

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: «Облік і аудит імпорتنих операцій на прикладі ТОВ «Нафтагруп», с.

Лісові Гринівці Хмельницької обл.

ДРОА. 20019.01.10.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОАмз-20-1 _____
Підпис

Г.В. Стукало
Ініціали, прізвище

Керівник: к.е.н., доцент

Підпис, дата

Р.Л. Цебень
Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____
Підпис, дата

Л.В. Скоробогата
Ініціали, прізвище

_____ 2021 р.

Хмельницький, 2021

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
Освітній рівень Магістр
Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата
“ _____ ” _____ 2021 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Стукало Ганна Валеріївна

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік і аудит імпорتنних операцій на прикладі ТОВ «Нафтагруп» с. Лісові Гринівці, Хмельницької області

Керівник проекту (роботи) Цебень Руслан Людвікович, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 25 серпня 2021 р. №102 додаток 11

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 10 грудня 2021 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації, реєстраційні та установчі документи, фінансова, податкова та статистична звітність, а також дані бухгалтерського обліку ТОВ «Нафтагруп»

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1 Теоретичні аспекти обліку та аудиту імпорتنних операцій, Розділ 2 Практика обліку та аудиту імпорتنних операцій на підприємстві ТОВ «Нафтагруп», Розділ 3 Напрями удосконалення обліку і аудиту імпорتنних операцій на підприємстві ТОВ «Нафтагруп», Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Титульний слайд; 2. Мета, об'єкт та предмет дослідження; 3. Класифікація імпорتنних операцій; 4. Етапи проведення імпорتنних операцій; 5. Первинні документи, що засвідчують імпорт палива дизельного; 6. Оподаткування імпорту палива дизельного; 7. Структура активів та структура доходів ТОВ «Нафтагруп»; 8. Облік операцій з імпорту за даними ТОВ «Нафтагруп»; 9. Розподіл операційних доходів та витрат ТОВ «Нафтагруп» щодо операцій з імпорту палива дизельного від WEXLER GLOBAL LP за 2020р. 10. Розрахунок чистої рентабельності операцій з імпорту ТОВ «Нафтагруп» (придбання дизельного палива від WEXLER GLOBAL LP) за 2020р.; 11. Етапи проведення аудиту імпорتنних операцій з палива дизельного.

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	<u>Цебень Р. Л., к.е.н. доцент</u>	14.09.2021	14.09.2021
2	<u>Цебень Р. Л., к.е.н. доцент</u>	20.10.2021	20.10.2021
3	<u>Цебень Р. Л., к.е.н. доцент</u>	08.11.2021	08.11.2021

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п\п	Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи)	Строки виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Визначення (обрання) теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми	08.09.2021	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання	14.09.2021	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСА, збирання та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, проведення розрахунків та аналізу, аудиторських процедур, формування робочих документів аудитора	26.09.2021	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10.2021	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10.2021	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11.2021	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2021	Виконано
8	Проходження нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й роздаткового (слайдів) матеріалу до захисту	05.12.2021	Виконано
9	Подання завершеної курсової роботи науковому керівникові для оформлення відгуку	14.12.2021	Виконано
10	Захист курсової роботи на засіданні комісії кафедри «Обліку, аудиту та оподаткування»	17.12.2021	

Студент _____

Підпис

Г.В. Стукало
Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи) _____

Підпис

Р.Л. Цебень
Ініціали, прізвище

АННОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: Облік і аудит імпортних операцій на прикладі ТОВ «Нафтагруп» с. Лісові Гринівці Хмельницької обл.

Дипломник : Стукало Ганна Валеріївна

Керівник : Цебеня Руслан Людвікович

Робота написана на 100 сторінках (разом з додатками), містить 9 додатків, які характеризують усі розділи дипломної роботи, 9 таблиць, 11 рисунків

У вступі дипломного дослідження висвітлено актуальність теми, її мету та завдання, предмет і об'єкт дослідження.

В першому розділі розкрито економічну сутність імпортних операцій, їх класифікацію; нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту імпортних операцій.

У другому розділі дипломної роботи висвітлена практика обліку і аудиту імпортних операцій на досліджуваному підприємстві. Розглянуто основні аспекти бухгалтерського обліку операцій з імпорту палива дизельного, особливості документального оформлення імпортних операцій, порядок розрахунку та обліку податків та зборів, та аудит імпортних операцій на підприємстві ТОВ «Нафтагруп».

В третьому розділі проаналізовано вплив імпортних операцій на економічну ефективність ТОВ «Нафтагруп». Надано рекомендації щодо удосконалення обліку і аудиту імпортних операцій.

17.12.2021 р

/Стукало Г.В./

ЗМІСТ

Вступ	6
1 Теоретичні аспекти обліку та аудиту імпорتنих операцій.....	8
1.1 Поняття, сутність та класифікація імпорتنих операцій.....	8
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту імпорتنих операцій	16
2 Практика обліку та аудиту імпорتنих операцій на підприємстві ТОВ «Нафтагруп»	20
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Нафтагруп».....	20
2.2 Облік імпорتنих операцій.....	30
2.2.1 Особливості документального оформлення імпорتنих операцій.....	30
2.2.2 Основні аспекти бухгалтерського обліку операцій з імпорту палива дизельного	39
2.2.3 Порядок розрахунку та обліку податків та зборів імпорتنих операцій.....	43
2.3 Аудит імпорتنих операцій.....	48
2.3.1 Аудит дотримання вимог валютного законодавства при здійсненні імпорتنих операцій.....	48
2.3.2 Аудит договірної документації та дотримання термінів виконання договорів.....	53
3 Напрями удосконалення обліку і аудиту імпорتنих операцій на підприємстві ТОВ «Нафтагруп».....	58
3.1 Аналіз впливу імпорتنих операцій на економічну ефективність підприємства.....	58
3.2 Основні напрями удосконалення обліку і аудиту імпорتنих операцій ТОВ «Нафтагруп».....	62
Висновки	66
Перелік джерел, посилання	70
Додаток А Класифікація імпорتنих операцій	77
Додаток Б Облік операцій з імпорту, які ТОВ «Нафтагруп» здійснює в умовах передоплати	79

ДРОА.020019.01.10.00

Зм.	Лист	№докум.	Підп.	Дата				
Розробив		Стукало Г. В.			Облік і аудит імпорتنих операцій на прикладі ТОВ «Нафтагруп» с. Лісові Гринівці Хмельницької обл.	Літ.	Аркуш	Аркушів
Перевірів		Цебень Р.Л.					4	100
Н.контр.		Ченаш В.С.						
Затвердж.		Скоробогата Л.В.						

Додаток В Розрахунок ціни на дизельне паливо згідно Інвойсу	81
Додаток Г Аналіз цін на дизельне паливо придбане ТОВ "НАФТАГРУП" в межах імпорتنих операцій у 2020 році.....	89
Додаток Д Кориспонденція рахунків.....	90
Додаток Е Оборотно-сальдова відомість по рахунку 949 ТОВ «Нафтагруп» .	91
Додаток Є Операційні доходи та витрати ТОВ «НАФТАГРУП» з імпорتنих операцій дизельного палива від WEXLER GLOBAL LP в 2020 році.....	92
Додаток Ж Розподіл операційних доходів та витрат ТОВ "НАФТАГРУП" щодо операцій з імпорту дизельного палива від WEXLER GLOBAL LP за 2020 рік	93
Додаток З Розрахунок чистої рентабельності операцій з імпорту ТОВ "НАФТАГРУП"	94

ВСТУП

Актуальність теми дослідження визначається. Реалії сьогодення характеризуються складною економічною ситуацією в країні, котра проявляється у спаді виробництва. Тому кожного року збільшується обсяг імпорту товарів в Україну. Зростає кількість підприємств, які здійснюють імпорتنі операції. Розвиток зовнішньоекономічних взаємовідносин потребує підвищення якісного рівня організації податкової системи держави, ефективності адміністрування податкових надходжень, спрощення процедури податкового обліку.

При цьому істотної актуальності набуває проблема забезпечення потреби в кваліфікованих спеціалістах, які здатні вірно обліковувати імпорتنі операції. Від кваліфікації та знань бухгалтера значною мірою залежить ефективність підприємства.

Мета дипломної роботи – визначити особливості розрахунку та сплати податків та зборів при проведенні імпортних операцій

Для досягнення мети в роботі необхідно вирішити такі питання:

- розкрити суть, надати загальну характеристику імпортним операціям;
- дослідити особливості нормативно-правового регулювання обліку та аудиту імпортних операцій;
- визначити особливості розрахунку та сплати податків та зборів при проведенні імпортних операцій;
- визначити особливості бухгалтерського обліку операцій з імпорту палива дизельного;
- охарактеризувати особливості документального оформлення імпортних операцій;
- ознайомитися з організацією обліку імпортних операцій на досліджуваному підприємстві ТОВ «Нафтагруп»;
- дослідити методику аудиту імпортних операцій;
- визначити вплив імпортних операцій на економічну ефективність підприємства;
- сформулювати рекомендації щодо удосконалення обліку і аудиту імпортних операцій на досліджуваному підприємстві.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо обліку і аудиту імпортних операцій.

Методи дослідження. Дипломна робота виконана із використанням таких загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, як: діалектичний підхід, системний аналіз, логічний методи – для розкриття змісту та особливостей імпорتنих операцій, методи економічного аналізу – з метою оцінки ефективності здійснення імпорتنих операцій, методи порівняльного аналізу для встановлення відмінностей і спільних рис у досліджуваних процесах та явищах, абстрактно-логічний метод – при виявленні проблем імпорتنих операцій та обґрунтування шляхів їх вирішення, синтез – для з'єднання окремих рис предмета дослідження в єдине ціле.

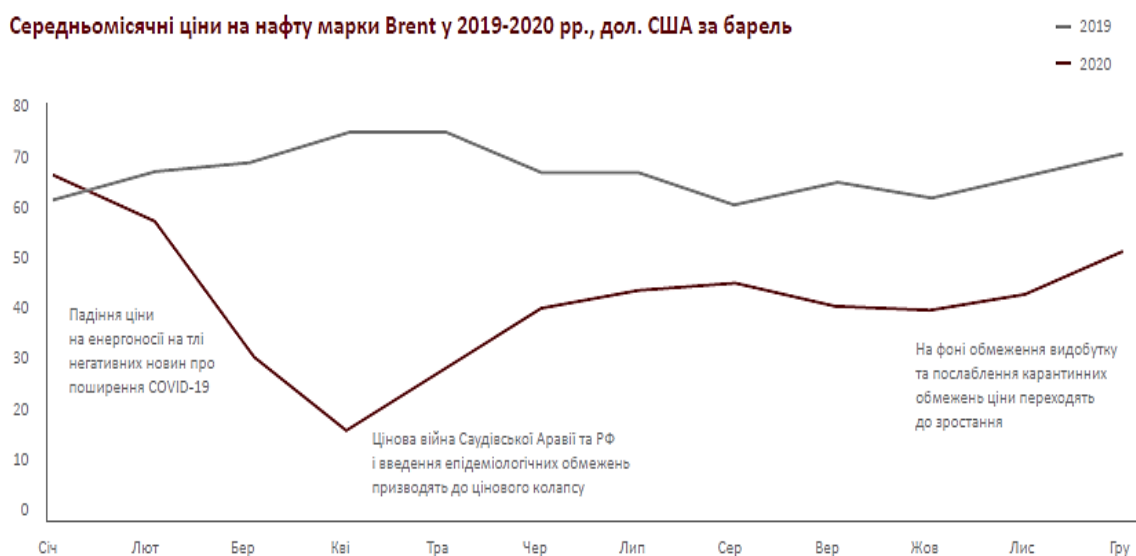
Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові документи з питань обліку та аудиту імпорتنих операцій, що діють в Україні, наукові праці та методичні розробки вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, дані поточного обліку і фінансової звітності ТОВ «Нафтагруп».

1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1.Поняття, сутність та класифікація імпортних операцій

Пандемія коронавірусної хвороби COVID-19 стала випробуванням для глобальної економіки у 2020 році. Карантинні обмеження, зокрема весняні локдауни, запроваджені в більшості країн світу, призупинення міжнародних пасажиропотоків призвели до значного скорочення виробництва та згортання сфери послуг у другому кварталі. Однак, у наступні періоди ринки продемонстрували стрімке зростання, переважно через зняття частини урядових епідеміологічних обмежень.

З рисунку 1.1 видно, що у першому кварталі 2020 року загальносвітовий видобуток нафти залишався на рівні 100 млн барелів на день, продовжуючи висхідний тренд виробництва 2019 року. При цьому, вже в січні 2020 року споживання зменшилось на 6%, зі 102,3 до 96,7 млн барелів на день.



Джерело: Група Нафтогаз

Рис. 1.1 – Середньомісячні ціни на нафту марки Brent, у 2019-2020 роках, дол./барель

Дане падіння попиту на вуглеводневі ресурси було спровоковане як циклічним і сезонним спадами виробництва, так і негативними очікуваннями на тлі стрімкого поширення COVID-19 у КНР та країнах-учасниках ОЕСР. У березні 2020 року до наведених передумов зниження котирувань на нафту додалася неузгодженість позицій країн-учасників переговорів ОПЕК+, зокрема Російської

Федерації та Саудівської Аравії, щодо скорочення квот на видобуток нафти. Під час віденських переговорів 4-6 березня 2020 року сторони не дійшли згоди щодо пролонгації обмежень на видобуток, Російська Федерація відмовилася приєднатися до членів ОПЕК у зниженні видобутку нафти. У відповідь Саудівська Аравія розпочала цінову війну, надавши знижки у 6-8 дол. США за барель для покупців зі США, ЄС та Азії. Окрім того, Saudi Aramco оголосила про плани збільшення видобутку на квітень з 9,7 до 12,3 млн барелів на день. Результатом став тимчасовий ціновий колапс, зокрема котирування на марку Brent впали на 32% вже з 6 по 9 березня. Середня ціна за сорт Brent у квітні становила 18,38 дол. США за барель (мінімальним значенням за рік стала ціна 9,12 дол. США за барель, зафіксована 21 квітня). Вперше в історії ціни на марки WTI та Urals були від'ємними.

Український ринок сирої нафти та газового конденсату забезпечується ресурсом національного видобутку та імпортованими поставками. Найбільшими вітчизняними підприємствами, що спеціалізуються на переробці нафти та газового конденсату, є Кременчуцький НПЗ, куди надходить сировина Укрнафти, та Шебелинський ГПЗ, що функціонує за рахунок продукту Укргазвидобування. Дані підприємства виробляють моторне паливо стандарту Євро-5. Діяльність нафтопереробних підприємств Лисичанська, Одеси, Надвірної, Дрогобича та Херсону зупинена. Це створює необхідність підтримки суттєвого рівня імпорту нафтопродуктів на вітчизняний ринок.

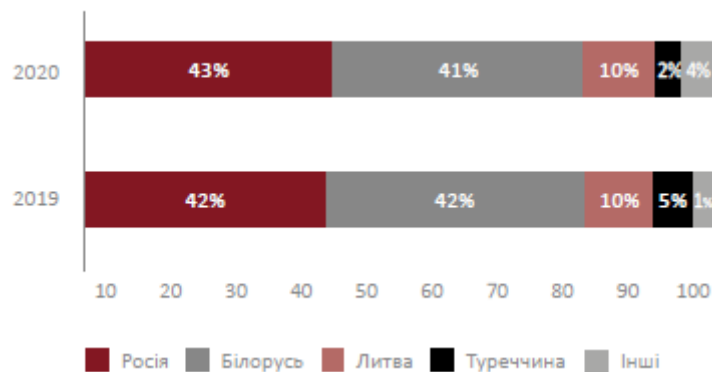
У 2019 році імпорт склав майже 75% від потреби внутрішнього ринку. За даними Державної служби статистики України, у 2019 році Україна імпортувала 8,4 млн т нафтопродуктів на суму 5,36 млрд дол. США, що на 2,75% менше показника 2018 року у грошовому еквіваленті.

У 2020 році обсяг імпорту з Білорусі за рік скоротився на 11,6% до 2,19 млн т, поставки Мозирського НПЗ становили 2,04 млн т, скоротившись на 3%. Згідно із аналітикою Argus, дане зниження переважно пов'язане з переорієнтацією білоруських виробників, зокрема Нафтан, на країни Балтії.

Оскільки український ринок нафтопродуктів є імпортозалежним, ціна на нафтопродукти на внутрішньому ринку формується з урахуванням курсу валют та цінових котирувань на нафтопродукти на міжнародних біржах. Така практика торгівлі за формульними цінами, заснована на котируваннях міжнародних

незалежних цінових агентств, є загальноприйнятою на багатьох товарно-сировинних ринках світу.

Аналіз географічної структури імпорту дизельного пального демонструє, що найбільшим джерелом поставок залишається Російська Федерація, хоча обсяги постачання і зменшились у порівнянні з минулим роком на 7,8% (на 211 тис. т), що пояснюється запровадженням додаткового спеціального мита, відповідно до Постанови КМУ № 624 від 17.07.2019, для важких дистилатів (газойлів) у розмірі 3,75% з 1 серпня та 4% з 1 жовтня 2019 року. Частки експортерів дизпалива на українському ринку наведені на рисунку 1.2



Джерело: ExPro

Рис. 1.2 – Частки експортерів дизпалива на українському ринку у 2019-2020 рр., %

Попит на дизельне паливо у 2020 році не перебував під сильним впливом запроваджених карантинних обмежень, оскільки даний продукт широко використовується у виробничих секторах економіки України. Так, обсяг споживання дизельного палива в Україні у 2020 році зріс на 4%, до 7,38 млн т.

На дизельне паливо доводиться 70% в балансі моторних палив України, залежність від імпортних поставок становить майже 90%. Це говорить про важливість створення диверсифікованої системи поставок, як шляхом збільшення внутрішнього виробництва, так і максимальної полегшеності імпортних поставок. Це дозволить не тільки налагодити стабільне забезпечення, але і знизити закупівельні ціни.

На сучасному етапі імпорт в Україні відіграє беззаперечно важливу роль. Імпорт забезпечує потреби національної економіки України саме в тій продукції, яка є необхідна для її повноцінного функціонування, але через низку причин не можуть бути вироблені у нашій країні.

Основним документом, що регламентує діяльність підприємств при переміщенні вантажів через митний кордон України є Митний кодекс країни. Згідно чинного Митного кодексу України імпорту (випуск для вільного обігу) - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорту цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України [2]. Згідно Закон України від 22 грудня 1998 р. № 332-ХІV «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» імпорту - ввезення на митну територію країни імпорту товару (товарів), призначеного для споживання в цій країні імпорту. В свою чергу Податковий кодекс визначає Імпорту як «ввезення (імпортування) товарів (послуг) на митну територію України або ввезення (пересилання) товарів (послуг) на митну територію України; ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту»

Імпортуна операція – комерційна діяльність, пов'язана із закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або для використання у виробничо-господарській діяльності.

Порядок здійснення імпортуних операцій залежить від багатьох чинників, котрі взаємопов'язані з їхньою сутністю.

Сутність імпортуних операцій виражається в таких функціях, як організація та обслуговування зовнішньоторговельного обміну товарами, та організація міжнародного грошового обігу. Перша функція полягає в доведенні товарів до конкретних споживачів. Основними операціями є договірні операції по купівлі імпортованих товарів, тобто по обміну товарами у матеріальній формі – комерційний імпорту; ці операції фіксуються у зовнішньоторговельних угодах. Змістом другої функції є організація руху коштів у процесі здійснення міжнародних розрахунків.

Роблячи підсумок, що імпортуні операції можна охарактеризувати як комплекс операцій економічного, фінансового та правового характеру у сфері відносин між численними партнерами, що здійснюються на комерційній основі, спрямованих на виконання зовнішньоекономічного контракту.

Узагальнення наукових досліджень дало змогу виокремити ключові класифікаційні ознаки та систематизувати основні різновиди імпорту (Додаток А).

Всі види імпорتنих операцій за характером прийнято діляти на дві великі групи:

- товарів промислової продукції і народного споживання;
- ввезення сировини для виготовлення товарів та послуг.

Однією із головних класифікацій здійснення імпорتنих операцій можна вважати поділ на імпорту за кількістю посередників, що беруть участь у процесі поставки товарів, послуг, капіталу до кінцевого споживача. За цією класифікацією його поділяють на прями імпорт та непрямий імпорт.

Прямий імпорт – передбачає, що покупець купує товар або послугу безпосередньо в іноземного виробника або дистриб'ютора (нерезидента). В свою чергу непрямий імпорт – це здійснення імпорту товарів чи послуг через компанію-посередника, що надає такі послуги.

За типом ввезеної продукції імпорт також ділять на видимий і невидимий.

Видимий імпорт - це конкретні товари або сировина, отримані для внутрішнього вживання, перепродажу, переробки;

Так званий «невидимий» імпорт – операції, що здійснюються цією країною у процесі обслуговування міжнародних економічних відносин, імпорту послуг, діяльності урядів та окремих осіб. Серед цих операцій виділяють три основні групи:

- послуги;
- надходження доходів від зарубіжних інвестицій;
- приватні перекази грошових сум громадянами з однієї країни в іншу.

Обмін різними видами послуг, до яких відносяться транспортні перевезення вантажу або пасажирів, страхування, міжнародний туризм – це основна частина «невидимого» імпорту. А ось перекази за кордон, відсотки за іноземними позиками, науково-технічний обмін займають відносно малу частину. Іншими словами невидимий імпорт це здійснення купівля послуг, що надає нерезидент.

Реімпорт - ще один підвид міжнародних торгових операцій. Реімпорт - це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [2].

За призначенням: одноцільовий та багатоцільовий [77 ст 69]. Одноцільова імпортерна діяльність допомагає в досягненні однієї конкретно поставленої цілі, наприклад, реалізації товарів, що не виготовляються на території країни імпортера. Багатоцільовий імпорт має на меті забезпечити виконання кількох цілей: підвищення рентабельності та збільшення обсягів продажу, підвищення конкурентоспроможності підприємства та залучення нових покупців, розширення номенклатурної бази товарів тощо.

За об'єктом продукту імпорт поділяють так: імпорт товарів, імпорт послуг або робіт, імпорт капіталовкладень, трудових ресурсів, інтелектуальних ресурсів, здійснення інвестицій тощо.

За витратністю поставки: безвитратний імпорт базується на умовах поставки, що передбачає витрати на поставку лише продавця (витрати, що пов'язані з поставкою включені до первинної ціни продукції, а також відповідальність за збереження цілісності товару під час поставки покладається повністю на закордонного продавця), частково витратний (згідно з умовами, витрати несуть рівномірно, як продавець), повністю витратний імпорт (усі витрати на поставку та відповідальність за збереження та цілісність продукції несе імпортер) [77 ст69].

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

Ще одна градація поділу імпорту за асортиментом ввезених товарів: товари одного найменування та широкої низки найменувань.

Також імпорт поділяють за кінцевою метою: кінцевого використання в країні імпортера; імпорт з метою продажу в інші країни; імпорт з метою реімпорту.

За передовою характеристикою імпорт поділяють на такі види: імпортування товарів чи послуг, що орієнтується на якісні характеристики та імпортування товарів і послуг, що здійснюється з орієнтацією на кількісні характеристики.

Також розрізняють одноразовий та багаторазовий імпорт. Одноразовий імпорт полягає в поставці однієї партії товару, що здійснюється лише раз. Багаторазовий імпорт заключається в великій кількості імпортних операцій.

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

Важливим також є поділ імпорتنих операцій за умови платежу: форми розрахунків, інструмент платежу, засіб платежу, термін платежу. Імпортні операції а вормою платежу поділяють на операції, що передбачають грошові форми розрахунків та бартерні операції.

Всвою чергу при здійсненні імпорتنих операцій форми платежу поділяються на чотири групи: авансовий платіж, акредитив, інкасо та відкритий рахунок. Засобами платижу будуть чеки, банківські перекази і векселі.

Також існує демпінговий імпорт товарів. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» демпінг — ввезення на митну територію України товару за цінами, нижчими від порівнянної ціни на подібний товар у країні експорту, що заподіює шкоду національному товаровиробнику подібного товару. При здійсненні імпорту демпінг буває ціновий та вартісний. Ціновий демпінг це продаж на зовнішньоекономічному ринку товару за ціною, яка нижче його ціни на національному ринку. Вартісний демпінг — продаж товару на зовнішньоекономічному ринку за ціною, яка нижче його вартості.

Поділяють імпорт на ліцензований та неліцензований [78]. Такий поділ здійснюється за вимогами і обмеженнями з боку держави.

Ліцензований імпорт вимагає спеціальних дозволів від контролюючих органів. До ліцензованих товарів відносяться, наприклад, фармацевтичні препарати, хімічні речовини, шифрувальні, копіювальні і записуючі пристрої, дорогоцінне камення і метали та багато іншого.

Рішення про застосування режиму ліцензування імпорту товарів, у тому числі встановлення квот (кількісних або інших обмежень), приймається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики з визначенням переліку конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, періоду дії ліцензування та кількісних або інших обмежень щодо кожного товару [4].

Перелік товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню у 2021 році, визначено постановою Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2020 року № 1329 «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає

ліцензуванню, та квот на 2021 рік» Відповідно, неліцензований імпорт передбачає відсутність обмежень на ввезення товарів.

Ще імпорт поділяють на легальний, сірий та паралельний імпорт. Цей поділ здійснений за такою ознакою, як законність.

При так званому «сірому» імпорті імпортери вказують в документах недостовірну інформацію для зменшення розміру мита, податкових зборів та інших витрат.

Паралельний імпорт – це ще один формат імпортних операцій, які вважаються незаконними, при якому виникають податкові ризики. Основна ідея паралельного імпорту полягає в тому, що на територію країни ввозиться товар, який виготовлено легально, але на який у постачальника немає права інтелектуальної власності (знаку для товарів чи патенту). Таким чином, якщо певна особа наприклад здійснила імпорт з Індії оригінальних виробів певної відомої марки одягу, які було придбано законним ліцензіатом даної марки в Індії, але продаватиме їх в країнах ЄС без дозволу власника виключних права на дану марку на території країни ЄС і паралельним імпортом.

З провівши дослідження літературних джерез можна зробити висновок, що тема класифікації імпорту доволі широка як саме поняття «імпорт» і залежить від способів його здійснення та інших чинників. Здійснивши класифікацію імпорту можна виокремити такі імпортні операції, які потребують обліку:

- купівля продукції, товарів, робіт, послуг за грошові кошти;
- купівля продукції (товарів) в іноземних продавців на підставі комерційного кредиту;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг на основі домовленості про здійснення бартерних (товарообмінних) операцій;
- ввезення імпортних товарів на територію України у порядку централізованих імпортних закупівель;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг від іноземних партнерів на безкоштовній основі [54]. Усі вищенаведені види операцій з імпорту мають свої особливості та потребують особливих знань для їх обліку.

1.2. Нормативно – правове регулювання обліку та аудиту імпорتنих операцій

В Україні вся система правового регулювання бухгалтерського обліку представлена законами та іншими підзаконними нормативними актами, стандартами та положеннями бухгалтерського обліку, наказами, інструкціями, що приймаються центральними органами спеціальної компетенції, а саме Міністерством фінансів, Національним банком України, Державною службою статистики та іншими відомствами; методичними рекомендаціями з ведення бухгалтерського обліку, які розробляються і затверджуються, враховуючи особливості та потреби певних видів діяльності підприємства та його робочої документації.

Поняття імпорту та порядок його здійснення регулюється такими нормативно-правовими документами:

- Митний кодекс України з усіма чинними змінами та доповненнями;
- Податковий Кодекс України з усіма чинними змінами та доповненнями;
- Господарський кодекс України з усіма чинними змінами та доповненнями;
- Цивільний кодекс України з усіма чинними змінами та доповненнями ;
- Закон України «Про Зовнішньоекономічну діяльність»;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності»;
- Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»;
- Положення про валютний контроль (Постанова Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49);
- Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів);
- Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою;
- Положення про митні декларації;
- Наказ Міністерства фінансів України Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа;
- Інструкція Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах;

–Постанова Правління НБУ Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України

–Постанова Правління НБУ Про порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за експортними, імпорнтними та лізинговими операціями;

–Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

На деякі види імпорнтних операцій державні органи застосовують такий вид обмеження як ліцензування і квотування. Рішення про застосування режиму ліцензування і квотування приймає Верховна Рада України на підставі рекомендацій Кабінету Міністрів [78]. Ліцензування імпорнтних операцій – це комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності імпорту товарів. Квотування імпорнтних операцій – це встановлення кількісних або вартісних обмежень імпорту, що вводяться на певний термін за окремими товарами і послугами, країнами чи групами країн. Загальний обсяг імпорту за ліцензіями не повинен перевищувати обсягу встановленої квоти.

Види ліцензій, які використовуються в Україні, представлені на рис. 1.3. По кожному виду товару встановлюється лише один вид ліцензії. Ліцензування імпорту товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Автоматичне ліцензування застосовується при наданні суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду імпорту товарів, щодо яких не встановлюються квоти [4]. В свою чергу, неавтоматичне ліцензування використовується при наданні дозволу на експорт (імпорт) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження). Ліцензування імпорту товарів запроваджується в Україні в разі:

–різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);

–різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;

–необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;

–імпорту золота та срібла, крім банківських металів;

–необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника у випадках зростання імпорту в Україну, що завдає значної шкоди або загрожує завданням значної шкоди національному товаровиробнику подібного або безпосередньо конкуруючого товару. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується на строк, який дає змогу не допустити завдання значної шкоди або компенсувати завдану значну шкоду національному товаровиробнику і дає йому можливість відновити його прибутковість [4];

–необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;

–необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України;

–необхідності застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань [4].

Аналіз чинного законодавчого та нормативно-правового підґрунтя регламентування зовнішньоекономічної діяльності дозволив розкрити особливості здійснення імпорتنих операцій суб'єктами підприємницької діяльності в Україні.

Обґрунтовано основні напрями вдосконалення обліку імпорتنих операцій:

–порядкування документів первинного обліку імпорتنих операцій;

–систематизація операції аналітичного і синтетичного обліку та їх документального забезпечення;

запровадження уніфікованої схеми здійснення імпорتنих операцій з урахуванням класифікаційних ознак об'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Дослідження сучасного інформаційного забезпечення аудиту імпорتنих операцій дозволило визначити основну мету проведення аудиту імпорتنих операцій, яка полягає у визначенні достовірності бухгалтерського обліку імпорتنих операцій, правильності їх оподаткування і відображення у фінансовій звітності.

Для побудови методики у відповідності з міжнародними стандартами аудиту було розглянуто процедуру планування: отримання знання бізнесу клієнта, оцінку аудиторського ризику, визначення суттєвості та методичних підходів до аудиту імпорتنих операцій.

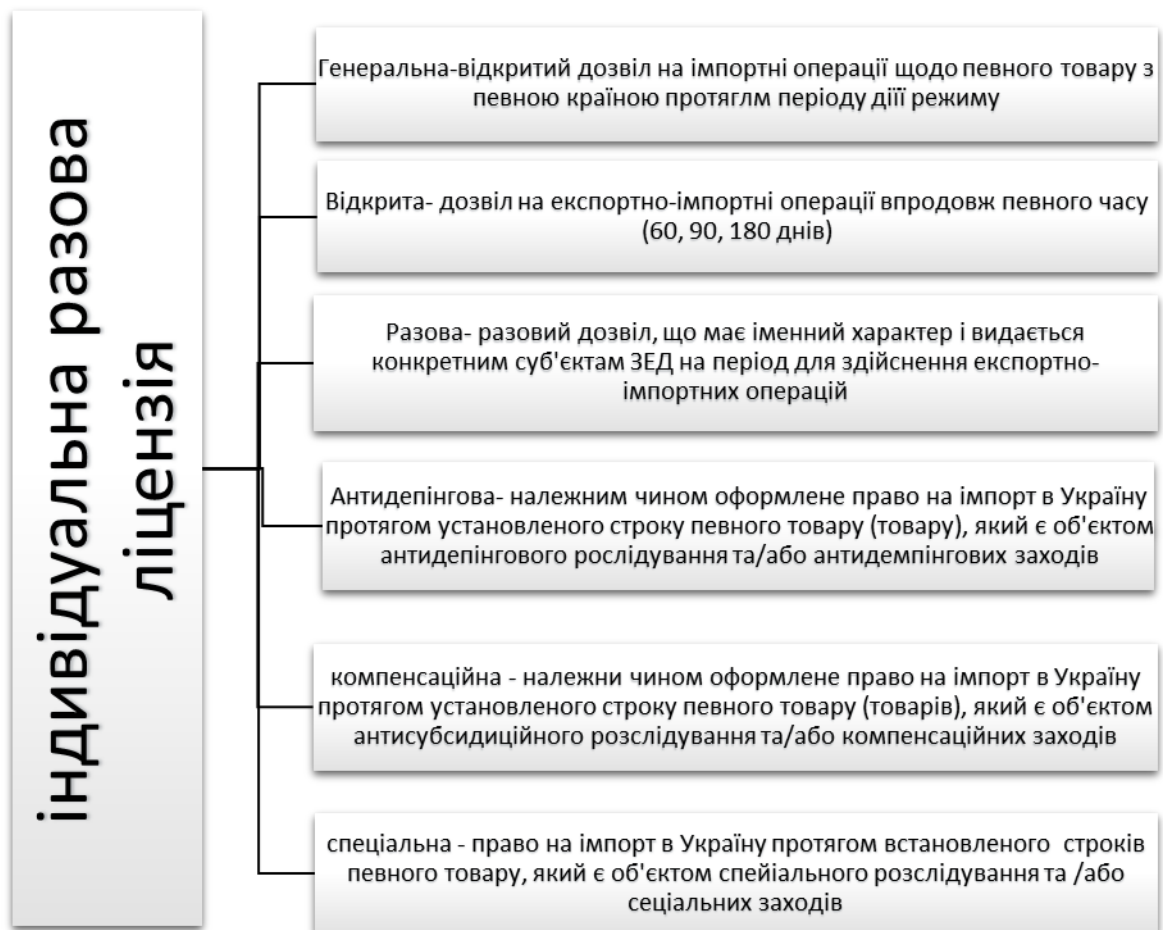


Рис. 1.3 – Види ліцензій

Слід зазначити, що даний перелік сформований відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, але містить додаткові запропоновані питання, наприклад: визначення цінової політики підприємства, наявності конфліктів із державними органами.

Щодо оцінки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві, то для полегшення роботи сертифікованих аудиторів, першочергово, потрібно використовувати анкету оцінки середовища внутрішнього контролю, відповіді на яку слід отримати незалежно від того, чи є на підприємстві внутрішній аудит.

2 ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «НАФТАГРУП»

2.1 Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю «НАФТАГРУП»

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ «НАФТАГРУП») створене шляхом заснування юридичної особи від 09.11.2016 року, державну реєстрацію проведено Хмельницькою районною державною адміністрацією Хмельницької області, номер запису: 16731020000015750.

Ідентифікаційний код: 40949912.

Місцезнаходження юридичної особи:

31340, Україна, Хмельницька область, Хмельницький район, село Лісові Гринівці, вулиця Центральна, 1/1.

Дані про види економічної діяльності, згідно відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань:

- 46.71 Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами (основний);
- 47.30 Роздрібна торгівля паливом;
- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

В 2020 році ТОВ «НАФТАГРУП» не підпадало під вимоги ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996-XIV від 16.07.1999 року зі змінами і доповненнями, щодо оприлюднення власної фінансової звітності разом з аудиторським висновком.

Учасником Товариства в 2020 році являлася Яворська Зорина Анатоліївна – володіла часткою в 100% статутного капіталу Товариства.

Статутний капітал Товариства становив 1 000,00 (одна тисяча) гривень 00 копійок.

Чисельність штатних працівників ТОВ «НАФТАГРУП» у 2020 році становила 7 осіб. Склад персоналу Товариства орієнтований на здійснення його основної діяльності – оптова торгівля продуктами нафтопереробки (рідким паливом), а також – управління бізнес-процесами ТОВ «НАФТАГРУП».

Реалізація політики ціноутворення ТОВ «НАФТАГРУП» покладена, переважно на вищий адміністративний персонал Товариства. Зокрема, безпосередня підготовка Документації з ціноутворення реалізується під

керівництвом Бухгалтера ТОВ «НАФТАГРУП», який узгоджує ключові рішення із Директором Товариства. Стратегічні рішення щодо політики ціноутворення (вектори зовнішньоекономічної діяльності, суттєві зміни в ціноутворенні тощо) реалізуються через Директора ТОВ «НАФТАГРУП» із залученням спеціалістів профільних напрямів діяльності Товариства.

Бухгалтерією Товариства здійснюється формування пакету первинних документів щодо реалізації продукції, контроль процесу розрахунків тощо. Реалізація інших векторів політики ціноутворення знаходиться в зоні відповідальності окремих працівників ТОВ «НАФТАГРУП» відповідно до напрямку спеціалізації їх роботи – ціноутворення, маркетингові дослідження, стратегічне партнерство і т. д.

Згідно даних Балансу (Звіт про фінансовий стан), ТОВ «НАФТАГРУП» станом на 31.12.2020 року мало в своєму розпорядженні необоротні активи, загальна залишкова вартість яких становить 252,0 тис. грн. та оборотні активи, загальна балансова вартість яких складає 27 543,0 тис. грн. В табл. 2.1 наведено структуру необоротних та оборотних активів Товариства.

Таблиця 2.1 – Структура активів ТОВ «НАФТАГРУП» станом на 31.12.20 року

Активи	Сума (тис. грн.)	Питома вага в загальній сумі
Необоротні активи	252,0	0,91%
Основні засоби	252,0	0,91%
Оборотні активи	27 543,0	99,09%
Запаси	7 776,3	27,98%
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	11 532,9	41,49%
Інша поточна дебіторська заборгованість	1 251,2	4,50%
Гроші та їх еквіваленти	5 743,6	20,66%
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, інші оборотні активи та витрати майбутніх періодів	1 239,0	4,46%
Разом	27 795,0	100,00%

Відображення часток окремих видів активів Товариства в їх загальному обсязі також наведено на рисунку 2.1.



Рис. 2.1 – Структура активів ТОВ «Нафтагруп» станом на 31.12.2020 року

За вищевказаними даними, необоротні та оборотні засоби складають частку в активах Товариства у розмірі 0,91% та 99,09% відповідно. Необоротні активи Товариства в переважній більшості представлені вартістю основних засобів, а саме: машинами та обладнанням, транспортними засобами, комп'ютерним обладнанням, меблями та іншими основними засобами, які необхідні адміністрації для здійснення поточної діяльності. Нематеріальні активи в 2020 році у Товариства відсутні. В цілому, склад необоротних та оборотних засобів ТОВ «НАФТАГРУП» орієнтований на здійснення його основної діяльності – оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами (дизельним паливом). Оборотні активи Товариства станом на 31.12.20 р. представлялись переважно вартістю дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги – реалізація продукції в кредит та вартістю грошей та їх еквівалентів – для проведення розрахунків з постачальниками товарів тощо.

Внутрішня структура необоротних активів Товариства, введених в експлуатацію станом на 31.12.20 р., представлена на рис. 2.2.



Рис. 2.2 – Структура необоротних активів ТОВ «Нафтагруп» станом на 31.12.2020 року

Враховуючи вищезазначений характер основної діяльності Товариства, переважну частку його необоротних активів склали транспортні засоби – 80,25%. Машини та обладнання, а також малоцінні необоротні матеріальні активи ТОВ «НАФТАГРУП» у 2020 році склали 13,18% та 6,57% загальної структури необоротних активів відповідно.

У 2020 році Товариство не здійснювало науково-дослідну діяльність та не мало зареєстрованих патентів і торгових марок.

Також зазначається, що Товариством здійснюється системний контроль за якістю послуг, які надає компанія. Рівень такого контролю підтверджений сертифікатом відповідності ТОВ «ВСЦ «ПІВДЕНТЕСТ» та сертифікатами якості, які необхідні для зовнішньоекономічної діяльності.

За даними таблиці 2.1, оборотні активи Товариства становлять 99,09% його загальних активів. Їх внутрішня структура наведена на рис. 2.3.



Рис. 2.3 – структура оборотних активів ТОВ «Нафтагруп» станом на 31.12.2020 року

Найбільшу частину оборотних засобів ТОВ «НАФТАГРУП» станом на 31.12.20 р., як зазначалось вище, складала дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – 41,87%, що пов'язувалось із здійсненням основної діяльності Товариства – оптова торгівля продуктами нафтопереробки (рідким паливом) та необхідністю проведення розрахунків за різними операціями тощо.

Запаси становили 28,23% у загальній структурі оборотних засобів Товариства. На частку грошей та їх еквівалентів припадало 20,85% в загальній структурі оборотних активів. Частка іншої поточної заборгованості Товариства складала 4,54%, а на долю дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, інших оборотних активів та витрат майбутніх періодів сумарно припадало 4,50% в загальній структурі його оборотних активів.

В свою чергу, наявні матеріальні оборотні активи Товариства у 2020 році були представлені в переважній більшості, вартістю товарів – 99% (дизельне

паливо). Вартість запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів і інших матеріалів складала 1% та використовувались для забезпечення поточної господарської діяльності ТОВ «НАФТАГРУП». Структура матеріальних оборотних активів ТОВ «НАФТАГРУП» також наведена на рис. 2.4.

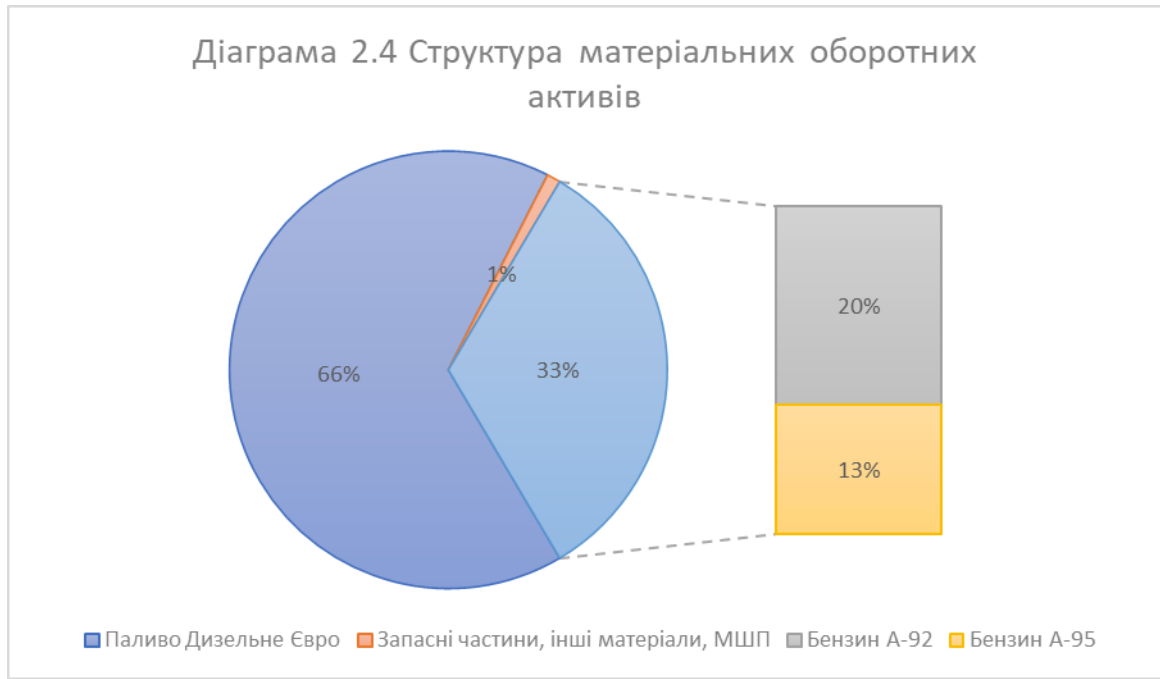


Рис 2.4 – Структура матеріальних активів ТОВ «Нафтогруп» станом на 31.12.2020 року

Враховуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що для здійснення підприємницької діяльності у 2020 році Товариство не застосовувало значного спектру необоротних активів, а використовувало великий обсяг матеріальних оборотних засобів, серед яких основну частку склали товарні запаси. Застосування таких активів направлене, в переважній більшості, на здійснення основної діяльності ТОВ «НАФТАГРУП» – оптова торгівля продуктами нафтопереробки (рідким паливом).

На сьогоднішній день ТОВ «НАФТАГРУП» являється однією з провідних компаній-постачальників дизельного палива в Україні. Також Товариство займається реалізацією бензину А-92 (в незначних обсягах) та бензину А-95.

ТОВ «НАФТАГРУП» має ліцензію на право здійснення оптової торгівлі пальним, за відсутності місць оптової торгівлі №990614201901218, яка діє з 08.07.2019 р. по 08.07.2024 р., видана ДПС Україна.

Продукти нафтопереробки (дизельне паливо) у 2020 році реалізувались ТОВ «НАФТАГРУП» на внутрішньому ринку України. Значна частина дизельного палива у 2020-му році забезпечувалось імпортними поставками з Північної Ірландії.

Товариство не приймало участь у конференціях профільної галузі, а також у міжнародних виставках та конкурсах, але було учасником IT-форумів, онлайн-конференцій галузі торгівлі продуктами нафтопереробки, в тому числі міжнародного рівня.

Асортимент ТОВ «НАФТАГРУП» представлений продуктами нафтопереробки, а саме:

- Дизельне паливо Євро;
- Бензин А-95;
- Бензин А-92.

Реалізація даних продуктів нафтопереробки складає переважну частку діяльності Товариства, тим самим забезпечує 82,10% його загального доходу від реалізації. Більш детально загальна структура доходів ТОВ «НАФТАГРУП» за 2020 рік наведена в Таблиці №2.2 та на Діаграмі 2.5.

ТОВ «НАФТАГРУП» зосереджує у власних ресурсах кваліфікований персонал, представлений спеціалістами з вищою освітою в сфері оптової комерції.

В 2020 році ТОВ «НАФТАГРУП» не мало у своєму розпорядженні власного нерухомого майна, а залучало орендовані активи – офісні приміщення та нафтосховища.

Підкреслюється, що Товариство здійснює лише оптовий продаж продуктів нафтопереробки (дизельного палива та бензину А-95, А-92) власними силами, без залучення посередників; власне виробництво і торгівлі мережі у Товариства відсутні. Географія реалізації дизельного палива – Івано-Франківська, Хмельницька, Тернопільська, Одеська області.

У власному розпорядженні Товариство має транспортний засіб – автомобіль адміністративного призначення. Доставка до покупців здійснюється за допомогою залучених логістичних компаній, вартість доставки включається у ціну дизельного палива. Замовниками і кінцевими споживачами продукції ТОВ «НАФТАГРУП» є вітчизняні компанії, що переважно спеціалізуються на транспортних перевезеннях.

Імпортоване дизельне паливо зберігається на орендованих нафтохранищах, розташованих в Хмельницькій області, м. Старокостянтинів, вул. Залізнична, 6 та Житомирській області, Новоград-Волинський район, село Майстрова Воля, вул. Наливна Станція, будинок 1.

В таблицях 2.2 та 2.3, а також рис. 2.5 та 2.6, наведено загальну структуру доходів та витрат Товариства.

Таблиця 2.2 – Загальна структура доходів ТОВ «НАФТАГРУП» за 2020 рік

Доходи	Сума (тис. грн.)	Питома вага в загальній сумі
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	650 882,7	82,10%
Інші операційні доходи та інші доходи	141 868,2	17,90%
Разом	792 750,9	100,00%



Рис. 2.5 – Загальна структура доходів ТОВ «Нафтагруп» станом на 31.12.2020 року

Відповідно до вищевказаних даних, чистий дохід від реалізації продукції становить 82,10% загальних доходів Товариства. Інші операційні доходи та інші доходи складають 17,90% всіх доходів ТОВ «НАФТАГРУП».

Дані щодо складу інших операційних доходів ТОВ «НАФТАГРУП» наведені на рисунку 2.6.

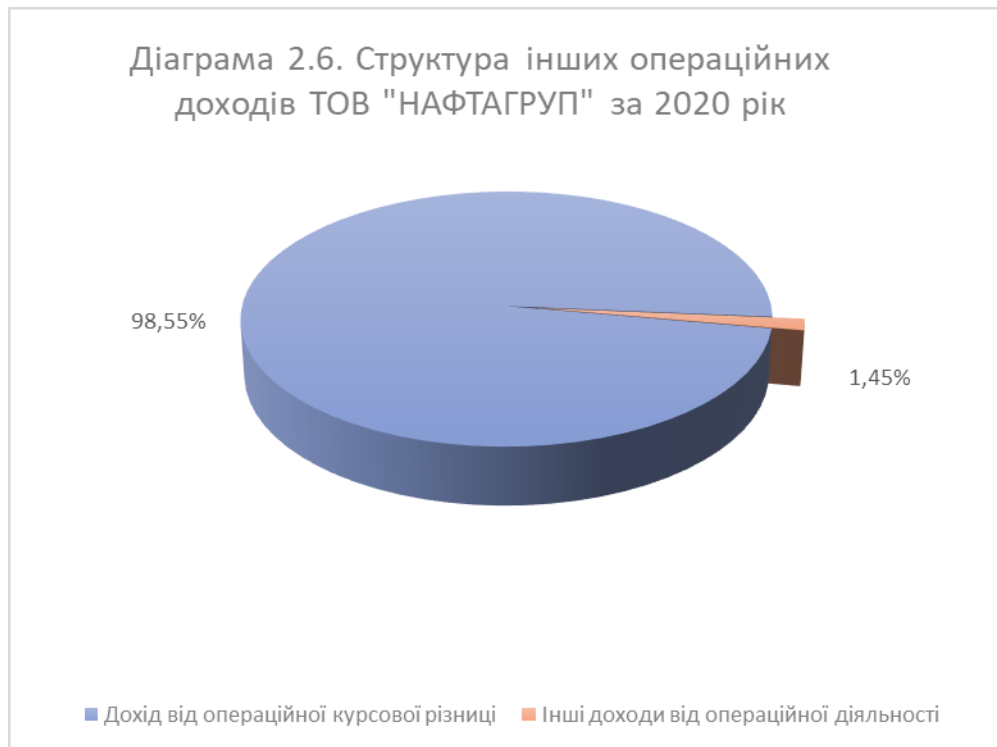


Рис. 2.6 – Структура інших операційних витрат

За даними рисунка 2.5, інші операційні доходи ТОВ «НАФТАГРУП» впродовж 2020-го року в переважній більшості формувались за рахунок доходу від операційної курсової різниці – 98,55%. Дохід від реалізації інших оборотних активів складав лише 1,45% у загальній вартості інших операційних доходів Товариства. Відповідно наведеного, у 2020 році ТОВ «НАФТАГРУП» отримувало суттєвий обсяг доходу саме від своєї основної діяльності – реалізації продуктів нафтопереробки (дизельного палива та бензину).

В таблиці 2.3 та рисунку 2.7 наведено загальну структуру витрат ТОВ «НАФТАГРУП» у 2020-му році.

Відповідно вищевказаних даних, основну частку в структурі витрат Товариства – 80,03%, складає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що формується при здійсненні основної діяльності ТОВ «НАФТАГРУП».

Таблиця 2.3 – Загальна структура витрат ТОВ «НАФТАГРУП» за 2020 рік

Витрати	Сума (тис. грн.)	Питома вага в загальній сумі
---------	------------------	------------------------------

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	632 154,5	80,03%
Інші операційні витрати та інші витрати	157 725,3	19,97%
Разом	789 879,8	100,00%



Рис. 2.7 – Загальна структура витрат ТОВ «Нафтагруп» станом на 31.12.2020 року

Інші операційні витрати та інші витрати Товариства сумарно складають 19,97% загальних витрат. Їх обсяг у 2020-му році формувався за рахунок втрат від операційної курсової різниці, витрат на купівлю-продаж іноземної валюти, нестачі і втрат від псування цінностей, а також «інших витрат операційної діяльності» – окрема категорія загальногосподарських витрат за даними бухгалтерського обліку.

Отже, за даними проведених досліджень щодо структури доходів і витрат Товариства визначено, що їх генерування здійснюється у переважній більшості від його основної діяльності – оптова торгівля продуктами нафтопереробки (рідким паливом).

Враховуючи вищевикладене, ТОВ «НАФТАГРУП» у 2020-му році формувало власну стратегію розвитку у наступних напрямках:

- збільшення обсягу імпорту;

- диверсифікація напрямків збуту продуктів нафтопереробки (дизельного палива та бензину) – закріплення та утримання позицій на внутрішніх торгових ринках;

- підвищення кваліфікації персоналу, формування досвідченого кадрового резерву і т. д.

Основними завданнями для наведеної стратегії ТОВ «НАФТАГРУП» визначалось забезпечення прибутковості його підприємницької діяльності та застосування перспективних шляхів сталого економічного розвитку.

2.2 Облік імпорتنих операцій

2.2.1 Особливості документального оформлення імпорتنих операцій

Передумовою здійснення імпорتنих операцій є проведення переговорів з іноземними контрагентами та укладання міжнародного контракту. Правовою основою обліку імпорتنих операцій виступають норми бухгалтерського, митного, валютного та податкового права.

Зовнішньоекономічний контракт - це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів ЗЕД та їхніх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав і зобов'язань у зовнішньоекономічній діяльності [74]. Така угода являє собою домовленість про комерційний обмін цінностями між різнонаціональними контрагентами, причому суттєвим принципом її здійснення є те, що в її результаті кожен з учасників збільшує особисту цінність об'єкта, що обмінюється (з урахуванням міжнароднотрансакційних витрат).

Зовнішньоекономічний контракт має бути укладений у письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором чи законом (ст. 6 Закону про ЗЕД і рішення Конституційного Суду України від 26.11.98 р. № 16-рп/98). Його типова форма наведена в Положенні про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженому наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201. Відповідно до нього в договорі обов'язково мають бути зазначені:

- назва, номер договору, дата та місце його укладення;
- преамбула;

- предмет договору;
- кількість і якість товарів (обсяги робіт, послуг);
- базисні умови постачання товарів;
- ціна і загальна вартість договору;
- умови платежів;
- умови передачі (прийняття) товарів (робіт, послуг);
- упаковка і маркування;
- форс-мажорні обставини;
- санкції та рекламації;
- врегулювання суперечок;
- місцезнаходження, поштові та платіжні реквізити сторін [79].

За домовленістю сторін у договорі (контракті) можуть:

- встановлюватися додаткові умови: страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників;
- визначатися норми навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, митного збору, різного роду застереження;
- передбачатися момент, з якого договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних екземплярів договору (контракту), можливість! порядок внесення змін до договору (контракту) тощо.

В контракті з нерезидентом повинні бути чітко прописані умови постачання і розрахунків між сторонами.

Кількість і якість товару, що постачається, а також його основні характеристики, обсяги виконуваних послуг повинні бути чітко встановлені договором. При укладенні договору постачання товарів, що вимірюються не поштучно, а за вагою, необхідно домовитися, яка саме вага зазначена в контракті - брутто (з тарою) чи нетто (без тари). Відображаючи в договорі ціну за одиницю товару, варто зафіксувати й загальну вартість.

Важливим розділом договору є розділ під назвою “Умови платежу”. У ньому визначають спосіб, порядок і терміни фінансових розрахунків, гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. При укладенні зовнішньоекономічних контрактів необхідно пам'ятати про обмеження термінів проведення розрахунків, встановлених українським законодавством. Так, Законом України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23.09.94р.

№185/94-ВР передбачено наступне: виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їхні валютні рахунки в терміни виплати заборгованостей, зазначених у контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а у разі експорту робіт (послуг) - з моменту підписання акта чи іншого документа, що посвідчує виконання робіт, надання послуг. У разі перевищення зазначеного терміну необхідно мати індивідуальну ліцензію НБУ.

Облік імпорتنих операцій як процес починається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій та подій для отримання інформації про господарські операції. Порядок документального оформлення господарських операцій визначається Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Рух товарів при здійсненні імпорتنих операцій супроводжується такими документами:

–технічна документація - технічні паспорти машин і обладнання, формуляри і опис виробів, інструкції з монтажу, налагоджування, управління і ремонту;

–товарно-супроводжуюча документація — сертифікат про якість товару;

–транспортна, експедиторська і страхова документація — залізнична накладна та її копія, страховий поліс або сертифікат;

–складська документація — документ іноземного комерційного складу, що містить розписку про прийняття товару на зберігання і заставне свідоцтво;

–митна документація — вантажна митна декларація, сертифікат про походження товару, довідки про оплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість;

–документи по нестачах і псуванню товару - комерційний акт про нестачі, аварійний сертифікат;

–розрахункова документація - рахунок-фактура, розрахункова специфікація, перевідний вексель (тратта);

–банківська документація - заява про переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитиву, чек, доручення на розподіл експортної виручки; виписки операцій по 27 розрахунковому і валютному рахунках;

–контракт і копія контракту (на мові оригіналу та в перекладі), нотаріально засвідчена;

–ліцензія;

–претензійно-арбітражна документація - претензійний лист, позовна заява, постанова суду про задоволення або відхилення позову.

Для здійснення імпорتنих операцій потрібно пройти такі етапи:

–акредитація компанії як учасника зовнішньоекономічної діяльності в органах митного контролю;

–укладення зовнішньо-економічного договору;

–оформлення товарно-транспортної та вантажної супровідної документації;

–проходження процедури митного оформлення товарів;

–складання акцизної накладної форми «П» на товар що імпортується.

Для того, щоб розпочати здійснення експортних чи імпорتنих операцій, суб'єкт господарювання повинен стати на облік в органах митного контролю, тобто пройти так звану процедуру акредитації з присвоєнням унікального ідентифікаційного номера.

Акредитація на митниці відбувається за правилами Порядку обліку осіб, які здійснюють операції з товарами, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 522 від 15.06.2015.

Для проходження акредитації необхідно подати до органу митного контролю Заявку про постановку на облік за формою № 1-ЗЕД. Це можна зробити як в паперовому вигляді безпосередньо до відповідного підрозділу митниці, так і в електронній формі з використанням ЕЦП. За бажанням особи, яка здійснює операції з товарами, разом із заявою в паперовому можна подати її електронну копію без застосування ЕЦП.

Заявка розглядається органами митниці протягом 1 робочого дня. У разі позитивної відповіді заявник отримує Виписку з Реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами.

Для митного оформлення вантажу в режимі «імпорт» необхідно надати наступні документи [10]:

–митна декларація (МД) ;

–картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);

–договір доручення з митним брокером;

–зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;

–договір на перевезення та калькуляція транспортних витрат (в залежності від умов поставки);

–товаротransпортні документи та накладні на перевезення (міжнародна товаро-транспортна накладна – CMR; залізнична накладна; авіаційна вантажна накладна – Air WayBill; консамент – Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації і т.д.;

–комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice), а також їх переклад на державну мову;

–документи, що підтверджують країну походження товару (сертифікат походження, заява відправника і т.д.);

–документи, що використовуються для визначення митної вартості товару (банківські платіжні документи, відповідна бухгалтерська документація, каталоги, специфікації, прейскуранти, прас-листи, калькуляція фірми-виробника, інформація зовнішньоекономічних та біржових організацій, висновки спеціалізованих експертних організацій і т.д.) – у випадку необхідності підтвердження таких відомостей;

–документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фіто санітарного, радіологічного, екологічного контролю та ін.);

–документ контролю доставки вантажу (попередня декларація);

–документи, що дають право на отримання пільг в оподаткуванні;

–інші документи на вимогу митних органів [10].

При здійсненні імпорتنих операцій початком відліку є наступний календарний день після дня здійснення авансового платежу, виставлення векселя на користь постачальника товару. При застосуванні розрахунків у формі документарного акредитива — наступний календарний день після моменту списання коштів з рахунку банку на користь нерезидента.

Моментом вчинення імпортової операції, зокрема моментом постачання товару за такою операцією, є момент фактичного перетину імпортованим товаром митного кордону України. [2]. Митне ж оформлення палива дизельного, як товару здійснює енергетично митниця.

Безпосередні дії з декларування на митниці здійснюються особою, яка є представником декларанта, на підставі кваліфікаційного свідоцтва, без передачі права власності на об'єкти декларування. З цією метою між декларантом та імпортером укладається угода, в якій зазначається плата за послуги декларування. Відповідно до частини 1 статті 248 Митного кодексу України митне оформлення починається з подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до закону її замінює і документів, необхідних для митного оформлення [2]. Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон України є митна декларація.

Згідно Митного кодексу України: митна декларація – письмова заява встановленої форми, яка подається митному органу на паперовому носії або як електронний документ (електронна митна декларація) і містить відомості про товари й транспортних засобах, які переміщуються через митний кордон України, митний режим, в який вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування й сплати податків, зборів та інших платежів [2].

Вона оформлюється на бланках встановленої форми, а саме: МД-2, МД-3, МД-8.

В Україні форма й порядок використання митної декларації затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012г. №450 «Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій».

Митна декларація містить інформацію про кількість та види товарів, які перетинають митний кордон та їхню вартість, інші показники, які є базою для розрахунку митних платежів. Після підписання митної декларації представником митниці процедура стає завершеною і тоді митна декларація перетворюється у первинний документ, який підтверджує:

- суму митних платежів (митний збір, мито, ПДВ);
- фактурну та миту вартість товару;
- факт перетину товаром митного кордону;
- замість податкової накладної підтверджує факт виникнення податкового кредиту з ПДВ при імпорті товарів (абз. 1 п. 201.12 ПКУ).

Митна декларація є таких видів: зичайна, тимчасова, попередня, періодична, довідкова. Застосування тих чи інших видів митних декларацій врегульовано

Митним кодексом України (МКУ) та Положенням про митні декларації, постанова КМУ від 21.05.2012 р. № 450.

Один примірник митної декларації призначений для декларування однієї партії товару. При декларуванні підакцизних товарів, товарів, що підлягають експортному контролю, товарів, що поміщуються в режим митного складу, а також у деяких інших випадках митна декларація заповнюється незалежно від вартості таких товарів.

При імпорті палива дизельного також є важливими перевізні документи, а саме залізнична накладна.

Залізнична накладна (СМГС) - основний перевізний документ установлені форми, відповідно оформлений і наданий залізниці відправником разом з вантажем. Накладна є формою обов'язкової двосторонньої письмової угоди про перевезення вантажу, яка укладається відправником і залізницею на користь третьої сторони - вантажоодержувача. Накладна одночасно є договором на заставу вантажу для забезпечення гарантії, здійснення належної провізної плати та інших платежів за перевезення. Накладна супроводжує вантаж на всьому шляху перевезення до станції призначення.

Вантажна митна декларація, при імпорті палива дизельного, не є єдиним документом, яким засвідчується факт та дату переміщення товарів через митний кордон України. Підставою для переміщення вантажу через митний кордон України в режимі імпорту є наявність товаросупровідного документа на вантаж, проставлення на якому відтиску штампа «Під митним контролем» з відповідною датою засвідчує факт і дату перетину митного кордону України та акцизна накладна форми «П».

Акцизна накладна – це основний документ, який призначений для контролю сплати акцизу з пального. Схема руху палива дизельного при імпорті в СЕА РП та СЕ подана на рис 2.8

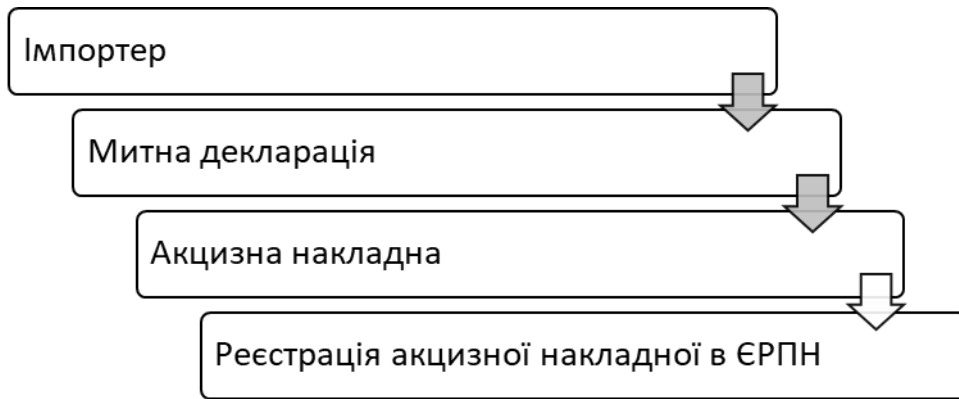


Рис 2.8 – Схема руху палива дизельного при імпорті

Облік пального та спирту в системі ведеться в розрізі кодів УКТ ЗЕД, акцизних складів, розпорядників акцизних складів, умов оподаткування (оподатковані, ст. 229 Податкового Кодексу України, звільнені від оподаткування, не підлягають оподаткуванню).

Особи, які імпортують на територію України пальне, повинні скласти акцизну накладну форми «П» та розрахунок коригування до неї в одному примірнику не пізніше дня наступного за днем складання митної декларації [2].

Форма та порядок заповнення акцизної накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

При складанні акцизної накладної на імпорт палива відіграє важливу роль спосіб ввезення товару на митну територію України [76]. Паливо дизельне ввозиться постачається такими видами транспортного засобу: автомобільний, залізничний, морський, річковий, повітряний, магістральний трубопровід.

Акцизна накладна, що складається при ввезенні пального на митну територію України заповнюється наступним чином [76]:

у верхній лівій частині у відповідних рядках зазначаються:

- для акцизної накладної, яка складається в одному примірнику зазначається цифровий код операції 4 – ввезення імпорту на митну територію;
- умови оподаткування зазначається, одна з ознак щодо умов оподаткування від 0 до 8, відповідно умови оподаткування підприємства, що імпортує товар. ТОВ «Нафтогруп» знаходиться на загальній системі оподаткування тому зазначає «0»;

– напрям використання від 0 до 17, ТОВ «Нафтагруп» прискладанні акцизної накладної напрям використання проставляє «0» - загальний напрям використання;

У верхній правій частині акцизної накладної зазначається номер примірника із наявної кількості примірників даної накладної. Для акцизних накладних, які складаються в одному примірнику ставимо 1 із 1, тобто «1» це номер примірника та «1» це кількість примірників [76].

Обовз'язково далі вказуємо дату даної акцизної накладної. Датою складання такої акцизної накладної буде дата зазначена в митній декларації.

Головною особливістю складання акцизної накладної на імпортований товар є зазначення даних в графі особи, що реалізує пальне та особи отримувача пального. Тут потрібно зазначити одне і теж підприємство.

В акцизній накладній форми “П” на імпорт обов'язково зазначаються дані про: акцизний склад пересувний (номер автомобільної цистерни прописуємо великими латинськими літерами та цифрами без розділових знаків та пробілів, назви танкера аналогічно), на який фізично відвантажене (отримане) пальне; або стаціонарний акцизний склад, на який фізично відвантажене (отримане) пальне, поміщене у митний режим імпорту з іншого митного режиму [76]. Якщо це пересувний акцизний склад то потрібно вказати двосимвольний код типу транспортного засобу, яким здійснюється поставка пального.

У 2021 році більшість поставок здійснюється залізничним (залізничний вагон – код 20), морським (морське судно – код 20), автомобільний транспорт (вантажний автомобіль – код 30) та магістральний трубопровід – код 70 [76].

У рядку «Реквізити митної декларації» зазначаються реквізити митної декларації, на підставі якої здійснено таке ввезення пального: зазначені у графі 1 митної декларації літерний код напрямку переміщення – ІМ , код митного режиму – 40 та літерний код типу декларації – ТФ , які визначаються згідно з класифікаторами; літерні коди напрямку переміщення та типу декларації - відповідно до Класифікатора типів декларацій, код митного режиму – відповідно до Класифікатора митних режимів; дата митної декларації; номер митної декларації (графі 2 МД) – у такому форматі UA 903040/2021/219831.

У табличній частині в першому стовбці проставляємо код товару згідно з УКТ ЗЕД – 2710194300, в другому стовбці опис товару згідно з УКТ ЗЕД – важкі

дистиляти (газойлі), в третьому – обсяг імпортованого пального, він обов'язково вказується в кілограмах та в літрах, приведених до температури 15С.

Завершальним етапом після проходження автоматичного контролю визначених в ст 231 ПКУ є реєстрація акцизної накладної в ЄРАН, про це свідчить отримана квитанція.

2.2.2 Основні аспекти бухгалтерського обліку операцій з імпорту палива дизельного

Бухгалтерський облік імпортних операцій пропонують вести за конкретними країнами, окремими товарами, товарними групами та видами поставок. Головним для коректного відображення імпортних операцій у бухгалтерському потрібно чітко знати в який момент виникають зобов'язання по таким операціям. Коли імпортна поставка від закордонного постачальника виконується залізничними перевезеннями то моментом передачі зобов'язань вважається момент передачі товару залізницею країни-продавця залізниці країни-покупця, ця інформація буде зафіксована відповідними відмітками в залізничній накладній. Коли доставка імпортного товару здійснюється автомобільними перевезеннями то передача зобов'язань буде в момент передачі імпортного товару з транспортного засобу закордонного продавця на транспортний засіб нашого покупця. Коли доставка імпортного товару здійснюється морських шляхо передача зобов'язань вважається момент завантаження товару на борт судна в порту відправлення, що зазначено в коносаменту. Коли доставка товару здійснюється повітряними перевезеннями то передача зобов'язань вважається дата, що зазначена в авіанакладній. Як було зазначено, доставка товару ТОВ «НАФТАГРУП» здійснювалась наливом, в залізничних та автомобільних цистернах.

Основною вимогою до підприємств імпортерів пального в Україну є наявність ліцензії.

Перш ніж ввозити підакцизне пальне в Україну, імпортеру необхідно зареєструватися платником акцизного податку. Адже тільки в цьому випадку підприємство зможе обсяг ввезеного до України пального, з якого при розмитненні було сплачено акцизний податок, увести до СЕАРП, щоб потім зійснити продаж

пального. Будучи платником акцизного податку підприємство має можливість без витрачання додаткових коштів зареєструвати в СЕАРП акцизні накладні на всі обсяги пального, ввезеного для продажу або власних потреб. ТОВ «Нафтогруп» має ліцензію «Оптов торгівля паливом, за відсутності місць оптової торгівлі» №990614201901218.

Відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 у бухгалтерському обліку імпортовані товари обліковуються на дату їх визнання активами, тобто ресурсами, які підконтрольні доному підприємством і використання яких, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Інформація щодо визнання запасів активами розкрита в п. 2.1 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів», та П(С)БО 9 та Відповідно до цих документів запаси визнаються активами, якщо:

- до підприємства перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання на придбані або отримані запаси;
- вони є підконтрольними йому;
- майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від використання цих запасів;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

В П(С)БО 9 пункті 8 чітко вказано, що придбані запаси прибуткують на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачується за зовнішньоекономічним договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- суми транспортно-заготівельних витрат;
- суми інших витрат, які безпосередньо пов'язані із придбанням даних запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Так, як імпортований товар оплачується в іноземній валюті, то його вартість відображається в бухобліку за правилами що прописані в пунктах 5 та 6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Так, при обчисленні первісної вартості імпортного товару у гривнях важливе значення має, яка подія відбулася раніше: оприбуткування товарів чи оплата їх вартості.

Коли першою подією є перерахування закордонному постачальнику авансу за товари, то їх первісна вартість визначається відповідно п. 6 П(С)БО 21. Тобто сума передоплати в іноземній валюті, є немонетарною стабею понесених витрат тому вартість цих активів перераховується у національну валюту за валютним курсом на початок дня дати сплати авансу. Звідси випливає, що якщо товар передоплачено на 100 %, то при оприбуткуванні його вартість потрібно перерахувати у гривні за курсом НБУ на дату здійснення передоплати.

Якщо перша подія надходження (оприбуткування) імпортного товару, то його первісна вартість визначається відповідно до п. 5 П(С)БО 21. За цією нормою операції в інвалюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в інвалюті за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Одночасно в обліку підприємства на цю ж суму виникає грошова кредиторська заборгованість перед нерезидентом за отриманий товар (Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»), яка є монетарною статтею балансу (на підставі п. 4 П(С)БО 1). Тому на дату погашення заборгованості і на дату балансу (якщо до цього часу заборгованість не буде погашена) її суму необхідно перерахувати з урахуванням курсових різниць (пп. «а» п. 7, п. 8 П(С)БО 21).

У цьому випадку курсові різниці відображаються в бухобліку такими кореспонденціями: Доходи від операційної курсової різниці відображаються так Дт 632 – Кт 714, а Витрати від операційної курсової різниці мають такі проводки – Дт 945 – Кт 632.

Окрім сум, що сплачуються нерезиденту, до первісної вартості товарів при імпорті також включають митні платежі, оплату послуг митного брокера, витрати на сертифікацію імпортних товарів (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортного товару), страхування ризиків доставки, витрати на зберігання товарів на митному складі, ТЗВ та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів .

Ввізне мито, сума якого розраховується митним органом на підставі Закону від 04.06.20 р. № 674-ІХ «Про митний тариф» і наводиться у графі 47 митної

декларації «Нарахування платежів». Ввізне мито сплачується за товари, що ввозяться на митну територію України (ст. 272 МК). Ставки такого мита встановлені Митним тарифом України і залежать від кодів УКТЗЕД.

Непрямі податки, які сплачені у зв'язку з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству. Суми таких податків, як і сума ввізного мита, наводяться у графі 47 МД. До непрямих податків належить також акцизний податок, який сплачується згідно з розд. IV ПК.

Транспортно-заготівельні витрати. Це витрати на заготівлю запасів, сплату фрахту за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Окремі суми ТЗВ можуть або повністю відноситися на конкретну партію товару, або розподілятися за всім обсягом товару за звітний період за допомогою методів, передбачених обліковою політикою підприємства.

Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях, наприклад:

- оплата послуг митних брокерів – якщо ці послуги безпосередньо пов'язані з придбанням товарів, призначених для продажу (лист Мінфіну від 29.11.13 р. № 31-08410-07-27/34996). Інакше (якщо важко визначити, яка саме сума витрат була здійснена на митне оформлення цього товару) оплату вартості послуг митного брокера, на нашу думку, можна відобразити у витратах періоду;

- оплата посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням запасів;

- плата за отримання дозвільних документів на ввезення запасів до України, наприклад на сертифікацію товару;

- усі види мита (крім ввізного), перелічені в ч. 2 ст. 271 ПК;

- інші платежі, що сплачуються на митниці у зв'язку з імпортом запасів.

Наприклад, плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем їх розташування або в неробочий час за рахунок зацікавлених осіб (ч. 8 ст. 247 МК), плата за зберігання товарів на митному складі;

- витрати на доведення запасів до стану, придатного для їх подальшого використання (наприклад, розфасування).

Дата відображення в обліку імпортного активу не залежить від дати оформлення МД .

Вона може відповідати їй, тільки якщо якраз на дату оформлення МД підприємству передані ризики і вигоди, отримано контроль, а також вартість активів, що імпортуються, достовірно визначена. Митна декларація — це первинний документ тільки для митних платежів, сплачених за товар при його розмитненні. А ось документом-підставою для оприбуткування товару вона зовсім не є. Первинними документами, у випадку ТОВ «Нафтагруп» на підставі яких здійснюється оприбуткування імпортного палива є акт прийому-передачі.

Імпорт палива дизельного ТОВ «Нафтагруп» здійснює на умовах передоплати. Бухгалтерські проведення наведені в додатку Б. Згідно із п. 1 постанови Правління НБУ від 07.06.16 р. № 342 «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» розрахунки за операціями з експорту та імпорту товарів, передбачені у ст. 1 та 2 Закону № 185, проводяться у строк, що не перевищує 90 к. д. (ця постанова діятиме до 14.09.16 р.). ТОВ «Нафтагркп» виконує ці вимоги.

2.2.3 Порядок розрахунку та обліку податків та зборів імпортних операцій

Так, як імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України (ст. 74 МКУ).

До митних платижив відносять:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [76].

До кожного з видів митних платежів застосовуються окремі правила щодо способу їх розрахунків та строків оплати. Розмір митних платежів залежить від виду та вартості продукції, що переміщується через митний кордон України.

Відповідно до способу нарахування в Україні застосовують такі види мита: адвалерне, специфічне та комбіноване.

У ряді випадків, при перетині товарами митного кордону України, незалежно від інших видів мита, до них можуть застосовуватися особливі види мита: антидемпінгове, спеціальне та компенсаційне.

Ставки ввізного мита встановлено ЗУ № 584-VII від 19.09.2013р. «Про Митний тариф України». Ставки інших видів мита встановлюються окремими Законами України.

Відповідно до цих законів візне мито на паливо дизельне обліковується за ставкою 0%.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів [46].

На сьогоднішній день в нашій державі порядок обчислення та сплати акцизного податку регламентує розділ 4 Податкового кодексу України статті 212-232 [1]. До сьогоднішнього дня ще не сформовано єдиного підходу щодо розуміння поняття акцизного оподаткування. Згідно п. 9.1 ст. 9 ПКУ, акцизний податок відноситься до загальнодержавних податків й визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, які включаються до ціни даних товарів (продукції) [1].

Акцизи на паливо дизельне та інші паливно-мастильні матеріали, котрі, окрім фіскальної функції, виконують ще і роль платежу за користування автошляхами, а також методу корегування негативних наслідків для навколишнього природного середовища.

Варто зазначити, що акцизному податку, як і усім іншим податковим платежам, притаманні дві головні функції: фіскальна і регулююча, реалізація котрих має свої характерні особливості, котрі проявляються у механізмі адміністрування акцизного податку та визначенні переліку підакцизних товарів. Така специфіка обумовлена як тим, що акцизний податок належить до непрямих податків, так й суттю самого акцизного податку.

Як зазначає А. Майорова, «належність податку до прямих або непрямих» обумовлює певні особливості функцій, що ним виконуються. Зокрема, в функціональному призначенні непрямих податків як найбільш зручної форми мобілізації регулярних великих доходів в казну переважає їхня фіскальна спрямованість. Система непрямого оподаткування з самого початку орієнтується на забезпечення держави великими й порівняно стабільними доходними джерелами» [58].

Також, регулювальний вплив акцизного оподаткування проявляється через диференціацію ставок акцизного податку й надання пільг суб'єктам господарювання в процесі його сплати. Саме диференціація ставок акцизного податку надає змогу через цінові механізми реалізовувати вплив на обсяги виготовлення підакцизних товарів та рівень споживання.

В Податковому кодексі України, котрий набув чинності із 1 січня 2011 р., міститься розділ II “Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)”, у якому викладено правові норми стосовно загальних особливостей податкового адміністрування.

Так, головна мета адміністрування акцизного податку полягає у забезпеченні сплати запланованих надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України, що деталізується у завданнях, котрі визначають, що ці надходження повинні надійти до бюджету своєчасно, в повному обсязі завдяки ефективному контролю працівників фіскальних органів із метою запобігання й протидії контрабанді. Також функціонування системи адміністрування акцизного податку має бути спрямоване на пошук резервів підвищення рівня податкових надходжень із акцизного податку за рахунок розширення бази оподаткування від детінізації економіки.

Найбільший обсяг завдань по забезпеченню податкового адміністрування акцизного податку на практичному рівні відповідно до статті 228 ПКУ покладається на державні податкові й митні органи. При ввезенні в Україну окремих груп товарів, котрі за законодавством належать до категорії підакцизних, адміністрування акцизного податку здійснюється митними органами. При цьому перелік товарів, що обкладаються акцизним податком, а також його ставки визначені ст. 215 ПКУ, а митні органи виступають тільки суб'єктами контролю за правильністю його обчислення й своєчасністю сплати даного податку до бюджету під час митного оформлення підакцизних товарів в випадку їх ввезення на митну територію України.

Суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, а також інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, зобов'язані до або під час подання вантажної митної декларації сплатити акцизний збір. Акцизний збір на ввезені підакцизні товари обчислюється у відсотках до митної вартості за встановленими ставками або в твердих сумах в Євро з одиниці товару. Сплата акцизного збору

проводиться на момент розмитнення. Акцизний збір стягується лише один раз, тому при наступній реалізації товарів, на які його було нараховано при 143 ввезенні на митну територію України, акцизний збір не нараховується.

Акцизний збір нараховується:

– за ставками в відсотках до обороту з продажу: товарів, які реалізуються за вільними цінами, виходячи із вартості товару без ПДВ; товарів, які реалізуються за державними фіксованими і регульованими цінами, виходячи з їхньої вартості, без врахування торгівельних знижок та суми ПДВ;

– в твердих сумах з одиниці реалізованого товару [46].

У випадку імпорту товарів (робіт, послуг) оподатковуваний оборот визначається виходячи із митної вартості, перерахованої у гривні по курсу НБУ на день оформлення вантажної-митної декларації. Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу підакцизних товарів вважається або дата оплати товарів, або дата відвантаження, залежно від того, яка з подій наступила раніше у звітному періоді.

Базою для нарахування акцизного податку із застосуванням ставки у фіксованих сумах при ввезенні товарів є їх вага, обсяг, кількість або інший натуральний показник, визначений у фізичних одиницях виміру, встановлених відповідними законами України:

$$\text{Сап} = N \times \text{Стап}, \quad (2.1)$$

де Сап – сума акцизного податку; N – кількість товару в фізичних одиницях виміру (шт., кг, л тощо); Стап – ставка акцизного податку, грн.;

Згідно із ст. 215 Податкового Кодексу України ставка акцизного податку на Паливо дизельне (важкі дистилляти газойль) код УКТ ЗЕД 2710 19 43 00 – 139,5 євро за 1000 літрів (одиниця виміру об'єм у літрах, приведених до t 15° C) [1].

Слід зазначити, що главою 2 розділу 2 "Заповнення граф митних декларацій" Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, не передбачено обов'язку декларанта при визначенні опису товарів у 31 графі митної декларації вказувати для підакцизної групи товару, зокрема, пального, об'єм у літрах, приведених до температури 15°С, що ускладнює визначення бази для нарахування акцизного податку з пального.

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок, який входить в ціну товару, послуги та сплачується покупцем, але до бюджету його перераховує продавець.

Для товарів, які ввозяться на митну територію України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, що зазначена у вантажно-митній декларації (ВМД), з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ.

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної ВМД із зазначеною у ній сумою ПДВ до оплати.

Ставка Подату на додану вартість на імпортоване пальне становить 20 відсотків від митної вартості товару. Порядок нарахування встановлюються Податковим кодексом. Цей вид податку нараховується та сплачується відповідно до п.п. в) п. 185.1 ст. 185 ПКУ з урахуванням положень 191 цього ж кодексу. А порядок застосовуються ставок прописано в ст. 193 ПКУ.

Сплатити ПДВ треба до або в день подання митної декларації (п. 206.1 ПКУ). По факту ПДВ від імені імпортера сплачує митний брокер. Це той випадок, коли ПДВ платиться не зі спецрахунку в СЕА платника податку, а з поточного рахунку на рахунок брокера, а потім до бюджету.

Базою оподаткування при ввезенні товару буде його договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, визначеної згідно з розд. III МКУ, з урахуванням мита й акцизного податку, які підлягають сплаті і включаються в ціну товару (п. 190.1 ПКУ), розрахунок ПДВ здійснюється за формулою :

$$\text{ПДВ} = \text{договірна вартість, але не нижче митної} + \text{мито} + \text{акциз} \times 20\%. \quad (1.2)$$

Порядок і терміни відшкодування ПДВ встановлено Указом № 857. Згідно з п. 4 цього Указу відшкодування ПДВ проводиться в такому порядку:

–якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту має від'ємне значення, то така сума зараховується в погашення заборгованості платника по сплаті ПДВ, що виникла в минулих звітних періодах;

–якщо заборгованість відсутня, то така сума зараховується у зменшення податкових зобов'язань платника протягом трьох наступних звітних періодів;

–якщо суму від'ємного значення податку не буде погашено сумами податкових зобов'язань, що виникли протягом трьох наступних звітних періодів, то лише тоді така сума буде підлягати відшкодуванню з бюджету протягом місяця наступного після подання декларації з ПДВ за третій звітний період після виникнення від'ємного значення податку.

Для вірності нарахування та сплати податків до бюджету нам на дату здійснення імпортних операцій потрібно знати офіційний курс

національної валюти до іноземної валюти для нарахування Акцизного податку курс Євро та долара, а для ПДВ курс долара.

Курс двох валют стосовно гривні ускладнює нарахування та сплату податків при імпорті палива дизельного.

2.3 Аудит імпортних операцій

2.3.1 Аудит дотримання вимог валютного законодавства при здійсненні імпортних операцій

Аудит імпортних операцій повинен здійснюватися таким критеріями:

- законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам чинного законодавства, планування (прогнозування) та контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання всіх податків до державного бюджету;

- ефективність – оцінка результативності повноти нарахування і своєчасністю сплати суб'єктом господарювання акцизного податку, ПДВ та податку на прибуток з пального, що було імпортоване в Україну до державного бюджету;

- обґрунтованість.

Аудит імпортних операцій проводиться в двох напрямках:

- аудит розрахунків за імпортними операціями, який передбачає перевірку правильності розрахунків з імпортерами за імпортовану продукцію;

- аудит формування вартості імпортованої продукції, завданням якого є перевірка правильності визначення витрат, які включаються у вартість товару та правильне відображення їх в обліку.

Аудит касових операцій в іноземній валюті проводиться з метою:

- дотримання правил зберігання і повноти оприбуткування валютних коштів;

- дотримання правил ведення касових операцій відповідно до чинного законодавства України;

- законності витрачання коштів відповідно до цільового призначення;

- дотримання вірного відображення переводу валютних коштів із іноземної

валюти в національну, відповідно до встановленого курсу НБУ, в день перерахунку або здійснення валютної операції.

Джерелами для проведення аудиторської перевірки операцій по валютному рахунку є:

- касові книги;
- прихідні та видаткові касові ордери;
- журнали реєстрації прихідних та видаткових ордерів;
- банківські виписки по валютних рахунках і додаткові документи до них;
- облікові реєстри по рахунку 31;
- інші документи, в яких відображені операції, пов'язані з рухом грошових коштів.

Основними завданнями аудиту розрахункових операцій, пов'язаних з імпортом товарів, робіт, послуг, є:

- визначення чисельності відкритих і використовуваних рахунків для розрахунків;
- перевірка законності здійснення операцій по рахунках;
- перевірка дотримання достовірності, своєчасності та законності проведення операцій з надходження та списання грошових коштів;
- сприяння прискореному платежу імпортера з метою уникнення штрафних санкцій як з боку контрагента, так і держави;
- перевірка своєчасності розрахункових операцій та недопущення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, дотримання фінансово-розрахункової дисципліни;
- правильність документування господарських операцій та доцільності укладання імпортних контрактів;
- перевірка законності здійснення зовнішньоекономічних операцій та дотримання вимог договорів;
- перевірка обґрунтованості отримання і використання кредитів і позик, а також своєчасності термінів їх погашення.

Перевірка наявності валютних коштів здійснюється окремо від грошових коштів у гривні. Теж саме стосується і перевірки касових документів.

При проведенні аудиту важливо звертати увагу на появлення курсових різниць під час здійснення валютних операцій, також необхідно перевіряти вірність перерахунку їх за курсом НБУ, встановленого на дату перерахунку та

виконання операцій. Кориспонденція рахунків наведена в додатку 3

Щоб здійснити купівлю валюти підприємство подає до банку в якому воно має рахунок в національній валюті заяву на купівлю валюти в довільній формі. Придбану валюту зараховують на баланс за курсом НБУ на дату її оприбуткування, і обліковують на 312 рахунку «Поточні рахунки в іноземній валюті». При купівлі валюти у складі доходів/витрат потрібно показати різницю між комерційним курсом валюти на валютному ринку й офіційним курсом НБУ на дату її оприбуткування. Потрібно зробити такі проведення:

- якщо «ринковий» курс валюти вищий за курс НБУ то це будуть інші операційні витрати Дт 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- якщо «ринковий» курс нижчий за курс показуємо інші операційні доходи по Кт 711 «Доходи від купівлі-продажу іноземної валюти».

Також на дату балансу і на дату операції з валютою необхідно визначати курсові різниці за правилами П(С)БО 21 пункт 8. Отже плюсова курсова різниця, якщо курс валюти зріс, збільшує доходи підприємства, тобто це Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а від'ємна навпаки зменшує дохід підприємства і визанється як витрати, це буде Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Сума комісійної винагороди банку за купівлю валюти не що інше, як адміністративні витрати підприємства (п. 18 П(С)БО 16), тому її списуємо в Дт 92 «Адміністративні витрати».

В Україні нормативно-правовим актом, який визначає правові засади здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду, права та обов'язки суб'єктів валютних операцій і уповноважених установ та встановлює відповідальність за порушення ними валютного законодавства є Закон України «Про валюту і валютні операції».

На ТОВ «Нафтагруп» було проведено внутрішній аудит імпортних операцій. В результаті проведеного аудиту були отримані такі висновки.

Аудит дотримання валютного законодавства при здійсненні імпортних операцій за період 01.01.2020 по 31.12.2020 встановив наступне.

У періоді, який перевірявся, платник податків ТОВ «Нафтагруп» здійснював імпортні операції. Імпортні операції проводились ТОВ «Нафтагруп» на підставі укладених типових контрактів з резидентами Великобританії та Швейцарії.

Всього перевірці підлягало 1 імпортний контракт по 1 нерезиденту.

Предметом імпорту у періоді, що підлягав перевірці є поставки палива

дизельного Євро сорт С.

Вартість товару, терміни й умови поставки та оплати, строки дії – обумовлені в контрактах.

Зведені дані по імпортних операціях наведено в додатку В.

Перевіркою встановлено, що суб'єкт господарювання не отримував у Центральному органі виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, Висновок щодо продовження граничних строків розрахунків за окремими операціями з експорту та/або імпорту товарів, Встановлених Національним банком України.

Перевіркою встановлено, що суб'єкт господарювання не отримував Довідки (сертифікати) щодо підтвердження форс-мажорних обставин, видані уповноваженою організацією (органом) країни розташування сторони зовнішньоекономічного договору (контракту) або третьої країни відповідно до умов зовнішньоекономічного договору (контракту).

Перевіркою встановлено, що суб'єкт господарювання не звертався до судових органів про стягнення з нерезидента заборгованості, що виникла внаслідок недотримання умов зовнішньоекономічного договору (контракту).

Станом на 30.06.2021 року перевіркою імпортних операцій ТОВ «Нафтагруп» встановлено наступні заборгованості, що відповідає даним бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання:

Дебіторської заборгованості по імпортних контрагентах за Договором купівлі-продажу WG-20/52 від - WEXLER GLOBAL LP у сумі 239676,45 дол. США з граничним строком надходження імпорту 28.03.2021 року.

Кредиторської заборгованості по імпортних контрагентах: відсутня.

Проведено перевірку таких документів :

- імпортні контракти;
- первинні банківські документи по валютних рахунках;
- вантажно-митні декларації;
- оборотно-сальдові відомості по рахунках 312, 362, 632, 3712, 6812. Дані наведено в таблицях 2.4 та 2.5

ТОВ «Нафтагруп» у 2020 році здійснювало тільки операції з імпорту товару.

Таблиця 2.5 – Оборотно-сальдова відомість по рахунку: 312 Наші грошові рахунки за 2020 рік

Субконто	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Валютний ПУМБ			66 468 586,12	66 468 586,12		
Валюта USD			66 468 586,12	66 468 586,12		
У валюті			5 061 522,75	5 061 522,75		
Разом розгорнуте						
Разом			66 468 586,12	66 468 586,12		

Таблиця 2.6 – Оборотно-сальдова відомість по рахунку: 632 Контрагенти за 2020 рік

Субконто	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
WEXLER GLOBAL LP			139 558 342,05	139 798 018,50		239 676,45
Валюта USD			139 558 342,05	139 798 018,50		239 676,45
У валюті			5 061 522,75	5 069 932,49		8 409,74
Разом розгорнуте						239 676,45
Разом			139 558 342,05	139 798 018,50		239 676,45

За період з 01.01.2020 року по 31.12.2020 року не встановлено порушення вимог валютного законодавства при здійсненні зовнішньо-економічних операцій.

У періоді, що перевірявся, ТОВ «Нафтагруп» не здійснювало бартерних (товарообмінних) операцій.

Перевіркою порядку дотримання вимог валютного законодавства не встановлено порушення статей 5, 6, 7, 8 та 12 Закону № 2473 та/або визначених нормативно-правовими актами Національного банку, які прийняті відповідно до цього закону.

За період, що перевірявся з 01.01.2020 по 31.12.2020 року, ТОВ «Нафтагруп» не одержувало кредитних позиків в іноземній валюті від нерезидентів.

Цією ж перевіркою не встановлено порушення вимог Декрету Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» зі змінами та доповненнями.

На основі перевірених даних зроблено такі висновки:

У періоді, що перевірявся, ТОВ «Нафтагруп» не проводила декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і перебувають за її межами, в зв'язку з відсутністю протермінованої дебіторської

заборгованості нерезидентів станом на звітні дати перевіреного періоду.

2.3.2 Аудит договірної документації та дотримання термінів виконання договорів

Діяльність ТОВ «НАФТАГРУП» у 2020-му році мала один територіальний вектор імпорту продуктів нафтопереробки. Його напрям визначався укладенням Договору купівлі-продажу з продавцем з Північної Ірландії. WEXLER GLOBAL LP, Північна Ірландія, Об'єднане Королівство Великої Британії за Договором купівлі-продажу WG-20/52 від 03.03.2020 року (далі – Договір № WG-20/52).

Доставка товару до пунктів його приймання ТОВ «НАФТАГРУП» здійснювалась наливом, в залізничних та автомобільних цистернах.

Імпорт товару від WEXLER GLOBAL LP здійснювався, за наступними групами номенклатури, згідно УКТ ЗЕД:

– 2710 – нафта або нафтопродукти, одержані з бітумінозних порід (мінералів), крім сирих; продукти, в іншому місці не зазначені, з вмістом 70 мас. % або більше нафти чи нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), причому ці нафтопродукти є основними складовими частинами продуктів; відпрацьовані нафтопродукти:

– 2710 19 – інші:

– 2710 19 43 – для інших цілей:

– 2710 19 43 00 – із вмістом сірки не більш як 0,001 мас. %.

Дані щодо проведених розрахунків операцій імпорту з WEXLER GLOBAL LP наведені в таблиці №2.7

Детальна інформація щодо розрахунків при здійсненні імпорту товару: дизельного палива ULSD 10 ppm від WEXLER GLOBAL LP у 2020 р. наведена в Додатку №2 «Розрахунки при імпорті дизельного палива від нерезидента WEXLER GLOBAL LP за 2020 рік».

Базові умови постачання товару в операціях з імпорту за вищевказаним Договором купівлі-продажу визначені в договірних відносинах постачальника та покупця у відповідності до Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС» в редакції 2010 року – визначають обов'язки постачальника та покупця при здійсненні ними зовнішніх торговельних операцій.

Зокрема, вказаний базис поставки за ІНКОТЕРМС визначено на умовах DDU (UA ЛВДС Новоград-Волинський).

Таблиця 2.7 – Розрахунки щодо імпорту товару: дизельного палива ULSD 10 ppm від WEXLER GLOBAL LP у 2020 р.

Контрагент (Продавець)	Заборгованість на початок року, тис. грн.		Обсяг поставки, тис. грн.		Заборгованість на кінець року, тис. грн.	
	Дебет	Кредит			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
WEXLER GLOBAL LP	0,00	0,00	139 558,34	139 798,02	0,00	239,68

Обов'язки щодо «мита» покладаються на покупця, так само як будь-які витрати і ризики, що виникнуть у зв'язку з тим, що він не здійснить своєчасно митного очищення товару для імпорту. Проте, якщо сторони бажають покласти на продавця обов'язки щодо проходження ввізних митних процедур і несення витрат і ризиків, пов'язаних із цим, або сплати деяких витрат, якими супроводжується імпорт товару, сторони повинні включити чітке застереження про це у договір купівлі-продажу.

Додатково підкреслюється, що за Договором купівлі-продажу зобов'язання продавця щодо якості продукту обмежені специфікацією продукту.

Період поставок – з 03.03.2020 р. до 31.12.2020 р.

Поставки здійснюються партіями протягом періоду поставки.

За умовами даного договору продукт вважається доставленим Покупцеві в момент оформлення акту прийому-передачі продукту між Покупцем і Продавцем, завіреного представниками терміналу ЛВДС «Новоград-Волинський» і/або ЛВДС «5С» (Смига) і свідчить про передачу продукту Покупцеві в резервуарах терміналу ЛВДС «Новоград-Волинський» і / або ЛВДС «5С» (Смига). Дата даного акту є датою поставки продукту Покупцеві.

Сторони зобов'язуються підписати акт прийому-передачі продукту протягом одного робочого дня з моменту його випуску.

Покупець зобов'язується за свій рахунок забезпечити наявність і своєчасне прибуття залізничних або автомобільних цистерн відповідно до погодженого графіка відвантажень.

У відповідності до зазначеного вище базису поставки, імпордне митне оформлення товару здійснюється і повністю оплачується Покупцем (ТОВ «НАФТАГРУП»). негайно після проходження митного кордону продукту Покупець повинен надати копії відповідних документів.

Покупець зобов'язаний нести всі витрати, пов'язані з товаром з моменту його завантаження в резервуари терміналу і оплатити всі витрати, пов'язані з виконанням митних формальностей, а також усі мита, податки та інші збори, що підлягають оплаті при імпорті товару.

Відповідно до вищевикладеного, в таблиці №2.8 зазначено зведені умови імпорту товару згідно Договору купівлі-продажу WG-20/52 від 03.03.2020 року за відповідними базисами поставки.

Таблиця 2.8 – Базові умови поставки товару (за ІНКОТЕРМС 2010) в операціях з імпорту за Договором № WG-20/52 від 03.03.2020 року

Базові умови (параметри)	Дані аналізу
1	2
Загальний базис поставки	DDU ЛПДС «Новоград-Волинський»
Витрати на митне оформлення імпорту	Зобов'язання Покупця
Визначення дати поставки	Згідно дати Акту прийому-передачі
Витрати на розмитнення товару (ввезення на територію країни призначення)	Зобов'язання Покупця
Страхування товару	Зобов'язання Покупця

Додаткові дані щодо умов поставки в операціях з імпорту за Договором купівлі-продажу WG-20/52 від 03.03.2020 року також наведені в таблиці 2.9

Таблиця 2.9 – Умови Договору № WG-20/52 від 03.03.2020 року щодо здійснення поставки WEXLER GLOBAL LP для ТОВ «НАФТАГРУП» впродовж 2020 р.

Умови	Характеристика
1	2
Тип взаємовідносин	Поставка товару на умовах купівлі-продажу
Номенклатура поставки (предмет)	Дизельне паливо ULSD 10 ppm
Обсяг поставки	До 20000 метричних тон +/- 10% в опціоні Продавця
Вид упаковки	Поставка товару здійснюється без упаковки у відповідних залізничних або автомобільних цистернах.
Перехід права власності	Право власності на продукт переходить від Продавця до Покупця, коли продукт поставлений в резервуари терміналів, що вказується у відповідному акті прийому-передачі.
Валюта розрахунків	Долар США
Умови платежів	За кожен партію товару оплата проводиться в доларах США, без будь-яких знижок, відрахувань та компенсацій, шляхом переводу на номінований банківський рахунок Продавця. Покупець здійснює передоплату в розмірі 100% від орієнтовної вартості товару в момент підтвердження замовлення Продавцем, за попереднім інвойсом Продавця, не пізніше трьох робочих днів з моменту виставлення інвойсу.
Порядок визначення вартості	Попередній інвойс розраховується на підставі середнього значення вищих котирувань Platts European Marketscan FOB Med (Italy) для Diesel 10 mm за поточний місяць, відомих на момент виставлення інвойсу. Остаточна ціна встановлюється на протязі 15 днів після закінчення місяця, в якому було відвантаження. Покупець здійснює остаточну оплату на підставі фінального інвойсу.
Загальна вартість за договором	139 798 018,50 грн. (фактична поставка за 2020 рік).
Базис поставки за ІНКОТЕРМС	DDU ЛПДС «Новоград-Волинський»; DDU ЛПДС «5С» (Смига).

Кінець табл. 2.9

1	2
Обов'язки	<p>У разі якщо Продавець понесе будь-які прямі або непрямі, штрафні або фактичні збитки, збиток або витрати будь-якого роду, пов'язані з невиконанням Покупцем своїх зобов'язань за цим договором, Покупець компенсує ці збитки / втрати Продавцю в повному обсязі. У разі неможливості транспортування продукту по системі магістрального трубопроводу до резервуарів ЛПДС «Новоград-Волинський» і / або ЛПДС «5С» (Смига) Продавець не несе відповідальності перед Покупцем за невиконання умов цього Договору. У разі відмови Покупця від прийому продукту в узгодженій кількості в узгоджені терміни (період), Покупець зобов'язується сплатити Продавцю штраф в розмірі премії, зазначеної в інвойсі на відповідну партію Продукту, а також відшкодувати всі збитки, понесені Продавцем в зв'язку з порушенням Покупцем своїх зобов'язань по цьому договору, включаючи витрати по зберіганню продукту, штрафні санкції і пені третіх осіб. У разі ненадання або несвоєчасного надання копії акту прийому-передачі товару, Покупець зобов'язується відшкодувати Продавцю всі понесені ним збитки, спричинені таким ненаданням або простроченням.</p>
Порядок судового розгляду спорів	Англійський Верховний суд або за домовленістю Сторін Лондонський Міжнародний Третейський суд.
Термін чинності договору	До повного виконання Сторонами своїх обов'язків.

Відповідно, в 2020 році ТОВ «НАФТАГРУП» переслідувалась стратегія закріплення позицій одного з провідних постачальників дизельного палива на ринок України. Також однією з ключових цілей для власної бізнес-стратегії Товариством визначалось і розширення джерел придбання продуктів нафтопереробки з-за кордону та, як наслідок, – збільшення власного товарообігу та прибутковості господарської діяльності в цілому.

3 НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «НАФТАГРУП»

3.1 Аналіз впливу імпортних операцій на економічну ефективність ТОВ «Нафтагруп»

Оптова закупівля товарів — важлива складова частина комерційної роботи підприємства, що є оптовим дистриб'ютором. Для ТОВ «НАФТАГРУП», оптові закупки дають можливість сформувати необхідний асортимент товарів. Правильно організовані оптові закупки забезпечують безперебійне функціонування підприємства.

Керівництвом ТОВ «НАФТАГРУП» приділялась особливу увагу прорахунку кожного етапу закупівлі дизельного палива в умовах імпортних операцій, починаючи з пошуку постачальника, який має можливість забезпечити поставку товару відповідного виробника — до відвантаження товару покупцю, враховуючи особливості транспортування палива тощо. В результаті складався детальний багаторівневий бюджет закупівельного процесу, який контролювався адміністрацією Товариства на всіх етапах його здійснення. Таким чином, з боку керівництва ТОВ «НАФТАГРУП» здійснювались значні заходи бюджетування — переважно в напрямі процесу закупівлі.

Ціноутворення — реалізувалось закордонним постачальником на підставі офіційних котирувань на даний вид товару протягом календарного місяця відвантаження. Окрема партія палива дизельного купується за кордоном за умови формульних поставок. Ціна нафтопродуктів в формульних контрактах розраховується за формулою, в якій враховані індикатори ринків, дефлятори, котирування бірж, премії та знижки, курси валют, індекси інфляції та багато іншого. Вона максимально наближена до поточних ринкових тенденцій, враховує тенденції ринків і бірж. Простіше кажучи, у вартість контракту занесена змінна — котирування цін на нафтопродукти. Поряд з тим слід зазначити, що ціна являлась результатом домовленості закордонного постачальника і ТОВ «НАФТАГРУП» як продавця та дистриб'ютора, адже крім офіційного котирування, складовою вартості товару була премія продавця. Крім цього, ТОВ «НАФТАГРУП» не витрати поз'язані із доставкою товару від кордону України до місця наливу. Варто зазначити, що Товариство сплачує два податки ПДВ та акциз. Усі складові,

що впливають на фінальну ціну товару, на пряму залежать від зміни курсу іноземної валюти, зміни біржових котирувань або показників Platts. В той же час, ТОВ «НАФТАГРУП» являлось зацікавленими у стратегічній співпраці з закордонним постачальником, оскільки поставки дизельного від закордонного постачальника мали оптимальне співвідношення ціни та якості для споживачів на ринку України.

При визначенні ціни на пальне дизельне за вказаним механізмом слід орієнтуватись на європейські біржові котирування відповідного виду такого пального.

З метою підтвердження відповідності ціни операцій з імпорту дизельного палива використано: «внутрішні» джерела інформації – інвойси, які були виписані постачальником WEXLER GLOBAL LP та містять інформацію щодо котирувань PLATTS EUROPEAN MARKETSCAN QUOTATIONS «FOB MED ITALY» FOR «10 PPM ULSD» протягом періоду ціноутворення.. Період ціноутворення – середнє всіх котирувань, опублікованих протягом календарного місяця, в якому був випущений акт прийому-передачі нафтопродукту).

Також використані дані первинних документів, дані бухгалтерського обліку ТОВ «НАФТАГРУП» щодо результатів діяльності Товариства з імпорту в умовах К/О, а саме:

- дані Договору №WG-20/52 та Інвойси до нього;
- дані митних декларацій щодо імпорту дизельного палива;
- сертифікати та паспорти якості щодо дизельного палива;
- дані бухгалтерського обліку ТОВ «НАФТАГРУП» щодо формування собівартості та результатів продажу дизельного палива і т. д.

Згідно умов Договору №WG-20/52 до ціни періоду ціноутворення додавалась премія.

В додатку В розкрита інформація щодо формування вартості на дизельне паливо відповідно до Інвойсів виписаних WEXLER GLOBAL LP.

В додатку Г наведено порівняльний аналіз цін на дизельне паливо з даними інвойсів та цінами фактичних поставок, який підтверджує відповідність цін в умовах імпортих операцій ринковим.

Для дослідження відповідності операцій з імпорту дизельного палива обрано показник чистої рентабельності. Показник Чистої рентабельності

відображає чистий фінансовий результат операційної діяльності та розраховується за формулою:

$$\frac{\text{Операційний прибуток (Чистий дохід від реалізації + інші операційні доходи} \\ - \text{ собівартість реалізації – адміністративні витрати – витрати на збут} \\ - \text{ інші операційні витрати}}{\text{Чистий дохід від реалізації}}$$

(3.1)

Відповідно, середньозважене значення чистої рентабельності розраховано за формулою:

$$R_{\text{ср}} = (\sum P_n / \sum I_n) \times 100,$$

(3.2)

де $R_{\text{ср}}$ - середньозважене значення показника чистої рентабельності юридичної особи;

P_n , I_n – прибуток до оподаткування та чистий дохід відповідно n-ого податкового року юридичної особи, які використовуються під час розрахунку відповідного показника рентабельності .

Як зазначалося в попередніх розділах, ТОВ «НАФТАГРУП» спеціалізується на торгівлі дизельним паливом. Чітка спеціалізація, утримання позицій надійного постачальника на ринку оптової дистрибуції дизельного палива, диверсифікація імпорту з-за кордону дозволяє ТОВ «НАФТАГРУП» стабілізувати показники прибутковості в умовах не сприятливої економічної ситуації в Україні. Поряд з тим, для аналізу результатів діяльності імпортерських операцій є необхідним визначення рентабельності саме за результатами здійснення таких операцій. Розрахунки чистої рентабельності імпортерських операцій наведено в додатках Е-3.

За даними розрахунків показник чистої рентабельності в умовах імпорту дизельного палива від WEXLER GLOBAL LP склав – «+» 1,36%;

В рамках реалізації цілей розвитку власного бізнесу ТОВ «НАФТОГРУП», як і інші учасники ринку оптової дистрибуції дизельного палива, функціонували в несприятливому економічному середовищі нашої держави. Так, негативний вплив на розвиток ринку продуктів нафтопереробки в Україні мав і кризовий стан економіки нашої держави, одними з найбільших проявів якого визначались:

– девальвація курсу національної валюти, яка призводила до удорожчання операцій імпорту (послуг транспортування та зберігання товарної продукції, комісійних платежів тощо), зростання собівартості товарів;

Крім міжбанківського, нестабільним був і офіційний курс гривні, встановлений НБУ до більшості вільноконвертованих валют, що обумовлювало дезорієнтацію у плануванні валютної виручки та генерувало додаткові збитки щодо втрат від курсових різниць;

– збереження жорсткості регуляторної політики НБУ щодо обігу іноземної валюти, зокрема – обмеження регулятора на придбання валюти для проведення розрахунків з іноземними постачальниками;

Вищевказаний факт обумовлював розрахункові ускладнення для здійснення імпортних операцій, що мало «стримуючий» ефект для розвитку зовнішньоторгівельних відносин.

Та інші негативні фактори.

Кожен з вищевказаних чинників стримував розвиток ділової активності на ринку України у 2020 році. Відповідний негативний вплив поширювався і на ТОВ «НАФТАГРУП». Зокрема:

– валютні обмеження ускладнювали розрахунки Товариства за контрольованими операціями;

– нестабільність курсу національної валюти – призводило до удорожчання імпорту (транспортування тощо), зростання собівартості продукції і т. д.

Таким чином, ринкові умови для здійснення операцій з імпорту продуктів нафтопереробки (дизельного палива) у 2020 році визначались і негативними чинниками та обумовлювали стримуючий ефект як фінансових результатів від здійснення таких операцій, так і загальних показників прибутковості ТОВ «НАФТАГРУП» за відповідний період.

Поряд з тим, керівництву Підприємства вдалося забезпечити діяльність ТОВ «НАФТАГРУП» на стабільно прибутковому рівні.

Отже, враховуючи вищевикладене, в сучасних умовах ринку головними завданнями розвитку бізнесу ТОВ «НАФТАГРУП», як однієї з українських компаній-постачальників дизельного палива, у 2020-му році визначались: реалізація високоякісної продукції, диверсифікація векторів імпортних поставок, збільшення обсягів збуту на ринку України і т. д. Це дозволяло Товариству утримувати та посилювати власні позиції на внутрішньому ринку, забезпечуючи

показники прибутковості, відповідні рівню ефективного функціонування в умовах існуючої ринкової кон'юнктури.

3.2 Основні напрями удосконалення обліку і аудиту імпорتنих операцій ТОВ «Нафтагруп»

Для ТОВ «Нафтагруп» необхідно провести економічний та порівняльний аналіз щодо здійснення імпорتنих операцій, що дасть змогу покращити облік імпортованих товарів та впровадити нововведення.

Для цього потрібно :

- розрахувати суму отриманих доходів) та/або суму понесених збитків внаслідок здійснення імпорتنих операцій, рівень рентабельності;
- розрахунок діапазону цін (рентабельності);
- розрахунок проведених коригувань первісної вартості товару після отримання додатку до тимчасової митної декларації;
- прописати алгоритм розподілу витрат, які враховуються під час розрахунку показника рентабельності при обґрунтуванні умов імпорتنих операцій;
- інформацію про економічне обґрунтування вибору такого алгоритму розподілу витрат, методику його застосування, а також фактичний розрахунок, здійснений відповідно до обраної методики;
- відомості про повернення заборгованості, що виникла у зв'язку з зайво перерахованим держмитом та податком на додану вартість по митним деклараціям.

Актуальним є питання вдосконалення системи аудиту для господарської діяльності ТОВ «Нафтагруп».

Пропоную аудиторську перевірку імпорتنих операцій поділити на такі зони перевірки:

- аудит валютних операцій ;
- аудит надійності закордонного партнера, ЗЕД договорів та доцільність застосування базисних умов поставок ;

- аудит аналізу форм розрахунків з нерезидентами в розрізі договорів та партій та правильності їх здійснення;
- аудит наявності та правильності оформлення вантажно-митної декларації, да додатків до неї ;
- аудит правильності оприбуткування імпортованого товару та формування вартості цього товару ;
- перевірка правильності визначення витрат та відображення їх в обліку;
- аудит правильності відображення в обліку сплачених мита, митних зборів під час розмитнення товарів, акцизного збору, ПДВ, а також правильності їх обчислення;
- аудит матеріалів інвентаризації розрахунків з імпортерами.

Під час проведення аудиту купівлі продажу валюти ТОВ «Нафтагруп» потрібно керуватись не тільки Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018р. №2473-VIII, а ще й Постановою №1- Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України, Постановою №2 – Положення про здійснення операцій із валютними цінностями, Постановою №3 – Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей, Постановою №4 – Положення про перелік заходів захисту, порядок та критерії їх запровадження, подовження та дострокового припинення та Постановою №7 – Інструкція про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів.

Для покращення та пришвидшення роботи з внутрішнього аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємства доцільно мати покроковий алгоритм дій (таблиця 3.1). Щоб мати можливість ефективно проводити внутрішні аудит ТОВ «Нафтагруп» потрібно закріпити такі обов'язки за конкретним працівником, котрий буде проводити дану процедуру кожного місяця

Потрібно приділити увагу правильності паралельного обліку курсових різниць, які виникають під час здійснення операцій, та в результаті перерахунку сум господарських операцій на останній день звітного періоду.

Також важливо досконально проводити аудит договорів із закордонними партнерами. Неухильне та повне виконання договірних зобов'язань між ТОВ «НАФТАГРУП» та нерезидентом передбачає ведення повноцінного, об'єктивного

та своєчасного обліку розрахунків між ними, зокрема – обсягу відвантаженого товару, супутніх витрат тощо.

Таблиця 3.1 – Покроковий порядок проведення внутрішнього аудиту

Планування	Підготовка необхідної документації з електронних ресурсів	Оцінка ризику	Заходи у відповідь на ризика	Завершення аудиту
1	2	3	4	5
Загальна стратегія аудиту	Із електронного кабінету платника податків	Дослідження фінансової звітності	Загальна стратегія аудиту	Формування та оформлення аудиторських доказів
Сутність вивчення порядку проведення імпортерських операцій	Із єдиного державного інформаційного веб-порталу "Єдине вікно для міжнародної торгівлі"	Отримання результатів діяльності підприємства	Активи	Оцінка аудиторських доказів
Розробка плану	Із програмного забезпечення «М.Е.Дос»	Ідентифікація ризиків	Власний капітал	Підготовка аудиторських висновків
Розробка процедури і програми аудиту	Із програмного забезпечення 1С	Оцінка ризиків циклу імпорту товару	Звіт про прибутки і збитки	Пропозиції та рекомендації
Затвердження програми аудиту	Із особистого кабінету замовника послуги з приєднання до системи розподілу АТ "Укрзалізниця"	Розробка заходів контролю		Звіт про результати аудиту

Для забезпечення такого обліку потрібно використовувати власні ресурси: операційний персонал, прогресивні програмні продукти і т. д. Більше того, формування достовірних облікових даних є передумовою достовірності

показників фінансової звітності, що забезпечується згідно національного законодавства України.

Для повного розуміння змісту операцій з імпорту необхідне проведення аналізу ризиків, що виникають за їх умовами.

За даними проведеного дослідження, ТОВ «НАФТАГРУП» здійснювалось переважно зосередження зовнішніх ризиків.

Зовнішні ризики – обумовлюють негативний вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання через чинники, які формуються середовищем його функціонування (конкурентна кон'юнктура, попит та пропозиція, стан економіки тощо) та не піддаються контролю з боку такого суб'єкта господарювання. Адже відносно їх впливу будь-яка компанія може здійснити лише компенсаційні заходи, а не усунути виникнення фактору ризику взагалі. Відповідно, заходи попередження вказаних ризиків (процедури контролю) являються ефективними лише відносно впливу їх факторів на суб'єкта господарювання та не призводять до усунення факту існування зазначеного зовнішнього впливу в цілому.

ТОВ «НАФТАГРУП» як дистриб'ютору дизельного палива на території України підпадало під ризики безнадійної заборгованості. Даний ризик стосується ситуації, коли покупець продукції, уклавши договір поставки і отримавши товар, стає не здатним або не бажає сплатити заборгованість продавцю. В більшості випадків обумовлюється погіршенням фінансового становища постійних покупців, а також їх зловживанням платіжною дисципліною. Це викликало касовий розрив, адже закордонний постачальник WEXLER GLOBAL LP здійснював постачання товару на умовах 100% передплати за номіновану кількість товару.

В ході аудиту було встановлено, що станом на кінець 2020 р. ТОВ «НАФТАГРУП» не мало кредиторську заборгованість перед WEXLER GLOBAL LP (детальніше в попередніх розділах). Це є свідченням платоспроможності ТОВ «НАФТАГРУП».

ВИСНОВКИ

Український ринок нафтопродуктів забезпечується ресурсом національного видобутку та імпортними поставками. Найбільшими вітчизняними підприємствами, що спеціалізуються на переробці нафти та газового конденсату, є Кременчуцький НПЗ, куди надходить сировина Укрнафти, та Шебелинський ГПЗ, що функціонує за рахунок продукту Укргазвидобування. Діяльність нафтопереробних підприємств Лисичанська, Одеси, Надвірної, Дрогобича та Херсону зупинена. Вітчизняний виробник палива дизельного не в змозі задовільнити потребу палива європейської якості в повному обсязі. Саме це створює необхідність підтримки суттєвого рівня імпорту нафтопродуктів на вітчизняний ринок. В рамках реалізації цілей розвитку власного бізнесу ТОВ «НАФТОГРУП», як і інші учасники ринку оптової дистрибуції дизельного палива вимушене здійснювати оптові покупки пального у закордонного постачальника .

В 2019 році частка придбання закупок з-за кордону становила 4,6% від загального обсягу придбання товару, а в 2020 році збільшилась до 21,29%.

Негативний вплив на розвиток ринку продуктів нафтопереробки в Україні мав і кризовий стан економіки нашої держави. Відповідний негативний вплив поширювався і на ТОВ «НАФТАГРУП». Зокрема:

- валютні обмеження ускладнювали розрахунки Товариства за імпортними операціями;
- нестабільність курсу національної валюти – призводило до удорожчання імпорту (транспортування тощо), зростання собівартості продукції і т. д.
- зміни ринкових цін на придбані товари внаслідок зміни економічної кон'юнктури, інших ринкових умов. Негативні тенденції на ринку збуту дизельного палива обумовлюють падіння рівня доходу від його продажу. Як наслідок – скорочення прибутковості за результатами господарської діяльності.
- знецінення товарних запасів, втрати ними споживчих якостей (складський ризик)
- девальвація курсу національної валюти, яка призводила до удорожчання операцій імпорту (послуг транспортування та зберігання товарної продукції, комісійних платежів тощо), зростання собівартості товарів. Крім міжбанківського, нестабільним був і офіційний курс гривні, встановлений НБУ до більшості

вільноконвертованих валют, що обумовлювало дезорієнтацію у плануванні валютної виручки та генерувало додаткові збитки щодо втрат від курсових різниць;

Поряд з тим, вплив валютних ризиків в умовах операцій з імпорту дизельного палива визначався на собівартість товарної продукції. Вплив зміни курсу на собівартість являється ключовим, оскільки від її рівня залежало формування ціни та обсяг маржинального доходу ТОВ «НАФТАГРУП». Відповідно, падіння курсу національної валюти обумовлювало здорожчання дизельного палива, оскільки товар придбавався у WEXLER GLOBAL LP у валюті – долар США. Також відбувалось підвищення логістичних витрат з огляду на збільшення вартості палива, електроенергії тощо.

Таким чином, ринкові умови для здійснення операцій з імпорту продуктів нафтопереробки (дизельного палива) у 2020 році визначались і негативними чинниками та обумовлювали стримуючий ефект як фінансових результатів від здійснення таких операцій, так і загальних показників прибутковості ТОВ «НАФТАГРУП» за відповідний період. Незважаючи на це керівництву Товариства вдалося забезпечити діяльність ТОВ «НАФТАГРУП» на стабільно прибутковому рівні.

Також суттєвим є вплив оподаткування палива дизельного, як окремого виду підакцизних товарів, адже Постановою КМУ від 17.07.2019 р. № 624 запроваджується спеціальне мито на товари походженням з Російської Федерації, незалежно від інших видів мита у відсотках до митної вартості товарів за такими ставками для важких дистилатів (газойлів) за кодами згідно з УКТЗЕД 2710 19 43 00 - 2710 19 48 00, що ввозяться на митну територію України трубопровідним транспортом та поміщуються у митний режим імпорту – 4 %. Щоб не нести додаткові витрати, які прямо впливають на вартість імпортованого товару ТОВ «Нафтогруп» відмовилось від постачання палива трубопроводом, і здійснює доставку товару залізничним транспортом.

Поряд з тим, при здійсненні імпорتنих операцій виникали труднощі із оприбуткуванням імпортного товару. Головною проблемою була дата визнання партії товару активом, адже згідно із позицією податківців викладеною у листі від 23.01.13р. вантажна митна декларація – первинний документ, який фіксує господарську операцію з узяття підприємством зобов'язань в сумі нарахованих митних платежів. Тому дата оприбуткування імпортного товару не залежить від

дати митної декларації. Відповідно до чинного законодавства України оприбуткування імпортного товару відбувається за таких умов:

- перейшло право власності на товар
- перейшли ризики, момент переходу ризиків випадкової загибелі або ушкодження товару, який визначають відповідно до базису постачання ІНКОТЕРМС, що зазначено в договорі;
- відома вартість товару, адже запаси визнають активами тільки тоді, коли їх вартість може бути достовірно визначена
- очікуються економічні вигоди, адже повний контроль над активом настає за фактом фізичного отримання його у володіння, тобто отриманням товару на склад підприємства.

Тобто дата оформлення митної декларації буде датою оприбуткування товару лише тоді, коли усі чотири умови будуть виконані.

За результатами дипломної роботи було надано такі пропозиції з удосконалення обліку та аудиту імпортних операцій:

- дослідити дані щодо можливості співпраці з більшою кількістю постачальників-нерезидентів, для додаткових джерел постачання товарної продукції, щоб сприяти збільшенню прибутковості господарської діяльності;
- провести аналіз договорів щодо імпорту дизельного палива. Максимально чітко прописати в зовнішньоекономічному договорі, пункт про перехід права власності на товар та момент переходу ризиків. Також доцільно ці умови прописати в наказі про облікову політику;
- враховуючи специфіку доставки імпортного товару до місця приймання та розвантаження запропоновано ввести додатковий спеціальний рахунок 287 «Товари, що перебувають в дорозі» , для тих партій товару які вже пройшли процедуру розмитнення, але ще не доїхали до станції розвантаження. Відповідно подання цих даних буде відповідати міжнародним стандартам, та посилить контроль за кожною партією імпортованого товару .
- доцільно також впровадження в план рахунків ТОВ «Нафтагруп» субрахунки до рахунку 371, а саме: 3711 «Розрахунки за виданими авансами (в національній валюті)», та 3712 «Розрахунки за виданими авансами (в іноземній валюті)». Використання даних рахунків дозволить вірно формувати податковий кредит, коли перша подія аванс постачальнику. На рахунку 3712 і буде обліковуватись сума авансів, за якими підприємство не матиме вхідного ПДВ.

- необхідно здійснювати врахування всіх витрат з формування первинної вартості придбаних товарів при імпортних операціях.
- запропоновано перейти на нову версію програмного забезпечення 1С BAS, яка допоможе швидко та вірно обліковувати імпортні операції.
- встановити додатковий модуль в програмі М.Е.Дос «Облік акцизного податку», що дозволить опиративно створювати та реєструвати акцизні накладні при розмитненні імпортного палива та складання і подання акцизної декларації. Також використання даної програми дозволить здійснювати електронний документообмін.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
- 2 Митний кодекс України від 21.11.2021 № 4495-VI.
- 3 Господарський кодекс України. – Х.: Фактор, 2005. –240с.
- 4 Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959/XII.
- 5 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94-ВР.
- 6 Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року №996-XIV (із змінами і доповненнями).
- 7 Вплив зміни валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 .
- 8 Наказ №281/171/578/155 від 20.05.2008 Про затвердження інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України.
- 9 Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового від 27.11.2020 № 729.
- 10 Постанова Кабінету міністрів про Перелік документів, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України від 02.02.2006 року №80.
- 11 Постанова Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року №686 Норми втрат нафтопродуктів під час їх приймання, зберігання, відпуску, перевантаження та транспортування.
- 12 Постановою Кабінету Міністрів України Про порядок адміністрування реалізації пального та спирту етилового від 24 квітня 2019 р. № 408.

13 Постанова Кабінету Міністрів України Про запроваджується спеціальне мито на товари походженням з Російської Федерації №624 від 17.07.2019 р.

14 Порядок справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України, затверджений наказом Держмитслужби України від 27.09.2006 р. № 821.

15 ДСТУ 4454:2005 Нафта і нафтопродукти. Маркування , пакування, транспортування та зберігання.

16 Сайт Національного банку України / Динаміка курсу національної валюти / <https://bank.gov.ua/control/uk/curmetal/currency/>.

17 Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності» (ДК 009:2010), затверджений Наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики «Про затвердження та скасування національних класифікаторів» від 11 жовтня 2010 року №457 зі змінами і доповненнями;

18 Показники зовнішньої торгівлі України за даними ДМСУ/ <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/>.

19 Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони № 984011 від 30.11.2015 р.

20 Річний звіт групи Нафтогаз за 2020 рік / https://www.naftogaz.com/files/Zvity/Annual_report_Naftogaz_2020_UA_28_04_2021_1.pdf;

21 Дослідження Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків / <https://dzi.gov.ua/press-release/>.

22 Інтернет сайт консалтингової компанії А95 / <https://consulting.a95.ua/>.

23 Інвестиційний портал INventure / Макроекономічний огляд України <https://inventure.com.ua/analytics/investments>.

24 Бандурка А.М. Фінансово-економічний аналіз: Підручник/ А.М. Бандурка, І.М. Червяков. – Харків: УВС, 1999. – 394 с.

25 Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. – К. : КНЕУ, 2009., Рекомендовано Міністерством освіти і науки України/ Розрахунок показників рентабельності.

26 Бескоста Г. М. Розробка концептуальних основ забезпечення контролю якості аудиту дебіторської заборгованості / Г. М. Бескоста // Ефективна

економіка. – 2013. – № 9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2305>

27 Беляков, О.О., 2003. Експортно-імпорتنі операції як об'єкт аудиту. В.: Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: Міжнародна науково-практична конференція. Київ.

28 Бондаренко, Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 4. – С. 10–14. – (Серія : Економічні науки).

29 Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2003, –820 с.

30 Бутинець Ф.Ф. «Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності»: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 544с.

31 Варналій З.С., Мельник П.В., Тарангул Л.Л. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи URL: <https://library.nlu.edu.ua2c>.

32 Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками / Г. В. Власюк .

33 Волкова І.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник / Волкова І.А., Реслер М.В., Калініна О.Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.

34 Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2014. 336 с.

35 Гетьман К. Правова природа фіскальної функції податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / К. Гетьман ; Запорізький національний університет. –Запоріжжя, 2016. – 19 с.

36 Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8–9. – С.88–100.

37 Гордієнко Н.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей) / Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 235 с.

38 Гуріна Г.С., Луцьки М.Г., Мостенська Т.Л., Новак В.О. Основи зовнішньоекономічної діяльності: Підручник - К.: Сузір'я, 2007Р.

39 Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. Eurasian Academic Research Journal. 2017. № 12. С. 61–66.

40 Івасів Б.С. Міжнародні розрахунки та валютні операції: навч. посіб. / Б.С. Івасів, Л.М. Прийдун, В.Я. Рудан. — Тернопіль: Век тор, 2013. — 572

41 Инкотермс 2010. Правила ІСС по использованию терминов для внутренней и международной торговли / [Пер. з англійської ТОВ «Асоціація експортерів і імпортерів «ЗЕД»]. – К.: Асоціація ЗЕД. – 268 с. – ISBN 978-966-97155-0-0

42 Ірха Л.І. Бухгалтерський облік експортних та імпорتنних операцій //Актуальні проблеми економіки, -2014. - №6. – с46-49

43 Економічний аналіз підприємств: навчальний посібник / Б.С. Кругляк, Т.П. Бондар, О.Б. Зайцева, А.І. Ковальов, Г.В. Скиба. – Хмельницький державний університет, 2004. – 420 с.

44 Живицький В.А. Правова інституціоналізація державної митно-податкової служби України (2014–2018 рр.) дис. канд. юрид. наук: 12.00.01.

45 Кадуріна Л.О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: Теорія, практика, рекомендації / Л.О.Кадуріна, М.С.Стрельнікова. – Запоріжжя: Центр учбової літератури, 2007. – 606с.

46 Казацька М. Функції акцизного податку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Вип. 46. Том 1. С. 144–148

47 Карєв В. Проблеми визначення економічних вигод / В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №9. – С.32-35.

48 Кириченко О.А. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: Навч.посібник / О.А.Кириченко. – К.: Знання-Прес, 2002. – 384 с. – ISBN 966-7767-51-59.

49 Коблянська, Г.Ю., 2009. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпорتنних операцій. Бухгалтерський облік і аудит, 3, с. 39-48.

50 Колесникова К.О. Співвідношення державного управління та публічного

адміністрування у процесі суспільної трансформації. Публічне управління: теорія та практика. 2013. Вип. 3. С. 41–45.

51 Кондратюк А., Жалдак Г., Проблеми та перспективи зовнішньоекономічної діяльності підприємств України // Економічний дискурс Міжнародний збірник наукових праць Випуск 1. – 2016. – С. 121- 129.

52 Кузьмін, О., Мельник, О., Мукач, О., Адамів, М. та Тодощук, А., 2014. Бюджетування зовнішньоекономічної діяльності. Львів: Видавництво «Растр 7».

53 Кузьмінський Ю.А. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.А.Кузьмінський, В.Г.Козак. – К.: КНЕУ, 2001. – 179с.

54 Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: [навч. посіб.]. Тернопіль: Крок, 2016. 216 с.

55 Ліпіхіна, Т.Д., 2001. Податки на експортно-імпорتنі операції у формуванні доходної частини Державного бюджету України. Вісник Академії митної служби України, 4, с.105 – 108.

56 Лукашова, І.О., 2001. Методологічні аспекти вдосконалення обліку імпортного постачання і розрахунків по них. Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Серія: Економічні науки, том 4, с.169 – 174.

57 Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і аналіз у зовнішньоекономічній діяльності. Курс лекцій для студентів спеціальності “Облік і аудит в бюджетних та наукових установах”, “Міжнародні валютно-кредитні і фінансові стосунки” Тернопіль – 2002.

58 Майорова А. Акцизы: проблемы теории и практики: дисс. канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право».

59 Мельничук, І.В., 2001. Внутрішній контроль експортно-імпорتنих операцій підприємств. Вісник Тернопільської академії народного господарства, 18, с. 222 – 224.

60 Очеретько Л.М., Горячковська Ю.С., Автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту товару / Сталий розвиток економіки. – 2014. – № 1. – С. 227-234.

61 Плаксієнко І.В., «Документальне оформлення обліку імпорتنих операцій».

- 62 Петрик О.А. Аудит: методологія і організація / О.А.Петрик. – К., 2003. – 260 с.
- 63 Пугачевська К.С., Імпортозалежність та тарифне регулювання імпорту в Україні / Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. –
- 64 Рівіс М.М. Публічне адміністрування транскордонного співробітництва України та країн – учасниць ЄС: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 217 с.
- 65 Саченок Л.І. Удосконалення обліку зовнішньоекономічних операцій підприємств України / Л.І. Саченок, О.Л. Зелінська, А.П. Ходико // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. – Вип. 116/2011. – Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2011. – С.185-193.
- 66 Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Т.М. Сльозко, О.І. Мазіна. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 368 с.
- 67 Сопко В. «Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу» Підруч. В.Сопко, В.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с. – ISBN 966-574-063-6.
- 68 Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. Н.М.Ткаченко; 5-те вид., доповнене і перероблене – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.
- 69 Терещук, Г. С. Позитивні наслідки та переваги вступу України до Світової організації торгівлі / Г.С. Терещук, Т.А. Федотова. – URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/283-288.html>
- 70 Томаш М., Оподаткування міжнародних торговельних операцій // Юридична газета онлайн –2018.
- 71 Управління зовнішньоекономічною діяльністю /Під ред. А.І.Кредісова. – К.: Віра, 1998. – 584с.
- 72 Чирка Д.М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. — 2011. — Вип. 1 (19). — С. 393—400.
- 73 Економічний аналіз: Навч. Посібник. М.А.Болюх, В.З.Бурчевський, М.І.Горбаток; За ред. акад. НАНУ, проф. Чумаченка М.Г. – К.: КНЕУ, 2001.
- 74 Зелена книга регулювання ринку моторних палив.
- 75 Рахункова палата Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з

метою контролю за надходженням акцизного податку від 11.09.2018 № 23-2.

76 Аналітичний цунтр цент «Нова економіка» Збірник тез наукових робіт учасників всеукраїнської науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих вчених «Розвиток сучасної економічної науки в умовах трансформації» 4 грудня 2021 року Київ-96с.

77 ВАТРА Вісник студентського наукового товариства Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2020. Вип.89. С.348

78 Клімович І.М. Облік зовнішньоекономічної діяльності : конспект лекцій для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / І.М. Клімович. – Харків: ХТЕІ КНТЕУ, 2018. – 109 с.

79 Національний технічний університет України. Облік міжнародних операцій [Текст] : конспект лекцій для студентів спеціальності 8.03050301 «Міжнародна економіка» / Уклад.: Скоробогатова Н.Є. – К.: НТУУ «КПІ», 2016. – 106 с.