.

Операція імпорту товарів на умовах часткової передоплати об'єднує дві попередні.

Орієнтиром для відображення такої операції в обліку є п.п. 5 та 6 НП(С)БО 21. Окрім того, за п. 6 НП(С)БО 21 у разі здійснення авансових платежів в іновалюті постачальникові частинами й одержання частинами від

постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Умовно вартість імпортного товару можна поділити на 2 частини:

- оплачена (у сумі перерахованого авансу);
- неоплачена (у сумі вартості товарів, що підлягає оплаті).

Перераховану часткову передоплату відображають за курсом НБУ на дату перерахування такого авансу. Ця заборгованість — немонетарна стаття, а тому курсових різниць за нею далі розраховувати не потрібно.

Неоплачену частину необхідно перерахувати в гривні за курсом НБУ на дату отримання товарів. Окрім того, щодо неоплаченої частини товару в підприємства виникає кредиторська заборгованість, яка є монетарною статтею. А тому за нею на дату балансу й на дату здійснення господарської операції (дату оплати за отримані товари) слід буде розрахувати курсові різниці.

Відображення операцій імпорту ВБ «Мібрук» на рахунках бухгалтерського обліку можна побачити у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### **Кореспонденція рахунків по відображенню імпортних операцій у ВБ «Мібрук»**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
	Перераховано нерезиденту передоплату	371	312
1	Оприбутковано отримані від іноземного постачальника товарно-матеріальні цінності	20, 22, 28, 15	632
2	Сплачено податки і збори під час митного оформлення товарно-матеріальних цінностей	377	311
3	Включено до первісної вартості імпортних ТМЦ сплачені податки і збори, послуги брокера	20, 22, 28, 15	377, 685
4	Віднесено до складу податкового кредиту суму ПДВ (на підставі митної декларації)	641	377
5	Включено до первісної вартості імпортних ТМЦ вартість транспортних послуг по доставці	20, 22, 28, 15	377, 685
6	Перераховано нерезиденту післяоплату	632	312
7	Відображено залік заборгованостей (на суму передоплати)	632	371
8	Відображено позитивні курсові різниці за заборгованістю	632	714, 744

Відображено негативні курсові різниці за заборгованістю	945, 974	632
---	----------	-----

Вищенаведений порядок визначення курсових різниць є досить складним та заплутаним. Як вже зазначалося, ми пропонуємо визначати первісну вартість імпортованих ТМЦ за курсом НБУ на дату їх надходження (розмитнення), в такому випадку значно полегшиться і визначення курсових різниць, адже вони будуть розраховуватися легко як різниця між курсом НБУ на дату надходження та курсом НБУ на дату оплати.

### **2.3. Порядок розрахунку та обліку податків і зборів, пов'язаних з імпортом**

Імпортні операції оподатковуються податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість, акцизним податком, митом і митними зборами.

Увезення товарів на митну територію України відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) є об'єктом обкладення податком на додану вартість. Це означає, що всі імпортні товари обкладають ПДВ (за винятком окремих випадків, коли Податковим кодексом України встановлені пільги щодо такого оподаткування імпорту).

За загальним правилом, датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення [39].

Митне оформлення розпочинається з моменту подання митному органу декларантом або вповноваженою ним особою митної декларації чи документа, який відповідно до законодавства її замінює, і документів, необхідних для митного оформлення, а в разі електронного декларування — з моменту отримання митним органом від декларанта чи вповноваженої ним особи електронної митної декларації або електронного документа, який згідно із законодавством замінює митну декларацію [42].

Засвідчення митним органом прийняття товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів на них до митного оформлення здійснюють шляхом проставляння відбитків відповідних митних забезпечень (у

т.ч. за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації чи документі, який згідно із законодавством її замінює, а також на товаросупровідних і товарно-транспортних документах — у разі їх подання на паперовому носії.

Об'єктом оподаткування імпортованих товарів (робіт, послуг) у ВБ «Мібрук» для податку на додану вартість є їх митна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та акцизного податку за підакцизні товари. У торговельних, заготівельних, оптових, постачальницько-збутових, а також інших підприємствах, які надають посередницькі послуги, об'єктом оподаткування є різниця між цінами реалізації товарів (робіт, послуг) і цінами, за якими вони проводять розрахунки з постачальниками, включаючи суму ПДВ. Основна ставка ПДВ на імпортовані товари ВБ «Мібрук» складає 20 %.

Податок на додану вартість за імпортовані товари розраховують за такими формулами:

а) товари, що підлягають оподаткуванню митом і акцизним податком:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} + \text{М} + \text{А}) \times \text{Спдв} : 100 \quad (2.2)$$

де ПДВ – сума податку на додану вартість;

В – митна вартість, перерахована за курсом НБУ, в національній валюті України;

М – мито;

А – акцизний податок;

Спдв – ставка податку на додану вартість;

б) товари, що підлягають оподаткуванню митом, але не оподатковуються акцизним податком:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} + \text{М}) \times \text{Спдв} : 100 \quad (2.3)$$

в) інші товари:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} \times \text{С}_{\text{пдв}}) : 100 \quad (2.4)$$

Право платника податків на віднесення сум податку до податкового кредиту під час здійснення операцій з увезення товарів на митну територію України виникає на дату сплати ПДВ за податковими зобов'язаннями відповідно до п. 187.8 Податкового кодексу України.

Документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Водночас якщо митна вартість товарів перевищує договірну (контрактну), до податкового кредиту включають уся суму ПДВ, зазначену в митній декларації.

При нарахуванні і сплаті ПДВ з імпорتنих товарів при їх ввезенні на митну територію України здійснюється така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

– при сплаті ПДВ через митні органи –

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;

– при відображенні сплаченого ПДВ у складі податкового кредиту –

Кт 64.1 «Розрахунки за податками»

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Прибуток, отриманий від імпорту товарів, оподатковується згідно з Податковим кодексом України (далі - ПКУ) за встановленими ставками і визначається за даними бухгалтерського обліку, за необхідності скоригованими на суму податкових різниць.

Різниці, які коригують фінансовий результат, — це амортизаційні різниці, різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій [56].

Без коригувань можна визначати прибуток до оподаткування, якщо річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків),

визначений за правилами бухобліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 40 млн грн.

Якщо підприємство з річним доходом не більш ніж 40 млн. грн. прийме рішення не проводити коригування, про це треба зазначити в декларації. Щойно дохід за податковий рік становитиме понад 40 млн. грн., доведеться, починаючи з такого року, під час визначення об'єкта оподаткування застосовувати коригування.

Різниць, пов'язаних із придбанням імпортованих товарів, у Податковому кодексі України не прописано, тож усе, як відображено в бухобліку за такою операцією, так і залишиться.

Прибуток підприємств, що перебувають на загальній системі обрахунку податку, оподатковується за ставкою 18 %. Базою оподаткування є різниця між доходами, одержаними від імпорту, і пов'язаними з ними витратами.

Формула визначення об'єкта оподаткування:

$$\Pi = Д - С - ВП \quad (2.5)$$

де  $\Pi$  – прибуток;  $Д$  – доходи;  $С$  – собівартість;  $ВП$  – витрати періоду.

Витрати, пов'язані з імпортом, поділяються на:

- собівартість: собівартість виготовлених та реалізованих готової продукції, робіт, послуг (матеріальні витрати, виплата заробітної плати співробітникам, амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, інші витрати, що включають, наприклад, купівлю газу); собівартість придбаних та реалізованих товарів (вартість покупки, мито, витрати, пов'язані з доставкою);

- витрати періоду (адміністративні, збутові, інші операційні, фінансові, інші витрати звичайної діяльності).

При нарахуванні і сплаті податку на прибуток з імпортованих товарів на митній території України проводиться така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

Дт 98.1 «Податок на прибуток»

Кт 64.1 «Розрахунки за податками» – при нарахуванні податку на прибуток;

Дт 64.1 «Розрахунки за податками»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті» – при сплаті податку на прибуток [57].

Мито – це податок на товари та інші предмети, які переміщуються (ввозяться, вивозяться) через митний кордон України. Існують такі види мита: ввізне, вивізне, сезонне, особливе.

Кореспонденція рахунків, пов'язана нарахуванням і сплатою мита і митних зборів:

Дт 37.7 - Кт 31.1 – перерахування коштів митним органам для сплати митних платежів;

Дт 64.2 - Кт 37.7 – сплата митних платежів через митні органи;

Дт 20, 22, 28, 15 - Кт 64.2 – включення митних платежів до вартості ТМЦ.

Об'єктом оподаткування для акцизного податку на підакцизні товари є їх митна вартість, перерахована за курсом Національного банку України на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум та митних зборів. Акцизний податок визначають за такими формулами:

а) за твердими ставками:

$$A = H \cdot C_a, \quad (2.6)$$

де А – сума акцизного податку;

Н – кількість ТМЦ у фізичних одиницях виміру;

С<sub>а</sub> – ставка акцизного податку;

б) за ставками у відсотках:

$$A = B \cdot C_a, \quad (2.7)$$

де В – митна вартість у гривнях.

При нарахуванні і сплаті акцизного податку з імпортованих ТМЦ у час їх увезення на митну територію України проводиться така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

– при сплаті акцизного податку через митні органи –

Дт 37.7 - Кт 31.1;

Дт 64.2 - Дт 37.7;

– при віднесенні акцизного податку до вартості імпортованих ТМЦ –

Дт 20, 22, 28, 15 - Кт 64.2.

### **Висновки до розділу 2**

Дослідивши питання організації та методики обліку операцій з імпорту можна зробити такі висновки:

1. Узагальненню та систематизуванню видів первинних документів зовнішньоекономічної діяльності у наукових джерелах приділена увага значної кількості авторів. Вже наведена класифікація документів є різноманітною та характеризує функціональне призначення документів в системі ведення імпортованих операцій. Проте немає єдиного підходу до систематизації документального оформлення операцій з імпорту. Узагальнюючи погляди різних науковців, на нашу думку, найбільш доцільно впорядкувати документальне оформлення імпорту, виділяючи такі групи первинних документів: транспортна документація, страхова документація, комерційна документація, розрахункова документація, товаросупровідна документація, складська документація, митна документація, дозвільна документація.

2. Найпершим документом, що оформляється між покупцем і постачальником по зовнішньоекономічних операціях є договір. Зважаючи на вплив умов зовнішньоекономічного договору на облікове відображення імпортованих операцій варто виділяти даний документ як такий, що підтверджує факт виникнення прав та зобов'язань у сторін, та він не дозволяє здійснювати записи в бухгалтерському обліку. Облікове відображення підтверджують інші



документи, які складаються безпосередньо підчас здійснення господарської операції (рахунки-фактури, акти). Таким чином, на нашу думку, в ході здійснення зовнішньоекономічної операції необхідно обов'язково укласти договір, в якому передбачати всі необхідні умови. В свою чергу, факт виконання або невиконання договору підтверджуватимуть первинні документи, на підставі яких буде здійснюватися облікове відображення імпорتنих операцій.

3. Щодо порядку заповнення документів по імпорتنих операціях загалом, варто теж виділити певні особливості, зокрема: документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, відповідно до Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції (при обробці первинних документів вказуються вартість у іноземній валюті та її еквівалент, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України, що залежить першої події по зовнішньоекономічному контракту – оплати чи надходження товарно-матеріальних цінностей).

4. Діючий на даний час порядок визначення курсових різниць є досить складним та заплутаним. Ми пропонуємо визначати первісну вартість імпортованих товарно-матеріальних цінностей за курсом Національного банку України на дату їх надходження (розмитнення), в такому випадку значно полегшиться і визначення курсових різниць, адже вони будуть розраховуватися легко як різниця між курсом НБУ на дату надходження та курсом НБУ на дату оплати.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ТА АУДИТ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### 3.1. Методичні засади аналізу операцій з імпорту

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні особливе значення має науковий підхід до вивчення окремих аспектів діяльності виробничого суб'єкта господарювання. Як свідчить практика, більшість суб'єктів господарської діяльності розпочинають співпрацювати із закордонними контрагентами без заздалегідь прорахованого механізму та побудованої системи цієї співпраці. Підприємства починають функціонувати у невизначеному для них господарському середовищі не маючи об'єктивного уявлення про перспективи та перешкоди.

Якщо суб'єкт господарювання ставить у своїх стратегічних цілях довгострокове функціонування на зовнішньому ринку, закріплення на ньому своїх позицій, то маркетинговій службі необхідно всебічно обґрунтувати ефективність зовнішньоекономічної діяльності шляхом проведення комплексного аналізу співставленням витрат та доходів при здійсненні відповідних операцій.

Ефективність зовнішньоекономічних операцій багато в чому закладається на етапі їх планування і попередньої підготовки до проведення, а оцінюється шляхом фінансового аналізу.

На стадії організації головною стратегічною проблемою підприємства є вибір сфери діяльності та визначення перспективних проектів в обраній сфері. Ці питання вирішуються за допомогою аналізу інформації, яка міститься у фінансовій звітності і отримується в результаті маркетингових досліджень. Далі - визначення тактичного підходу до розв'язання поставлених завдань. Передусім тут треба враховувати той факт, що вихід на зовнішній ринок завжди є вступом до конкурентної боротьби. Тож ринкові регулятори, поєднуючись із

конкуренцією, створюють єдиний механізм господарювання, який примушує виробника враховувати інтереси і потреби споживача [72].

Реалізація наукового методу фінансово-економічного аналізу зовнішньоекономічних операцій тісним чином пов'язані із сукупністю технічних прийомів, які дають можливість на практиці вивчати питання зовнішньоекономічної діяльності. Крім того, методика фінансово-економічного аналізу зовнішньоекономічних операцій повинна містити в собі такі прийоми й методи, за допомогою яких буде досягнуте рішення основних завдань аналізу (виявлені фактори, що роблять найбільший вплив на економічні показники, розрахована ефективність здійснюваних операцій, визначені оптимальні управлінські рішення, здійснений належний контроль за вірогідністю й законністю операцій підприємства у зовнішній торгівлі).

Основними завданнями аналізу зовнішньоекономічної діяльності є:

- оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань за контрактами з іноземними партнерами;
- характеристика динаміки (розвитку) зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань за контрактами. Виконання вказаної задачі передбачає послідовне або паралельне вивчення оборотності капіталу підприємства, дослідження непрямих витрат на експорт та імпорт товарів, вивчення ефективності зовнішньоекономічних операцій; узагальнення попередніх результатів аналізу за допомогою коефіцієнту віддачі оборотного капіталу, що і дозволить відповісти на питання, наскільки раціонально використано оборотний капітал в процесі зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- оцінка фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємства;
- характеристика фінансового стану підприємства [77].

Джерелами інформації для аналізу господарської діяльності є дані

бухгалтерського і оперативного обліку та звітності [36].

Для проведення аналізу зовнішньоекономічної діяльності слід використовувати методичні підходи, що є найпростішими в застосуванні і дають найбільш ефективні результати обчислень. Такими економіко-статистичними методами є метод порівняння (аналізу рядів динаміки), методи відносних величин, середніх величин, метод обчислення ступеню варіації, метод індексів, а економіко-математичними - метод пропорційного ділення, логарифмічний метод [83].

Об'єктами аналізу зовнішньоекономічних операцій є їх економічні результати, які формуються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів, що відображаються в системі економічних показників:

- ✓ макроекономічні показники зовнішньоекономічної діяльності;
- ✓ економічні результати зовнішньоекономічної діяльності підприємства: обсяги продаж, прибуток, рентабельність, підвищення якості продукції, зниження цін, впровадження нових технологій, завоювання нових ринків, розвиток реклами, маркетингу тощо.

При проведенні економічного аналізу ефективності зовнішньоекономічних операцій на виробничому суб'єкті господарювання основною метою ставиться оцінка власних потенційних можливостей в конкурентній боротьбі на зовнішньому ринку і розробка заходів підвищення конкурентоспроможності та забезпечення максимального прибутку.

Основними елементами економічного аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності повинні бути:

- оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань по контрактах з іноземними партнерами, дослідження ефективності, переваг і недоліків укладання контрактів і договорів;
- аналіз конкурентоспроможності суб'єкта господарювання та конкурентоспроможності продукції і ринку збуту у зовнішньоекономічній діяльності;
- аналіз динаміки (розвитку) зовнішньоекономічної діяльності;

- вивчення раціональності використання ресурсів з метою усунення небажаних відхилень від намічених завдань;
- аналітична оцінка виконання угод і виробничо-фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності; виявлення чинників, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники роботи;
- оцінка результатів господарської діяльності за попередні та поточний роки;
- аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання.

В будь-якому випадку головна мета такого аналізу - підвищення ефективності функціонування даного суб'єкта господарювання і пошук резервів такого зростання [27].

На сьогоднішній день існує багато підходів до визначення ефективності здійснення зовнішньоекономічної діяльності, і вони є схожими, але й в той же час відрізняються в частині визначення конкретних показників та їх групування. Наявність такого різноманіття у підходах до вибору показників, що характеризують ефективність зовнішньоекономічної діяльності, пояснюється відсутністю єдиної методології як до визначення економічної ефективності, так і до методики визначення самих показників.

Способом визначення ефективності зовнішньоекономічної діяльності є обчислення різних показників на основі зіставлення досягнутих економічних результатів із витратами ресурсів на їх досягнення. При цьому, слід зазначити, що в науковій літературі немає єдиного підходу до визначення як самого переліку таких показників, так і методики їх розрахунку, що значно ускладнює її проведення та фактично унеможлиблює узагальнення та порівняння результатів такої діагностики.

Так, наприклад, Гребельник О. П., Шкурूपій О. В., Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. виокремлюють по дві групи показників ефективності зовнішньоекономічної діяльності. До першої групи Гребельник О. П. відносить показники, що характеризують абсолютну величину економічного ефекту і визначаються як різниця між результатом та витратами, а також порівняльні

показники ефективності, які визначаються як відношення результату до витрат відповідно укладених зовнішньоекономічних контрактів. До другої групи відносяться показники, що характеризують доцільність участі підприємства в зовнішньоекономічних відносинах: показники локальної ефективності, які розраховуються з використанням чинних внутрішніх цін; показники загальноекономічної ефективності, які розраховуються на підставі розрахункових цін [18].

Шкурупій О. В. систему показників економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності поділяє на дві групи:

– показники ефекту, які визначаються через абсолютні величини, що мають вартісний вимір та обчислюються як різниця між результатами і витратами;

– показники ефективності, які визначаються на основі віднесення результатів до витрат і, як правило, визначаються у відносних одиницях (відсотках та індексах) [88].

Тюріна Н.М. та Карвацка Н.С. також виділяють дві групи показників – абсолютні та відносні. До числа абсолютних показників відносять обсяги імпорту товарів та послуг, на основі яких визначається динаміка зовнішньоекономічної діяльності та порівняння з попередніми періодами; обсяги накладних витрат на виконання зовнішньоекономічного контракту, зменшення величини яких веде до підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності; кількість та сума рекламаций під час виконання зовнішньоекономічного контракту; кількість задоволених рекламаций. Абсолютні показники дають змогу здійснити загальну оцінку стану зовнішньоекономічної діяльності та проаналізувати її динаміку за відповідний період. Дані про імпорт, як правило, групуються за товарними позиціями та представляються у формі аналітичних таблиць, на основі яких здійснюється розрахунок відносних показників.

До групи відносних показників науковці віднесли такі чинники:

– індекс динаміки імпорту (за вартістю, за фізичним обсягом, за ціною, за

кількістю, за структурою);

- коефіцієнти виконання зобов'язань з імпорту (за вартістю, за ціною, за фізичними обсягами);

- середня тривалість обороту імпорتنих операцій;

- коефіцієнт віддачі коштів імпорتنих операцій [79].

Соркин С. Л. виокремлює три блоки показників, що можуть використовуватися в процесі оцінки та аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства: перший блок характеризує початковий економічний результат; другий – економічний ефект (кінцевий результат в абсолютному вираженні); третій – економічну ефективність (кінцевий результат у відносних величинах) [76].

Слід зазначити, що Вакульчик О. М. та Дубицький Д. П. здійснили спробу узагальнення існуючих показників ефективності імпорتنих операцій, виділивши їх у чотири групи:

- абсолютні показники (обсяг імпорту; обсяг накладних витрат на імпорт; середній залишок коштів; кількість виставлених реклаमाцій; сума рекламацій; кількість задоволених рекламацій);

- відносні показники: індекси, що характеризують динаміку (індекс фізичного обсягу; індекс ціни; динаміка частки світового, європейського ринків; частка зниження витрат, одержана за рахунок використання нових технологій, тощо); коефіцієнти виконання зобов'язань з імпорту (за вартістю; за фактичним обсягом; за ціною; середня тривалість обороту імпортової операції; коефіцієнт віддачі коштів від імпорتنих операцій);

- показники структури (товарна структура імпорту; географічна структура імпорту; структура накладних витрат на імпорт);

- показники ефективності (валютна ефективність імпорту; ефективність імпорту; середня тривалість обороту імпортової операції; коефіцієнт віддачі коштів від імпорتنих операцій; ефективність імпорту) [11].

Такий підхід, на наш погляд, є найбільш оптимальним, оскільки охоплює весь спектр здійснення імпорتنих операцій, а показники можуть

розраховуватися як окремо, так і комплексно залежно від мети розрахунку.

Одним із виділених показників аналізу імпорتنих операцій є показник структури імпорتنих операцій. Поведемо його аналіз за даними досліджуваного суб'єкта господарювання ВБ «Мібрук» у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

### Оцінка структури імпорتنих операцій ВБ «Мібрук» за 2019-2021 рр.

№	Об'єкти імпорту	Вартість у валюті імпорту	Вартість імпорту у гривневому еквіваленті, грн.	Відсоток кожного об'єкта імпорту, %
1.	Пуансон з комплектом пластинок	4600 євро	$(4600,00 * 27,9640(\text{курс})) + 128634,40 * 5\%(\text{мито}) + 24000,00$ (ТЗВ) = 159066,12	9,3
2.	Форма для виробництва виробів з бетону	19800 пол. злотих	$(19800,00 * 6,9672(\text{курс})) + 130582,98 * 5\%(\text{мито}) + 25000,00$ (ТЗВ) = 168479,71	9,8
3.	Лінія по виробництву композитної арматури	37850 євро	$37850,00 * 33,1388(\text{курс}) + 1268959,10 * 5\%(\text{мито}) + 67000,00$ (ТЗВ) = 1384751,54	80,9
	<b>Всього імпортовано ТМЦ</b>		<b>1712297,37</b>	<b>100%</b>
	<b>В т.ч. обладнання</b>		<b>1712297,37</b>	<b>100%</b>

Аналіз структури імпортованих товарно-матеріальних цінностей ВБ «Мібрук» за 2019-2021 рр. свідчить про те, що 100% вартості імпорту даного суб'єкта господарювання займає імпорт виробничого обладнання, що є позитивною тенденцією, оскільки дозволяє розвивати власне виробництво, а не заповняє ринок іноземними товарами. Оцінюючи склад імпортованого виробничого обладнання слід вказати, що найбільшу частку у ньому займає придбана у 2021 р. Лінія по виробництву композитної арматури, завдяки якій виробник планує значно розширити номенклатуру виготовленої продукції.

Що стосується сфери оцінки й аналізу саме економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, то на сьогодні вона є найбільш методично розробленою. Треба відзначити, що імпортні операції характеризується, насамперед, валютною ефективністю та додатковими витратами, з якими стикається суб'єкт господарювання при здійсненні



зовнішньоекономічної діяльності.

Проаналізувавши підходи до визначення ефективності здійснення зовнішньоекономічних операцій, слід сказати, що більшість науковців виокремлюють ефективність імпорتنих операцій та ефективність зовнішньоекономічної діяльності, базуючись на традиційних критеріях визначення ефективності через величину отриманого прибутку. Разом з тим здійснення зовнішньоекономічної діяльності тісно пов'язано з іншими сферами функціонування підприємства, які не мають чіткого фінансового вираження та не знайшли відображення у таких підходах. Вирішенням цього питання стане застосування комплексного підходу до визначення економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності, що дасть змогу визначити вплив таких факторів.

Слід зазначити, що перелічені групи показників не в повній мірі відображають загальний ефект зовнішньоекономічної діяльності підприємства, не дозволяють визначити її доцільність, оскільки не охоплюють процеси оцінки та контролю, які безпосередньо впливають на ефективність здійснення зовнішньоекономічних операцій. На наш погляд, діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна здійснюватися на основі системного підходу, який дає можливість не тільки здійснити повномасштабний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, надавати інтегральні оцінки для порівняння, але й виявити шляхи мінімізації можливих ризиків у майбутньому.

Застосування системного підходу дозволяє здійснити комплексний аналіз будь-якого виду зовнішньоекономічної операції, проте виокремити в чистому вигляді ефективність зовнішньоекономічної діяльності із загального функціонування підприємства доволі складно. Тому для оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання слід брати до уваги та аналізувати загальний фінансово-економічний стан, відносний обсяг зовнішньоекономічних операцій та оцінку ефекту від підвищення (зниження) їх структурної частки в діяльності суб'єкта господарювання.

### **3.2. Оцінка ефективності імпортних операцій суб'єктів господарювання**

Необхідною умовою прийняття рішення про запровадження зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві є її ефективність, яка визначається шляхом зіставлення досягнутого економічного результату з витратами для його одержання. Встановлення рівня ефективності імпортних операцій дає змогу оцінити можливість їх реалізації суб'єктом господарювання на іноземних ринках. Під час реалізації імпортної діяльності показники її ефективності допомагають оцінити негативні тенденції, які є індикатором для прийняття окремих управлінських рішень щодо необхідності корегування поточної діяльності або відмови від неї.

Загалом, ефективністю імпорту є вигідність імпорту, що вимірюється співвідношенням вартості імпортного товару, який реалізується на внутрішньому ринку за внутрішніх цін, до вартості товару за зовнішньоторговельними цінами.

Вітчизняне підприємство, яке закуповує товар у іноземних постачальників, несе певні втрати, зокрема:

- вартість товару;
- транспортні витрати;
- організаційні витрати.

Вартістю товару виступає контрактна ціна імпортованого товару. Витратами на доставку товару від продавця до покупця вважаються транспортні витрати. Організаційними витратами зазначаються витрати підприємства, які забезпечили укладання контракту, митні збори тощо.

Імпортні витрати дорівнюють сумі вартості товару, транспортних та організаційних витрат. Гривневим обсягом реалізації імпортованих товарів називають імпортний дохід [23].

Імпорт товару вважається ефективним, якщо імпортний дохід перевищує імпортні витрати. Потрібно з'ясувати, чи є закупівля товарів у іноземних

постачальників доречною, або ж вигіднішою є закупівля товару на внутрішньому ринку країни. Якщо імпорتنний прибуток перевищує внутрішній прибуток, то імпорт товарів можна вважати вигідним.

Імпортним прибутком називають різницю імпортного доходу та імпортних витрат. Внутрішній прибуток - різниця внутрішнього доходу і внутрішньої вартості товару. Коли ціни на імпортний та аналогічний товар на внутрішньому ринку країни є однаковими, тоді можна вважати, що імпортний дохід прирівнюється внутрішньому доходу, а внутрішня вартість виступає оптовою ціною на цей товар на внутрішньому ринку країни.

При імпорті товарно-матеріальних цінностей для виробництва ситуація дещо ускладнюється. Тоді враховується дохід, одержаний підприємством від використання імпортованих товарно-матеріальних цінностей, і витрати, які пов'язані з їх використанням. В такому разі дохід від виробничих товарно-матеріальних цінностей дорівнює гривневій виручці від продажу продукції, виготовленої з таких матеріальних цінностей. Витратами виробничих товарно-матеріальних цінностей є сума вартості сировини та енергії, робочої сили та витрат на обслуговування.

В разі імпорту не враховуються витрати на збереження товару, його розподіл та реалізацію. За необхідністю вони зараховуються до імпортних витрат. Також ці витрати зазначаються у внутрішніх витратах, а саме у собівартості товару та його внутрішній вартості [87].

На підставі вищезазначених положень розроблено коефіцієнти ефективності імпорту товарів. Сьогодні в науковій літературі існують різні думки щодо класифікації показників, за якими визначається ефективність імпортних операцій [67]. Наприклад, деякі автори вважають, що до показників оцінки ефективності імпортних операцій на підприємствах відносяться показники, зазначені в табл. 3.2.

Отже, в табл. 3.2. були зазначені основні показники для оцінки ефективності імпортних операцій на підприємствах, а саме: валютна ефективність імпорту, економічна (абсолютна) ефективність імпорту,

економічний ефект імпорту та рентабельність імпорту.

Таблиця 3.2.

### Основні показники для оцінки ефективності імпортних операцій

№	Показник	Формула	Коментарі
1.	Валютна ефективність імпорту	$Ев.і = \frac{\sum_{i=1}^n ЦРВі \times КІі}{\sum_{i=1}^n ЦРВі \times Ці}$ <p>де Ев.і - валютна ефективність імпорту; ЦРВі - ціна і-го товару на внутрішньому ринку; КІі - обсяг імпорту і-го товару; Ці - валютна ціна і-го товару.</p>	Базою порівняння слугує валютний курс, хоча й виконується порівняння зі значенням курсу за прямим котируванням.
2.	Економічна (абсолютна) ефективність імпорту	$Ееф.і = Тнф. 1 = ВІв.р. / Ві,$ <p>де Ееф.і - економічна (абсолютна) ефективність імпорту; ВІв.р. - вартість імпортової продукції на внутрішньому ринку; Ві - витрати на придбання імпортової продукції.</p>	Чим більше цей показник переважає одиницю, тим ефективніше є імпортна діяльність для підприємства.
3.	Економічний ефект імпорту	$Ее.і = ВІв.р. - Ві,$ <p>де Ее.і - економічний ефект імпорту; ВІв.р. - вартість імпортової продукції на внутрішньому ринку; Ві - витрати на придбання імпортової продукції.</p>	Вважається, що чим більше значення показника, тим більше підприємство отримує прибутку, а імпорту діяльність можна вважати ефективною.
4.	Рентабельність імпорту	$Рі = Ее.і / Ві,$ <p>де Рі - рентабельність імпорту; Ее.і - економічний ефект імпорту; Ві - витрати на придбання імпортової продукції.</p>	Показує розмір прибутку від реалізації імпорту на 1 грн. витрат щодо його придбання.

Дані показники забезпечують підприємству достовірність та оперативність інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у системі зовнішньоекономічної діяльності.

Аналіз ефективності імпортних операцій потрібно базувати на таких методичних положеннях:

- обчислення елементів витрат і результатів імпортової діяльності в документах оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку;
- зведення витрат і результатів для порівнювання до однакових кількісних одиниць виміру і виключення повторювань;

- дисконтування витрат, доходів та результатів імпортової діяльності організації;
- прирівнювання даних поточного періоду до даних базового періоду для оцінювання поточного стану імпортової діяльності та опрацювання пропозицій щодо поліпшення ситуації, яка склалася в періоді, що аналізується [88].

Під час визначення ефективності імпорту виробничих товарно-матеріальних цінностей основну увагу слід приділити ефективності від залучення у виробництво імпортного устаткування та обладнання. Ця ефективність визначається двома способами. Спосіб, який ґрунтується на моделі порівняльної економічної ефективності (Ееф.і.1):

$$\mathbf{Ееф.і.1 = EA/EI} \quad \mathbf{(3.1)}$$

де Ееф.і.1 - порівняльна економічна ефективність;

EA - економічний ефект від придбання та використання альтернативного варіанта устаткування вітчизняного виробництва;

EI - економічний ефект від придбання та використання імпортного обладнання.

Обов'язковою умовою ефективного імпорту є таке: де Ееф.і.1 > 1. Цей показник дає змогу показати те, у скільки разів імпортна продукція (товар) ефективніша за продукцію, що може бути альтернативною імпортній.

За цим підходом показники економічного ефекту EI і EA за імпортним та альтернативним варіантами оцінюються на основі двох витратних складових, які демонструють ціну споживання товару, таких як ціна придбання товару, яка містить ціну контракту та митні платежі; експлуатаційні видатки за весь період служби товару, а саме вартість затраченої сировини та матеріалів, витрати палива й енергії, ціну ремонтів і запасних частин, заробітну плату працівників. Різниця між показниками ефекту EA та EI показує, який додатковий прибуток матиме імпортер, якщо придбає імпортну продукцію замість альтернативної [18].

Також визначення ефективності імпорту виробничого обладнання, крім витрат, зазначає результатні показники та зводиться до розрахунку показника

(Ееф.і.2), який показує співвідношення обсягу продукції, що випускається протягом деякого періоду на даному устаткуванні, та купівельної ціни імпортного обладнання:

$$\text{Ееф.і.2} = \text{ОП} / \text{Цкуп.і} \quad (3.2)$$

де Ееф.і.2 - ефективність імпорту виробничого обладнання;

ОП – обсяг продукції, який випускається протягом деякого періоду на даному устаткуванні;

Цкуп.і - купівельна ціна імпортного обладнання [1, с. 544].

Ми пропонуємо використання ще одного показника ефективності імпорту виробничого обладнання, зокрема визначення вартісного коефіцієнта зносу і його порівняння з аналогічним показником використання альтернативного варіанта устаткування вітчизняного виробництва.

$$\text{Ееф.і.3} = \text{Цкуп.і} / \text{ОП} \quad (3.3)$$

де Ееф.і.3 - ефективність імпорту виробничого обладнання на підставі визначення вартісного коефіцієнта зносу;

ОП – обсяг продукції, який випускається протягом деякого періоду на даному устаткуванні;

Цкуп.і - купівельна ціна імпортного обладнання

Оскільки у досліджуваного суб'єкта господарювання ВБ «Мібрук» 100 відсотків вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей має виробниче обладнання, проведемо аналіз саме його ефективності у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

### **Аналіз ефективності імпортованого виробничого обладнання ВБ «Мібрук» на прикладі Лінії по виробництву композитної арматури**

№	Об'єкти імпорту	Вартість обладнання, грн.	Орієнтовна продуктивність, м	Ееф.і.2	Ееф.і.3
1.	Лінія по виробництву композитної арматури (імпортована)	1384751,54	5000000	3,61	0,28
2.	Лінія по виробництву композитної арматури (аналог обладнання, що продається на вітчизняному ринку)	9800000,00	3000000	2,68	0,37

3.	Різниця використання імпортованого обладнання та його аналога	264751,54	2000000	0,93	-0,09
----	---	-----------	---------	------	-------

Аналіз ефективності імпортованого виробничого обладнання ВБ «Мібрук» ми провели за діючими і запропонованими нами коефіцієнтами шляхом порівняння імпортованої Лінії по виробництву композитної арматури з аналогічним обладнанням, що продається на вітчизняному ринку. За основу було взято вартість обладнання та його продуктивність. На підставі проведеного дослідження можна стверджувати, що незалежно від того, що імпортоване обладнання є більш вартісним, воно є і більш ефективним, оскільки дозволяє виготовити більшу кількість продукції. Загалом, оцінюючи ефективність імпорту виробничого обладнання через визначення вартісного коефіцієнта зносу слід сказати, що собівартість виготовленої на даному обладнанні продукції буде меншою на 0,09 грн. ніж на вітчизняному аналогу.

Також показник ефективності імпорту виробничого обладнання характеризує фондівдачу та зазначає вартість продукту, яка виробляється на даному устаткуванні, на 1 грн. витрат щодо його придбання. Обов'язково потрібно порівнювати значення цього показника зі значеннями аналогічних показників ефективності використання обладнання вітчизняного виробництва чи іншого обладнання іноземного виробництва. Ефективнішим вважається той варіант, який має більше значення показника фондівдачі.

Український вчений-економіст Гребельник О. поділяє показники для оцінки ефективності імпортих операцій на підприємствах на дві великі групи. Перша група містить показники, які характеризують абсолютну величину економічного ефекту і є різницею між результатом та витратами, а також порівняльні показники ефективності, які характеризуються відношенням результату до витрат контракту; друга група показників містить показники, які характеризують доцільність участі підприємства в зовнішньоекономічних зв'язках підприємств:

- показники локальної ефективності, що розраховуються з використанням чинних внутрішніх цін;

- показники загальноекономічної ефективності, що розраховуються на підставі розрахункових цін [18].

Метою імпоротної діяльності на підприємствах вважають необхідність до залучення іноземних товарів у власному виробництві, тому визначення економічної ефективності імпоротної діяльності на підприємствах допускає застосування показників ефективності імпорту товарів виробничого призначення для власної виробничої діяльності.

### **3.3. Загальні принципи аудиту імпортних операцій**

На організацію проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності суттєво впливають особливості правового регулювання та порядку оподаткування імпортних операцій. До основних таких особливостей зовнішньоекономічної діяльності підприємств належать: по-перше, жорстке регулювання валютних операцій державою; по-друге, процес митного оформлення товарів; по-третє, наявність особливої системи оподаткування імпортних операцій; по-четверте, наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших видах діяльності (курсова різниця, іноземна валюта, податкові векселі та ін.). Аудиторська перевірка формується у послідовності від загального до конкретного або від конкретного до загального. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності суб'єкта господарювання, яке перевіряється.

Мету аудиту експортних та імпортних операцій можна сформулювати як висловлення думки про достовірність бухгалтерського обліку імпортних операцій, правильність їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності [81]. Тому аудитору слід обов'язково враховувати цей аспект під час здійснення перевірки.

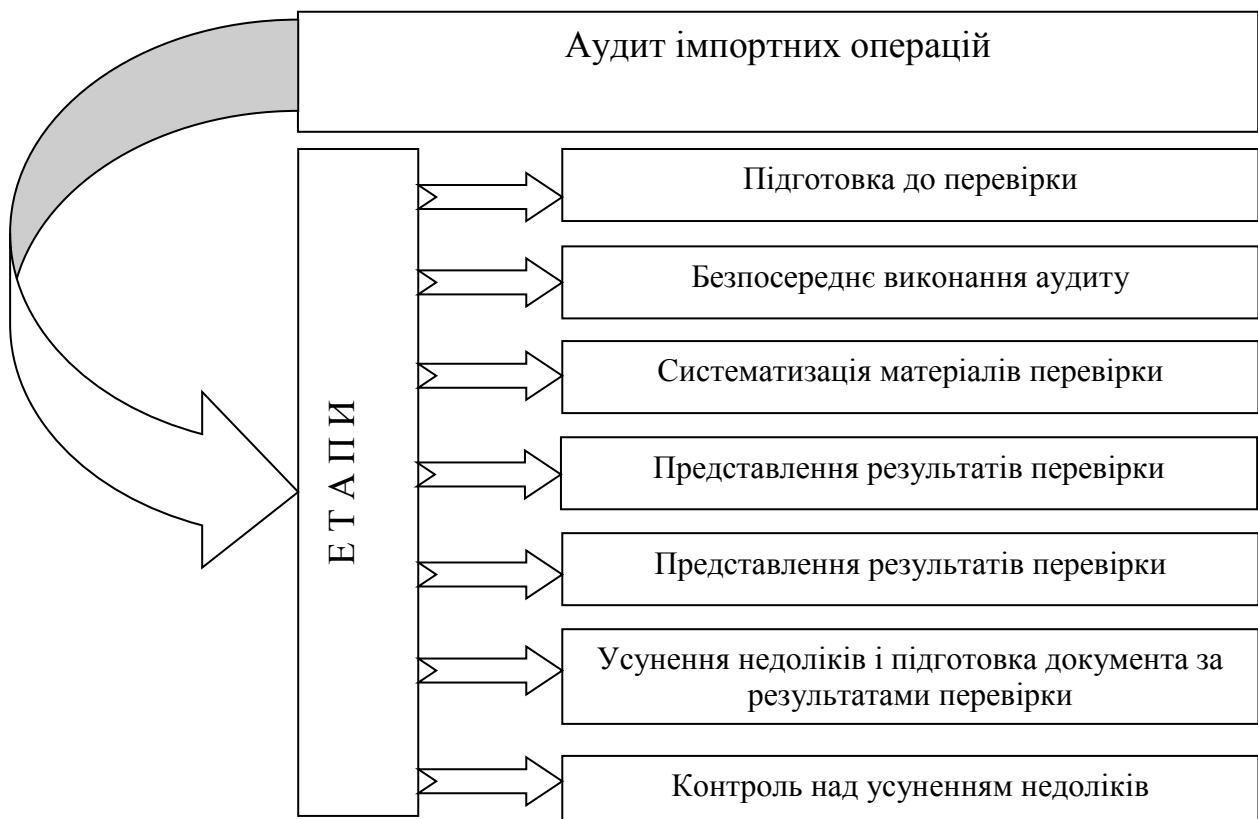
Аудиторський процес під час проведення перевірки імпортних операцій можна поділити на сім послідовних етапів (рис. 3.1.):

1. Підготовка до перевірки, складання плану та програми аудиторської



перевірки операцій з імпорту.

2. Безпосереднє виконання аудиту (організація роботи на місці).
3. Систематизація матеріалів перевірки в аудиторській документації.
4. Складання підсумкових документів із перевірки, їх узгодження і підписання посадовими особами, що здійснюють управління об'єктом.
5. Представлення результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку.
6. Усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків.
7. Контроль над усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.



**Рис. 3.1. Основні етапи аналізу фінансового стану підприємства**

На підготовчому етапі аудиту імпортних операцій потрібно отримати всю необхідну інформацію для загального знайомства з підприємством, у тому числі загальні дані щодо надходження імпорту, дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоторговельними операціями, а також дані щодо

отриманих за імпортом запасів [4].

Значну увагу необхідно приділити правовій експертизі договорів, яким оформлені імпорتنі операції підприємства. При її проведенні потрібно визначити вид зовнішньоторговельної угоди, предмет, суб'єктивний склад і суттєві умови кожного договору. Адже результатом такої експертизи повинна бути загальна оцінка договірної роботи; виявлення особливостей процесу підготовки і затвердження договорів (використання базисних умов поставки Інкотермс із точки зору можливості їх використання згідно з українським законодавством та вигідності їх для українського імпортера [70].

Отже, збираючи загальні відомості щодо виникнення доходів та витрат у процесі обліку та оцінки отриманих за імпортом ТМЦ, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором у ході опитування, спостереження, документальної перевірки при підготовці аудиту.

Також, на підготовчому етапі аудиту крім зазначених дій, аудитору слід оцінити величину аудиторського ризику у цілому і під час перевірки імпортних операцій зокрема. Аудитор повинен визначитись, які методи і підходи він буде застосовувати. Після цього аудитор може починати складати план та програми перевірки імпортних операцій [3].

Найважливішим у разі підготовки загального плану і програми аудиту є попереднє вивчення особливостей системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, опис та оцінка системи внутрішнього контролю [1]. Відомості про систему бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю збирають у результаті аналізу відповідної документації (наприклад тестів системи внутрішнього контролю), з бесід із вищим керівництвом і опитування персоналу зайнятого в цих системах. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку,

можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість аудиторської роботи.

При підготовці загального плану і програми аудиту імпортних операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації. Українська практика аудиту немає чітких інструкцій із визначення суттєвості інформації. Отже, поріг суттєвості помилок для цілей аудиту імпортних операцій має встановлюватись для кожного виду операцій (імпорт, бартер, зустрічна торгівля) в межах 0,2.. .0,5% [2].

Загальний план має містити інформацію щодо складу аудиторської групи з залученням відповідних експертів. Аналіз практики аудиту показує, що до цих проблем доцільно віднести планування управління і контроль якості планування аудиту, а саме: підпорядкованості аудиторів, інструктажу, перевірок старшими роботи молодших: інструктаж усіх членів аудиторської групи щодо їхніх обов'язків, ознайомлення їх із фінансово-господарською (зовнішньоторговельною) діяльністю суб'єкта господарювання, а також із положеннями загального плану аудиту; контроль керівника за виконанням плану та якістю роботи асистентів аудитора за ведення ними робочої документації та належним оформленням результатів аудиту; роз'яснення керівником аудиторської групи методичних питань пов'язаних із практичною реалізацією аудиторських процедур; документальне оформлення особливої думки члена аудиторської групи (виконавця) під час виникнення розбіжностей в оцінці того чи іншого факту між керівником аудиторської групи та її рядовими членами.

У разі проведення фізичної перевірки аудитор повинен впевнитись, чи підприємство здійснює імпорт товарно-матеріальних цінностей, на які встановлені певні обмеження (квоти) згідно з отриманими ліцензіями. Крім того, аудитор повинен перевірити наявність дозволів на здійснення імпорту окремих видів продукції у відповідності до існуючої дозвільної системи України. Ознайомившись з переліком товарів за товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності, застосовуючи прийом сканування аудитор

формує список товарів, які підпадають під дію дозвільної системи та під режим квотування і ліцензування. Результати такого обстеження необхідно оформити відповідним робочим документом.

Для перевірки порядку здійснення розрахунків у іноземній валюті доцільно надіслати іноземним дебіторам лист-запит із проханням підтвердити чи назвати суму заборгованості, а також підтвердити чи назвати дату її виникнення. Відмінність такого листа- запиту від стандартного полягає у наявності такого реквізиту як дата виникнення (а за необхідності й посилання на первинний документ) дебіторської заборгованості.

Утім, досліджуватись повинні всі види дебіторської заборгованості (сплата авансів іноземним транспортним організаціям-перевізникам міжнародних вантажів, страховим компаніям, брокерським та іншим посередницьким фірмам), суцільним способом. Інші види заборгованості можуть вибірково підтверджуватись аудитором. Отримані відповіді на запит аудитором узагальнюються, а результати оформляються відповідним робочим документом. Адже в узагальнюючому документі доцільно відобразити дебіторську заборгованість за видами операцій.

На основному етапі аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду, аудитор здійснює конкретні аудиторські процедури щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, а також запасів що надійшли за імпортом у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності.

Так, визначаючи повноту інформації щодо імпортованих запасів, аудитору необхідно впевнитись, що всі товарно-транспортні документи, які підтверджують надходження запасів, включені до звітів матеріально-відповідальних осіб та відображені у бухгалтерському обліку.

За принципом належності аудитор зобов'язаний переконатись, що всі товари, які надійшли за імпортом та відображені у складі активів дійсно належать підприємству при правильному застосуванні правил Інкотермс і пов'язана з цим оплата включена до складу дебіторської заборгованості (за товарами, що фактично не належать суб'єкту господарювання, але оплата за які

фактично здійснена). Крім того необхідно впевнитись, чи не було платежів за кордон, які незаконно здійснені та можуть розглядатись як незаконне вивезення валюти за кордон України, а також з'ясувати чи не було платежів, які незаконно привласнені, або віднесені до іншого фінансового періоду.

Перевіряючи правильність оцінки доходів та витрат аудиторю необхідно проконтролювати, чи правильно вони були оцінені відносно до встановленої облікової політики та методологічних засад формування доходів та витрат викладених у НП(С)БО 16 «Витрати» та у НП(С)БО 15 «Доходи», а при оцінці імпортованих ТМЦ - у правильності відображення їх вартості згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 9 «Запаси».

Особливу увагу аудитор повинен приділити оцінці монетарних статей балансу, що пов'язані з імпортними операціями і підлягали перерахунку у зв'язку зі зміною курсу іноземних валют, а також включення цих сум до інших операційних доходів та витрат.

Щодо наступного критерію оцінки - правильності відображення аудитор перевіряє правдивість, точність відображення на дату складання бухгалтерської звітності доходів, витрат, дебіторської заборгованості у балансі, у звіті про фінансові результати та примітках. Адже слід впевнитись у правильності ведення поточних облікових реєстрів, які у нових умовах ведення обліку, підприємства можуть визначатись самостійно, наприклад, книги (відомості) обліку продажу товарів, робіт, послуг; книга обліку дебіторів.

Аудит імпортних операцій є одним із об'єктів аудиторської перевірки усієї господарської діяльності суб'єкта господарювання. Як вже зазначалось, основним завданням аудиторської перевірки є підтвердження достовірності фінансової звітності. Адже фінансова звітність вважається надійною та об'єктивною, якщо вона не містить суттєвих помилок. Тобто, судження аудитора про систему бухгалтерського обліку та фінансову звітність має містити уявлення про відповідність системи бухгалтерського обліку законодавчим і нормативним вимогам. Фундаментальним принципом бухгалтерського обліку є застосування бухгалтерських стандартів (положень)

до суттєвої інформації [2]. А це свідчить про те, що при аудиті імпорتنих операцій аудитор має визначитись чи містить фінансова звітність суттєві помилки при відображенні цих операцій (помилки у відображенні доходів та витрат, дебіторської заборгованості та інших статей).

Викривлення певного факту у разі здійснення імпорتنих операцій у фінансовій звітності може бути кількісно несуттєвим, але давати привід для його висвітлення. Так, нелегітимна зовнішньоторговельна операція є суттєвою не через свій абсолютний чи відносний розмір, а внаслідок своєї незаконності. Отже, аудитор повинен прийняти рішення, коли помилка, неефективність контрольної системи клієнта, порушення закону, чи порядку ведення обліку і звітності, чи їх комбінація при здійсненні імпорتنих операцій стають суттєвими в межах фінансової звітності та впливають на вибір виду аудиторського висновку.

Збираючи загальні відомості щодо оцінки імпортованих товарно-матеріальних цінностей, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором, або його асистентом у ході опитування, спостереження, документальної перевірки у разі підготовки аудиту. Вищенаведений стандартний перелік може використовуватись аудиторською фірмою при аудиті імпорتنих операцій і доповнюватись аудитором із урахуванням специфіки клієнта.

Наступним важливим кроком аудитора є оцінка надійності системи внутрішнього контролю імпорتنих операцій. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта дасть можливість аудитору розробити план аудиту, визначити кількість, види та обсяг аудиторських процедур.

Найважливішим при підготовці загального плану і програми аудиту є попереднє вивчення особливостей системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, опис та оцінка системи внутрішнього контролю. Відомості про систему бухгалтерського обліку і системи

внутрішнього контролю збирають у результаті аналізу відповідної документації, з бесід з вищим керівництвом і опитування персоналу зайнятого в цих системах. Детальність опису системи обліку і контролю залежить від розмірів та складності цієї системи та від того, чи планує аудитор використовувати засоби контролю клієнта як джерела своїх висновків. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість аудиторської роботи. При підготовці загального плану і програми аудиту імпорتنих операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації [2].

Для визначення якості стану внутрішнього контролю та обліку розрахунків з іноземними постачальниками, зазвичай, вдаються до опитування, що дозволяє у досить короткий термін скласти перше враження про даний об'єкт, а так само оцінити загальний стан обліку операцій, найбільш вразливі місця в системі обліку розрахунків і визначити подальший напрямок перевірки. Тест аудитора для перевірки стану системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками розроблений для ВБ «Мібрук» представлений в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

**Оцінка системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками ВБ «Мібрук»**

№ з/п	Фактори	Можлива оцінка		Оцінка
		Критерії	Бали	
1	2	3	4	5
Загальні організаційні аспекти				
1	Затвердженими внутрішніми нормами встановлена схема проведення та відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту із зазначенням підрозділів, що беруть у них участь, зав'язків і підпорядкованості між ними	Так	1	1
		Ні	0	

2	У суб'єкта господарювання розроблена договірна політика	Так	1	
		Ні	0	0
3	Чи є договори на імпорт ТМЦ (виконання робіт, послуг)	Так	1	1
		Ні	0	
4	Чи правильно оформлені договори на постачання ТМЦ	Так	1	1
		Ні	0	
5	Чи встановлені дата і причина виникнення дебіторської (кредиторської) заборгованості	Так	1	1
		Ні	0	

Продовження таблиці 3.4.

1	2	3	4	5
6	У суб'єкта господарювання розроблені і затверджені схеми організаційної структури окремих підрозділів із зазначенням посадових осіб і підпорядкованості	Так	1	1
		Ні	0	
7	Розроблено та затверджено графік документообігу із зазначенням термінів обробки і контролю документів	Так	1	1
		Ні	0	
8	Чи є заборгованість з терміном позовної давності, що минув	Так	1	1
		Ні	0	
9	Чи правильно списувалася прострочена дебіторська (кредиторська) заборгованість	Так	1	1
		Ні	0	
10	Вживалися заходи до стягнення дебіторської заборгованості	Так	1	
		Ні	0	0
11	Чи проводилася інвентаризація розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	
Розподіл функцій і відповідальності				
12	Розроблені та затверджені посадові інструкції для працівників відділу закупівель, бухгалтерії та служби внутрішнього контролю	Так	1	1
		Ні	0	
13	Встановлено коло осіб, відповідальних за імпорт	Так	1	1
		Ні	0	
14	Перелік посадових обов'язків і відповідальності доведений до відома кожного виконавця	Так	1	1
		Ні	0	
Внутрішній контроль				
15	Уповноваженими співробітниками бухгалтерії здійснюється подальший контроль правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій з постачання та наявності первинних документів	Так	1	1
		Ні	0	
16	Процедури внутрішнього контролю за проведенням та відображенням у бухгалтерському обліку операцій з придбання ТМЦ та розрахунків з іноземними постачальниками здійснюються за напрямками:			
16.1	контроль повноти відображення операцій в обліку та дотримання графіка документообігу	Так	1	1
		Ні	0	
16.2	контроль дотримання встановленого порядку санкціонування проведення операцій та відображення їх в обліку	Так	1	1
		Ні	0	
16.3	контроль правильності складання бухгалтерських проведення і своєчасності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку	Так	1	1
		Ні	0	
16.4	арифметична перевірка правильності бухгалтерських записів, у тому числі правильність перенесення з попереднього періоду вхідних залишків та виведення вихідних залишків	Так	1	1
		Ні	0	
16.5	контроль юридичної грамотності при укладанні договорів з іноземними постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	



16.6	контроль правильності оформлення первинних документів	Так	1	1
		Ні	0	
17	Чи функціонує служба внутрішнього контролю організації: коло повноважень, наданих співробітникам служби внутрішнього контролю, і періодичність перевірок, що проводяться дозволяють ефективно здійснювати контрольну функцію за проведенням та відображенням в обліку операцій з постачання імпорту	Так	1	1
		Ні	0	
18	Результати перевірок ретельно документуються	Так	1	
		Ні	0	0

Продовження таблиці 3.4.

1	2	3	4	5
19	За підсумками усунення недоліків складаються відповідні акти і представляються керівництву	Так	1	1
		Ні	0	
Оцінка використовуваного програмного забезпечення				
20.1	Використовувана ліцензована бухгалтерська програма	Так	1	1
		Ні	0	
20.3	Наявність паролів	Відсутні	0	
		Є один пароль	1	
		Паролі встановлені на всіх рівнях	2	2
20.4	Наявність антивірусних програм	Відсутні	0	
		Перевірка проводиться не регулярно	1	1
		Перевірка проводиться регулярно	2	
20.5	Дані електронного обліку дублюються на випадок втрати або знищення	Ні	0	
		Частково	1	1
		Повністю	2	
20.6	Рівень комп'ютерної грамотності користувача	Низький	0	
		У межах необхідного	1	1
		Високий	2	
20.7	Наявність спеціаліста, який відповідає за безпеку інформації	Відсутній	0	0
		Є фахівці	1	
Разом кількість балів				27
Максимально можлива кількість балів				38
Оцінка надійності системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками				71%

За даними тестування рівень організації внутрішнього контролю за розрахунками з іноземними постачальниками, складає 71%. У цілому, можна відзначити, що система внутрішнього контролю ВБ «Мібрук» щодо розрахунків з іноземними постачальниками організована раціонально. Проте необхідно приділити увагу оформленню первинних документів, а так само підвищити ефективність служби внутрішнього контролю.

Далі здійснюється оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками. На нашу думку, таку оцінку необхідно проводити використовуючи запропонований нами тест перевірки стану бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками представлений на прикладі ВБ «Мібрук» в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

**Оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками ВБ «Мібрук»**

№ з/п	Фактори	Можлива оцінка		Оцінка
		Критерії	Бали	
1	Розроблено чи на підприємстві посадова інструкція бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	0
		Ні	0	
2	Чи є підпис бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками, що підтверджує ознайомлення з посадовою інструкцією	Так	1	0
		Ні	0	
3	Освіта бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Середня спеціальна	1	2
		Вища	2	
4	Стаж роботи бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Менше 2 р.	1	2
		Від 2 до 10 р.	2	
		Понад 10 р.	3	
5	Чи встановлений порядок списання дебіторської та кредиторської заборгованостей термін позовної давності за якою минув	Так	1	1
		Ні	0	
6	Створюється чи резерв по сумнівних боргах	Так	1	0
		Ні	0	
7	Розроблено та затверджено чи графік документообігу з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	0
		Ні	0	
8	Чи проводиться інвентаризація розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	
9	Чи забезпечується ведення аналітичного обліку по кожному постачальнику	Так	1	1
		Ні	0	
10	Чи застосовуються уніфіковані форми первинної документації	Так	1	1
		Ні	0	
11	Заповнюються чи всі обов'язкові реквізити?	Ні	0	2
		Частково	1	
		Так	2	
12	Документи складаються у день здійснення операції	Так	1	1
		Ні	0	
13	Чи всі машинні документи роздруковуються	Не друкуються	0	2
		Не всі	1	
		Всі	2	
14	Чи проводиться нумерація первинних документів	Так	1	1
		Ні	0	
15	Чи фіксуються документи (рахунки-фактури (інвойси), митні декларації) у журналах реєстрації	Ні	0	1
		Частково	1	

		Так	2	2
16	Відзначається наявність великої кількості, виправних записів, нестандартних проводок	Так	0	
		Ні	1	1
17	Чи застосовуються програми автоматизації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	
Разом кількість балів				18
Максимально можлива кількість балів				30
Оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками				60%

За даними тестування рівень системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками ВБ «Мібрук» складає 60%. У цілому, можна відзначити, що система бухгалтерського обліку у суб'єкта господарювання щодо розрахунків з іноземними постачальниками організована раціонально.

Загалом, окрім вищенаведених тестів система оцінки містить значну кількість інших способів перевірки.

### Висновки до розділу 3

Проведені дослідження аналізу і аудиту імпортних операцій дали змогу сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. На наш погляд, діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна здійснюватися на основі системного підходу, який дає можливість не тільки здійснити повномасштабний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, надавати інтегральні оцінки для порівняння, але й виявити шляхи мінімізації можливих ризиків у майбутньому. Застосування системного підходу дозволяє здійснити комплексний аналіз будь-якого виду зовнішньоекономічної операції, проте виокремити в чистому вигляді ефективність зовнішньоекономічної діяльності із загального функціонування підприємства доволі складно. Тому для оцінки ефективності зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання слід брати до уваги та аналізувати загальний фінансово-економічний стан, відносний обсяг зовнішньоекономічних операцій та оцінку ефекту від підвищення (зниження) їх структурної частки в діяльності суб'єкта господарювання.

2. Найпершим важливим кроком аудитора при аудиті імпортної діяльності є оцінка надійності системи внутрішнього контролю імпортних

операцій. Вона дає можливість розробити план аудиту, визначити кількість, види та обсяг аудиторських процедур. Для визначення якості стану внутрішнього контролю та обліку розрахунків з іноземними постачальниками, зазвичай, вдаються до опитування, що дозволяє у досить короткий термін скласти перше враження про даний об'єкт, а також оцінити загальний стан обліку операцій, найбільш вразливі місця в системі обліку розрахунків і визначити подальший напрямок перевірки. Для перевірки стану системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками у ВБ «Мібрук» розроблений нами тест аудитора. За даними тестування рівень організації внутрішнього контролю за розрахунками з іноземними постачальниками досліджуваного суб'єкта господарювання, складає 71%. Це свідчить про те, що система внутрішнього контролю ВБ «Мібрук» щодо розрахунків з іноземними постачальниками організована раціонально. Проте необхідно приділити більше уваги оформленню первинних документів, а також підвищити ефективність служби внутрішнього контролю.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі здійснено дослідження теорії, методики та організації обліку, аналізу та аудиту операцій з імпорту з поданням рекомендацій щодо їх удосконалення. За результатами проведеного дослідження сформовано наступні висновки:

1. Дослідженню сутності категорій «імпорт», «імпортна діяльність» та «імпортна операція» присвячено праці багатьох науковців. Аналіз літературних джерел підтверджує, що поняття «імпортна операція» є основною складовою терміну «імпортна діяльність» або «імпорт», проте автори часто ототожнюють ці поняття, що на нашу думку не є зовсім вірним. Імпортною діяльністю слід вважати низку взаємопов'язаних операцій, що передбачають купівлю товарів чи послуг суб'єктом підприємницької діяльності певної країни у нерезидента із обов'язковим переміщенням матеріальних активів, робіт, послуг через митний кордон з метою їх надання у володіння суб'єкта країни імпортера або ж отримання послуг закордоном. В свою чергу, імпортна операція є основним складовим елементом імпортової діяльності та передбачає сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом одноразової купівлі продукції, товарів, робіт, послуг у резидента іншої країни для подальшого використання або реалізації з метою отримання прибутків.

2. Дослідження імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Більше того, становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності. Тому виникає необхідність в узагальненні та систематизації усіх можливих класифікаційних ознак імпорту, серед яких виділено: за кількістю посередників, за цільовим призначенням, за об'єктом імпортованого продукту, за витратністю поставки,

за прибутковістю (пріоритетністю) імпорту, за регулярністю, за масштабністю, за асортиментом, за характером попиту, за кінцевою метою імпорту, за передовою характеристикою, за кількістю імпорتنих операцій, за типами здійснення операцій, за видами угод в залежності від методів міжнародної торгівлі, за типом ввезення, за рівнем ціни на ввезені ТМЦ, за вимогами і обмеженнями з боку держави, за ступенем легальності.

3. Законодавством України чітко визначено, що держава при підвищенні митного тарифу має в обов'язковому порядку враховувати можливі наслідки такого підвищення, особливо на групу товарів, що є стратегічними. Уряд України запровадив підвищені ставки мита та акцизу на товари, які не виробляються в Україні. На нашу думку, це суперечить правилам Генеральної угоди з тарифів і торгівлі, які передбачають зменшення ставок мита з метою зниження тарифів та усунення інших бар'єрів, що перешкоджають розвитку міжнародної торгівлі, та забезпеченню населення товарами, які не виробляються національними товаровиробниками. Розглядаючи структуру митних ставок, слід сказати, що на даний час найбільш необхідним для економіки України є встановлення митних ставок таким чином, щоб вони відповідали економічним потребам країни, тобто імпорт промислової сировини, обладнання, має здійснюватися безмитно або за низькими ставками мита, в той час як на напівфабрикати та особливо готові вироби ставки мита повинні суттєво підвищуватись.

4. Відсутність єдиного підходу щодо виділення чіткого переліку документів з оформлення імпорتنих операцій та їх групування ускладнює здійснення операцій з імпорту. Тому нами на підставі систематизованої та узагальненої інформації із нормативних та наукових джерел представлено перелік документів, які, на нашу думку, слід оформляти при здійсненні імпорتنих операцій та згруповано їх за певними видами, такими як: транспортна документація, страхова документація, комерційна документація, розрахункова документація, товаросупровідна документація, складська документація, митна документація, дозвільна документація. Така

систематизація забезпечить оперативне, точне, правдиве здійснення та відображення в бухгалтерському обліку імпорتنих операцій.

5. Найпершим документом, що оформляється між покупцем і постачальником по зовнішньоекономічних операціях є договір (контракт). Щодо форми зовнішньоекономічного контракту, то до 07.08.2020 р. зовнішньоекономічні договори повинні були відповідати вимогам Наказу Мінекономіки та європейської інтеграції «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 09 вересня 2001 року № 201. Проте цей документ втратив чинність. Іншого документу, який би встановлював вимоги до даних договорів поки не прийнято. Разом з тим, ми вважаємо, що при укладенні обов'язковими реквізитами зовнішньоекономічного контракту мають бути: найменування договору, преамбула, предмет зовнішньоекономічного контракту, ціна і загальна вартість зовнішньоекономічного контракту, умови платежів, умови поставок, термін дії, реквізити сторін, підписи уповноважених осіб та відбиток печатки (за її наявності).

6. Зважаючи на необхідність чіткого дотримання суми договору та строків оплати за поставки вважаємо за доцільне запровадити практику ведення Журналу реєстрації операцій за окремими зовнішньоекономічними договорами, за допомогою якого можна буде слідкувати за дотриманням суми зовнішньоекономічного договору, граничних термінів поставки та оплати.

7. Практика визначення первісної вартості імпортованих ТМЦ за різними курсами НБУ залежно від порядковості їх оплати і оприбуткування значно ускладнює їх бухгалтерський облік, оскільки призводить до плутанини. Разом з тим, якщо при визначенні первісної вартості товарно-матеріальних цінностей придбаних за валюту гривневий еквівалент валютних коштів визначається за курсом НБУ на дату сплати авансу, то на нашу думку, порушується один з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності затверджених ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - принцип нарахування, за яким витрати на купівлю ТМЦ визнаються на момент

їх виникнення тобто при надходженні покупцю. Останнім аргументом на перегляд діючої практики формування первісної вартості є те, що митна вартість ввезених матеріальних цінностей визнається за курсом НБУ на дату їх ввезення на митну територію України (розмитнення), тобто за принципом нарахування. На нашу думку, слід внести зміни до валютного законодавства і прийняти за основу для визначення первісної вартості принцип нарахування, тобто визначати гривневий еквівалент по імпортованих ТМЦ за курсом НБУ на дату їх розмитнення, що значно полегшить роботу бухгалтерів і призведе до дотримання основних принципів бухгалтерського обліку.

8. На даний час, в науковій літературі існують різні думки щодо складу показників ефективності імпортованих операцій. Проте досить рідко зустрічаються показники визначення ефективності імпорту виробничих товарно-матеріальних цінностей, зокрема ефективності від залучення у виробництво імпортованого устаткування та обладнання. Ми пропонуємо для визначення ефективності імпорту виробничого обладнання використовувати показник вартісного коефіцієнта зносу і порівнювати його з аналогічним показником використання альтернативного варіанта устаткування вітчизняного виробництва.

Аналіз ефективності імпортованого виробничого обладнання ВБ «Мібрук», зокрема Лінії по виробництву композитної арматури, за запропонованим нами коефіцієнтом, шляхом порівняння імпортованого з аналогічним вітчизняним обладнанням, показав, що незалежно від того, що імпортоване обладнання є більш вартісним, воно є і більш ефективним, оскільки дозволяє виготовити більшу кількість продукції. Загалом, оцінюючи ефективність імпорту виробничого обладнання через визначення вартісного коефіцієнта зносу слід сказати, що собівартість виготовленої на даному обладнанні продукції буде меншою на 0,09 грн. ніж на вітчизняному аналозі.

9. Аналіз структури імпортованих товарно-матеріальних цінностей ВБ «Мібрук» за 2019-2021 рр. свідчить про те, що 100% вартості імпорту даного суб'єкта господарювання займає імпорт виробничого обладнання, що є позитивною тенденцією, оскільки дозволяє розвивати власне виробництво, а не



заповняє ринок іноземними товарами. Оцінюючи склад імпортованого виробничого обладнання слід вказати, що найбільшу частку у ньому займає придбана у 2021 р. Лінія по виробництву композитної арматури, завдяки якій виробник планує значно розширити номенклатуру виготовленої продукції.

10. Аудиторський процес під час проведення перевірки імпортних операцій слід проводити у розрізі семи послідовних етапів, а саме: підготовки до перевірки, складання плану та програми аудиторської перевірки операцій з імпорту; безпосереднього виконання аудиту; систематизації матеріалів перевірки в аудиторській документації; складання підсумкових документів із перевірки, їх узгодження і підписання посадовими особами, що здійснюють управління об'єктом; представлення результатів перевірки посадовим особам; усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків; контроль над усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.

11. Збираючи загальні відомості щодо оцінки імпортованих товарно-матеріальних цінностей, обліку зовнішньоекономічної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором у ході опитування, спостереження, документальної перевірки у разі підготовки аудиту. Вищенаведений стандартний перелік може використовуватись аудиторською фірмою при аудиті імпортних операцій і доповнюватись аудитором із урахуванням специфіки клієнта. На нашу думку, найперше таку оцінку необхідно проводити використовуючи запропонований нами тест перевірки стану бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками. Здійснивши тестування у ВБ «Мібрук» ми дійшли висновку, що рівень його системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками складає 60%. Це свідчить про те, що система бухгалтерського обліку у суб'єкта господарювання щодо розрахунків з іноземними постачальниками організована раціонально.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. М. : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2005. 172 с.
3. Баранова А.О., Макеєва З.О. Методика аудиту експортно-імпортних операцій. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2013. Вип. 1(2). С. 3-11.
4. Беляков О.О. Експортно-імпортні операції як об'єкт аудиту. *Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід*. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародній науково-практичній конференції з аудиту. К. : ІВЦ Держкомстату України, 2008. С.102-107.
5. Білова Н., Яновська Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 41. С. 23-48.
6. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз в ЗЕД: Підручник. Вид. 2-ге, доп. і переробл. Житомир: ПП Рута, 2001. 542 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Житомир: Рута, 2011. 544 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник. Житомир: ПП Рута, 2002. 462 с.
9. Быкова Э.И. Движение капитала. М.: Информационно- издательский дом «Филинь», 1997. 288 с.
10. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. 5-те вид.К. ; Ірпінь : Перун, 2005.
11. Вакульчик О.М., Дубицький Д.П. Аналіз ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Вісник Академії митної служби України: наук. журн. Д. . Сер. Економіка*. 2012. № 2. С. 75-82.
12. Вівич О. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Афіна, 2014. 140 с.

13. Вольчик О., Дубицький Д. Визначення зон економічних ризиків на основі аналізу показників економічної безпеки підприємства. *Економіст*. 2009. № 8. С.40-43.
14. Гарний Д. Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи. *Школа бухгалтера*. № 5. 2007.
15. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 № 995\_264. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_264#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text).
16. Гнатченко Д.Д. Стандартизація внутрішнього аудиту торговельних мереж. *Науковий журнал «Причорноморські економічні студії»*. 2018. Вип. 30 (2). С. 129 – 134.
17. Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Харків: Фактор. 2006. 295 с.
18. Гребельник О. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник. 3-тє вид., перероб. та доп. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 432 с.
19. Дроздова Г.М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: [навч. посібник]. К.: Вид-во ЦУЛ, 2002. 172 с.
20. Дроздова Г.М., Олейникова С.С. Документація в ЗЕД: навч. посіб. Донецьк: 2006. 255 с
21. . Експортно-імпортні операції. Все про бухгалтерський облік. 2015. № 106. 63 с.
22. Зінь Е.А., Дука Н.С. Основи зовнішньоекономічної діяльності [підручник]. К.: Кондор, 2009. 432 с.
23. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посіб. / за ред. Ю. Козака, Н. Логвінової, І. Сіваченка. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: Центр навчальної літератури, 2016. 792 с.
24. Імпорт товарів: бухгалтерський та податковий облік. Інтерактивна бухгалтерія. 2019. № 239. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/16833/100>.
25. Ірха Л.І. Бухгалтерський облік експортних та імпортних операцій. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 6. С. 46–49.

26. Кавторева Я. Все об организации и учете ВЭД. Х.: Изд.дом «Фактор», 2004. 318 с.
27. Кадуріна Л. О. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. К. : Видавничий дім «Слово», 2003. 288 с.
28. Карп'як Я.С., Воськало В.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Львівська політехніка, 2012. 332 с.
29. Клим Н. М., Плекан М. В., Мужевич Н. В. Диджиталізація обліку в динамічному глобальному середовищі. *Бізнес Інформ*. 2020. №11. С. 269–274. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-11-269-274>.
30. Книшек О.О. Аналіз абсолютної та відносної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2016. № 3. С. 91-100.
31. Кожанова Є.П., Отенко І. П. Економічний аналіз: навч. посіб. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. 344 с.
32. Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О. Зовнішньоекономічні операції і контракти: навч. посіб. [2-ге вид., перероб і доп]. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 608 с.
33. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Микитюк Н.Я. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
34. Крупка Я.Д. Задорожний З.В., Гудзь Н.В. [та ін.]. Фінансовий облік: підруч. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
35. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: [навч. посіб.]. Тернопіль: Крок, 2016. 216 с.
36. Крупка Я.Д. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств / Я.Д. Крупка // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2009. – № 3. – С. 22–29.
37. Кузьмінській Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І., Небильцова О.В. Облік міжнародних операцій: підручник / за загал. ред. проф. Ю.А. Кузьмінського. К.: КНЕУ, 2006. 336 с.

38. Лукашова І.О., Головащенко О.М. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності. Донецьк: 2004. 536 с.
39. Назарова І.Я. Актуальні питання щодо електронного митного документування. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». №5-2. (54), 2019 С. 120-123.
40. Назарова І.Я. Етапи та алгоритм використання інформаційних технологій в обліку: Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Ужгород, 2018. Вип. 21. С. 40–44.
41. Назарова І.Я. Проблеми обліку іноземної валюти на розподільчих рахунках суб'єктів господарювання. Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. Миколаїв, 2016. №10. С.941-945.
42. Назарова І.Я., Муравський В.В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера: навчальний посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 301 с.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Новації ЗЕД: майстер-клас для бухгалтера. Бібліотека баланс. Практичне керівництво. 2015. № 4. 109 с.
49. Новицький В.Є. Міжнародна економічна діяльність України: [підручник]. К.: КНЕУ, 2003. 948 с.

50. Лисенков Ю.М., Педь І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. К.: Зовнішня торгівля, 2004. 200 с.
51. Луцький М.Г., Марченко В.М., Давиденко В.В. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. К.: Сузір'я, 2007. 484с.
52. Мельник О.Г., Нагірна М.Я. Імпортна діяльність підприємств як об'єкт етіологічної діагностики. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 778. С. 173-179.
53. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). 234 с. С. 64-66
55. Панасюк В. М., Бурденюк Т. Г., Мужевич Н. В. Особливості цифрової трансформації обліку. Галицький економічний вісник. Тернопіль, 2021. № 1 (68). С. 70-76, URL: [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34842/2/GEV\\_2021v68n1\\_Panasyuk\\_V-Peculiarities\\_of\\_digital\\_70-76.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34842/2/GEV_2021v68n1_Panasyuk_V-Peculiarities_of_digital_70-76.pdf)
56. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. Тернопіль : [б. в.], 2020. 363 с.
57. Панасюк В.М., Мельничук І.В., Мужевич Н.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.
58. Плаксієнко І.В. Документальне оформлення обліку імпорتنих операцій. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 1000-1004.
59. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
60. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII, зі змінами і доповненнями. URL: <http://rada.gov.ua>.

61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/99614>.
62. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22.12.1998 № 332-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
63. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22.12.1998 № 330-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
64. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту від 22.12.1998 р. № 331-XIV.
65. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 року № 959/XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
66. Про Митний тариф України: Закону України від 04.06.2020 р. №674-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
67. Про міжнародні договори України: Закон України від 29 червня 2004 року № 19065-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
68. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23 грудня 1998 року № 351-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
69. Решетняк К.Е. Експортно-імпортні операції як основа зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Управління розвитком. 2012. №3(124). С.30–32.
70. Робертсон Дж. Аудит: Перевод. с англ. М.: КРМО, аудиторская фирма «Контакт», 2005. - 496 с.
71. Савченко А. Г. Макроекономіка: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] К.: КНЕУ. 1999. 120 с.
72. Семко П.В., Ковтун Е.О. Управління ефективністю при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Соціум. Наука. Культура. 2004. № 2.
73. Сисюк С.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчально-методичні матеріали. Тернопіль: ТНЕУ, 2012, 122 с.

74. Сіденко В.Р. Імпорт // Енциклопедія Сучасної України: електронна версія [веб-сайт] / гол. редкол.: І.М. Дзюба, А.І. Жуковський, М.Г. Железняк та ін.; НАН України, НТШ. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2006. URL: [http://esu.com.ua/search\\_articles.php?id=13277](http://esu.com.ua/search_articles.php?id=13277).

75. Словник української мови : в 11 т. К.: Наукова думка, 1970—1980.

76. Соркин С. Л. Эффективность внешнеэкономической деятельности: понятие, измерение и оценка : моногр. Гродно : ГрГУ, 2011. 130 с.

77. Стрельнікова М. С. Значення аналізу зовнішньоекономічних операцій в прогнозуванні ефективності діяльності промислових підприємств. Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. 2012. № 2. С. 314-318.

78. Сук Л.К. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / Л.К.Сук, П.Л.Сук. К.: Університет «Україна», 2006. 273 с.

79. Тюріна Н.М., Карвацка Н.С. Основи зовнішньоекономічної діяльності: [навч. посібник]. К.: Центр учбової літератури, 2013. 408 с.

80. Федоронько Н. І. Аналіз ефективності експортних та імпорتنих операцій. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016 . №10. С. 120 – 123.

81. Федькевич Н. В. Особливості проведення аудиторських послуг стосовно оцінки виконання зобов'язань за договорами на імпорт товарів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2007. № 3 (41). С. 122-129.

82. Фесенко В.В. Аналіз курсових різниць як процедура внутрішнього аудиту групи пов'язаних підприємств. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2018. Том 28. № 2. С. 191-199.

83. Філатова Г.О. Організаційно-економічний механізм визначення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємств : дис... канд. жон. наук : 08.06.01. Київ, 2004. 202 с.

84. Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. Міжнародний збірник наукових праць. 2011 . №1(19). С. 393 – 400.



85. Царенко О. В. Інкорпорування аналітичних процедур для забезпечення якості аудиторських послуг. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Сер. Економіка і управління. 2018. Т.29, № 1. С. 130 – 134. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_econ\\_2018\\_29\\_1\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_26).

86. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-М. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

87. Шереметинська О.В., Варфоломєєва Ю.Р. Оцінка ефективності імпорتنих операцій підприємств. *Причорноморські економічні студії*. Випуск 24. 2017. С. 97-100.

88. Шкурупій О.В., Гончаренко В.В., Артеменко І.А. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: [навч. посібник]. К.: Центр учбової літератури, 2012. 248 с.

89. Яковлев А. І. Удосконалювання методів визначення ефективності зовнішньоекономічної діяльності. *Фінанси України*. 2003. № 9. С. 28-34.

90. Białecki K.P., Januszkiewicz W. *Operacje handlu zagranicznego*. Polskie. Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2007.

91. Highlights of the 2015 Index of Economic Freedom : Promoting Economic Opportunity and Prosperity. URL: <http://irr.org.za/reports-and-publications/occasional-reports/files/index-of-economic-freedom-2015-highlights.pdf>