

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

Факультет міжнародної економіки і менеджменту

Кафедра міжнародного обліку і аудиту

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «МІЖНАРОДНИЙ ОБЛІК І
АНАЛІЗ»

ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ 05 Соціальні та поведінкові науки

СПЕЦІАЛЬНІСТЬ 051 «Економіка»

Форма навчання: денна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТРСЬКА РОБОТА

на тему

«Методика обліку та аудиту, особливості оподаткування операцій з імпорту»

здобувача **Торутька Іллі Олександровича**

(підпис)

Науковий керівник: к.е.н, доцент **Поплюйко А.М..**

(підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: д.е.н., професор **Галенко О.М..**

(підпис)

Київ 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

Факультет Міжнародної економіки і менеджменту
Кафедра міжнародного обліку і аудиту

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА	«МІЖНАРОДНА ЕКОНОМІКА»
ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ	05 Соціальні та поведінкові науки
СПЕЦІАЛЬНІСТЬ	051 «Економіка»

ПОГОДЖЕНО

Завідувач кафедри: д.е.н., професор
Галенко О.М.

(підпис) Галенко О.М..

« » 2022 р.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри: д.е.н., професор
Галенко О.М.

(підпис) Галенко О.М..

« » 2022 р.

ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ

здобувачу вищої освіти _____ **Торутько Ілля Олександрович**

(прізвище, ім'я, по батькові)

Денної форми навчання

на підготовку кваліфікаційної Магістерської роботи

на тему: **«Офшорні компанії в міжнародному бізнесі»**

Тему затверджено наказом ректора Університету від « » 2022 р. № _____

Кваліфікаційна бакалаврська робота виконується на матеріалах

Нормативно-правова література, наукові публікації, підручники, посібники, методичні матеріали, електронні лекції, монографії та інші електронні ресурси.

План кваліфікаційної магістерської роботи

Розділ 1	Теоритичні та практичні особливості обліку операцій з імпорту
Розділ 2	Аудит операцій з імпорту на підприємстві
Розділ 3	Особливості та порядок оподаткування операцій з імпорту (назва розділу)
Об'єкт дослідження:	Процес обліку та аудиту операцій з імпорту.
Предмет дослідження:	Імпортні операції підприємства
Мета кваліфікаційної магістерської роботи:	вивчення теоретичних та практичних особливостей обліку та аудиту імпортних операцій вітчизняних підприємств та їх подальшого удосконалення

Конкретні завдання, які здобувач повинен виконати для досягнення поставленої мети:

У розділі 1	Імпортні операції: поняття та види Документальне оформлення операції з імпорту на підприємстві Синтетичний та аналітичний облік операцій з імпорту, його удосконалення
У розділі 2	Порядок аудиту операцій з імпорту: його організація та методика Узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту Удосконалення проведення аудиту імпортних операцій на підприємстві
У розділі 3	Особливості оподаткування операцій з імпорту Шляхи вдосконалення оподаткування операцій з імпорту

Завдання підготував
науковий керівник

(підпис)

Поплюйко А. М.

«_____» _____ 2022 р.

Завдання одержав
здобувач

(підпис)

Торутько І. О.

«_____» _____ 2022 р.

Реферат

Кваліфікаційна магістерська робота містить 67 сторінок, 9 таблиць, 12 рисунків, список використаних джерел з 57 найменувань, додатки.

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ, ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є імпортні операції підприємства.

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступає процес обліку та аудиту операцій з імпорту.

Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних та практичних особливостей обліку та аудиту імпортних операцій вітчизняних підприємств та їх подальшого удосконалення.

Завданнями дослідження, виходячи з мети, є наступні:

- розкриття поняття, особливостей імпортних операцій та визначення їх видів;
- дослідження порядку документального оформлення операції з імпорту на підприємстві;
- встановлення особливостей синтетичного та аналітичного обліку операцій з імпорту та шляхів його удосконалення;
- з'ясування порядку організації та методики аудиту операцій з імпорту;
- узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту;
- виявлення шляхів удосконалення проведення аудиту імпортних операцій на підприємстві;
- вивчення особливостей оподаткування операцій з імпорту;
- вдосконалення оподаткування операцій з імпорту.

Практичне значення отриманих результатів. Виділені пропозиції по удосконаленню облікового відображення імпортних операцій для можливості подальшого ефективного управління та контролю, підвищення якості облікових даних. Одержані результати можуть бути використані для організації обліку та подальшого контролю за імпортними операціями.

Рік виконання кваліфікаційної магістерської роботи 2022

Рік захисту роботи 2022

Ключові слова: імпорт, мито, вантажна митна декларація, митний збір, митне оформлення, митний контроль, давальницька сировини, інвестиції, облікова політика, звітність, курсові різниці, валютний курс.

Відгук
на кваліфікаційну магістерську роботу
Торутька Іллі Олександровича
на тему:
«Методика обліку та аудиту, особливості
оподаткування операцій з імпорту»

Необхідність розгляду теоретичних та практичних особливостей обліку операцій з імпорту визначили актуальність та своєчасність теми дослідження.

На початку дослідження автором на підставі опрацювання економічної літератури та нормативно-правових документів визначено поняття та види імпортних операцій. Розглянуто документальне оформлення операцій з імпорту. Крім того, розкрито особливості синтетичного та аналітичного обліку операцій з імпорту та запропоновані шляхи його удосконалення.

Значна увага у дослідженні приділена аудиту операцій з імпорту, зокрема, визначено порядок його проведення. Розглянуто питання узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту та запропоновано напрями удосконалення аудиту імпортних операцій.

Наприкінці дослідження розглянуто особливості оподаткування операцій з імпорту та запропоновано напрями удосконалення оподаткування операцій з імпорту.

Робота складається з трьох розділів, на основі аналізу яких, зроблені висновки та наведені пропозиції.

Робота містить рисунки, схеми, таблиці, що підвищують її наочність та аналітичність.

Кваліфікаційна магістерська робота відображає знання студента загальнонаукових і спеціальних дисциплін, законодавства, навички застосування цих знань на практиці, здатність до самостійної роботи.

У відповідності до Положення про запобігання академічному плагіату в ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима

Гетьмана" (наказ № 13, від 16.01.2017 р.) кваліфікаційна магістерська робота Торутька І.О. перевірена на наявність академічного плагіату в програмному продукті, визначеному університетом.

За результатами перевірки коефіцієнти подібності складають: № 1 – 42,86%, № 2 – 32,26 %, що є, певною мірою, завищеними.

До певних недоліків роботи слід віднести невеликий обсяг розділів 2 та 3, що не дозволило більш широко розкрити тему кваліфікаційної магістерської роботи.

Але не зважаючи на зазначені недоліки, кваліфікаційну магістерську роботу Торутька Іллі Олександровича можна вважати самостійною працею, виконаною на належному рівні, робота відповідає встановленим вимогам, що висуваються до кваліфікаційних робіт, і може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії з атестації.

Змістовна частина дослідження оцінена на 35 балів.

Науковий керівник:

к.е.н., доцент
Поплюйко

А.М.

**ПІДПРИЄМСТВО ОБ'ЄДНАННЯ ГРОМАДЯН «ЖУРАВУШКА»
ВСЕУКРАЇНСЬКОЇ ГРОМАДСЬКОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОНКОІНВАЛІДІВ
«СПІЛКА ОНКОІНВАЛІДІВ»
(ПІДПРИЄМСТВО «ЖУРАВУШКА»)**

вул. Михнівка, буд. 50 с. Немовичі Сарненський р-н., Рівненська обл., 34540
Код ЄДРПОУ 35906201, ІПН 359062017141

Банківські реквізити:

р/р UA513223130000026003000015011 в філія АТ «Укрексімбанк» м. Рівне, МФО 322313

р/р UA583052990000026009010704356 ПАТ КБ «Приватбанк», МФО 305299

Електронна адреса: juravushka10@ukr.net.

РЕЦЕНЗІЯ

на магістерську дипломну роботу

студента

ТОРУТЬКА Іллі Олександровича

на тему

**«Методика обліку та аудиту, особливості оподаткування
операцій з імпорту»**

1. Актуальність і практичне значення МДР

Практикант розкриває поняття види обліку та аналізу, особливості імпорتنих операцій та визначення їх видів та пропонує шляхи вдосконалення оподаткування операцій.

2. Позитивні сторони у роботі, які бажає підкреслити рецензент

Структура роботи є достатньо логічною. Проведено аналіз практичних особливостей обліку операцій з імпорту застосовуваних на вітчизняних підприємствах. Перспективним є план оптимізації та удосконалення оподаткування імпорتنих операцій.

3. Недоліки або дискусійні питання у роботі

Бажано було б додати більше статистичних даних та порівнянь результатів досліджень, щоб підкреслити різний рівень практичних розвитків оподаткування операцій з імпорту в різних країнах світу.

4. Оцінка якості запропонованих студентом заходів і пропозицій, їх практична цінність

МДР є комплексною, рекомендується проведення подальших досліджень та аналізу.

5. Загальний висновок рецензента

В цілому кваліфікаційна робота магістра Торутька І.О. на тему «Методика обліку та аудиту, особливості оподаткування операцій з імпорту» виконана на належному теоретичному та практичному рівні, відповідає кваліфікаційним вимогам, може бути рекомендована до захисту та заслуговує на високу позитивну оцінку.

Рецензент

(Директор Підприємства «ЖУРАВУШКА»)

«07» грудня 2022 р.
(дата)



(підпис)

Віктор СЕМЕНКО

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ	6
1.1. Імпортні операції: поняття та види.....	6
1.2. Документальне оформлення операції з імпорту на підприємстві....	14
1.3. Синтетичний та аналітичний облік операцій з імпорту, його удосконалення	19
РОЗДІЛ 2 АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	26
2.1. Порядок аудиту операцій з імпорту: його організація та методика .	26
2.2. Узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту	37
2.3. Удосконалення проведення аудиту імпортних операцій на підприємстві	42
РОЗДІЛ 3 ОСОБЛИВОСТІ ТА ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ	44
3.1. Особливості оподаткування операцій з імпорту.....	44
3.2. Шляхи вдосконалення оподаткування операцій з імпорту	49
ВИСНОВКИ	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	64
ДОДАТОК А.....	64
ДОДАТОК Б	66
ДОДАТОК В.....	67

ВСТУП

Актуальність теми. Товарний імпорт для України – це, насамперед, паливно-енергетичні ресурси, що пов'язано з неефективністю енергоспоживання в країні. Крім того, у зв'язку з відставанням у ряді важливих напрямків НТП і промислового розвитку, імпортуються продукти нафтопереробної та хімічної промисловості, чорної та кольорової металургії, машинобудування, товари легкої та харчової промисловості. Внесок імпортованих ресурсів в економічний розвиток країни визначають за допомогою виробничої функції, яка дозволяє встановити залежність обсягу продукції від використання виробничих ресурсів. Теорія виробничих функцій трактує виробництво як процес трансформації ресурсів у продукти. Народногосподарські виробничі функції дають змогу визначити частку ВВП, створену за участю імпортованих ресурсів.

Імпорт товарів є результатом міжнародного поділу праці, він сприяє більш повному задоволенню потреб національної економіки та населення та водночас є джерелом митних доходів держави, а також антимонопольним важелем та конкурентотворчим елементом виробництва вітчизняного товару. Все більша увага приділяється обліку, аналізу та аудиту експортно-імпортних операцій. Тільки правильна організація обліку дозволяє компанії отримувати прибуток від експортно-імпортних операцій, здійснюючи її відповідно до чинного законодавства країни. Цим визначається актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та аудиту операцій з імпорту вивчала велика кількість вітчизняних дослідників, серед яких: Альджу Бадр, Ангелко І. В., Лех Г. А., Шпарик Х. В., Данило С. І., Баранова А.О., Макеева З.О., Басанець І. В., Владичин М. Б., Струк Н. С., Гавриловський О.С., Сташенко Ю.В., Галещук С., Єдинак Т.С., Шпичко Д.М., Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Іваненко В. О., Мейш А. В., Ковбич Т.М., Ільїна С.Б., Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Батанова Т. В., Кононов І. І., Литвиненко Н. О., Нашкерська М. М., Фаль Ю. Я., Мардус Н.Ю., Меліхова Т. О., Масленнікова І. А., Онищенко В., Полторах А.С.,

Бужак Ю.С., Савченко В.Я., Слизька А. В., Сидоренко Р. Р., Сторожчук В. М., Фесенко В. В., Хрупович С. Є., Шевчук О. А., Шевчук О. В., Яблочников К. Г. та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою написання дипломної роботи є вивчення теоретичних та практичних особливостей обліку та аудиту імпорتنих операцій вітчизняних підприємств та їх подальшого удосконалення.

Завданнями дослідження, виходячи з мети, є наступні:

- розкриття поняття, особливостей імпорتنих операцій та визначення їх видів;
- дослідження порядку документального оформлення операції з імпорту на підприємстві;
- встановлення особливостей синтетичного та аналітичного обліку операцій з імпорту та шляхів його удосконалення;
- з'ясування порядку організації та методики аудиту операцій з імпорту;
- узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту;
- виявлення шляхів удосконалення проведення аудиту імпорتنих операцій на підприємстві;
- вивчення особливостей оподаткування операцій з імпорту;
- вдосконалення оподаткування операцій з імпорту.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є імпортні операції підприємства.

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступає процес обліку та аудиту операцій з імпорту.

Методи дослідження. При написанні даної курсової роботи були використані наступні методи дослідження:

- загальнонаукові методи;
- методи порівнянь – для визначення спільних рис та відмінностей норм законодавства окремих визначень і положень бухгалтерського обліку, відповідних методик та стандартів, а також порівняння підходів до визначення імпорتنих операцій;
- спостереження – для встановлення концептуальної сутності імпорتنих операцій та аналізу їх обліку;

- історичний метод – для розкриття сутності поняття «операції з імпорту»;
- комплексної оцінки;
- аналітичні процедури;
- графічний метод.

Інформаційна база дослідження. Теоретичною основою для проведення дослідження стали фундаментальні праці вітчизняних та зарубіжних економістів з питань аудиту та обліку імпортних операцій, Закони України та інші нормативні акти (Постанови, Накази, Розпорядження, Методичні рекомендації), Національні положення бухгалтерського обліку, а також підручники, посібники, опорні лекції та конспекти з досліджуваного питання.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, кожен з яких має по 2-3 підрозділи, висновків, списку використаних джерел та одного додатку. Робота містить 12 рисунків та 9 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

1.1. Імпортні операції: поняття та види

Імпорт товарів є результатом міжнародного поділу праці, він сприяє більш повному задоволенню потреб національної економіки та населення та водночас є джерелом митних доходів держави, а також антимонопольним важелем та конкурентотворчим елементом виробництва вітчизняного товару.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» прийнятий з метою запровадження правового регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності в Україні, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, спеціалізацію та кооперацію в галузі виробництва, науки і техніки, економічні зв'язки в галузі будівництва, транспорту, експедиторських, страхових, розрахункових, кредитних та інших банківських операцій, надання різноманітних послуг [21].

У цьому Законі терміни «імпорт (імпорт товарів)» вживається в такому значенні: імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [21]. Цим же Законом визначено термін «товар» як будь-якої продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі).

Імпортна діяльність – це сукупність організаційно-економічних, виробничо-господарських і комерційних функцій. На рис. 1.1 наведено обов'язкові умови

імпортої діяльності. Розвиток імпортої діяльності – вектор розвитку підприємств, що найбільше характеризує їх конкурентоспроможність.

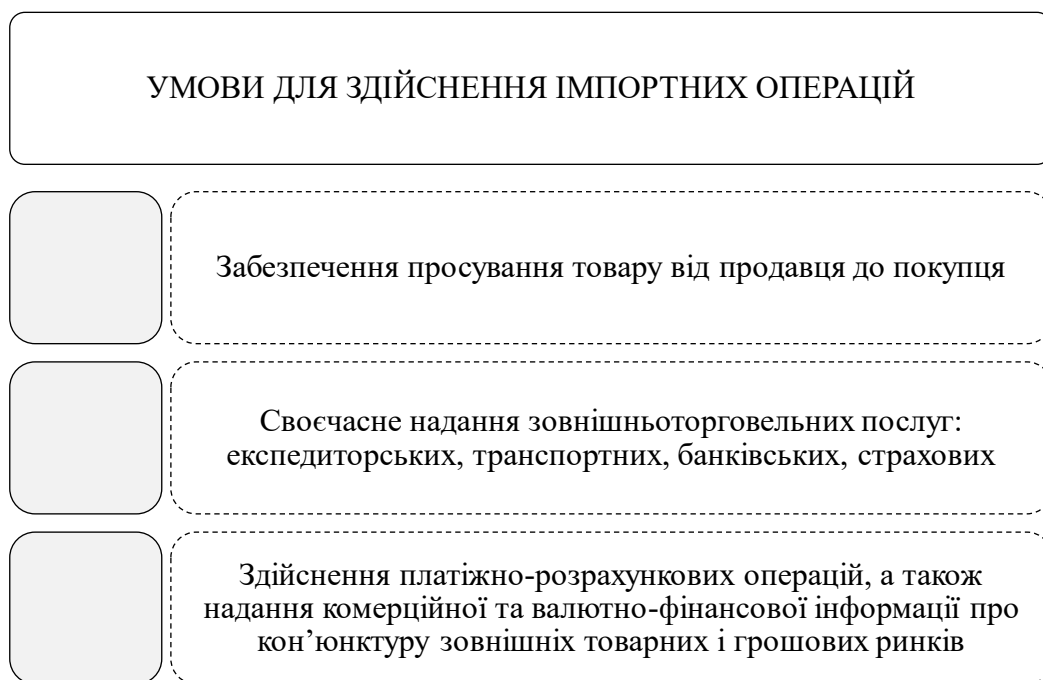


Рис. 1.1 – Умови для здійснення імпортої операцій

Джерело: розроблено автором на основі [24]

Імпортої діяльність належить розглядати не як негативне явище і не як своєрідну плату за можливість користування зовнішніми ринками. Вона є самостійним джерелом фінансових надходжень у країну, низки інших макроекономічних ефектів. На рис. 1.2 наведено позитивні аспекти імпортої діяльності.

1. Найочевиднішим ефектом від здійснення імпортої діяльності є поповнення дохідної частини державного бюджету. Ввізне мито в усі часи виконувало фіскальну функцію, служило важливим джерелом надходжень до державної скарбниці. З початку ХХ століття до фіскальної функції мита додається ще й регулювальна, яка полягає в оптимізації імпорту – формуванні його оптимального обсягу та структури. Вищезазначене, а також вимоги СОТ спричинили лібералізацію імпортої режиму у світі та в Україні. Митні податки та збори можна трактувати як прямі фінансові ін'єкції в економіку. Використані повністю чи частково на інвестиції та соціальні трансферти, вони безпосередньо

впливають на зростання ВВП. До того ж, ефекти від них є значно більшими, зважаючи на діючі в економіці мультиплікативні механізми [50].

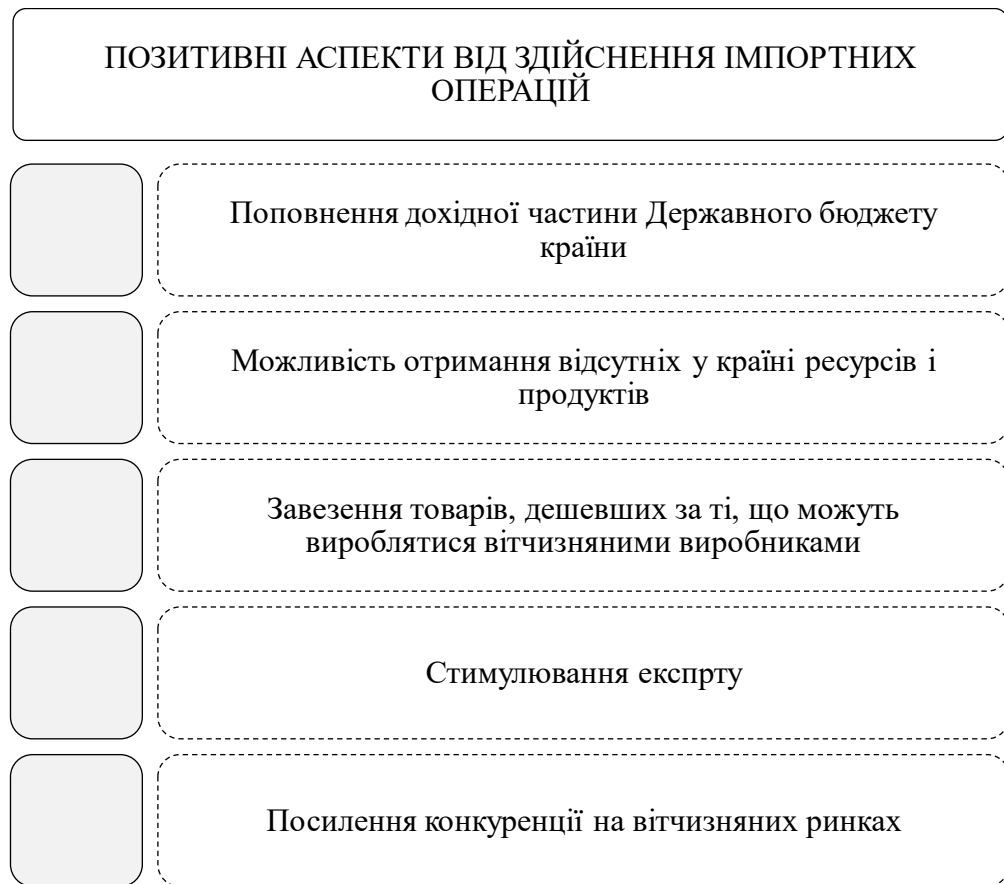


Рис. 1.2 – Основні позитивні аспекти імпортої діяльності

Джерело: розроблено автором на основі [25;49;54]

2. Не менш важливою є можливість за допомогою здійснення імпортої діяльності отримувати відсутні у країні ресурси та продукти. Йдеться, передусім, про так званий критичний імпорт – товари, без яких країна обійтися не може без істотних втрат в економічному розвитку та суспільному добробуті. Щодо ресурсів, то їх доцільно розділити на сировину та машини, устаткування.

Експортно-імпортна операція є своєрідною системою взаємопов'язаних елементів. Ядром чи центром цієї системи є зовнішньоекономічна угода. Угода створює основу, юридичну базу експортно-імпортої операції. Але, крім угоди, до структури експортно-імпортої операції входять й інші елементи. До таких елементів слід зарахувати ті дії, які здійснюють учасники експортно-імпортої

операції для її виконання. Так, крім процесу укладання самої угоди до структури експортно-імпоротної операції слід віднести дії щодо завантаження та розвантаження, перевезення, зберігання товарів, приймання їх за кількістю та якістю, дії щодо здійснення митних процедур тощо. Можна стверджувати, що експортно-імпортна операція складається з юридично і фактично значущих дій, спрямованих на вирішення певного економічного завдання. Під юридично значимими діями треба розуміти, перш за все:

1) вчинення правочину, яке оформляється шляхом укладання договору, оскільки договір, як відомо, – це найбільш поширений вид угод, і, будучи юридичним фактом, саме він тягне за собою встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків;

2) інші дії, які стосуються юридичних фактів, тобто дії, створені задля виникнення, зміна чи припинення правий і обов'язків. Під фактично значущими діями слід розуміти дії безпосереднього вирішення тієї чи іншої завдання (наприклад, дії, створені задля перевезення вантажів, зберігання товарів тощо). Отже, експортно-імпортна угода, як і будь-яка інша угода за своєю юридичною є юридичним фактом [12, с. 38].

Отже, основний Закон, що регламентує проведення зовнішньоекономічної діяльності в Україні, направлений на регулювання зовнішньої торгівлі, до якої відносяться і операції з імпорту послуг, не надано визначення «імпорту послуг» як окремої категорії, а прирівняно до загального визначення «імпорту (імпорту товарів)».

В науковій літературі ряд авторів, що займаються дослідженнями зовнішньоекономічних операцій, такі як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко, Ю.А. Кузьминський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, О.В. Небильцова, Л. Солошенко притримуються визначення терміну «імпорт (імпорт товарів)», наведеного у Законі про зовнішньоекономічну діяльність, Ю.М. Лисенков, І.В. Педь також поділяють цю точку зору щодо визначення терміну «імпорт товарів» за виключенням прикінцевих уточнень, наведених при визначенні цієї категорії у Законі [21].

Слід зазначити, що в економічній літературі мають визначення термінів, пов'язаних з проведенням операцій з імпорту, так визначення терміну «імпорт» наводиться у Законі України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» та праці Дахно І.І., визначення категорії «імпортні операції» мають у роботах Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М., Дроздова Г.М.

Щодо терміну «імпорт послуг», то визначення цієї категорії в законодавстві та роботах зазначених авторів не наводиться.

За результатами проведеного дослідження, на нашу думку, найбільш точним є визначення послуги як виду діяльності виробника, який задовольняє певну потребу споживача, може мати або не мати матеріальну форму, тісно пов'язаний з виробництвом товарів або повністю самостійно оформлений. При чому, надання послуг потребує встановлення певних контрактних умов між контрагентами, виробництво й реалізація послуг не можуть відокремлюватися одне від одного.

Міжнародна торгівля товарами передбачає їх фізичне переміщення через державні кордони. Особливості надання послуг у сфері здійснення зовнішньоекономічних операцій полягають в тому, що таке переміщення послуг трапляється рідко. Так як час і місце надання та споживання послуги повинні співпадати, тому потрібна близькість між надавачем послуг і споживачем, що досягається завдяки комерційній присутності надавача послуг у країні, яка його приймає (наприклад, створення у ній філії або дочірнього підприємства). Близькості можна досягти, переміщуючи фізичних осіб – фахівців до інших країн з метою надання послуг. Для одержання певних послуг зацікавленим особам потрібно приїхати до країни, де надаються відповідні послуги (наприклад, туристичні, рекреаційні, лікувальні, освітні тощо).

Зовнішньоекономічні відносини в Україні регулюються низкою вітчизняних і міжнародних нормативних документів, які визначають умови та вимоги щодо здійснення ЗЕД.

До основних нормативних документів, які регулюють сферу зовнішньоекономічних відносин, в тому числі експортно-імпортні операції, належать: Митний кодекс; Господарський кодекс; Цивільний кодекс; Податковий кодекс; Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Крім цього, ЗЕД регулюють інші законодавчі акти, різноманітні інструкції, положення, роз'яснення тощо. Це, зокрема: Закони України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності», «Про міжнародне приватне право»; Положення «Про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями»; «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» та низка інших.

Крім того, облік ЗЕД повинен відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18], Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, зокрема: НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [41], НП(С)БО 15 «Дохід» [40], НП(С)БО 16 «Витрати» [40], НП(С)БО 9 «Запаси» [42] та ін.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівне право реалізовувати будь-які її види, прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак.

Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно із законами України. Фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони зареєстровані як підприємці. Фізичні особи, які не мають постійного місця проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони є суб'єктами господарської діяльності за законом держави, в якій вони мають постійне місце проживання або громадянами якої вони є. Юридичні особи мають

право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність відповідно до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

Для отримання права здійснювати ЗЕД підприємство повинно передбачити таку діяльність у Статуті, який зареєстровано належним чином. Якщо така діяльність в установчих документах не вказана, а потреба у її здійсненні виникла, то необхідно внести відповідні зміни до Статуту згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [19].

Для здійснення торговельних зовнішньоекономічних відносин підприємство повинно бути належним чином зареєстрованим на митниці. Така реєстрація (акредитація) здійснюється митними органами відповідно до чинного законодавства. Зокрема, процедуру взяття митними органами на облік осіб, які здійснюють операції з товарами, а також вимоги до оформлення, використання, зберігання, анулювання відповідних документів регулюється Порядком обліку осіб, які здійснюють операції з товарами [**Error! Reference source not found.**].

Порядок дій підприємства для отримання ліцензії на імпорт регулює відповідний наказ Міністерства економіки України [37].

Для того, щоб отримати ліцензію, потрібно звернутися до відділу нетарифного регулювання Міністерства економічного розвитку та торгівлі України або уповноваженого органу відповідних підрозділів обласних, міських державних адміністрацій. При цьому потрібно подати пакет документів:

- заявка на одержання ліцензії на імпорт;
- лист-звернення щодо оформлення ліцензії з гарантією сплати державного збору за її видачу;
- завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію; – завірена копія зовнішньоекономічного контракту, всі додатки та специфікації до нього;
- оригінал погодження відповідного уповноваженого органу виконавчої влади (у випадках, визначених КМУ, наприклад, імпорт регуляторів росту рослин погоджують з Державним технологічним центром охорони родючості ґрунтів Мінагрополітики, продукції, яка може містити озоноруйнівні речовини, – з Міністерством екології та природних ресурсів).

Чинним законодавством встановлено строк, протягом якого заявки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на отримання ліцензії мають бути розглянуті (ст. 16 Закону про ЗЕД), зокрема [21]:

- при автоматичному ліцензуванні – не більше 10 робочих днів від дати одержання документів;
- у разі запровадження режиму неавтоматичного ліцензування – не довше 30 днів від дати одержання документів, якщо заявки розглядаються в порядку надходження, та не більше 60 днів від дати закінчення оголошеного строку приймання заявок, якщо всі вони розглядаються одночасно.

1.2. Документальне оформлення операції з імпорту на підприємстві

Всі операції, що здійснюються підприємством, повинні бути належним чином задокументовані. При розрахунках з іноземними постачальниками можна використовувати векселі, що має бути обумовлено зовнішньоторговельним договором (контрактом). Перед тим, як передати іноземному партнеру (постачальнику) вексель, імпортер повинен надати його ксерокопію до свого банку. На копії необхідно проставити номер картки платежу, що складається обслуговуючим банком і служить для контролю за репатріацією імпорту.

При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку основним регістром, що відбиває рух товарно-матеріальних цінностей у бухгалтерії, є відомість 10 «Рух матеріальних цінностей». Облік розрахунків із постачальниками матеріальних запасів ведуть у журналі-ордері 6. В умовах автоматизованого обліку зазначені регістри замінюють машинограми, що формуються за відповідними рахунками синтетичного та аналітичного обліку. Послідовне застосування наведеного порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з імпортом товарно-матеріальних цінностей, та його належне документальне оформлення має сприяти наданню практичної допомоги бухгалтерам при формуванні в бухгалтерському обліку повної та достовірної інформації про валютні та зовнішньоторговельні імпортні операції.

В процесі здійснення господарських операцій з імпорту товарів чи послуг, найрозповсюдженішими первинними документами, що підтверджують факт даних операцій, є:

- ✓ Виписка банку;
- ✓ Митна декларація (вантажно-митна декларація);
- ✓ Рахунок-фактура;
- ✓ Інвойс;
- ✓ ЗЕД контракт;
- ✓ Бухгалтерська довідка;
- ✓ Векселі до видачі;

✓ Кредитний договір та ін.

Розглянемо кожен з документів більш детально.

Найпоширенішим документом виступає бухгалтерська довідка. Саме її складає бухгалтер у випадку нестандартних господарських операцій або тоді, коли при здійсненні операції відсутній документ конкретно встановленої форми. Такий первинний документ, як бухгалтерський розрахунок, або довідка, є універсальним в бухгалтерській практиці та має довільну форму складання. В ньому фіксуються усі розрахунки по певній господарській операції та ставляться відповідні печатки та підписи, бухгалтера – зокрема. Так, прикладом операцій, які б підтверджувала саме бухгалтерська довідка, можуть бути включення супровідних платежів до складу первісної вартості імпортованого товару:

- розрахунок мита;
- нарахування заборгованості за послуги митного брокера;
- нарахування заборгованості перед перевізником за отримані послуги доставки.

Також цей документ підтверджуватиме включення вище зазначених операцій (сум по ним) до первісної вартості товару, до якого такі операції відносяться напряму. Крім цього, іншим прикладом є перерахунки курсових різниць – позитивних та негативних. Практичний приклад таких операцій можна побачити в наступному пункті роботи.

Виписка банку є первинним документом, що підтверджує саме фінансові взаємодії підприємства з банком. Наприклад, погашення заборгованості підприємства перед банком у випадку користування кредитом, оплата на розрахунковий рахунок коштів за отриманий імпортований товар або ж внесення передоплати за нього на рахунок постачальника. На практиці такі операції звучатимуть наступним чином:

- Постачальнику перераховано грошові кошти за товар;
- Зроблений платіж митному брокеру;
- Сплачено перевізнику за надані послуги доставки;
- Перерахована попередня оплата постачальнику-нерезиденту та ін.

Митна декларація – документ, що являється свого роду заявою, яка подається під час оформлення перетину імпортованого товару митного кордону. Цей документ використовується і в обліку податкового кредиту з ПДВ. Така декларація містить інформацію щодо видів імпортованих товарів, їх кількості та вартості, а також інші данні, що є важливими для розрахунку митної вартості цих товарів. Варто додати, що митна декларації існує в декількох форматах (видах): звичайна, тимчасова, періодична та додаткова. Зараз доволі розповсюджена така форма документа, як електронна митна декларація.

Приклад операцій, які можуть підтверджуватися даним документом:

- Перерахування коштів брокеру на сплату митних платежів, а саме мита та «імпортного» ПДВ;
- Включення суми «імпортного ПДВ» до складу податкового кредиту.

Інвойс є документом, що передається продавцем покупцю та містить наступну інформацію: перелік імпортованих товарів та наданих послуг, їх кількість та вартість (ціна, сума), а також формальні характеристики товару, податкові стягнення. В документі також наводиться інформація щодо умов поставки, відомості про відправника та отримувача товарів. Цей первинний документ може підтверджувати факт надходження товарів на склад імпортера – їх оприбуткування.

Зовнішньоекономічний контракт (далі – ЗЕД контракт) – документ, з якого починаються взаємовідносини обох сторін угоди – покупця та продавця. Він є основним документом, що регулює відносини між контрагентами, що є резидентами різних країн. Учасниками такого контракту можуть бути двоє або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Такий імпортний (експортний) договір містить інформацію щодо кількості та якості сировини, базисних умов поставки товару та виду транспорту, що його доставляє, також ціна, загальна вартість договору/угоди (включаючи вартість імпортованих товарів). Інша інформація – умови здійснення платежів, упакування, маркування, умови приймання-передачі товарів та ін. Як бачимо, ЗЕД контракт є найважливішим первинним документом, який в першу чергу підтверджує факт здійснення угоди –

будь-то реалізація товарів або ж послуг. Тож, укладання такого договору є передумовою для здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Як приклад, такий документ може підтвердити таку операцію, як оприбуткування товару (надходження на склад імпортера).

Що стосується векселів, вони являються письмовим підтвердженням факту існування грошового зобов'язання векселедавця перед постачальником. Перед першим виникає обов'язок оплатити по своїм боргам векселедержателю за вже отриману ним імпортовану продукцію у встановлені строки (до зазначеної дати на векселі). Форма векселя встановлена законодавчо. Вексель може підтверджувати наступні операції:

- оприбутковано бланк простого векселя;
- видано простий короткостроковий вексель підприємству в рахунок оплати за імпортований товар;
- списано на витрати бланк векселя;
- погашено вексель;
- отримано платіж по векселю та ін.

Кредитний договір є цивільно-правовим документом, що підтверджує факт проведення кредитної операції між банком та клієнтом. Так, отриманий підприємством кредит є його зобов'язанням. Існують різні види та типи кредитів, що і можна підтвердити оформленим кредитним договором. Щодо операцій в обліку, він підтверджуватиме наступні:

- Отримання короткострокового/довгострокового кредиту банку (з метою подальшої сплати кредитних коштів за імпортований товар);
- Нарахування і сплата відсотків за кредитом;
- Відображено овердрафт та відсотки за ним.

В цілому, можна узагальнити всю первинну документацію щодо операцій з імпортом, виділивши її в окремі групи (табл. 1.1).

Первинна документація щодо операцій з імпорту [9, с. 341]

№	Група	Первинні документи
1	Транспортна та страхова	Залізнична вантажна накладна, ТТН, авіаційна накладна, поштова квитанції, страховий поліс, страховий сертифікат
2	Комерційна	Акт наданих послуг, рахунок-фактура, попередній рахунок, податкова накладна, бухгалтерський розрахунок, платіжне доручення, акредитив та ін.
3	Товаросупровідна	Сертифікат якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, ліцензії
4	Технічна	Технічні паспорти машин та обладнання, формуляри та описи виробів, інструкції по встановленню та монтажу, налагодженню, управлінню та ремонту
5	Складська	Акт приймання товару, генеральний акт розвантажування, додаткова розписка про прийняття вантажу та зберігання з іноземного порту
6	Митна	Вантажна митна декларація, сертифікат про проходження товару, довідка про оплату мита, акцизів та зборів

Можна додати, що даний список первинної документації не є вичерпним, адже існує широкий ряд специфічних операцій в процесі ведення зовнішньоекономічної діяльності. Виділені групи первинних документів формують чітке уявлення про структуру документування імпорتنих операцій, що здійснюються підприємством.

Отже, розглянувши первинні документи, що фігурують при обліку імпорتنих операцій підприємства, варто підсумувати, що їх правильне та вчасне оформлення є запорукою якісного ведення даної ділянки обліку. А це, в свою чергу, має вплив на складання фінансової звітності підприємства та ведення управлінського обліку.

1.3. Синтетичний та аналітичний облік операцій з імпорту, його удосконалення

Облікова політика щодо імпортованих операцій в цілях бухгалтерського обліку визначає правила оцінки запасів, придбаних в режимі імпорту і іншого майна, що надійшло від іноземного контрагента, вартість яких виражена в іноземній валюті.

Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів.

Отже, облікова політика в частині імпортованих операцій повинна серед іншого передбачати варіанти накопичення та розподілу витрат, пов'язаних з придбанням запасів та приведення їх до стану придатного до використання (ТЗВ) [43, с. 290]. Також, в моделі облікової політики зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі необхідно врахувати вимоги плану дій BEPS в Україні та визначити об'єкти облікової політики, що уможливають вибір альтернативного методу ціноутворення з урахуванням юрисдикції, в якій учасник зовнішньоекономічної діяльності зареєстрований або здійснює свою діяльність. Крім того, сформована облікова політика повинна забезпечити інформаційну підтримку системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства торгівлі, що відображено в послідовності етапів (рис. 1.3).



Рис. 1.3 – Організаційна послідовність управління зовнішньоекономічною діяльністю на основі моделі облікової політики експортно-імпортних операцій

Джерело: розроблено автором на основі [26, с. 111]

Організації повинні визначати фактичну собівартість імпортних товарно-матеріальних цінностей безпосередньо на рахунках їхнього обліку. З метою розуміння, з чого саме складається імпортна ціна (в базі якої собівартість імпортованого товару), продемонструємо це графічно (рис. 1.4).

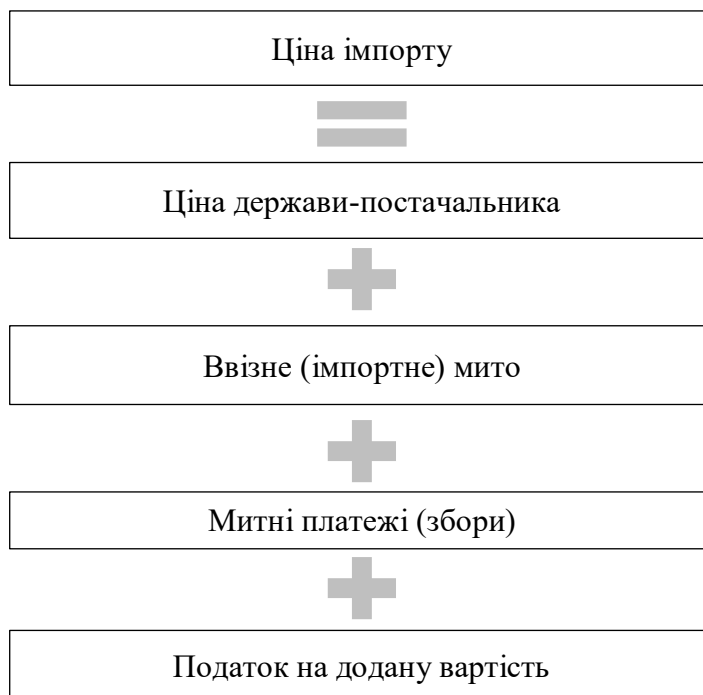


Рис. 1.4 – Формування імпоротної ціни

Джерело: розроблено на основі [6]

Відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та Інструкцією щодо його застосування для узагальнення інформації про наявність та рух товарно-матеріальних цінностей організації призначено рахунки 201 «Матеріали», 28 «Товари» та ін. Облік розрахунків з іноземними постачальниками повинен вестись на рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та ін. Сума належних до сплати за векселем відсотків відноситься на збільшення вартості придбаного майна, тобто в дебет рахунків 201 «Матеріали», 28 «Товари» у кореспонденції з кредитом рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». На суму списаних валютних коштів на оплату векселі (з урахуванням належних відсотків) складається проведення:

Дебет 62 «Короткострокові векселі видані».

Кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

На суму позитивної курсової різниці, що виникла на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» між датою видачі валютного векселя іноземному постачальнику та датою списання валютних коштів на оплату цього векселя складається запис:

Дебет 62 «Короткострокові векселі видані»

Кредит 71 «Інший операційний дохід», субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

На суму негативної курсової різниці, що виникла на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані» між датою видачі валютного векселя іноземному постачальнику та датою списання валютних коштів на оплату даного векселя складається запис

Дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Дебет 62 «Короткострокові векселі видані»

Багатосегментний аналітичний облік номенклатури товарів дозволяє вести облік різновидів одного і того ж товару за безліччю довільних характеристик (тобто аналітичних ознак), що надає можливість на кожен товар або послугу оформити картку обліку з докладним описом характеристик товару і відображати в ній всю історію руху даного товару, шляхом реєстрації операцій надходження, витрат, переміщення, зміни ціни, повернення, резервування, списання і т.д.; зберігати в базі даних опис кожного товару з вказівкою кольору, оформлення, розмірної шкали і фотографії; вести перелік відзивів про товар тощо. В ході дослідження було виділено фактори, що накладають певні особливості на визначення видів аналітичного обліку. Так, значною мірою на ведення аналітичного обліку товарів впливають особливості складання бухгалтерської та статистичної звітності, різні режими оподаткування для різних об'єктів обліку та напрями використання облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

Слід зазначити, що в аналітичному обліку необхідно окремо показувати формування собівартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей та цінностей, придбаних у внутрішніх постачальників. У разі відображення операцій, пов'язаних з імпортом товарно-матеріальних цінностей, всі господарські операції повинні належним чином фіксуватися в Журналі господарських операцій з коректним зазначенням рахунків бухгалтерського обліку, а також сум за ними.

Розглянемо окремо декілька етапів щодо обліку імпортованих операцій. В першу чергу, відобразимо операції оприбуткування імпортованого товару, коли

можливий облік за двома варіантами: за датою передачі ризиків і вигод за Інкотермс та за датою митного оформлення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Відображення в обліку оприбуткування імпортованого товару на підприємстві [44]

№	Зміст господарської операції	Варіанти обліку				Сума
		1. За датою передачі ризиків і вигод за Інкотермс		2. За датою митного оформлення		
		Дт	Кт	Дт	Кт	
1	На основі правил Інкотермс у порту до покупця перейшли усі ризики й вигоди від користування товаром (ще до митного оформлення). Курс НБУ 28 грн/\$.	287	632	—	—	50120 грн/ 1790\$
2	Постачальнику перераховано грошові кошти за товар.	632	312	371*	312	50120 грн/ 1790\$
3	Зроблений платіж митному брокеру (його послуги - 2000 грн. мито - \$000 грн. ПДВ - 11000)	377	311	377	311	18000 грн
4	Віднесено сплачений брокером ПДВ на податковий кредит на основі митної декларації (11024=(50120+5000)x0,2). Курс НБУ 28 грн/\$.	641.1	377	641	377	11024 грн
5	Товар надійшов на склад імпортера. Відображено формування первісної вартості товару	281	287	281	632	50120 грн
6	У первісну вартість включено мито	281	377	281	377	5000 грн
7	У первісну вартість включено послуги брокера	281	377	281	377	2000 грн
8	Включено до первісної вартості товару витрати з доставки товару (ТЗВ)	289	685	289	685	250,00 грн
9	Сплачено перевізнику	685	311	685	311	250,00 грн
10	Взаємозалік заборгованостей	—	—	632	371	50120 грн/ 1790\$

Розглянемо також облік імпорту товарів у бухгалтерських проводках, але без використання субрахунку 287 «Товари в дорозі». Окремо відобразимо в обліку ситуації, коли при імпорті товарів спочатку підприємство перераховує за них аванс (табл. 1.3), наступна – коли перша подія – це отримання товарів з подальшою оплатою (табл. 1.4).

Таблиця 1.3

Відображення в обліку імпорту товарів за попередньою оплатою [44]

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума	Первинний документ
1	Перерахована попередня оплата постачальнику-нерезиденту (10000\$ по курсу 27,7016)	371	312	277016,00 (10000\$)	Виписка банку
2	Перераховані кошти брокеру на сплату митних платежів:				Митна декларація
	• мита	377	311	10000,00	
	• «імпортного» ПДВ (на момент визначення митної вартості курс НБУ 27,9679: $(57935,80 = (279679 + 10000) \times 0,2)$)	377	311	57935,80	Виписка банку
3	Сплачено послуги митного брокера	377	311	1500,00	
4	Сплачено міжнародні перевезення	377	311	2000,00	Митна декларація
5	Включено суму «імпортного ПДВ» до складу податкового кредиту	641.1	377	57935,80	
6	Оприбуткування товару (надходження на склад імпортера)	281	632	277016,00	Інвойс, ЗЕД контракт
7	Взаємозалік заборгованостей по постачальнику	632	371	277016,00 (10000\$)	Бухгалтерська довідка
8	Включення супровідних платежів до складу первісної вартості імпортованого товару:				Бухгалтерська довідка
	• мито	281	377	10000,00	
	• послуги митного брокера	281	377	1500,00	
	• послуги перевізника	281	377	2000,00	

Таблиця 1.4

Відображення в обліку імпорту товарів, коли перша подія – їх отримання [44]

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума	Первинний документ
1	Перераховані кошти митниці на сплату митних платежів:				Митна декларація, виписка банку
	• мита	377	311	10000,00	
	• «імпортного» ПДВ (на момент визначення митної вартості курс ПБУ 27,9679: $(57935,80 = (279679 + 10000) \times 0,2)$)	377	311	57935,80	Виписка банку
2	Сплачено послуги митного брокера	377	311	1500,00	
3	Сплачено міжнародні перевезення	377	311	2000,00	Митна декларація
4	Включено суму «імпортного ПДВ» до складу податкового кредиту	641.1	377	55600,00	
5	Оприбуткування товару (10000\$, курс НБУ 27,9694)	281	632	279694,00 (10000\$)	Інвойс, ЗЕД контракт
6	Включення супровідних платежів до складу первісної вартості імпортованого товару:				Бухгалтерська довідка
	• мито	281	377	10000,00	
	• послуги митного брокера	281	377	1500,00	
	• послуги перевізника	281	377	2000,00	
8	Оплата постачальнику (10000\$, курс НБУ 27,9504)	632	312	279504,00 (10000\$)	Виписка банку
9	Відображено позитивну курсову різницю $(190 = (27,9694 - 27,9504) \times 10000)$.	632	714	190,00	Бухгалтерська довідка

Важливим напрямком удосконалення обліку імпорتنих операцій є впровадження методики обліку імпорتنих операцій при різних валютах об'єкту контракту і платежу, порядок розрахунку сум кредиторської заборгованості, їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку з використанням облікового регістру – аналітичні відомості руху валюти за імпортними мультивалютними контрактами, що дасть можливість узгодити облікову інформацію двох або більше іноземних валют.

З метою підвищення якості аналітичного обліку пропонуємо розширити відповідні аналітичні рахунки вигляді відповідних субконто (рис. 1.5). На сьогодні в більшості підприємств аналітичний облік здійснюється в розрізі контрагентів, валюти та облікової партії. Вважаємо за доцільне передбачати ще субконто виходячи з видів митних режимів, місця знаходження цінностей.

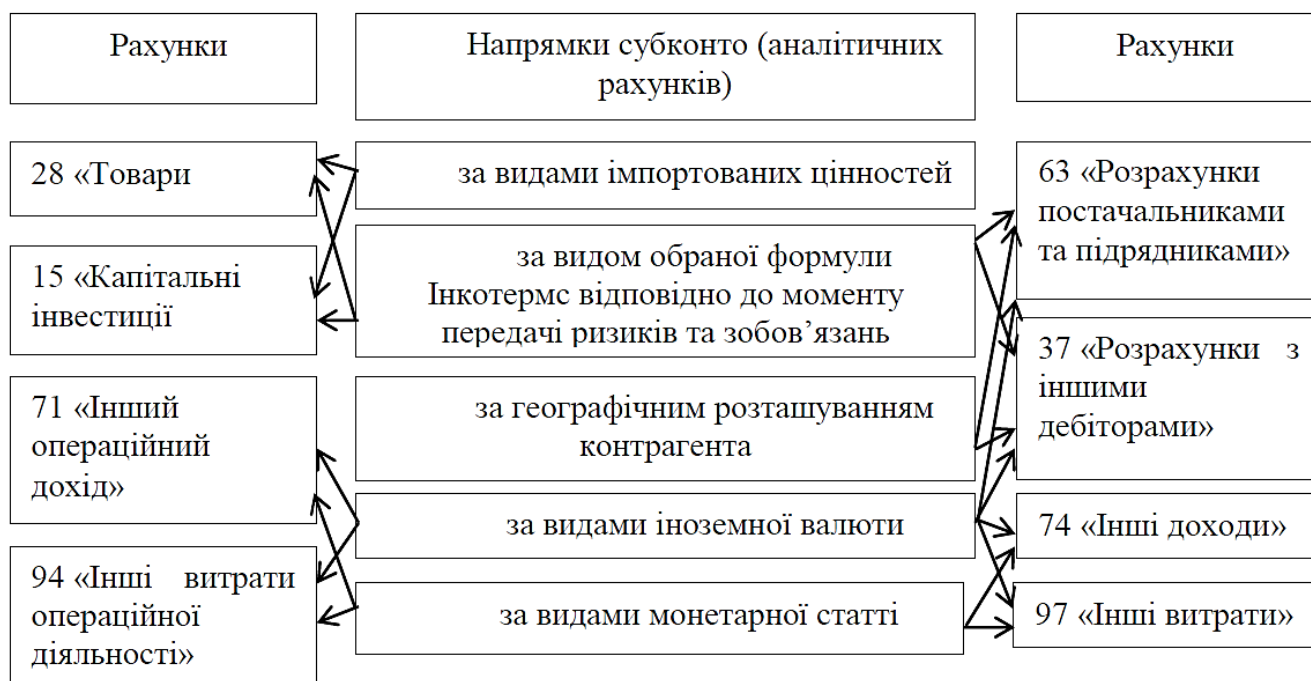


Рис. 1.5 – Удосконалена система субконто (аналітичних рахунків) для обліку імпорتنих операцій на підприємстві

Таким чином, застосування перелічених методичних підходів сприятиме якісному забезпеченню формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, а також полегшить прийняття рішень для подальшого здійснення зовнішньоекономічної діяльності в частині імпорتنих операцій.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Порядок аудиту операцій з імпорту: його організація та методика

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства при виході на зовнішній ринок та здійснення валютних операцій, експорту та імпорту продукції пов'язана зі збільшенням ризиків різного характеру, що тягне за собою необхідність реалізації внутрішнього та зовнішнього контролю за даною діяльністю. На підприємстві діє система внутрішнього контролю за окремими ділянками обліку. Що стосується аудиту, імпортно-експортних операцій зокрема, то він проводиться з метою перевірки правильності ведення обліку та складання звітності [25].

Для початку пропонуємо розглянути існуючі види аудиту (рис. 2.1).

Вид аудиту	Внутрішній	Незалежний зовнішній	Державний
Користувачі	власники менеджмент суб'єкта ЗЕД	власники суб'єкта ЗЕД інвестори	державна
Мета аудиту	отримання достовірної та повної інформації щодо фінансової звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень	підвищення довіри зовнішніх користувачів до фінансової звітності суб'єкта ЗЕД та уникнення потенційних штрафних санкцій	постійний контроль за правильністю нарахування та сплати податків суб'єктами ЗЕД

Рис. 2.1 – Аудит зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання

Джерело: розроблено автором на основі [8, 46, 52]

Так, можемо бачити, що як в теорії, так і на практиці, існують 3 види аудиту – внутрішній, що проводиться експертами всередині підприємства для власного контролю стану обліку та звітності, зовнішній незалежний – здійснюється спеціалістами інших аудиторських компаній з метою підтвердження або

правильності ведення обліку та складання звітності або ж у зворотному випадку – з метою надання рекомендацій щодо певним виправлень та коригувань. Обидва види аудиту мають на меті одне – підготувати підприємство до державного аудиту (третій вид перевірки).

Розглянувши всі види аудиту та проаналізувавши їх, виявив певні відмінності та спільні риси, перейдемо до більш детального вивчення предмету дослідження – аудиту операцій з імпорту. Перш за все, метою аудиту експортно-імпортних операцій будь-якого підприємства, або, іншими словами, зовнішньоекономічних, є отримання достовірної та повної інформації щодо фінансової звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Користувачами таких даних виступають власники та менеджмент суб'єкта ЗЕД.

Предметами перевірки операцій з імпорту є:

- об'єктивність бухгалтерської та управлінської інформації про імпортні операції (наприклад, про розрахунки з іноземними контрагентами);
- рівень розрахунково-платіжної дисципліни;
- стан розрахунків (співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей);
- інше [25, с. 160].

Завдання аудиту повинні конкретизуватися в залежності від напрямку перевірки, виду імпортних операцій з урахуванням особливостей їх проведення (валютного, митного, бухгалтерського, податкового законодавства), що наведено у табл. 2.1.

Далі розглянемо етапи аудиту імпортних операцій із деталізацією використовуваних аудиторських процедур:

1. Перевірка наявності та правильності оформлення контрактів на імпорт товарів (робіт, послуг), перевірка наявності паспортів імпортних угод, оформлених банком. Аудитор вивчає основні аспекти імпортного контракту, які є підставою для відображення операції у бухгалтерському обліку та звітності, оцінює їх з точки зору дотримання норм українського та міжнародного законодавства, прав та обов'язків сторін. Наприклад, відсутність у контракті дати переходу права

власності на товар є для аудитора підставою для віднесення цієї операції до розряду ризикованих, оскільки невизначеність у цьому питанні може спричинити не лише штрафні санкції за договором, а й порушення принципу достовірності та повноти відображення операцій у бухгалтерському обліку. Оцінюючи зовнішньоекономічного договору аудитор визначає законність імпортової угоди.

Таблиця 2.1

Взаємозв'язок між напрямками перевірки та завданнями аудиту імпортової операції

№	Напрямок перевірки	Завдання аудиту
1	Валютне законодавство	1. встановлення наявності відповідних ліцензій та квот на здійснення експортно-імпортних операцій у випадках, передбачених законодавством; 2. аналіз законності здійснення операцій на валютному рахунку (наявність установчих документів, повноважень осіб на відкриття валютного рахунку); 3. перевірка строків розрахунків по валютним контрактам; 4. обґрунтованість платежів в іноземній валюті, що передбачені контрактом.
2	Митне законодавство	1. перевірка правового статусу експортерів та імпортерів; 2. законність ввезення-вивезення товарів за експортно- імпортними операціями; 3. обґрунтованість застосування методів оцінки митної вартості імпортованих товарів; 4. обґрунтованість застосування нульової ставки при експорті; 5. правильність нарахування і сплати мита і митних зборів.
3	Бухгалтерське законодавство	1. аналіз облікової політики – перевірка відповідності методології обліку нормативним документам бухгалтерського обліку; 2. перевірка повноти, достовірності наданих документів по експортно-імпортним операціям; 3. перевірка відповідності даних первинних облікових документів даним аналітичного обліку по експортно-імпортним операціям; 4. перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку по регістрам, що узагальнюють інформацію за експортно-імпортними операціями; 5. перевірка відповідності даних звітності даним синтетичного обліку (наявність у якості складової фінансового результату від експортно-імпортних операцій у звітних формах); 6. перевірка своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій та операцій своєчасного зарахування експортної валютної виручки; 7. обґрунтованість віднесення комерційних витрат до експортно-імпортних операцій; підтвердження реальності обчислення фінансового результату від експортно-імпортних операцій.
4	Податкове законодавство	1. перевірка принципів оподаткування нормативним документам податкового законодавства; 2. перевірка заповнення Декларації з податку на прибуток та податку на додану вартість підприємством.

Джерело: розроблено автором на основі [29;48;24;29]

2. Перевірка достовірності та повноти відображення імпорتنих операцій на балансі організації (у тому числі дотримання моменту переходу прав власності на придбання імпорتنих цінностей).

3. Перевірка порядку формування вартості імпорتنих цінностей. Найважливішим етапом аудиту має стати перевірка достовірності та повноти формування фактичної вартості, обґрунтованості включення витрат у собівартість імпорتنих цінностей, чи включаються до неї всі ті витрати на закупівлю, які встановлені чинними нормативними актами; обґрунтованість включення витрат із закупівлі імпорتنих товарів до накладних витрат з імпорту.

4. Аналіз списку кредиторів та дебіторів на кінець року, вивіряння та підтвердження сальдо за основними контрагентами. Фінансовий стан імпортера залежить від стану розрахунків щодо імпорتنих угод. Аудитору важливо оцінити сформований порядок проведення розрахунків, їх достовірність, проаналізувати їх впливом геть фінансовий стан підприємства.

5. Перевірка повноти та своєчасності виконання імпортером функцій податкового агента та платника податків. Оскільки імпортні операції та їх результати є об'єктом оподаткування, підприємство-імпортер може бути не лише платником податків, а й податковим агентом, аудитор має перевірити достовірність та повноту, а також своєчасність розрахунків цього підприємства з бюджетом з податків. Податковий аудит може бути не лише етапом обов'язкового аудиту, а й окремою аудиторською послугою.

6. Контроль за правильністю обчислення курсових різниць та відображення їх у бухгалтерському обліку.

7. Оцінка ефективності проведення претензійної роботи. Аудитор перевіряє, як ведеться претензійна робота, її вплив на зниження нестач цінностей та стан дебіторської заборгованості за імпортними контрактами.

8. Узагальнення та аналіз інформації щодо ефективності імпортної операції в цілому (як від разової угоди, так і від виду діяльності в цілому). Аудитор повинен оцінити раціональність імпортної операції, оскільки її результати впливають

фінансовий стан підприємства, його здатність забезпечувати безперервність діяльності.

Перевіряючи імпорتنі операції підприємства, слід зіставити платежі іноземним фірмам і надходження імпорتنих товарів у рахунок здійснених платежів. Крім цього необхідно виявити [48]:

- чи дотримуються зафіксовані у контрактах терміни розрахунків з іноземними постачальниками та терміни постачання ними імпорتنих товарів;
- причини несвоєчасних платежів за поставлені імпорتنі товари та причини несвоєчасного надходження імпорتنих товарів у рахунок вироблених за них авансових платежів;
- факти ненадходження вже сплачених повністю або частково імпорتنих товарів, контрактні терміни поставок яких вже спливли. Ці факти необхідно вивчити особливо ретельно, оскільки вони можуть свідчити про необґрунтований переказ іноземної валюти за кордон.

При аудиті ЗЕД перевіряється закономірність та правильність оформлення всіх документів, що підтверджують рух експортних та імпорتنих товарів: транспортних документів, приймальних актів про надходження товарів у порти та на склади, акцептованих рахунків іноземних постачальників та рахунків, виставлених іноземним покупцям, складських свідоцтв, комерційних актів тощо.

Отримані в ході аудиту докази слід відображати в робочих документах аудитора. Вимоги до змісту, оформлення і порядку зберігання робочої документації аудиту визначені в МСА 230 «Аудиторська документація» [29]. Загальна схема документування аудиту операцій з імпорту представлена на рис. 2.2.

До робочої документації аудиту відносяться:

- 1) плани (табл. 2.2) і програми проведення аудиту;
- 2) матеріали вивчення і оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- 3) записи про характер і обсязі проведених аудиторських процедур і їх результатів;

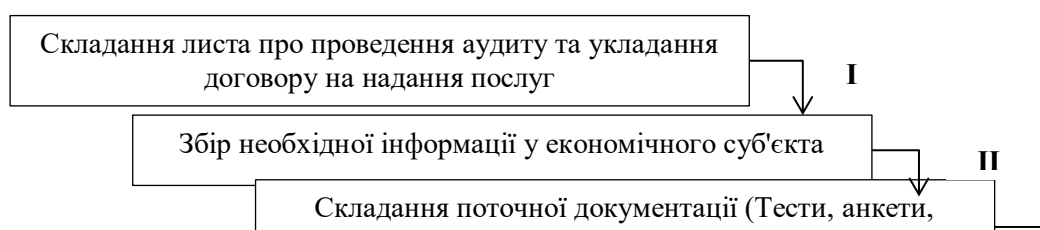


Рис. 2.2 – Схема послідовності документування процедур аудиту операцій з імпорту

Джерело: розроблено автором

- 4) записи усних обговорень, що виникли в ході аудиту питань з співробітниками адміністрації підприємства;
- 5) письмові роз'яснення, отримані від керівництва підприємства;
- 6) інформація для керівництва підприємства;
- 7) висновки експертів, висновки і рекомендації аудиторської організації та ін.

Таблиця 2.2

Загальний план аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій

Етапи аудиту	Процедури аудиту	ПІБ аудитора	Термін перевірки
Попередній	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства з обліку товарів		
Фактичний	Інвентаризація наявності товарів		
Основний	Перевірка достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм Перевірка відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами Перевірка правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку Перевірка правильності оподаткування реалізованих товарів в системі обліку Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку Перевірка правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку		
Заключний	Оформлення звіту аудитора та висновків за результатами перевірки		

Джерело: розроблено автором на основі етапів аудиту

Загальний план має містити інформацію щодо складу аудиторської групи з залученням відповідних експертів [7].

Робоча документація є власністю аудиторської організації, яка має право на свій розсуд вчиняти щодо належної їй робочої документації будь-які дії, що не суперечать закону, іншим правовим актам і професійної етики. Частина документів або витяги з них можуть бути надані клієнту на розсуд аудитора, проте вони не можуть служити заміною його бухгалтерських записів.

Приклади форм робочих документів щодо проведених аудиторських процедур з імпорту товарів [30]:

- Робочий документ аудитора ТР-1 – Інвентаризація наявності товарів;
- Робочий документ аудитора ТР-2 – Перевірка достатності товарів на складах у залежності від встановлених норм;
- Робочий документ аудитора ТР-3 – Перевірка відповідності встановлення цін у порівнянні з конкурентами;
- Робочий документ аудитора ТР-4 – Перевірка правильності оподаткування придбаних товарів в системі обліку;
- Робочий документ аудитора ТР-6 – Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку;
- Робочий документ аудитора ТР-7 – Перевірка правильності формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку;
- Довідкова відомість оподаткування придбаних товарів в системі обліку;
- Довідкова відомість формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку;
- Довідкова відомість формування первісної вартості реалізованих товарів іноземним покупцям в системі обліку та ін.

Приклад оформлення одного з документів наведено в додатку В.

По закінченні аудиторської перевірки робоча документація підлягає здачі для її зберігання в архів аудиторської організації. Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення

вимог збереження та конфіденційності, а термін її зберігання визначається, виходячи із практики аудиторської діяльності та юридичних вимог.

Тож, можна додати, що при здійсненні аудиту імпорتنих операцій потрібно звертати увагу на правильність визначення вартості товару та правильність розрахунків імпорتنих операцій. Також потрібно розподілити операції з високим ризиком та здійснювати перевірку суцільним способом і визначити операції з низьким ризиком, де можливо застосувати статистичний метод. Доцільно використовувати при аудиті метод відбору конкретних статей та аналізувати спочатку великі суми імпорتنих операцій, а потім досліджувати решту за методом оцінки на професійному судженні [8].

Аудит ЗЕД зачіпає інтереси не лише суб'єкта господарювання, а і держави. Досить цікавим є дослідження проведене науковцями В. В. Фесенко та Л. В. Бабенко які розглядають податковий аудит зовнішньоекономічних операцій як складову державного фіскального контролю. Метою податкового аудиту зовнішньоекономічних операцій є ідентифікація фактів ухилення від оподаткування та виведення національних капіталів за межі держави [53; 52].

Метою аудиту зовнішньоекономічної діяльності є висловлення незалежної думки аудитора за такими критеріями [4]:

1. достовірність обліку експортно-імпорتنих операцій з усіх суттєвих сторін;
2. їх відповідність нормам російського законодавства;
3. надійність та ефективність системи внутрішнього контролю організації.

На основі цих цілей формуються завдання, план та програма аудиту імпорتنих операцій.

Плідне проведення аудиторської перевірки дозволяє підприємству здобути професійну думку та мінімізувати економічні ризики, безпосередньо пов'язані із здійсненням зовнішньоекономічної діяльності. Професійне судження аудитора про достовірність звітності має суттєву вагу для керівництва компаній, що перевіряються при прийнятті ними управлінських рішеннях.

При аудиті експортно-імпортних операцій аудитор повинен керуватися нормами, встановленими професійними аудиторськими об'єднаннями, членом яких є.

На етапі підготовки договору аудитор знайомиться з фінансово-господарською діяльністю економічної організації та отримує інформацію: про зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на господарську діяльність економічного суб'єкта, пов'язані з його індивідуальними властивостями; про організаційно-управлінську структуру економічного суб'єкта; про види виробничої діяльності та номенклатуру своєї продукції та іншої інформації.

Кількість інформації, необхідної для аудиторської перевірки, жорстко не регламентована законом. Звідси випливає, що аудитор, керуючись своєю професійною думкою, самостійно вирішує кількість інформації, необхідної і достатньої для складання аудиторського висновку. Вся інформація, отримана у процесі формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, вважатиметься аудиторськими доказами.

Аудит розрахунків імпортних операцій доцільно проводити в наступній послідовності [42]:

- аудит залишків за імпортними операціями та відповідність їх регістрам аналітичного і синтетичного обліку;
- виявлення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, а також причин та умов їх виникнення;
- перевірка законності та правильності нарахування та стягнення пені за порушення строків розрахунків з контрагентами у зв'язку з несплатою коштів або невчасного отримання імпортованих товарів;
- перевірка відповідності ведення обліку за операціями імпорту та безпосередньо господарських операцій відповідно до правил та інструкцій, встановлених законодавством;
- перевірка щодо правильності відображення в обліку товарів імпорту в бухгалтерському обліку відповідно до первинних документів;

- упевнення у повноті отриманих матеріальних цінностей від іноземних постачальників;
- з'ясування відповідності розрахунків договорам;
- перевірка правильності відображення сум податків в обліку, що були сплачені: мита, митних зборів під час розмитнення, ПДВ, правильності їх обчислення;
- перевірка наявності організації внутрішньогосподарського контролю з контрагентами за розрахунками;
- визначення правильності відображення розрахунків з постачальниками в бухгалтерській і статистичній звітності;
- визначення правильності паралельного обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операції та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останнє число звітного періоду.

Таким чином, аудит – трудомістка процедура, яка потребує заповнення великої кількості документів, анкет, запитів тощо. Кожна аудиторська компанія має чітко відпрацьований процес, що дозволяє грамотно, відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів якісно проводити аудиторські перевірки.

Як було встановлено, внутрішній аудит поточних зовнішньоекономічних операцій має на меті отримання достовірної та повної інформації щодо фінансової звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Мета аудиту імпорتنих операцій – це формування об'єктивної незалежної думки про достовірність відображення у фінансовій звітності операцій, що здійснюються за імпортом, та відповідність застосовуваної до організацій методики бухгалтерського та податкового обліку нормам чинного законодавства.

Стосовно імпорتنих операцій під достовірністю розуміється ступінь точності даних бухгалтерської звітності, яка дозволяє її користувачеві на підставі даних, відображених у цій звітності, робити правильні висновки про отримані організацією результати діяльності, її фінансове та майнове становище та приймати на основі цих висновків обґрунтовані рішення. Аудит імпорتنих операцій доцільно

здійснювати на основі суцільної документальної перевірки через відсутність типових і господарських операцій, що повторюються [7].

Таким чином, метою аудиту зовнішньоекономічної діяльності є висловлення незалежної думки аудитора за такими критеріями, як: достовірність обліку експортно-імпортних операцій з усіх суттєвих сторін; їх відповідність нормам вітчизняного законодавства; надійність та ефективність системи внутрішнього контролю організації. При аудиті експортно-імпортних операцій аудитор повинен керуватися нормами, встановленими професійними аудиторськими об'єднаннями, членом яких є.

Оскільки аудиторська діяльність тісно пов'язана з отриманням, накопиченням, зберіганням, обробкою та використанням різних інформаційних потоків, виникає питання, пов'язане з конфіденційністю інформації, отриманої при аудиторській перевірці. Отже, у договорі має бути чітко прописаний обсяг інформації, яку організація, що перевіряється, надає аудиторам, також необхідно визначити, які відомості становлять комерційну таємницю, тобто. є конфіденційними. Письмова інформація керівництву економічного суб'єкта, і навіть аудиторський висновок готуються аудитором за підсумками перевірки. Інформація для керівництва – це звіт аудитора, поданий у вигляді листа до керівництва.

2.2. Узагальнення результатів аудиту операцій з імпорту

В кінці кожної аудиторської перевірки здійснюється узагальнення її результатів. Аудит імпортних операцій не є виключенням. Особливої уваги заслуговує аудиторський звіт та висновок, в яких підсумовуються результати перевірки в цілому за всіма ділянками обліку, включаючи досліджувану ділянку обліку – операції з імпорту товарів. В МСА 700 сказано, що аудиторський звіт має заголовок, який вказує на те, що це звіт незалежного аудитора. Також його зміст повинен включати інформацію щодо відповідальності як аудитора, так і управлінського персоналу під час перевірки на підприємстві [17].

Аудиторський звіт – це підсумковий документ, адресований керівництву, власнику, загальним зборам акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиту, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку. Аудиторським висновком є офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою суб'єкта аудиторської діяльності, який складається у встановленому порядку за результатами проведеного аудиту і містить думку аудитора про достовірність досліджених ним фактів.

В аудиторському звіті відображаються результати виявлених порушень, помилок, відхилень; оцінка стану бухгалтерського обліку; достовірність фінансової звітності та законності господарських операцій. Інформація звіту повинна бути надійною, чіткою, реальною та достовірною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною та правдивою. Аудиторський звіт складається в довільній формі, його зміст не підлягає оприлюдненню [23, с. 197].

За структурою аудиторський звіт може мати три основних розділи (представлено на рис. 2.3).

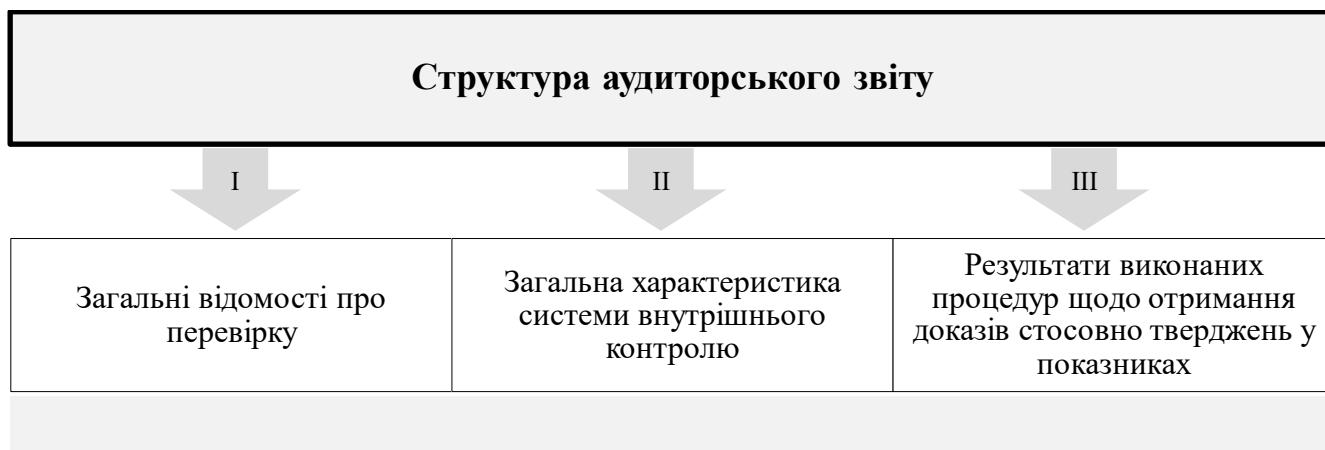


Рис. 2.3 – Структура аудиторського звіту

Джерело: розроблено автором

Вимоги до звіту аудитора:

1. У ньому має бути зазначено, чи відповідає фінансова звітність загальноприйнятим стандартам обліку.

2. У звіті повинні бути відображені обставини, які зумовили неможливість використання загальноприйнятих стандартів обліку в звітному році на відміну від попереднього періоду.

3. Інформація, включена до фінансової звітності, вважається відповідає встановленим вимогам, якщо інше не вказано в звіті аудитора.

4. У звіті аудитора повинен бути представлений висновок про фінансову звітність в цілому або зроблено заяву про те, що висновок не може бути складено. Якщо висновок про фінансову звітність в цілому не може бути складено, повинні бути зазначені причини.

В свою чергу, аудиторський висновок має наступну структуру, представлену в таблиці 2.3.

Структура аудиторського висновку [51]

№	Елементи аудиторського висновку	Зміст
1	Назва (заголовок)	- зазначення того, що аудит здійснюється незалежним аудитором (аудиторською фірмою);
		- назва аудиторської фірми (П.І.Б. аудитора);
		- повна назва суб'єкта господарювання, що перевіряється;
		- час перевірки
2	Адресат	- акціонери, рада директорів та інші зацікавлені користувачі
3	Вступний параграф	- перелік перевірених форм звітності;
		- відповідальність керівництва підприємства;
		- обов'язки аудитора
		- період, охоплений фінансовими звітами.
4	Обсяг аудиту	- посилання на МСА; - опис виконаної аудитором роботи; - вказівка на те, що існують достатні підстави для висловлення думки
5	Висновок аудитора	- думка аудитора про перевірену звітність, її об'єктивність, достовірність та відповідність чинному законодавству
6	Дата висновку	- дата закінчення аудиторської перевірки на підприємстві
7	Адреса аудиторської фірми	- повна юридична адреса, телефон
8	Підпис аудитора	Назва аудиторської фірми (та її реєстраційний номер) та/або прізвище аудитора (та номер його сертифікату)

За різних обставин стандартна форма аудиторського висновку може змінюватися. Усі зміни стандартного позитивного висновку називаються відхиленням від нього. Для опису різноманітних відхилень використовуються такі терміни:

- обмеження;
- модифікація;
- доповнення [48].

В свою чергу, МСА 706 розглядає питання про те, як зміниться форма та зміст аудиторського висновку у разі висловлення аудитором модифікованої аудиторської думки.

Підставою для формування думки щодо аудиту операцій з імпорту є зроблені висновки аудитора на основі отриманих у перебігу аудиту аудиторських

доказів [34] – інформації, на якій ґрунтується аудиторська думка і до яких належить інформація, що міститься в облікових записах, що є основою для фінансової звітності, а також інша інформація. Від сутності таких доказів залежить вид висновку незалежного аудитора (рисуюнок 2.4).



Рис. 2.4 – Види висновків в залежності від думки незалежного аудитора

Джерело: розроблено автором на основі [24, 33].

Відповідно до МСКЯ 1 [35] фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів, регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам.

Відповідальність за документування аудиту покладається на провідного аудитора. Ведучий аудитор в свою чергу може покласти роботу по документуванню аудиту на асистента, залишивши при цьому за собою функцію контролю за процесом документування аудиту. Однак це вимагає узгодження з керівництвом аудиторської фірми і допустимо лише в періоди високої

завантаженості провідних аудиторів і при наявності достатнього рівня компетентності асистентів в питаннях документування аудиту [9].

Аудиторський висновок складається за результатами аудиту бухгалтерської звітності суб'єкта, проведеного аудиторською організацією. В аудиторському висновку об'єкт аудиту повинен бути позначений або найменуваннями всіх складових звітності, щодо яких проводиться аудит, або словами «бухгалтерська звітність». Аудиторський висновок може бути:

- безумовно-позитивним;
- модифікованим із застереженням;
- з відмовою від висловлення думки.

У всіх випадках, коли фінансова звітність підтверджується висновком аудитора, необхідно чітко вказати ступінь його відповідальності і характер аудиторської роботи [28, с. 14].

Аудиторська організація повинна надати компанії-замовнику не менше двох перших екземплярів аудиторського висновку. Проте одного примірника у складі вступної та підсумкової частин з додатком бухгалтерської звітності, що стала об'єктом аудиту, для представлення зацікавленим користувачам, включаючи податкові органи [51].

2.3. Удосконалення проведення аудиту імпортованих операцій на підприємстві

Серйозним фактором спотворення бухгалтерської звітності та податкових декларацій виступає порядок відображення у бухгалтерському обліку моменту переходу прав власності на імпортовані та експортовані товари, виключення впливу цього виду ризику може бути здійснено шляхом однозначного фіксування цього пункту у контракті.

Кількість інформації, необхідної для аудиторської перевірки, жорстко не регламентована законом. Звідси випливає, що аудитор, керуючись своєю професійною думкою, самостійно вирішує кількість інформації, необхідної і достатньої для складання аудиторського висновку. Вся інформація, отримана у процесі формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора, вважатиметься аудиторськими доказами [9].

Як складові зовнішньої інформації виділяють інформацію:

- про діяльність особи, що підлягає аудиту;
- про діючу на момент перевірки нормативно-правову базу;
- про зовнішнє середовище, в якому протікає діяльність особи, що підлягає аудиту, та іншу інформацію.

У процесі аудиторської діяльності ця інформація проходить кілька етапів обробки, які виражаються в систематизації та виявленні суттєвої інформації, оцінки її на достовірність, аналіз та зіставлення на суперечливість. Результатом обробки інформації є формування аудиторського висновку та іншої інформації.

Оскільки аудиторська діяльність тісно пов'язана з отриманням, накопиченням, зберіганням, обробкою та використанням різних інформаційних потоків, виникає питання, пов'язане з конфіденційністю інформації, отриманої при аудиторській перевірці. Отже, у договорі має бути чітко прописаний обсяг інформації, яку організація, що перевіряється, надає аудиторам, також необхідно визначити, які відомості становлять комерційну таємницю, тобто. є конфіденційними. Письмова інформація керівництву економічного суб'єкта, і навіть аудиторський висновок готуються аудитором за підсумками перевірки.

Інформація для керівництва - це звіт аудитора, поданий у вигляді листа до керівництва, що складається з [36]:

1. Опису відомостей про недоліки, виявлених в облікових записах, бухгалтерському обліку та системі внутрішнього контролю;
2. Перелік причин, у яких ці недоліки виявлено;
3. Пропозиції щодо ліквідації виявлених недоліків.

Письмова інформація може бути передана лише: особі, яка підписала договір на аудит; особі, прямо зазначеній у договорі як одержувач письмової інформації; будь-якій іншій особі за наявності письмової вказівки особи, яка підписала договір.

Таким чином, завданнями аудиторської діяльності слід вважати роботи, які мають виконувати аудитори в ході аудиторської перевірки для досягнення цілей аудиторської діяльності. У процесі аудиту експортно-імпортних операцій використовується та переробляється значний обсяг інформації, не закріплений в обов'язковому порядку законодавчим чином. Інформація, що формується під впливом і в процесі аудиту, складається з публічної інформації, що подається в аудиторському висновку, та конфіденційної інформації, що зберігається в інформаційній системі аудиту.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

3.1. Особливості оподаткування операцій з імпорту

Перш за все, розглянемо існуючі елементи податків при імпорті товарів та їх характеристику (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Характеристика інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері ЗЕД

Елементи податків	Мито	ПДВ	Акцизний податок	Податок на прибуток
Об'єкт оподаткування	Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон	Товари, інші предмети, які перетинають митний кордон у режимі імпорту, реімпорту. Послуги	Підакцизні товари (продукція), які перетинають митний кордон	Іноземні інвестиції
Суб'єкт оподаткування	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через кордон	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів (продукції) через митний кордон	Юридичні особи, які залучають іноземні інвестиції
База оподаткування	1) Митна вартість товарів 2) Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита. Для послуг договірна (контрактна) вартість	1) Вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; 2) Величина підакцизних товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму двигуна автомобіля	Оподатковуваний прибуток
Податкові ставки	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Єдині	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Єдині
Податкові пільги	Стимулюючі або протекціоністські	Стимулюючі	Соціальні або стимулюючі	Стимулюючі

Так, з'ясовано, що під час здійснення імпортової діяльності, підприємство стикається з чотирма видами податків, а саме: мито, ПДВ, акцизний податок, та податок на прибуток. Останній є загальноприйнятим незалежно від того, яку діяльність реалізує підприємство.

У податковому обліку експортно-імпортних операцій вирішуються такі завдання:

1. Повне, достовірне та своєчасне відображення в обліку та податкових деклараціях бази оподаткування для розрахунку податкових та обов'язкових платежів;
2. Облік вимог та зобов'язань з розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами з податків та платежів.

Роздільне ведення бухгалтерського та податкового обліку, передбачене Податковим кодексом, не може розглядатися як обов'язкова умова їхньої оптимальності. На практиці у регістрах аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку відокремлюється та відображається інформація, яка використовується для податкових розрахунків та складання податкових декларацій. При здійсненні експортно-імпортних операцій дуже важливе значення має відображення конкретної дати на момент прийняття активів та зобов'язань до обліку. Активи та зобов'язання, виражені в іноземній валюті, поділяються на дві групи: що підлягають регулярній переоцінці; які підлягають переоцінці на даний момент (дату) прийняття до бухгалтерського обліку [43].

З прийняттям Податкового кодексу значною мірою були усунені невідповідності в розрахунках податків та платежів та їх обліковому відображенні. На практиці застосування податкових розрахунків є ключовою складовою обліку, тому вдосконалення елементів оподаткування імпортних операцій із їх обліковим відображенням є актуальним [27].

Не менш важливими є вирішення питання щодо класифікації імпортованих об'єктів до товарів або послуг і для визначення порядку оподаткування імпортних операцій. Щодо послуг, то на даний час не існує офіційного визначення терміну «імпорт послуг» [21].

За А.Г. Загороднім, товар – це будь-який продукт виробничо- економічної діяльності в матеріально-речовій формі, який задовольняє певні потреби людини та є об'єктом купівлі/продажу, тобто ринкових відносин між покупцем і продавцем [15, с. 744].

До нематеріальних активів відносяться об'єкти інтелектуальної вартості, в тому числі промислової вартості, а також інші аналогічні права, визначені у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Таким чином, право на прокат програм з метою оподаткування відноситься до нематеріальних активів. Крім того, як нематеріальний актив з метою оподаткування право на прокат програм підпадає під визначення «товарів».

Поставка послуг – будь-які операції цивільно-правового характеру з надання послуг (результатів робіт), надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також з надання будь-яких інших, ніж товари, об'єктів власності за компенсацію, а також операції з безоплатного надання послуг (робіт). Поставка послуг, зокрема, включає надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), продаж, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної, в тому числі промислової, власності» [47, с. 159].

Враховуючи вищенаведені визначення поставки товарів та поставки послуг, право на користування нематеріальними активами (в даному випадку право на трансляцію програм) з метою оподаткування прирівнюється до «послуг».

З'ясувавши різницю між товаром та послугою, а також товаром і нематеріальним активом, пропонуємо схематично представити систему обліку імпорتنих операцій та їх оподаткування, через відображення елементів даної системи (рис. 3.1).

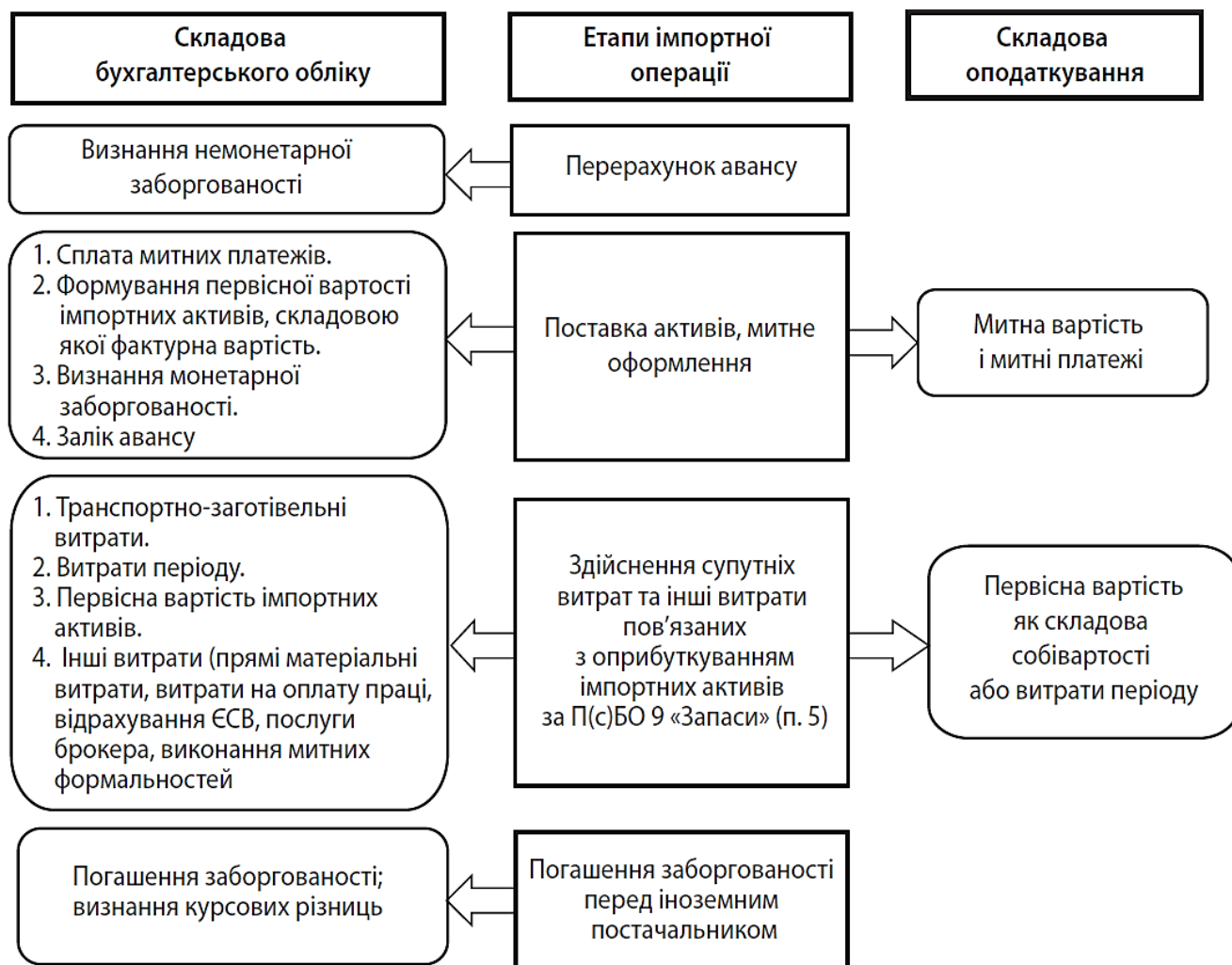


Рис. 3.1 – Формування складових бухгалтерського обліку й оподаткування при здійсненні імпортової операції [27, с. 280]

Так, представлена послідовність відображення операції з імпорту товарів на умовах часткової передоплати в системі бухгалтерського обліку та складові її оподаткування показала, що основними об'єктами бухгалтерського обліку імпортованих операцій є: активи, що придбаваються (та їх оцінка, а отже, правильне формування первісної вартості); витрати, пов'язані з імпортом; розрахунки з іноземними постачальниками та митними органами та курсові різниці. Для цілей оподаткування податком на прибуток сумою витрат є фактурна вартість придбаних товарів, яка є складовою собівартості.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження з метою визначення об'єкту оподаткування неможливо встановити однозначно до «товару»

чи до «послуг» відноситься нематеріальний актив (право на трансляцію програм), ввезений на територію України за договором комісії.

Варто додати основні аспекти оподаткування імпоротної продукції в період воєнного стану. Так, відповідно до (пп.69.13. п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, з урахуванням змін, внесених 15.03.2022) [45] на період до припинення або скасування воєнного стану дозволяється виробництво та імпорт тютюнових виробів, віднесених до коду 2402 20 90 20 згідно з УКТ ЗЕД маркованих марками акцизного податку “тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням вітчизняні” – “ТВЕН В”, “тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням імпортні” – “ТВЕН І”, у разі якщо ставка акцизного податку є однаковою.

Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, визначених частиною восьмою статті 287 Митного кодексу України, та з першого постачання цих товарів на митній території України для їх використання у виробництві товарів оборонного призначення, визначених згідно із законом, та якщо замовником таких товарів є державний замовник у сфері оборони, визначений Кабінетом Міністрів України.

Платниками акцизного податку з пального до 17.03.2022 поточного року були виробники та імпортери такого пального. Ціна пального до 17.03.2022 року ввезеного на територію України імпортерами та/або реалізованого на митній території його виробниками та імпортерами до цієї дати включає суму сплаченого акцизного податку [13].

3.2. Шляхи вдосконалення оподаткування операцій з імпорту

Проблемним є те, що під час операцій із імпорту певною мірою порушується логіко-структурна схема розрахунку податку на додану вартість та його облікового відображення в системі подвійного запису.

За умови максимального дотримання логіко-структурної схеми відображення податку на додану вартість у системі подвійного запису, за субрахунком «Податкове зобов'язання» буде наявне дебетове сальдо, а отже, недостовірними будуть показники фінансової звітності. Графічно дана пропозиція щодо коректного обліку оподаткування в розрізі ПДВ представлена на рис. 3.2.

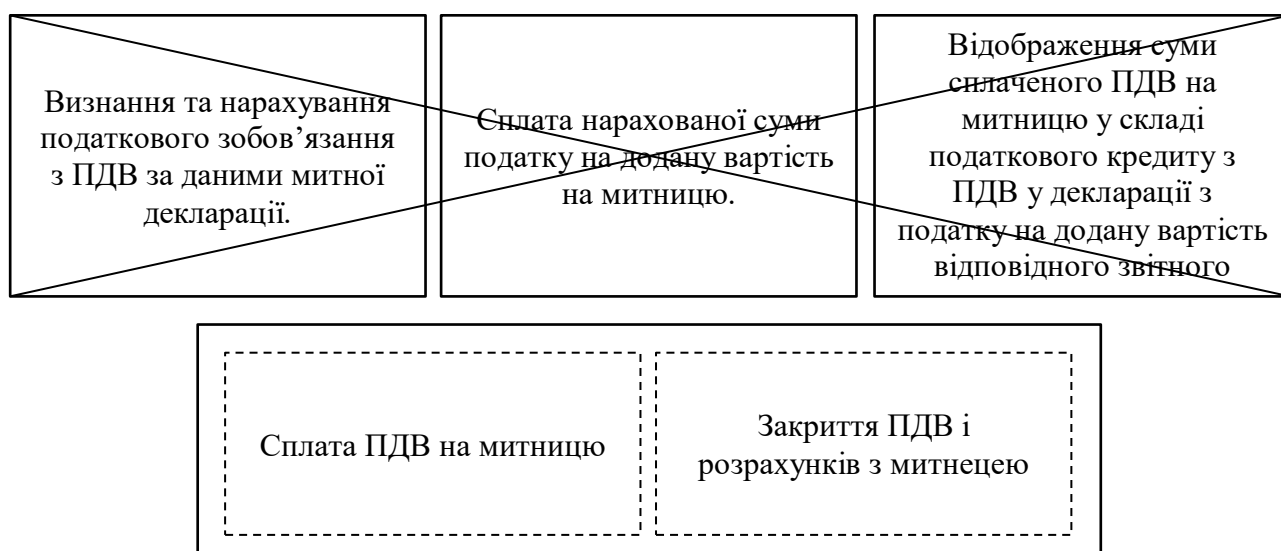


Рис. 3.2 – Удосконалена схема щодо порядку здійснення та відображення в обліку господарських операцій щодо імпортного ПДВ

Джерело: розроблено автором на основі [27]

Варто відмітити, що за субрахунком ПДВ в розрізі рахунку «Розрахунки за податками» при використанні першої версії порядку операцій сальдо буде відсутнім, що не відповідатиме даним декларації з податку на додану вартість відповідного періоду та особового рахунку платника податків.

Тож, обидва варіанти є методологічно вірними, але проведене дослідження показало, що для достовірного представлення фінансової звітності та з метою забезпечення тотожності показників декларації з податку на додану вартість і даних

особового рахунку платника податків, більш коректним є другий варіант відображення податку на додану вартість на імпорт.

Говорячи про удосконалення оподаткування операцій з імпорту, варто звернути увагу на питання оптимізації законодавства щодо регулювання даної ділянки обліку та оподаткування. Так, А.С. Полторак та Ю.С. Бужак було проведено розгорнуте дослідження цього питання і не можемо не погодитися з авторами, що сучасна податкова система України за своєю структурою та складом подібна податковим системам провідних країн Європи, але адміністрування податків має свої особливості. Окремо можемо виділити представлені сфери застосування даних змін: ввізне (імпортне) мито, вивізне мито, умови міжнародної торгівлі (рис. 3.3).

Аналізуючи представлену схему щодо гармонізації законодавства з питання оподаткування імпортних операцій, на прикладі товарів легкої промисловості, автори намагалися максимально наблизитися до норм Європейського Союзу. По завершенню даного дослідження дуже влучно виокремлено ризики такої гармонізації:

- неконтрольоване збільшення імпорту з країн Європейського Союзу;
- зростання конкуренції на внутрішньому ринку товарів.

Але важливим при цьому є розуміння потенціальних результатів через реалізацію поставлених цілей:

- уніфікація податкових систем;
- скасування митних бар'єрів;
- сприяння інтеграції економіки України до внутрішнього ринку Європейського Союзу.

Щодо імпортного мита, в схемі представлені інструменти його удосконалення, а саме: лібералізація ставок на товари текстильного виробництва, одяг, хутро, вироби із хутра, шкіру, вироби зі шкіри – до 0; застосування особливих умов оподаткування імпорту товарів *second hand* протягом 5 р.

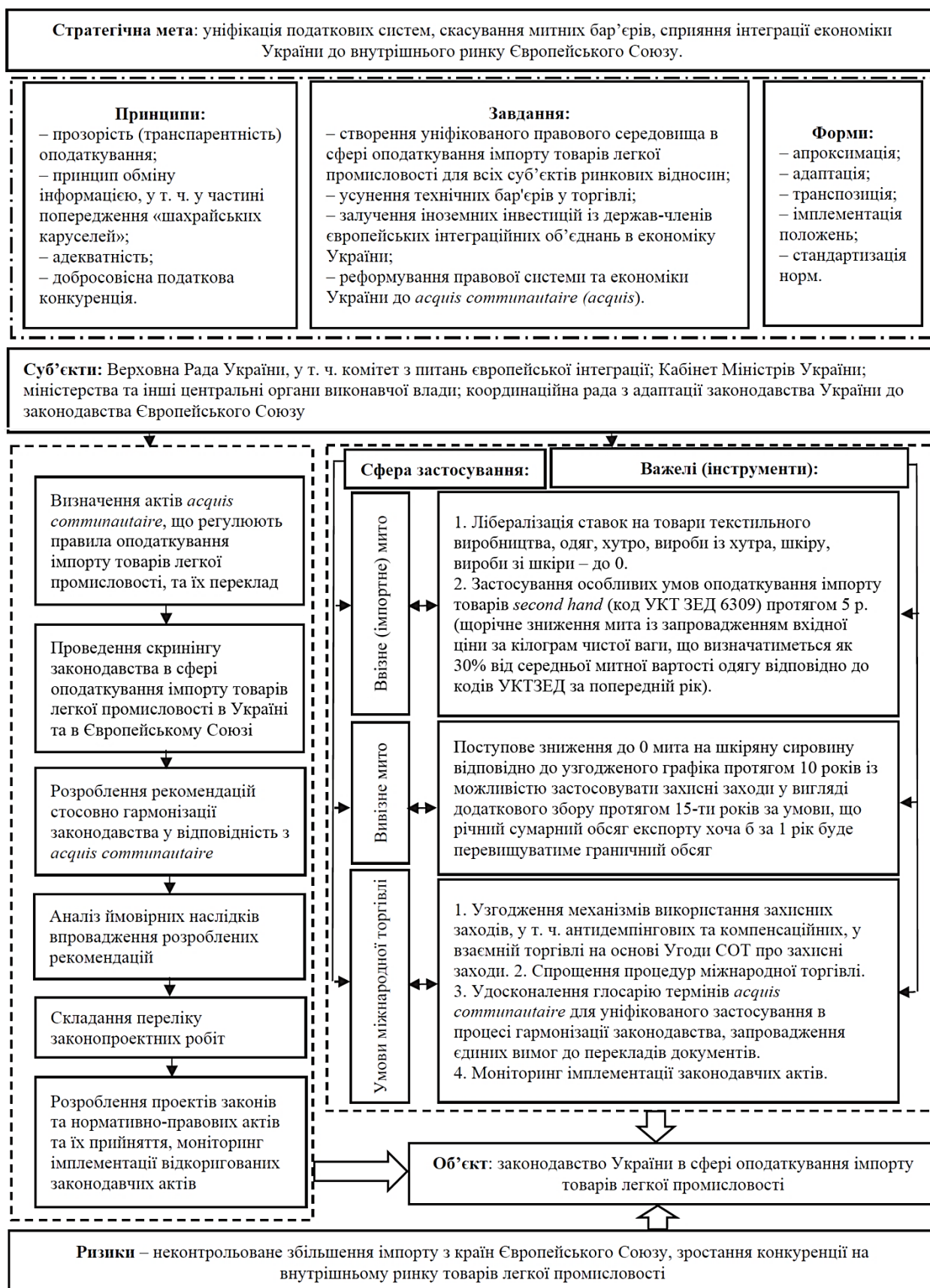


Рис. 3.3 – Механізм гармонізації законодавства щодо оподаткування імпорту товарів з нормами Європейського Союзу [46, с. 130]

Наостанок слід обумовити важливість гармонізації законодавства. Так, ймовірними результатами застосування механізму гармонізації законодавства щодо оподаткування імпорту товарів легкої промисловості з нормами Європейського Союзу будуть: сприяння доступу українських виробників на ринок Європейського Союзу; збереження певного рівня тарифного захисту від іноземної конкуренції протягом перехідного періоду через асиметричне зниження ставок ввізного мита; посилення позицій вітчизняної легкої промисловості, зниження привабливості імпорту вживаного одягу; поступове скасування експортного мита на шкіряну сировину стимулюватиме її експорт, що приведе до зростання внутрішньої ціни на неї; запровадження прозорих митних процедур, усунення дискримінаційних процедур, які можуть застосовуватися до імпорту [46, с. 131].

Іншим питання в розрізі удосконалення є питання ухилення від нього в процесі здійснення імпорتنих операцій. Це напряму пов'язано з прогалинами у вітчизняній системі оподаткування. Розглянемо це питання детальніше.

Найвідомішою схемою ухилення була і залишається офшорна схема. Сьогодні офшорний бізнес набув величезної популярності, оскільки дає змогу підприємствам отримувати надприбутки.

Із поступовим налагодженням антиофшорного податкового законодавства у разі співпраці з офшорами автоматично виникають додаткові податкові зобов'язання, що зробило дворівневу схему «українська компанія – офшор» не вигідною. Як наслідок, знизилися обсяги прямих зовнішньоторговельних операцій через класичні офшорні юрисдикції, а схема співпраці вітчизняних підприємств з ними видозмінилася до трирівневої, що представлена на табл. 3.2.

З метою запобігання ухилення від оподаткування можна запропонувати [14]:

- Податкові виклики цифрової економіки;
- Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем;
- Розроблення ефективних правил контрольованих іноземних компаній;

Схема співпраці українських підприємств-суб'єктів ЗЕД з офшорами [14]

Рівень 1	Українське підприємство
Рівень 2	Офшорна компанія, яка виступає посередником вимивання доходів у низькоподатковій юрисдикції (найчастіше 4 типи): – холдингова компанія, що володіє корпоративними правами в Україні та отримує дивіденди; – торговельна (операційна) компанія, яка здійснює торговельну діяльність та контролює валютні ризики; – фінансова компанія для надання внутрішньогрупового фінансування, що отримує відсотки (у разі, коли єдина мета – надання позик, це не вимагає ліцензії для проведення подібної діяльності); – компанія-власник, що володіє активами українського підприємства, найчастіше інтелектуальною власністю, торговою маркою, а отже, отримує орендні платежі та/або роялті.
Рівень 3	Компанія у низькоподатковій офшорній юрисдикції, якою володіють бенефіціари через номінальних акціонерів.

- Обмеження розмивання податкової бази через включення процентних відрахувань та інших фінансових платежів між пов'язаними особами до складу витрат;
- Протидія шкідливим податковим практикам більш ефективно, враховуючи принципи прозорості та сутності;
- Запобігання зловживанням під час застосування податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування) у невідповідних обставинах;
- Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва.

Таким чином, підвищення ефективності контролю за ухиленням суб'єктами ЗЕД від оподаткування експортно-імпортних операцій необхідно здійснювати не завдяки збільшенню кількості документальних перевірок підприємств та розмірів штрафних санкцій, а шляхом удосконалення демократичних інститутів, активізації боротьби з корупцією, підвищення податкової свідомості та культури вітчизняних підприємств [14].

ВИСНОВКИ

Таким чином, проведене дослідження теоретичних основ імпоротної діяльності, а також практичних особливостей обліку і аудиту операцій з імпорту на підприємстві, дозволило зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що імпортна діяльність – це сукупність організаційно-економічних, виробничо-господарських і комерційних функцій. Імпортну діяльність належить розглядати не як негативне явище і не як своєрідну плату за можливість користування зовнішніми ринками. Вона є самостійним джерелом фінансових надходжень у країну, низки інших макроекономічних ефектів. В роботі графічно представлено умови для здійснення імпортних операцій та основні позитивні аспекти імпоротної діяльності. Імпортні операції – це вид операцій у зовнішньоекономічній діяльності, коли на митну територію держави переміщуються товари, готова продукція, або надаються послуги від іноземних постачальників.

До основних нормативних документів, які регулюють сферу зовнішньоекономічних відносин, в тому числі експортно-імпортні операції, належать: Митний кодекс; Господарський кодекс; Цивільний кодекс; Податковий кодекс; Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Крім цього, ЗЕД регулюють інші законодавчі акти, різноманітні інструкції, положення, роз'яснення. Для здійснення торговельних зовнішньоекономічних відносин підприємство повинно бути належним чином зареєстрованим на митниці. Така реєстрація (акредитація) здійснюється митними органами відповідно до чинного законодавства.

2. Виявлено, що в процесі здійснення господарських операцій з імпорту товарів чи послуг, найрозповсюдженішими первинними документами, що підтверджують факт даних операцій, є: Виписка банку; Митна декларація; Рахунок-фактура; Інвойс; ЗЕД контракт; Бухгалтерська довідка; Векселі до видачі; Кредитний договір та ін. Даний список первинної документації не є вичерпним,

адже існує широкий ряд специфічних операцій в процесі ведення зовнішньоекономічної діяльності.

3. З'ясовано, що облікова політика щодо імпорتنих операцій в цілях бухгалтерського обліку визначає правила формування собівартості товару, придбаних в режимі імпорту і іншого майна, що надійшло від іноземного контрагента, вартість яких виражена в іноземній валюті. Облік розрахунків з постачальниками щодо імпорتنих товарів ведуть на рахунку 63, субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Багатосегментний аналітичний облік номенклатури товарів дозволяє вести облік різновидів одного і того ж товару за безліччю довільних характеристик (тобто аналітичних ознак), що надає можливість на кожен товар або послугу оформити картку обліку з докладним описом характеристик товару і відображати в ній всю історію руху даного товару, шляхом реєстрації операцій надходження, витрат, переміщення, зміни ціни, повернення, резервування, списання. В аналітичному обліку необхідно окремо показувати формування собівартості імпорتنих товарно-матеріальних цінностей та цінностей, придбаних у внутрішніх постачальників. У разі відображення операцій, пов'язаних з імпортом товарно-матеріальних цінностей, всі господарські операції повинні належним чином фіксуватися в Журналі господарських операцій з коректним зазначенням рахунків бухгалтерського обліку, а також сум за ними.

4. Визначено, що метою аудиту експортно-імпорتنих операцій будь-якого підприємства, або, іншими словами, зовнішньоекономічних, є отримання достовірної та повної інформації щодо фінансової звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Користувачами таких даних виступають власники та менеджмент суб'єкта ЗЕД. В роботі розглянуто взаємозв'язок між напрямками перевірки та завданнями аудиту імпорتنих операцій.

При аудиті ЗЕД перевіряється закономірність та правильність оформлення всіх документів, що підтверджують рух експортних та імпорتنих товарів: транспортних документів, приймальних актів про надходження товарів у порти та

на склади, акцептованих рахунків іноземних постачальників та рахунків, виставлених іноземним покупцям, складських свідоцтв, комерційних актів тощо.

Представлено схему послідовності документування процедур аудиту операцій з імпорту та загальний план аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій. При аудиті експортно-імпортних операцій аудитор повинен керуватися нормами, встановленими професійними аудиторськими об'єднаннями, членом яких є.

5. Встановлено, що ключовими документами, узагальнюючими результати аудиторської перевірки, є аудиторський звіт та висновок, в яких підсумовуються результати перевірки в цілому за всіма ділянками обліку, включаючи досліджувану ділянку обліку – операції з імпорту товарів.

Аудиторський звіт – це підсумковий документ, адресований керівництву, власнику, загальним зборам акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиту, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається за результатами аудиту бухгалтерської звітності суб'єкта, проведеного аудиторською організацією. В аудиторському висновку об'єкт аудиту повинен бути позначений або найменуваннями всіх складових звітності, щодо яких проводиться аудит, або словами «бухгалтерська звітність». Представлено графічно структуру аудиторського звіту та висновку, а також види висновків в залежності від думки незалежного аудитора.

6. Розглянуто характеристики інструментів механізму реалізації податкової політики у сфері ЗЕД, а також процес формування складових бухгалтерського обліку й оподаткування при здійсненні імпоротної операції.

При оподаткуванні імпортних операцій фігурують такі податки, як мито, ПДВ, акцизний податок, податок на прибуток. Визначено, що звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, визначених частиною восьмою статті 287 Митного кодексу

України, та з першого постачання цих товарів на митній території України для їх використання у виробництві товарів оборонного призначення, визначених згідно із законом, та якщо замовником таких товарів є державний замовник у сфері оборони, визначений Кабінетом Міністрів України.

Роздільне ведення бухгалтерського та податкового обліку, передбачене Податковим кодексом, не може розглядатися як обов'язкова умова їхньої оптимальності. З прийняттям Податкового кодексу значною мірою були усунені невідповідності в розрахунках податків та платежів та їх обліковому відображенні.

7. Щодо оптимізації та удосконалення оподаткування імпортних операцій, представлено удосконалену схему щодо порядку здійснення та відображення в обліку господарських операцій щодо імпортного ПДВ, механізм гармонізації законодавства щодо оподаткування імпорту товарів з нормами Європейського Союзу. Висвітлена в роботі схема співпраці українських підприємств-суб'єктів ЗЕД з офшорами дала змогу сформулювати шляхи запобігання ухилення від оподаткування підприємствами-імпортерами товару.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Fekadu Agmas Wassie. The Role of Effective Accounting System on Import-Export Trade in Ethiopia: The Case of Anbessa Shoe Share Company // *International Economics and Business*. 2019, Vol. 5, No. 2. P. 22-36.
2. Gabriela Costa Dias 1 , Ualison Rébula de Oliveira 1,2 , Gilson Brito Alves Lima 2 and Vicente Aprigliano Fernandes. Risk Management in the Import/Export Process of an Automobile Company: A Contribution for Supply Chain Sustainability // *Sustainability* 2021, 13, 6049. URL: <https://www.mdpi.com/journal/sustainability>
3. Paliu - Popa Lucia, Ecobici Nicolae. Accounting procedures specific to export of goods on its own behalf with short-term commercial lending // *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue 4/2012.
4. Sirenko N., Baryshevskaya I., Poltorak A., Shyshpanova N. State and tendencies of intergovernmental regulation in Ukraine in conditions of fiscal decentralization. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2018. Vol. 2. no. 25. pp.157-164.
5. Альджу Бадр. Управление финансовыми ресурсами предприятия осуществляющего импортные операции // *Сучасні інформ. технології та телекомунікаційні мережі* : тези доп. 48-ої наук. конф. молодих дослідників ОНПУ-магістрантів. Одеса, 2013. С. 116.
6. Ангелко І. В., Лех Г. А., Шпарик Х. В., Данило С. І. Економічний зміст зовнішньоторговельних цін та механізм їх формування // *Регіональна економіка*. 2021. №2. С. 205-213.
7. Баранова А.О., Макеева З.О. Методика аудиту експортно-імпортних операцій // *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2013. Вип. 1(2). С. 3-11.
8. Басанець І. В. Теоретична сутність аудиту зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання // *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка*. 2021. № 3. С. 248–253.

9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.
10. Владичин М. Б., Струк Н. С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення // *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 35–41.
11. Гавриловський О.С., Стащенко Ю.В. Особливості аудиту операцій з імпорту. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Випуск 4(15). С. 409-416. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/15_2018/67.pdf
12. Галещук С. Окремі питання обліку експортно-імпортних операцій на вітчизняних підприємствах // *Наука молода*. 2016. №15-16. С. 339-343.
13. Деякі питання маркування марками акцизного податку тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах : Постанова Кабінету Міністрів України; Зразок від 29.10.2020 № 1037. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1037-2020-%D0%BF#Text>
14. Єдинак Т.С., Шпичко Д.М. Актуальні питання контролю за ухиленням від оподаткування під час здійснення підприємствами експортно-імпортних операцій // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Випуск 6 (11). 2017. С. 333-338.
15. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., доп. і перероб. Львів : Вид-во «Львівської Політехніки», 2011. 844 с.
16. ПОЛОЖЕННЯ «Про митні декларації» затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 450.
17. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» : Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL:
18. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
19. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб підприємців» від 15.05.2003 р., № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

20. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб підприємців» від 15.05.2003 р., № 755-IV. URL:

21. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>

22. Іваненко В. О., Мейш А. В. Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах // *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 1 (63). С. 75–82.

23. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навч.-практ. посіб. / С.Б. Ільїна. К.: Кондор, 2006 р.-378 с.

24. Ковбич Т.М. Документування аудиторської перевірки операцій з формування та використання фінансових результатів // *Міжнародний збірник наукових праць*. №1(10). 2012. С. 135-146.

25. Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Батанова Т. В. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: сучасні особливості функціонування та аналізу розвитку. Одеса: ОНЕУ, 2012. 182 с.

26. Кононов І. І. Управління зовнішньоекономічною діяльністю на основі моделі облікової політики експортно-імпортних операцій // *Вісник Хмельницького національного університету*. Економічні науки 2022, № 1. С. 108-117.

27. Литвиненко Н. О., Нашкерська М. М., Фаль Ю. Я. Імпортні операції з товарами: особливості оподаткування та його облікове відображення // *Бізнес Інформ*. 2020. № 10. С. 276–285.

28. Мардус Н.Ю. Конспект лекцій з курсу Організація і методика аудиту для спеціальностей 071 «Облік і оподаткування», другого (магістерського) рівня денної та заочнодістанційної форми навчання (іноземних студентів), Харків, 2018 року. 56 с.

29. *Международные стандарты аудита (МСА) ISA*. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-audita-msa-isa-ukrayins-ka-mova/>

30. Меліхова Т. О., Масленнікова І. А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій для ефективного

податкового планування на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9520>

31. Міжнародна торговельна палата «Інкотермс Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати (редакція 2010 року)» від 01.01.2010 р.

32. Міжнародна торговельна палата «Міжнародні правила по інкасо» від 01.01.1996 № 522.

33. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15.12.2009 або пізніше.

34. Міжнародний стандарт аудиту 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», чинний для аудитів фінансової звітності за періоди, що починаються з 15.12.2009 або пізніше.

35. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», чинний з 15.12.2009.

36. Мозгова Г. В., Євтушенко В. А., Стовбуненко Д. Д. Теоретичні аспекти імпоротної діяльності підприємств України // *Бізнес Інформ*. Економіка міжнародні економічні відносини. № 12. 2021. С. 34-40.

37. Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України» від 14.09.2007 р., № 302.

38. Наказ Міністерства економіки України «Про порядок ліцензування експорту товарів» від 09.09.2009 р., №991.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

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

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

43. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

44. Онищенко В. Імпорт товарів бухгалтерський облік 2022 // *Головбух*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7415-mport-tovarv-provodki>

45. Податковий кодекс України наказ Верховної Ради України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

46. Полторак А.С., Бужак Ю.С. Гармонізація законодавства щодо оподаткування імпорту продукції легкої промисловості в Україні //

47. Постанова Кабінету Міністрів України «Про встановлення розміру збору за видачу експортних (імпортних) ліцензій» від 18.05.2005 р., № 362.

48. Савченко В.Я. Аудит. : Навч. посіб. / В.Я. Савченко. К.:КНЕУ. 2005.

49. Слизька А. В., Сидоренко Р. Р. Теоретична модель Адама Сміта, як спосіб подолання кризи в Україні // *Економіка и підприємництво*. 2019. № 43. С. 16–23. DOI: 10.33111/EE.2019.43.SlizkaA_SidorenkoR

50. Сторожчук В. М. Трансформація функцій митного тарифу в умовах лібералізації митно-тарифного регулювання // *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». 2017. Вип. 23. Ч. 1. С. 30–34. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_23/1/8.pdf

51. Сутність аудиторського звіту та аудиторського висновку. URL: http://economica.nuph.edu.ua/wp-content/uploads/files/Audit/lecture_9_audit.pdf

52. Фесенко В. В. Аудит зовнішньоекономічної діяльності підприємств як фактор економічної безпеки: пріоритети та проблемні питання. Ефективна економіка: електронний журнал, 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5184>

53. Хрупович С. Є. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навчальний посібник Тернопіль, 2017. 137 с.

54. Шевчук О. А., Шевчук О. В. Сучасні напрями формування конкуренції на внутрішньому ринку країни // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст. : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 2–3 листопада 2017 р.). Київ : КНУ ім. Тараса Шевченка, 2017. С. 352–355.

55. Яблочников К. Г. Характеристика імпорتنих операцій підприємства та напрями їх удосконалення // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 5. С. 57–60. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/5_2016/11.pdf

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Огляд зарубіжної літератури

1. Fekadu Agmas Wassie. The Role of Effective Accounting System on Import-Export Trade in Ethiopia: The Case of Anbessa Shoe Share Company // *International Economics and Business*. 2019, Vol. 5, No. 2. P. 22-36.

The main purpose of this study is to examine the role of effective accounting system on import-export trade in Anbessa Shoe Share Company. This study is focused on Ethiopian import-export companies specifically, Anbessa Shoe Share Company and there are 208 target populations considered in the study who are accountants and some higher management personnel's employing in Company. Randomly selected 51 accountants and some higher management personnel of the company are the source of the necessary data to the researcher through the administered questionnaires and interviews. Besides, the objective of this study is to assess the role of proper and effective accounting system employment on import-export trade in Anbessa Shoe Share Company. According to the study findings, an effective accounting system have an important role on import-export trades of the company. In addition, based on the non-parametric test made using Chi-Square distribution the accountant's competency measured in terms of their profession, educational level and work experience was statistically not significance. The company should understand that the contributions of effective accounting system on its import-export trade is very vital for those activities performed in its trade and for the overall performances

2. Gabriela Costa Dias 1 , Ualison Rébula de Oliveira 1,2 , Gilson Brito Alves Lima 2 and Vicente Aprigliano Fernandes. Risk Management in the Import/Export Process of an Automobile Company: A Contribution for Supply Chain Sustainability // *Sustainability* 2021, 13, 6049. URL: <https://www.mdpi.com/journal/sustainability>

Supply chain risk management (SCRM) is imperative to achieve business sustainability in the long-term perspective and also to increase companies' competitiveness. ISO 31000—Risk Management explains in its latest versions the need for companies to integrate a risk management process into their business models. Complementary to this standard, ISO 31010 presents 31 risk tools to guide companies in this task. However, a question of practical application arises as to which tools should be used for each stage of the SCRM process. In view of the raised question, the main objective of this research is to select ISO 31010 tools that can be used in each of the stages (identify, analyze, and evaluate) of the risk management of the import and export process of an automotive industry located in Brazil. For this, the analytic hierarchy process (AHP method) was used in a case study to prioritize the tools to compose the

SCRM. As practical implications, this study resulted in the suggestion of a structured risk management process, considering the assessment of key professionals of the department studied in the company.

3. Paliu - Popa Lucia, Ecobici Nicolae. Accounting procedures specific to export of goods on its own behalf with short-term commercial lending // Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 4/2012.

Considering that, in addition to the commercial operations performed with entities located in countries of the Community, the firms in our country also carry out commercial transactions with partners from other customs territories, operations that involve the two specific flows: export and import of goods, the current scientific approach lies in developing accounting models specific to the exports of goods on its own behalf with short-term commercial lending, research to be made in close accordance, on the one hand, with the specific tax treatments, and, on the other hand, with the specificities related to the economic and financial regime, concerning the economic relations of a foreign trade company with its partners, the flow of goods exported and hence the transport made, and also the entity's financial relationships with internal and external partners. The purpose of this article, which belongs to an extensive research of the complexity and diversity of foreign trade transactions, is, in addition to developing accounting models specific to the different ways of conducting these businesses, to identify, by comparison, the best alternatives in the light of foreign trade company.

Анотація кваліфікаційної магістерської роботи

The purpose of writing the thesis is to study the theoretical and practical features of accounting and auditing of import operations of domestic enterprises and their further improvement.

The object of the study is the enterprise's import operations.

The subject of the research is the process of accounting and auditing of import operations.

Research tasks: disclosure of the concept, features of import operations and definition of their types; study of the procedure for documenting the import transaction at the enterprise; establishment of features of synthetic and analytical accounting of import operations and ways of its improvement; clarifying the order of organization and methodology of audit of import operations; summarizing the results of the audit of import operations; identifying ways to improve the audit of import operations at the enterprise; studying the peculiarities of taxation of import operations; improvement of taxation of import operations.

Based on the results of the study, proposals for improving the accounting display of export-import operations for the possibility of further effective management and control, improving the quality of accounting data are highlighted. The obtained results can be used to organize accounting and further control of export-import operations.

Keywords: export, import, customs duty, cargo customs declaration, customs duty, customs clearance, customs control, delivery of raw materials, investment, accounting policy, reporting, exchange rate differences, exchange rate.

ДОДАТОК В

Робочий документ аудитора ТР-6 – Перевірка правильності формування первісної вартості придбаних товарів у іноземних постачальників в системі обліку, грн

Найменування товару	За даними підприємства	За даними аудиту						Відхилення
		Митна вартість	Мито	Акциз	ПДВ	ТЗВ	Ціна придбання	
Запчастини автомобільні	497230,7 1	365686,0 0	36568,6 0	1895,9 9	80830,1 2	12250,0 0	497230,7 1	0,00