

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**  
**Навчально-науковий інститут економіки і управління**

**Кафедра обліку і аудиту**

«До захисту в ЕК»  
Директор інституту  
\_\_\_\_\_ Олег ШЕРЕМЕТ  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

«До захисту допущено»  
В.о. завідувача кафедри  
\_\_\_\_\_ Ольга МИХАЙЛЕНКО  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**  
зі спеціальності : 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»  
на тему : «**Облік аналіз та аудит імпорتنих операцій**»

Виконав: здобувач \_4\_ курсу, групи \_7\_

\_\_\_\_\_ Мельничук Ілля Олегович \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по батькові повністю) (підпис)

Керівник : \_\_\_\_\_ Соломчук Людмила Миколаївна \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я та по батькові повністю) (підпис)

Рецензент \_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_  
(ім'я та прізвище) (підпис)

Я як здобувач Національного університету харчових технологій розумію і підтримую політику університету з академічної доброчесності. Я не надавав і не одержував недозволеної допомоги під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Здобувач \_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ - 2022 рік

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ І УПРАВЛІННЯ

Кафедра Обліку і аудиту  
Освітній ступінь бакалавр  
Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

**В.о. завідувача кафедри обліку і аудиту**

О.В.Михайленко

«01» квітня 2021 року

**ЗАВДАННЯ**  
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА

**Мельничука Іллю Олеговича**

**1.Тема роботи: «Облік аналіз та аудит імпорتنих операцій»**

Керівник проекту к.е.н., доц., Соломчук Людмила Миколаївна

Затверджена наказом по університету від «31» січня 2022 року № 80-КС

**2.Строк подання студентом проекту: 10 червня 2022 року**

**3.Вихідні дані до роботи: ПКУ, Закони України, П(С)БО, МСФЗ, первинні документи, реєстри бухгалтеру Прат «Лантманен Акса», фінансова і статистична звітність Прат «Лантманен Акса» за 2021-2022 роки**

**4.Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): економічна суть імпорتنих операцій, нормативно-правове регулювання обліку, економічного аналізу і аудиту імпорتنих операцій, синтетичний і аналітичний облік імпорتنих операцій, розкриття інформації про імпортні операції у фінансовій звітності підприємств, організаційно-економічна характеристика Прат «Лантманен Акса» за 2021-2022 роки, методологічні та практичні основи економічного аналізу обліку імпорتنих операцій, завдання і методика проведення аудиту імпорتنих операцій, шляхи удосконалення обліково аналітичних і контрольних аспектів імпорتنих операцій**

**5.Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових гістограм, діаграм, таблиць, тощо): основні завдання дослідження особливостей обліку, аналізу і аудиту імпорتنих операцій, схема класифікації імпорتنих операцій, таблиця оцінки системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками.Рисунки класифікації імпорту, таблиці групування первинних документів зовнішньоекономічної діяльності, рисунки обов'язкових реквізитів зовнішньоекономічного договору, таблиця журналу операцій зовнішньоекономічного договору,, рисунки складових частин первісної вартості імпорتنих товарно-**

матеріальних цінностей. Рисунки порядку формування первісної вартості імпорного товару, вартість якого виражена у валюті.

#### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 01 квітня 2022 року

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Пор. №	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вступ	01.04.22-15.04.22	Виконано
2.	Розділ 1. Теоретико-методичні основи обліку імпортних операцій	16.04.22-30.04.22	Виконано
3.	Розділ 2. Аналіз діяльності досліджуваного підприємства організація і методика проведення економічного аналізу імпортних операцій	01.05.22-15.05.22	Виконано
4	Розділ 3. Методичні основи аудиту імпортних операцій	16.05.22-01.06.22	Виконано
7.	Висновки	02.06.22-06.06.22	Виконано
8.	Список використаних джерел	07.06.22-09.06.22	Виконано

Здобувач \_\_\_\_\_

( підпис ).

Мельничук І.О

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) \_\_\_\_\_

( підпис ).

Соломчук Л.М.

(прізвище та ініціали)

## Анотація

Кваліфікаційна дипломна робота на тему “Облік аналіз та аудит імпортних операцій” виконана на даних Прат “Лантманен Акса”. Дипломна робота складається із: вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел, додатки.

В першому розділі розкриваються теоретико-методичні основи обліку імпортних операцій, їх економічна сутність та головні види імпорту для потреб обліку, також його класифікація.

У другому розділі розкривається аналіз діяльності Прат “Лантманен Акса” та організація і методика проведення економічного аналізу імпортних операцій, також калькуляція цих операцій зі сторони податкової системи.

У третьому розділі мова йде про методичні основи аудиту імпортних операцій, які завдання та методи, а також порядок проведення аудиту цих операцій.

На основі проведення досліджень зроблено висновки та пропозиції.

## Annotation

Qualification thesis on "Accounting analysis and audit of import transactions" was performed on the data of Pratt "Lantmanen Aksa". Thesis consists of: introduction, three sections, conclusions, list of sources used, appendices.

The first section reveals the theoretical and methodological foundations of accounting for import operations, their economic essence and the main types of imports for accounting purposes, as well as its classification.

The second section reveals the analysis of the activities of Prat "Lantmanen Aksa" and the organization and methodology of economic analysis of import transactions, as well as the calculation of these transactions by the tax system.

The third section deals with the methodological foundations of the audit of import transactions, what are the tasks and methods, as well as the procedure for auditing these transactions.

Conclusions and proposals were made on the basis of research.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку імпорتنих операцій.....	5
1.1. Економічна суть імпорتنих операцій .....	5
1.2. Методичні основи обліку імпорتنих операцій.....	10
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ЛАНТМАНЕН АКСА» ТА ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ .....	
2.1. Організаційно-економічна характеристика та організація обліку Прат «Лантманен Акса» за 2020-2021 роки.....	
2.2. Теоретичні основи аналізу імпорتنих операцій .....	
РОЗДІЛ ІІІ. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ	
3.1. Завдання та методи аудиту імпорتنих операцій .....	
3.2. Порядок проведення аудиту імпорتنих операцій .....	
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

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

У сфері імпортової діяльності проблеми інформаційного забезпечення є найбільш актуальними, оскільки користувачами фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності є іноземні контрагенти, які є потенційними інвесторами в економіку України.

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

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

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

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

**Об'єктом дослідження** є процес організації та стану обліку операцій з імпорту у Прат «Лантманен Акса».

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

**Методи дослідження.** В процесі кваліфікаційного дослідження використовувалася низка загальнотеоретичних і спеціальних методів: теоретичного узагальнення, порівняльного аналізу, системного аналізу, аналогії, порівняння, статистичних та аналітичних, конкретизації, індукції та дедукції. Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні економічної сутності понять «імпортна діяльність», «імпортні операції» та удосконаленні їх класифікації; розгляді проблемних питань з організації та методики обліку, аналізу й аудиту імпорту, а також розробці перспективних напрямів удосконалення організації обліку імпортних операцій.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження було опубліковано тези: на тему «Організаційні аспекти обліку процесу постачання імпортних запасів» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи України», на тему «Порядок формування первісної вартості імпортних запасів» у збірнику наукових праць

учасників круглого столу «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування», а також наукову статтю на тему «Особливості документування імпорتنих операцій».

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у роботі пропозицій щодо методики та організації обліку, аналізу та аудиту операцій з імпорту у Прат Лантманен Акса». В кваліфікаційній роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності Прат Лантманен Акса», в яких відображено питання обліку, аналізу та аудиту імпорту.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

## 1.1. Економічна суть імпортних операцій.

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

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

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

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

основного складового елемента імпорту. Сукупність взаємопов'язаних, послідовних імпортних операцій складає імпортну діяльність підприємства.

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

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

Неоднозначним є трактування імпорту у загальнонаукових джерелах. На думку Новицького В.Є., імпорт товарної продукції передбачає завезення на територію країни товарної маси за відповідно оформленою купівельною операцією із іншої країни для продажу і споживання продукції на теренах країни-імпортера [49].

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

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

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

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

Змістове наповнення терміну «імпортна операція» також розглядають та удосконалюють представники економічної науки. Так, на думку Тюріної Н. М., імпортні операції є процесом купівлі та перевезення через митний кордон країни товарів іноземного походження з метою реалізації такої продукції на національному ринку або власного споживання імпортером. На думку автора, обов'язковою умовою будь-якої імпортної операції є її правове підтвердження за допомогою угоди зовнішньоторговельного характеру [79].

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

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

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

Сутність імпорту визначається також факторами впливу на імпортну діяльність. На основі проведеного аналізу наукових літературних джерел [19, 36, 49]

наведено комплексну типологію факторів впливу на імпорتنу діяльність та запропоновано такі класифікаційні ознаки для типології факторів впливу на імпорт з виокремленням різновидів за кожною класифікаційною ознакою

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

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

2. За охопленим середовищем впливу: фактори зовнішнього середовища та фактори внутрішнього середовища. До факторів зовнішнього середовища зараховують: економічну ситуацію в країнах імпортера та контрагентів; політичні обставини тощо. До факторів внутрішнього середовища прийнято відносити: основні цілі та завдання імпоротної діяльності підприємства; інформаційну базу щодо імпорту; ресурсне забезпечення ведення імпоротної діяльності тощо.
3. За ступенем контрольованості: контрольовані, неконтрольовані та частково контрольовані. До контрольованих зазвичай зараховують: цілі імпортно-орієнтованого підприємства; організаційну структуру фірми щодо ведення імпоротної діяльності; передові завдання організації; технологію ведення бізнесу тощо. До неконтрольованих зараховують: споживачів імпоротної продукції; постачальників (контрагентів із-за

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

4. За часовим лагом дії: фактори, що здійснюють свій вплив на періодичній (тимчасовій) основі та фактори постійної дії.
5. За сферою впливу: фінансово-економічні, маркетингові, управлінські, пов'язані з виробничим процесом, логістичні, соціальні тощо.
6. За ефектом, що спричинює вплив фактору: конструктивні, деструктивні та нейтральні. До конструктивних можна зарахувати фактори, що полегшують ведення імпоротної діяльності підприємством (сприяють її функціонуванню), наприклад, зниження імпортного (ввізного) мита; спрощення процедури проходження митного оформлення; зменшення функціонального навантаження на працівників шляхом відкриття на підприємстві відділу зовнішньоекономічної діяльності, що відповідає за імпорт товарів тощо. До деструктивних можна віднести чинники, котрі ускладнюють процедури здійснення імпорту: подорожчання виробів на зовнішньому ринку; нестабільність ціни на імпортовані товари; зниження попиту на внутрішньому ринку; зниження фінансової спроможності реальних та потенційних покупців товару тощо. Нейтральні фактори жодним чином не впливають на ведення імпоротної діяльності підприємством у короткостроковому періоді, проте у довгостроковому можуть змінити свій вплив та стати конструктивними або ж деструктивними.
7. За рівнем важливості фактори варто поділити на основні та другорядні. До основних зараховують чинники, що значно впливають на імпорту діяльність підприємства та зазвичай мають тривалу дію. До другорядних логічно було б віднести фактори, вплив яких не є значним та якими можна знехтувати у деяких випадках.

8. За механізмом дії фактори доцільно розділяти на прямого впливу та опосередкованої дії. До факторів прямого впливу зазвичай відносять такі фактори: трудові ресурси підприємства, задіяні у механізмі ведення імпоротної діяльності; план діяльності фірми тощо. До факторів непрямого (опосередкованого) впливу зараховують: конкурентів підприємства щодо імпортованої продукції; покупців продукції чи послуг ринкової структури; економічну ситуацію в країні тощо.
9. За рівнем комплексності об'єкта впливу: фактори одиничного впливу на імпортну діяльність та фактори комплексного впливу. До факторів одиничного впливу належать: фактори, що впливають на перевезення імпортоорієнтованої продукції підприємства; розрахунки між іноземними партнерами; реалізацію продукції, що підлягає імпортуванню тощо. До факторів комплексного впливу можна віднести фактори, що впливають на: кадрове забезпечення підприємства; організаційну структуру ведення імпоротної діяльності суб'єкта господарювання; ресурси підприємства тощо. Таким чином, усі вищезазначені фактори сформували сучасне формування імпорту.

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

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

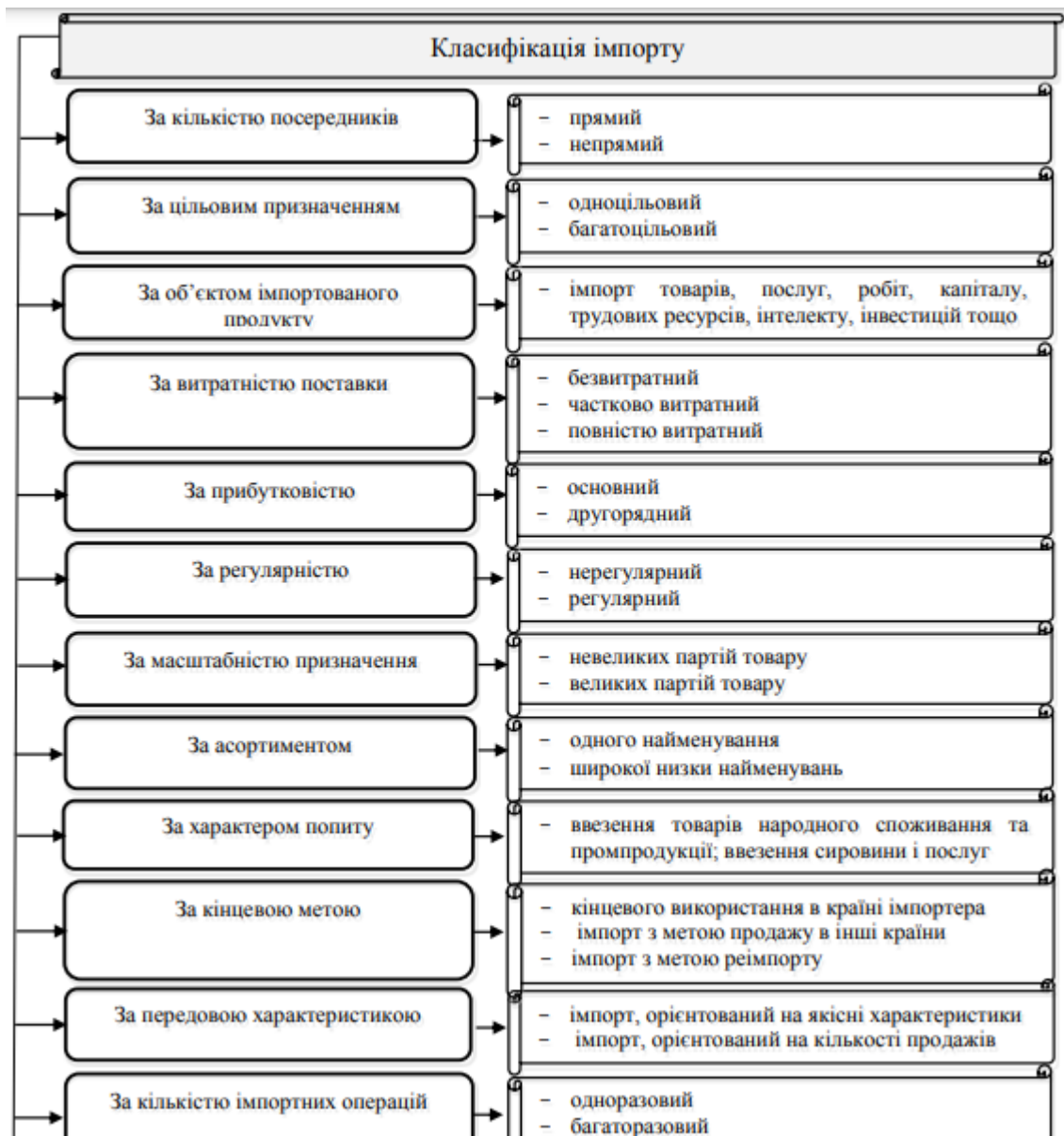


Рис 1.1 Класифікація імпорту

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

2. За цільовим призначенням: одноцільовий та багатоцільовий. Одноцільова імпортна 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.
3. За об'єктом імпортованого продукту: імпорт товарів, послуг, робіт, капіталу, трудових ресурсів, інтелекту, інвестицій тощо.
4. За витратністю поставки: безвитратний (умова поставки, що передбачає витрати на поставку лише продавця (витрати на поставки входять до первинної ціни продукції, а також відповідальність за збереження цілісності товару під час поставки перекладається повністю на закордонного продавця)), частково витратний (умови, що передбачають витрати продавця і споживача продукції), повністю витратний імпорт (витрати на поставку та відповідальність за продукцію переносяться на імпортера).
5. За прибутковістю (пріоритетністю) імпорту: основний (найбільша частина прибутків), другорядний (незначні прибутки порівняно з іншими продуктами, що імпортує підприємство). Цю класифікацію застосовують до підприємств, що імпортують понад одне найменування продукції.
6. . За регулярністю: нерегулярний (імпортні операції на підприємстві проводяться через нерегулярні проміжки часу) та регулярний (характеризується відносно стабільними часовими лагами між імпортними операціями).
7. За масштабністю: імпорт невеликих партій товару (партії товару, що за своєю сукупною вартістю та кількістю не підлягають сплаті мита: імпорт взірців товару тощо) та великих партій товару.
8. За асортиментом: одного найменування та широкої низки найменувань.

9. За характером попиту: ввезення товарів народного споживання та промислової продукції; ввезення сировини (продукції, яка необхідна для переробки і для виготовлення іншої продукції) і послуг.
10. За кінцевою метою імпорту: кінцевого використання в країні імпортера; імпорт з метою продажу в інші країни; імпорт з метою реімпорту. Реімпорт передбачає подальше повернення раніше ввезених товарів у країну, яка була експортером продукції
11. За передовою характеристикою: імпорт, орієнтований на якісні характеристики товару; імпорт, орієнтований на кількості продажів тощо.
12. За кількістю імпортних операцій: одноразовий (складається з однієї імпортової операції, тобто імпорт є одноразовим) та багаторазовий (постійний імпорт: підприємство здійснює багато імпортних операцій).
13. За типами здійснення операцій: за комерційними договорами або у централізованому порядку.
14. За видами угод в залежності від методів міжнародної торгівлі: укладеними на міжнародних торгах, в рамках зустрічних угод або лізингових угод.
15. За типом ввезення: видимий і невидимий. Видимий імпорт - це конкретні товари або сировина, отримані для внутрішнього вживання, перепродажу, переробки; невидима торгівля, тобто обмін без будь-яких матеріальних речей - це обмін послугами, до яких відносяться транспортні, страхові, туристичні послуги, перекази за кордон, комісійні і т.д. (фактично невидимий імпорт є купівлею послуг у партнера-нерезидента). До категорії невидимого імпорту можна частково віднести і інвестиційний. По суті, це імпорт капіталу, тобто коли компанія або приватна особа, які не є резидентами, вкладають свої кошти в національну економіку
16. За рівнем ціни на ввезені ТМЦ: імпорт за звичайними цінами та демпінговий імпорт. Суть демпінгового імпорту полягає в тому, що товар ввозиться за ціною значно нижче середньоринкової. Разом з тим, демпінговий імпорт може бути цілком легальним, якщо імпортер має пільги, отримує субсидії або звільненим від сплати мита.

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

18. За ступенем легальності: легальний, сірий та паралельний імпорт. Загалом сірий це контрабандний імпорт. Виникнення сірого імпорту зумовлене бажанням зменшення розміру мита, податкових зборів та інших витрат. Імпортери в такому випадку при ввезенні ТМЦ вказують в документах недостовірну інформацію. Наприклад, замість дорогого одягу заявляють сировину для шиття (тканини і фурнітура), замість цілого приладу вказують запасні частини до нього і т.д. Окрім того, при ввезенні сірого імпорту здійснюють махінації із ціною товару, тобто вказують значно нижче середньоринкової; вказують невірно країну походження товару, зокрема змінюють її на ту, щодо якої є більше преференцій. Паралельний імпорт це один формат імпортних операцій, які вважаються незаконними. Суть таких операцій полягає в тому, що на територію країни ввозиться товар, на який у постачальника немає права інтелектуальної власності. Наприклад, підприємець закупив партію фірмовий товару відомого бренду. Цей товар придбаний у фірмовому магазині, тобто не є контрафактним. Однак на територію України такий товар може ввозитись тільки самим виробником або його авторизованим дистриб'ютором. Таким чином, ввозиться товар без фактичного дозволу правовласника, тим самим порушуючи виключне право на товарний знак. І ця подія може бути прирівняна до ввезення контрафактної продукції. Звідси товар може бути визнаний контрафактним, конфіскований, а сам імпортер оштрафований.

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

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

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

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

## **1.2. Методичні основи обліку імпортних операцій**

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

Найперше, система документального оформлення імпортних операцій починається зі створення і заповнення первинних документів. Адже, згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення [61]. Тому кожна господарська

операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку тільки на його підставі.

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

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

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

Визначивши загальний процес документування імпорту, більш детально зупинимось на первинних документах обліку імпортних операцій, адже саме первинні документи, в першу чергу, є каналом комунікаційного зв'язку між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, тому повинні забезпечувати дотримання вимог як облікової системи, так і управління діяльністю підприємства.

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

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

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

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

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

банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;

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

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

ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

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

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

договір (угоду, контракт) із третіми особами, пов'язаний з договором (угодою, контрактом) про поставку товарів, митна вартість яких визначається;

рахунки про здійснення платежів третім особам на користь продавця, якщо такі платежі здійснюються за умовами, визначеними договором (угодою, контрактом);

рахунки про сплату комісійних, посередницьких послуг, пов'язаних із виконанням умов договору (угоди, контракту);

виписки з бухгалтерської документації;

ліцензійні чи авторські договори покупця, що стосується оцінюваних товарів та є умовою продажу оцінюваних товарів;

каталоги, специфікації, прейскуранти (прайс-листи) виробника товару;

копії митних декларацій країн відправлення;

висновки про якісні та вартісні характеристики товарів, підготовлені спеціалізованими експертними організаціями, та/або інформацію біржових організацій про вартість товару або сировини.

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

виписку з бухгалтерських та банківських документів покупця, що стосуються відчуження оцінюваних товарів, ідентичних та/або подібних (аналогічних) товарів на території України;

довідкову інформацію щодо вартості у країні-експортері товарів, що є ідентичними та/або подібними (аналогічними) оцінюваним товарам;

розрахунок ціни (калькуляцію) [53]

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

транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю [35].

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

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

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

Таблиця 2.1.

## Групування первинних документів зовнішньоекономічної діяльності

№	Групи первинних документів	Автори
1	2	3
1.	Транспортні	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М., Степієнь Б., К. Бялецкі, В. Янушкевич, Римарчик Ю.,
2.	Страхові	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М., Степієнь Б., Бялецкі К., Янушкевич В., Римарчик Ю.
3.	Товаросупровідні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Торгова Л.В., Хитра О.В. Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.,
4.	Митні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Дралін А.І., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.
5.	Технічні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В. Стражева Н.С., Стражева А.В., Чирка Д.М.,
6.	Складські	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В., Плаксієнко І.В., Чирка Д.М.
7.	Банківські	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
8.	Претензійно-арбітражні	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В., Дралін А.І., Козік В.В.

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

Проведений огляд юридичної літератури Чиркою Д.М показав, що в судовій практиці спостерігаються випадки, коли первинні документи визнаються формою договору [84]. Зокрема, в статті юриста Гарного Д. [14] розглядаються рішення суду, за якими акт приймання-передачі, накладна та акт звірки розрахунків були єдиними доказами досягнення сторонами домовленості та визнавалися формою договорів за здійсненими господарськими операціями. Автор статті звертає увагу на те, що первинні документи визнаються формою договору, якщо сторони операції в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору (передбачено ч. 1 ст. 638 Цивільного кодексу України [86]).

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

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

- найменування договору (договір купівлі-продажу, поставки, позики, найму тощо), його номер, а також дата та місце укладення контракту;
- преамбула, де зазначаються повні найменування сторін зовнішньоекономічної операції, зазначені у відповідному реєстрі, із зазначенням країни, а також скорочене найменування сторін («Замовник», «Продавець», «Покупець», «Постачальник» тощо), уповноважена особа, від імені якої укладається контракт, і найменування установчих або інших документів, на

підставі яких діють органи управління або представники контрагентів при укладенні зовнішньоекономічного контракту;

– предмет зовнішньоекономічного контракту, де зазначається які товари (роботи, послуги) або інші об'єкти цивільних прав один з контрагентів повинен поставити (здійснити) іншому, із зазначенням точного найменування, марки, виду, сорту, зміст послуги або кінцевого результату роботи, чи завершеного об'єкта. Якщо товар (робота, послуга) потребує детальнішої характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) є значною, то такі дані можуть зазначатися в додатку або специфікації, які мають бути невід'ємною частиною зовнішньоекономічного контракту, про що зазначається у тексті договору. У тексті контракту про виконання робіт (надання послуг) зазначається точний обсяг робіт (послуг) та строк їх виконання;

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

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

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

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

) банку, SWIFT-код банку) контрагентів договору; – підписи уповноважених осіб та відбиток печатки (за її наявності)

Окрім того, для дотримання вимог обліку типові зовнішньоекономічні договори повинні містити типові умови поставок, де необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність, що має бути забезпечене у зовнішньоекономічному договорі постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, знижок чи надбавок. При цьому обов'язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності. Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості.

Узагальнимо запропоновані нами обов'язкові реквізити зовнішньоекономічного договору на рисунку 1.2.1.

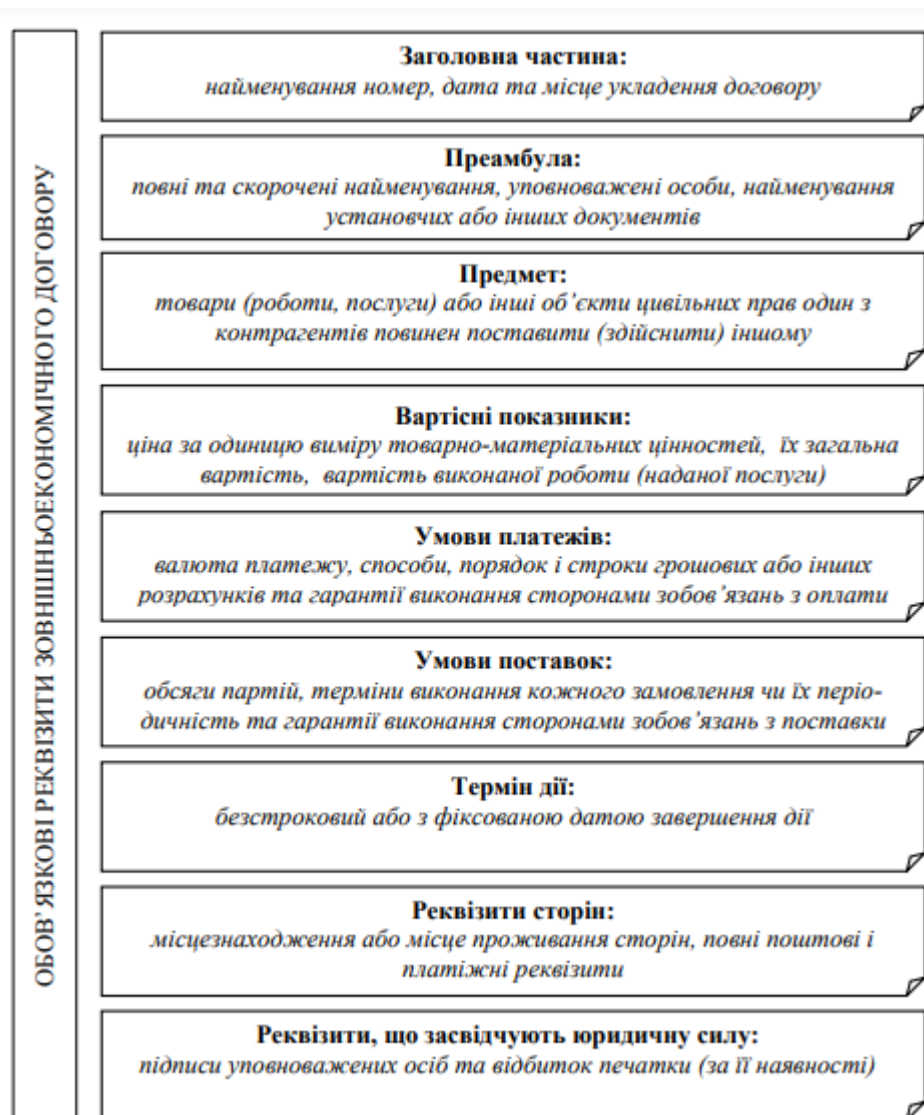


Рис 1.2.1. Обов'язкові реквізити зовнішньоекономічного договору

Зважаючи, на необхідність чіткого дотримання суми договору та строків оплати за поставки вважаємо за доцільне запровадити практику ведення Журналу реєстрації операцій за окремими зовнішньоекономічними договорами, за допомогою якого можна буде слідкувати за дотриманням суми зовнішньоекономічного договору, граничних термінів поставки та оплати (рис.1.2.2).

Журнал реєстрації оплати зовнішньоекономічним договором Прат Лантманен Акса

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

Посада, ПІБ, підпис відповідальної особи

Рис 1.2.2 Запропонована форма «Журнал реєстрації операцій зовнішньоекономічним договором»

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

Дт 28 «Товари»,

20 «Виробничі запаси»,

22 «МШП»,

15 «Капітальні інвестиції»

Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

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

Складові частини первісної вартості імпорتنих товарно-матеріальних цінностей визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відображено на рис. 1.2.3.



Рис 1.2.3 Складові частини первісної вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей

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

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

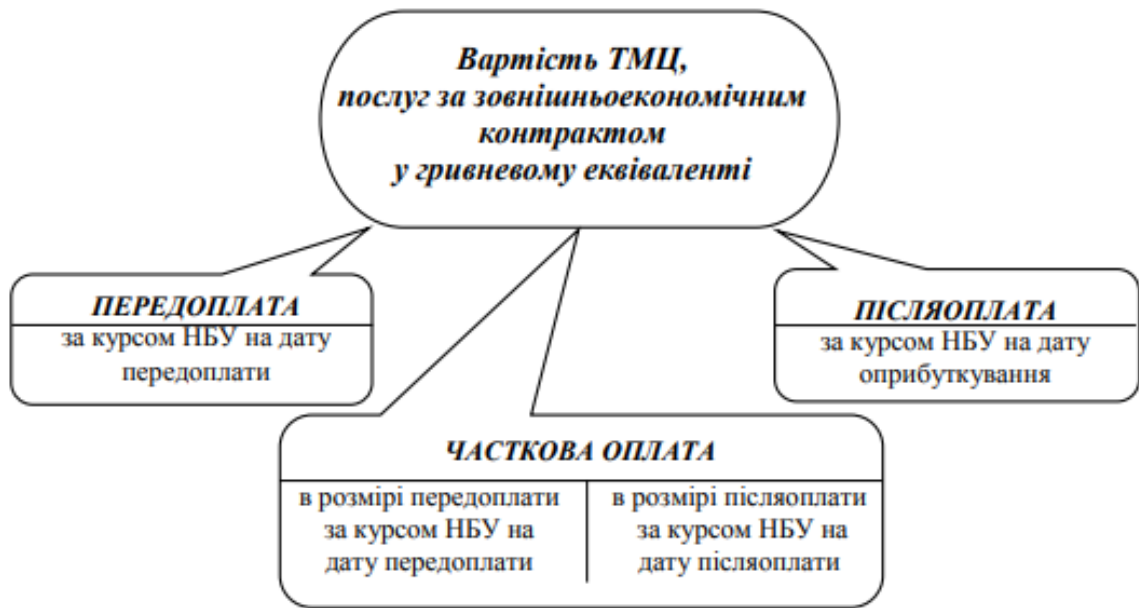


Рис 1.2.4 Порядок формування первісної вартості імпортованого товару, вартість якого виражена в іноземній валюті

На даний час, важливо чітко розмежовувати формування митної вартості (за Митним кодексом України) і формування первісної вартості товарів (відповідно до НП(С)БО 9). Адже, митна вартість складається з визначених Митним кодексом України витрат, розрахованих за курсом НБУ на дату розмитнення, застосовується лише для митних цілей і зазначається лише в митній декларації. Митна декларація не є підставою для оприбуткування імпортованих товарів, адже відповідно до Митного кодексу України вона за своєю суттю є заявою встановленої форми, у якій особа зазначає митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, і передбачені законодавством відомості про товари, умови та способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування такої процедури [53]. До того ж відповідно до трактування Мінфін України в листі від 23.01.2013 р. № 31-08410-07-16/2073 митна декларація є лише документом, який підтверджує розрахунок ПДВ, акцизного податку, мита, інших митних платежів.

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

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

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

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

на дату оприбуткування не слід. Дебіторська заборгованість нерезидента — немонетарна стаття, тому визначати курсові різниці за нею не потрібно.

Таблиця 1.2.2

**Порядок відображення в обліку витрат в іноземній валюті**

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

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

$$КР = СКЗ \times (К2 - К1) \quad (1.2.1),$$

КР — сума курсових різниць;

СКЗ — сума кредиторської заборгованості;

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

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

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

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

А ось за кредиторською заборгованістю (яка є монетарною статтею) курсові різниці визначатимуть у загальному порядку. Тобто на дату балансу й дату здійснення розрахунків (дату оплати). Дата балансу визнається це кінець кварталу. Однак суб'єкт господарювання може в наказі про облікову політику

визначити, що баланс складається щомісяця. У такому випадку датою балансу буде кінець місяця. Якщо суб'єкт господарювання складає баланс щокварталу, рахувати курсові різниці на кінець місяця не потрібно. Операція імпорту товарів на умовах часткової передоплати об'єднує дві попередні.

Орієнтиром для відображення такої операції в обліку є п.п. 5 та 6 НП(С)БО 21. Окрім того, за п. 6 НП(С)БО 21 у разі здійснення авансових платежів в іновалюті постачальникові частинами й одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

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

Кореспонденція рахунків по відображенню імпорتنних операцій у  
Прат Лантманен Акса

Таблиця 1.2.3

Кореспонденція рахунків по відображенню імпорتنних операцій

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

Імпортні операції оподатковуються податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість, акцизним податком, митом і митними зборами. Увезення товарів на митну територію України відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) є об'єктом обкладення податком на додану вартість. Це означає, що всі імпортні товари обкладають ПДВ (за винятком окремих випадків, коли Податковим кодексом України встановлені пільги щодо такого оподаткування імпорту). За загальним правилом, датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення [39].

Митне оформлення розпочинається з моменту подання митному органу декларантом або вповноваженою ним особою митної декларації чи документа, який відповідно до законодавства її замінює, і документів, необхідних для митного оформлення, а в разі електронного декларування — з моменту отримання митним органом від декларанта чи вповноваженої ним особи електронної митної декларації або електронного документа, який згідно із законодавством замінює митну декларацію [42]. Засвідчення митним органом прийняття товарів, транспортних засобів комерційного призначення та документів на них до митного оформлення здійснюють шляхом проставляння відбитків відповідних митних забезпечень (у т.ч. за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації чи документі, який згідно із законодавством її замінює, а також на товаросупровідних і товарно-транспортних документах — у разі їх подання на паперовому носії.

Об'єктом оподаткування імпортних товарів (робіт, послуг) у Прат Лантманен Акса» для податку на додану вартість є їх митна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та акцизного податку за підакцизні товари. У торгівельних, заготівельних, оптових, постачальницькозбутових, а також інших підприємствах, які надають посередницькі послуги, об'єктом оподаткування є різниця між цінами реалізації товарів (робіт, послуг) і цінами, за якими вони проводять розрахунки з

постачальниками, включаючи суму ПДВ. Основна ставка ПДВ на імпортні товари Прат Лантманен Акса складає 20 %.

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

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

$$\text{ПДВ} = (B + M + A) \times \text{Спдв} : 100 \quad (1.2.2)$$

де ПДВ – сума податку на додану вартість;

B – митна вартість, перерахована за курсом НБУ, в національній валюті України; M – мито; A – акцизний податок; Спдв – ставка податку на додану вартість;

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

$$\text{ПДВ} = (B + M) \times \text{Спдв} : 100 \quad (1.2.3)$$

в) інші товари

$$\text{ПДВ} = (B \times \text{Спдв}) : 100 \quad (1.2.4)$$

Право платника податків на віднесення сум податку до податкового кредиту під час здійснення операцій з увезення товарів на митну територію України виникає на дату сплати ПДВ за податковими зобов'язаннями відповідно до п. 187.8 Податкового кодексу України. Документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку. Водночас якщо митна вартість товарів перевищує договірну (контрактну), до податкового кредиту включають уся суму ПДВ, зазначену в митній декларації.

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

– при сплаті ПДВ через митні органи –

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;

– при відображенні сплаченого ПДВ у складі податкового кредиту –

Кт 64.1 «Розрахунки за податками»

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Прибуток, отриманий від імпорту товарів, оподатковується згідно з Податковим кодексом України (далі - ПКУ) за встановленими ставками і визначається за даними бухгалтерського обліку, за необхідності скоригованими на суму податкових різниць. Різниці, які коригують фінансовий результат, — це амортизаційні різниці, різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій [56].

Без коригувань можна визначати прибуток до оподаткування, якщо річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухобліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 40 млн грн.

Якщо підприємство з річним доходом не більш ніж 40 млн. грн. прийме рішення не проводити коригування, про це треба зазначити в декларації. Щойно дохід за податковий рік становитиме понад 40 млн. грн., доведеться, починаючи з такого року, під час визначення об'єкта оподаткування застосовувати коригування. Різниць, пов'язаних із придбанням імпортованих товарів, у Податковому кодексі України не прописано, тож усе, як відображено в бухобліку за такою операцією, так і залишиться.

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

Формула визначення об'єкта оподаткування:

$$П = Д - С - ВП \quad (1.2.5)$$

де П – прибуток; Д – доходи; С – собівартість; ВП – витрати періоду.

Витрати, пов'язані з імпортом, поділяються на:

- собівартість: собівартість виготовлених та реалізованих готової продукції, робіт, послуг (матеріальні витрати, виплата заробітної плати співробітникам, амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних

активів, інші витрати, що включають, наприклад, купівлю газу); собівартість придбаних та реалізованих товарів (вартість покупки, мито, витрати, пов'язані з доставкою);

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

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

Дт 98.1 «Податок на прибуток»

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

Дт 64.1 «Розрахунки за податками»

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

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

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

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

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

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

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

а) за твердими ставками:

$$A = H \cdot C_a, \quad (1.2.6)$$

де А – сума акцизного податку; Н – кількість ТМЦ у фізичних одиницях виміру; С<sub>а</sub> – ставка акцизного податку;

б) за ставками у відсотках:

$$A = B \cdot C_a, \quad (1.2.7)$$

де В – митна вартість у гривнях.

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

при сплаті акцизного податку через митні органи

Дт 37.7 - Кт 31.1;

Дт 64.2 - Дт 37.7;

– при віднесенні акцизного податку до вартості імпортованих ТМЦ –

Дт 20, 22, 28, 15 - Кт 64.2.

## РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПрАТ «ЛАНТМАНЕН АКСА» ТА ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

### 2.1. Організаційно-економічна характеристика та організація обліку Прат «Лантманен Акса» за 2020-2021 роки

Аналіз діяльності ПрАТ «Лантманнен Акса» на ринку сухих сніданків України

АХА – міжнародний бренд, що розпочав свою історію у 1890 році в Швеції, а сьогодні є частиною великого скандинавського холдингу Lantmännen. Lantmännen – лідер у Північній Європі в галузі сільського господарства, виробництва харчових продуктів, машинобудування, біоенергетики. При виробництві харчових продуктів головними принципами роботи Lantmännen є висока якість та натуральність сировини, виробництво без штучних добавок та консервантів. Не випадково символом Lantmännen є паросток – символ життя.

ПрАТ «Лантманнен Акса»

Адреса: 08300, Київська область, м. Бориспіль, вулиця Привокзальна, будинок 3 [1].

Керівник: Червак Ігор Іванович

Діяльність: 10.61 Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості

Дата реєстрації: 06.02.1996. Статутний капітал: 63 262 257,45 грн.

Торгова марка «АХА».

Логотип:



Рисунок 1.1 - Зареєстрований логотип ТМ «АХА»

Джерело: офіційний сайт компанії ПрАТ «Лантманнен Акса» [2]

Представництво Lantmannen в Україні

У 1991 році на Бориспільському заводі продтоварів було встановлено обладнання з виготовлення швидких сніданків англійської компанії APV-Baker. Виробничі лінії такого технологічного рівня були використані в Україні вперше. Початок 2000 року був важливим етапом у розвитку заводу: він став одним із підприємств «Cerealia Group» і згодом змінив назву на ВАТ «Сіріалія Україна». У 2004 році почалося виробництво мюслів та злакових сумішей під брендом «АХА». 12 квітня 2006 року назва компанії ВАТ «Сіріалія Україна» була змінена на «Лантманнен Акса» та увійшла до складу концерну Lantmannen. Насьогодні, компанія «Лантманнен Акса» - один з найбільших виробників швидких сніданків в Україні. Продукція групи компаній продається у 45 країнах світу, тобто у кожній четвертій країні світу.

Річний оборот Lantmannen становить понад 3 мільярди доларів США. Над задоволенням потреб і запитів споживачів компанії працюють близько 10 000 людей у 18 країнах світу, де відкрито представництва концерну.

Основними видами продукції, що виробляє Товариство є сухі сніданки ТМ «START», ТМ «АХА» та каші миттєвого приготування ТМ «АХА». Беручи до уваги асортимент підприємства, можемо зробити висновок щодо того, що 82 найменування в номенклатурі задовольняє потреби існуючого сегменту ринку: дешеві товари, представлені у таких категоріях як каші швидкого приготування, гранола, мюслі, подушечки, пластивці та батончики рієнтовані на невибагливого споживача, який прагне до різноманіття в доступному ціновому сегменті.

Основним ринком збуту продукції Товариства є Україна. Збут продукції здійснюється через великі торгові мережі та мережу дистриб'юторів. Основними покупцями продукції Товариства в Україні є ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «АШАН Україна Гіпермаркет », «Білла-Україна ПІ», ТОВ «НОВУС Україна» та інші.

Товариство поставляє продукцію на експорт - до Данії, Росії, Естонії, Латвії, Чехії, Молдови, Казахстану, Узбекистану, Киргизії, Грузії, Азербайджану, Білорусії, Armenії, Турції, Китаю, ОАЕ, Гамбії, Йорданії, Тайваню (Гонконгу).

Серед основних постачальників сировини та пакувальних матеріалів можна виділити: ТОВ «АГРОПРОД СТАНДАРТ», ТОВ «Альтера Ацтека Мілінг Україна», ТОВ «Галфрост», ПП «Глобалкакао», ТОВ «Демар Плюс» та інші.

У ході проведення аналізу, підводячи підсумки, можемо сказати, що до сильних сторін слід віднести наявність широкого асортименту продукції, збут продукції здійснюється через великі торгові мережі та мережу дистриб'юторів, товариство поставляє продукцію на експорт у 19 країн світу.

До слабких сторін слід віднести велику кількість постачальників сировини та пакувальних матеріалів, тому що у зв'язку з нестабільною економічною ситуацією в Україні можливий ризик їх втрати.

Організаційно-правова структура підприємства:

ПрАТ «Лантманнен Акса» – це приватне підприємство.

Форма організації ПрАТ «Лантманнен Акса» є товариство з обмеженою відповідальністю. Це означає, що засновники несуть ризик збитків лише у межах їх внесків до статутного капіталу, які вони можуть втратити і не відповідають власним майном у разі банкрутства

Дана форма організації має свої переваги:

1. Зростання фінансових можливостей підприємства внаслідок об'єднання кількох капіталів вкладників;
2. Більша лояльність фінансових установ в питаннях надання кредитів
3. Спрощена система оподаткування (оподаткування прибутку кожного учасника як індивідуального доходу).

Слабкі ж сторони даної форми організації проявляються у можливих розбіжностях інтересів засновників і, як наслідок, втратою гнучкості управлінням підприємства.

Організаційна структура фірми лінійно-функціональна. В основу створення покладено так званий "шахтний" принцип побудови і спеціалізації управлінського процесу по функціональним підсистемам організації (маркетинг, виробництво, фінанси, персонал, розробки і дослідження). Стиль керівництва є авторитарним. На чолі компанії стоїть генеральний директор, який віддає

розпорядження своїм прямим підлеглим, а ті, в свою чергу передають їх на нижчі рівні.

Перевагами такої структури є: чіткість і простота взаємовідносин, через невеликий розмір компанії, що полегшує потік інформації в межах компанії та створює умови для контролю та оперативності у проведенні управлінських рішень. При такій організаційній структурі важливим для ефективної діяльності компанії є чітке планування внутрішніх процесів.

Проблеми, що виникають при лінійній структурі, пов'язані з інформаційною перевантаженістю лінійних керівників, що може призводити до зниження рівня мотивації та продуктивності керівників. Ця слабка сторона є класичною для даної організаційної структури, тому її вплив на організацію очевидний.

У березні 2021 року представництво ПрАт «Лантманнен Акса» пройшла наглядний аудит, який проводив ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги». Аудитори здійснили перевірку виконуючи відповідно до умов МСА, за фінансовий стан на 31 грудня 2019 року. Схема сертифікації FSSC 22000\_v.4.1. схвалена міжнародною Глобальною ініціативою харчової безпеки Global Food Safety initiative (GFSI) та має високий рівень визнання в світових торгових мережах. Підприємство отримало сертифікацію за стандартом Food Safety and Security (FSSC). Це міжнародний комплекс заходів, який підтверджує, що продукція, яку «Лантманнен Акса» виробляють, безпечна для споживання.

Однією з важливих складових забезпечення якості є можливість відстежувати кожен партію готової продукції ще з етапу виробництва інгредієнтів. Проект отримання даного сертифіката зайняв більше трьох років. Було інвестовано близько €1 млн у внесення доповнень і змін до виробничого процесу, зберігання сировини і матеріалів, логістику, зберігання транспортної тари і технологічні потоки

Так само все це тісно пов'язано з питаннями гігієни і мікробіології на самому виробництві, умовами зберігання готової продукції і доставки її безпосередньо покупцям.

З точки зору екологічності, виробнича діяльність Товариства є достатньо екологічною. Викиди стаціонарними джерелами забруднення є незначними. Товариство є платником екологічного податку. За 2019 рік було нараховано екологічного податку в сумі 5,3 тис.грн., сплачено до бюджету - 4,9 тис.грн.

Виробничо-технологічні потужності та фінансові можливості підприємства:

Виробничі та складські потужності:

Для того, щоб проаналізувати виробничі та складські потужності, необхідно врахувати такі показники як гнучкість виробничих ліній, якість виробничого планування, можливості логістики.

Потужність головного виробничого обладнання:

- лінія зернових – не менше 421747,2 кг/ місяць;
- лінія кранчей – не менше 126524,2 кг/ місяць;
- лінія подушечок – не менше 263592,0 кг/ місяць;
- лінія каш – не менше 37656,0 кг/місяць. [1]

Постійно проводиться модернізація виробництва, поточний ремонт та закупка нових машин та обладнання.

Підприємство інвестувало близько €1 млн у внесення доповнень і змін до виробничого процесу, зберігання сировини і матеріалів, логістику, зберігання транспортної тари і технологічні потоки. Так само все це тісно пов'язано з питаннями гігієни і мікробіології на самому виробництві, умовами зберігання готової продукції і доставки її нашим покупцям. Тобто це комплексний процес — від отримання сировини і вхідного контролю якості до відвантаження готової продукції на ринок збуту. [47]

На підприємстві впроваджується система LEAD.

LEAD WMS - це адаптивна система управління складом промислового рівня, що забезпечує максимальне охоплення процесів логістичних комплексів з можливістю розширення функціоналу в перспективі. [3]

Система передбачає автоматизацію, як основних бізнес-процесів складської логістики, так і комплексні рішення. Вона спрямована на підвищення

продуктивності роботи підприємства, шляхом максимально ефективного управління трудовими ресурсами, технікою і виробничим обладнанням для мінімізації накладних витрат. Метою якої є підвищення прибутковості підприємства та підвищення ефективності праці робітників.

Тож для компанії це є сильною стороною, що задовольняє розширити функціонал та підвищити продуктивність роботи підприємства.

Продукція виробляється на обладнанні англійської компанії APV-Baker з використанням унікальної технології екструзії, яка поєднує вплив високої температури і різкої зміни тиску при обробці зерна. Термообробка проводиться настільки швидко, що всі вітаміни та інші корисні речовини повністю зберігаються у готовому продукті. Завдяки екструзії в результаті виробництва отримується якісний натуральний продукт, який не містить холестерину і має ідеальний баланс поживних речовин та клітковини.

Особливу увагу підприємство приділяє контролю якості, який починається з моменту відбору сировини і триває до виходу готової продукції. Тож процес виробництва є закритим та повністю автоматизованим, а замірювання основних органолептичних та фізико-хімічних показників продукції на виробництві відбувається кожні півтори години. Продукція Підприємства відрізняється високою якістю. Системи менеджменту ПрАТ «Лантманнен Акса» оцінені та сертифіковані у відповідності до вимог міжнародного стандарту FSSC 22000.

Щомісячно на Товаристві проводяться експерименти щодо покращення органолептичних показників та смакових властивостей продуктів, збільшення її користності, постійно ведеться ретельна розробка нових видів готової продукції.

[1] Інновації пов'язані насамперед з тим, що відстежуються тренди і тенденції у сфері здорового харчування (результати досліджень, нові наукові досягнення) і “Лантманнен Акса” намагається їх застосувати в умовах Українського ринку.

Зокрема, це тренди, пов'язані зі зменшенням споживання цукру, переходом до натуральної продукції з меншим ступенем обробки та очищення, до продукції з цільних злакових культур, збагаченої клітковиною. Головне

завдання компанії полягає у позиціонуванні продукції як смачної та корисної одночасно.

Що до інвестицій, у 2000 році ПрАТ «Лантманнен Акса Україна» інвестувала \$ 15 млн. в модернізацію заводу з виробництва готових сніданків в Борисполі. [46] «Лантманнен Акса Україна» придбала на завод лінію з фасування каш в пакетики, в 2014 році - нову пакувальну машину для фасування в пакети. Також була встановлена лінія з виробництва хрустких мюслів «АХА», лінія для виробництва сніданків START – інтерв'ю з Ігор Червак [46]

Фінансові ресурси на підприємстві включають в себе власний капітал, можливості зовнішнього інвестування та кредитування. Основним джерелом фінансування підприємства є власні вкладення акціонерів та позичкові кошти. Так, за даними на 31.12.2019, кредиторська заборгованість складає 843 тис. грн. Власний капітал дорівнює 63 262 257,45 грн. Виходячи з балансу, нових інвестицій за останній звітний період підприємство не отримувало. За даними балансу підприємства, вкладення в інноваційну діяльність не відбувалися.

Інформаційні ресурси включають у себе офіційний сайт компанії, на якому вказана основна інформація про діяльність компанії, її контакти, звітна інформація. Якщо оцінювати сайт за наявною на ньому інформацією, бачимо, що представлений телефонний номер працює, поштові адреси не відрізняються від тих, що представлені на інших інформаційних майданчиках, та звітна інформація сайту оновлювалася нещодавно у 2020 році. [50]

Сайт компанії не потребує модернізації зі сторони наповнення. На сайті стала наявна інформація про участь у благодійних акціях та тільки нещодавно появились інформаційні проспекти. На сайті є рекламні оголошення та інформація для дистриб'юторів.

З минулого року дизайн сайту осучаснився, додавши опис кожного товару з його користю у 100 грамів продукту. Також у 2020 року з'явилась можливість купити товар з офіційного сайту, що звісно було кращим рішенням в період пандемії. Зворотній зв'язок має недоліки в комунікації з кінцевим споживачем.

На сайті розміщена уся інформація про компанію, є можливість ознайомитись з історією компанії, її торговими марками, асортиментом продуктів та послугами.

У компанії представлені сторінки у таких глобальних соціальних мережах, як Youtube, Facebook та Instagram, ведення цих платформ дає можливість тримати контакт зі споживачами та публікувати новини компанії.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу за 2019 рік склала 260 чол. У порівнянні із 2018 та 2017 роками вона збільшилась відповідно на 17,6% і на 27,5%.

Аналізуючи діяльність підприємства, можна зробити висновок щодо цінової політики ПрАТ «Лантманнен Акса». Цінова стратегія підприємства базується на засадах єдиних цін та використанні нейтрального ціноутворення. Це означає, що ціни для всіх охоплених сегментів ринку будуть однаковими, преміальні продукти компанія не випускає.

Збутова стратегія заснована на непрямому типі збуту. Фірмових магазинів у підприємства немає, тому збут товару відбувається за допомогою посередників: супермаркетів, магазинів. Продукцію стало можливим придбати, за цінами виробника на власному сайті компанії тільки з середини 2020 року. Тому стратегію збуту можна розцінювати як змішану із превалюванням участі посередників.

Асортимент продукції складають різні види пластівців, подушек, мюслів, каш, фігурних виробів.

Загальна кількість вівсяних виробів, що випускаються ПрАТ «Лантманнен Акса» складає 83 найменування. Асортиментний портфель ПрАТ «Лантманнен Акса» нараховує 54 асортиментні позиції у ваговому форматі (каші, гранола, мюслі, подушечки, пластивці) і 21 різновиду смаків вівсяних каш миттєвого приготування у фасованому та 6 видів зернових батончиків.

Стратегія ціноутворення на підприємстві не формалізована.

У компанії «Лантманнен Акса» діє принцип зв'язку ціноутворення із загальною політикою підприємства і ринковою кон'юнктурою, що означає, що

рішення стосовно цін приймаються перш за все враховуючи ринкову кон'юнктуру (поведінка конкурентів, постачальників, побажання споживачів) та мають відповідати стратегічній меті та тактичним цілям підприємства.

Ціни коливаються в залежності від наповнювачів вівсяних сніданків (чим дорожче чи/та складніше в обробці наповнювач, тим дорожчий продукт).

На підприємстві застосовується метод встановлення ціни на основі рівня поточних цін, що має на увазі орієнтацію на ситуацію на ринку та цінову політику фірм-конкурентів.

Проаналізувавши внутрішнє середовище ПрАТ «Лантманнен Акса» було виявлено сильні та слабкі сторони. Підводячи підсумки, можемо віднести до сильних сторін компанії ефективну організаційну структуру та стиль управління, достатній рівень фінансування та наявність вільних коштів, забезпеченість кваліфікованими кадрами, впровадження нових технологій, наявність сертифікатів якості, використання сучасного обладнання, а також те, що виробництво знаходиться в Україні, тому зменшуються витрати на логістику, широка збутова мережа. До слабких сторін відносимо: неповне завантаження виробничих ліній, неповнота використання можливих каналів комунікації, великий асортимент зумовлює менше фокусування на кожному із товарів, відсутність чіткої системи збору та аналізу маркетингової інформації.

В таблиці 2.1.1 відображено основні техніко-економічні показники ПрАТ «Лантманнен Акса» за 2020-2021 р. Виходячи з отриманих результатів, ми бачимо, що, в цілому, всі показники зростають, що є досить позитивним для підприємства і надає можливість зрозуміти, що ПрАТ «Лантманнен Акса» постійно розвивається та нарощує свій потенціал. Більшість показників показують приріст, що означає правильність використання ресурсів та можливостей компанії.

Динаміка росту чистого прибутку та власного капіталу показує, що це є досить позитивною тенденцією для компанії, оскільки збільшення власного капіталу дозволяє компанії розвиватися і бути менш залежною від зовнішніх джерел фінансування.

Таблиця 2.1.1

Основні показники результативності діяльності ПрАТ «Лантманнен Акса» за  
2020-2021 роки

№ п/п	Показники	Одиниці виміру	Роки		Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту,%
			2020	2021		
1	3	4	5	6	7	8
1	Випуск продукції у діючих цінах	тис.грн.	476 484	655 360	178 876	137,54
2	Валовий прибуток	тис.грн.	172 172	221 412	49 240	128,60
3	Чисельність працюючих	осіб	204	240	36	117,65
4	Фонд оплати праці працівників	тис.грн.	35 819	53 556	17 737	149,52
5	Середньомісячна заробітна плата працівників	грн.	14, 6	18, 5	4,1	126,71
6	Середньорічна продуктивність праці працівників	тис.грн./осіб	2 336	2 731	395	116,91
7	Середньорічна вартість основних засобів	тис.грн.	56 596	67 434	10 838	119,15
8	Віддача основних засобів	грн. / грн.	8,42	9,72	1,30	115,44
9	Середньорічні залишки оборотних засобів	тис.грн.	148 747	180 984	32 237	121,67
10	Коефіцієнт оборотності оборотних засобів	об.	2,67	3,02	0,35	113,04
11	Власний капітал	тис.грн.	64 029	89 887	25 858	140
12	Середньорічна вартість активів	тис.грн.	211 338	251 187	39 849	119
13	Матеріальні витрати	тис.грн.	182 872	266 666	83 794	146
14	Чистий дохід від реалізації продукції	тис.грн.	397 070	546 133	149 063	138
15	Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.	224 898	324 721	99 823	144
16	Витрати на 1 гривню реалізованої продукції	коп.	56,64	59,46	2,82	104,98
17	Чистий прибуток	тис.грн.	20 478	25 858	5 380	126,27
18	Рентабельність власного капіталу	%	31,98	28,77	-3,22	-
19	Загальна рентабельність (активів)	%	9,69	10,29	0,60	-

У процесі дослідження було проведено комплексний аналіз факторів впливу на механізм оцінювання ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та, на основі цих факторів, розглянуто раціональну, дієву модель оцінки ефективності виробничої діяльності компанії.

В результаті проведеного дослідження проаналізовано сутність та значення оцінки ефективності виробничої діяльності; обґрунтовано вплив оцінки показників ефективності і результативності виробничої діяльності на формування загального рівня ефективності управління підприємством; проаналізовано основні підходи до оцінювання ефективності господарської діяльності сучасного підприємства; виділено основні елементи та відповідні часткові показники для оцінювання рівня ефективності виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства; розглянуто можливість використання «Збалансованої системи показників» (ЗСП) для виміру комплексної методології оцінювання ефективності діяльності компанії, а також повнофункціонального інструментарію системи управління підприємством. Взнявши за приклад діяльність ПрАТ «Лантманен Акса», було проаналізовано фінансово-господарський стан зазначеного підприємства за різними показниками ефективності та доведено, що компанія має міцні позиції на вітчизняному ринку і позитивну динаміку розвитку, є інвестиційно привабливою.

## **2.2. Теоретичні основи аналізу імпорتنих операцій**

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

Якщо суб'єкт господарювання ставить у своїх стратегічних цілях довгострокове функціонування на зовнішньому ринку, закріплення на ньому своїх позицій, то маркетинговій службі необхідно всебічно обґрунтувати ефективність зовнішньоекономічної діяльності шляхом проведення комплексного аналізу співставленням витрат та доходів при здійсненні відповідних операцій. Ефективність зовнішньоекономічних операцій багато в чому закладається на етапі їх планування і попередньої підготовки до проведення, а оцінюється шляхом фінансового аналізу.

На стадії організації головною стратегічною проблемою підприємства є вибір сфери діяльності та визначення перспективних проектів в обраній сфері. Ці питання вирішуються за допомогою аналізу інформації, яка міститься у фінансовій звітності і отримується в результаті маркетингових досліджень. Далі - визначення тактичного підходу до розв'язання поставлених завдань. Передусім тут треба враховувати той факт, що вихід на зовнішній ринок завжди є вступом до конкурентної боротьби. Тож ринкові регулятори, поєднуючись із конкуренцією, створюють єдиний механізм господарювання, який примушує виробника враховувати інтереси і потреби споживача [72].

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

Основними завданнями аналізу зовнішньоекономічної діяльності є:

оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань за контрактами з іноземними партнерами;

характеристика динаміки (розвитку) зовнішньоекономічної діяльності підприємства

оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань за контрактами. Виконання вказаної задачі передбачає послідовне або паралельне вивчення оборотності капіталу підприємства, дослідження непрямих витрат на експорт та імпорту товарів, вивчення ефективності зовнішньоекономічних операцій; узагальнення попередніх результатів аналізу за допомогою коефіцієнту віддачі оборотного капіталу, що і дозволить відповісти на питання, наскільки раціонально використано оборотний капітал в процесі зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

оцінка фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємства;

характеристика фінансового стану підприємства [77].

Джерелами інформації для аналізу господарської діяльності є дані бухгалтерського і оперативного обліку та звітності [36].

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

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

макроекономічні показники зовнішньоекономічної діяльності;

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

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

Основними елементами економічного аналізу ефективності зовнішньоекономічної діяльності повинні бути:

- ✓ оцінка рівня і якості виконання підприємством зобов'язань по контрактах з іноземними партнерами, дослідження ефективності, переваг і недоліків укладання контрактів і договорів;

- ✓ аналіз конкурентоспроможності суб'єкта господарювання та конкурентоспроможності продукції і ринку збуту у зовнішньоекономічній діяльності;

- ✓ аналіз динаміки (розвитку) зовнішньоекономічної діяльності;

- ✓ вивчення раціональності використання ресурсів з метою усунення небажаних відхилень від намічених завдань;

- ✓ аналітична оцінка виконання угод і виробничо-фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності; виявлення чинників, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники роботи;

- ✓ оцінка результатів господарської діяльності за попередні та поточний роки;

- ✓ аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання.

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

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

відсутністю єдиної методології як до визначення економічної ефективності, так і до методики визначення самих показників.

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

Так, наприклад, Гребельник О. П., Шкурупій О. В., Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. виокремлюють по дві групи показників ефективності зовнішньоекономічної діяльності. До першої групи Гребельник О. П. відносить показники, що характеризують абсолютну величину економічного ефекту і визначаються як різниця між результатом та витратами, а також порівняльні показники ефективності, які визначаються як відношення результату до витрат відповідно укладених зовнішньоекономічних контрактів. До другої групи відносяться показники, що характеризують доцільність участі підприємства в зовнішньоекономічних відносинах: показники локальної ефективності, які розраховуються з використанням чинних внутрішніх цін; показники загальноєкономічної ефективності, які розраховуються на підставі розрахункових цін [18].

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

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

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

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

До групи відносних показників науковці віднесли такі чинники:

- індекс динаміки імпорту (за вартістю, за фізичним обсягом, за ціною, за кількістю, за структурою);
- коефіцієнти виконання зобов'язань з імпорту (за вартістю, за ціною, за фізичними обсягами);
- середня тривалість обороту імпортних операцій;
- коефіцієнт віддачі коштів імпортних операцій [79].

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

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

– абсолютні показники (обсяг імпорту; обсяг накладних витрат на імпорт; середній залишок коштів; кількість виставлених рекламаций; сума рекламаций; кількість задоволених рекламаций);

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

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

– показники ефективності (валютна ефективність імпорту; ефективність імпорту; середня тривалість обороту імпоротної операції; коефіцієнт віддачі коштів від імпортних операцій; ефективність імпорту) [11].

Такий підхід, на наш погляд, є найбільш оптимальним, оскільки охоплює весь спектр здійснення імпортних операцій, а показники можуть розраховуватися як окремо, так і комплексно залежно від мети розрахунку

Одним із виділених показників аналізу імпортних операцій є показник структури імпортних операцій. Поведемо його аналіз за даними досліджуваного суб'єкта господарювання Прат Лантманен Акса у таблиці 2.2.1.

Аналіз структури імпортованих товарно-матеріальних цінностей Прат Лантманен Акса свідчить про те, що 100% вартості імпорту даного суб'єкта господарювання займає імпорт продукції, що є позитивною тенденцією, оскільки дозволяє розвивати власне виробництво, а не заповнює ринок товарами з інших країн. Що стосується сфери оцінки й аналізу саме економічної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства, то на сьогодні вона є найбільш методично розробленою. Треба відзначити, що імпортні операції характеризується, насамперед, валютною ефективністю та додатковими витратами, з якими стикається суб'єкт господарювання при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

## Оцінка структури імпорتنих операцій

<b>Вартість у валюті імпорту</b>	<b>Вартість імпорту у гривневому еквіваленті, грн.</b>	<b>Відсоток кожного об'єкта імпорту, %</b>
4600 євро	$(4600,00 * 27,9640(\text{курс})) + 128634,40 * 5\%(\text{мито}) + 24000,00$ (ТЗВ) = 159066,12	9,3
19800 пол. злотих	$(19800,00 * 6,9672(\text{курс})) + 130582,98 * 5\%(\text{мито}) + 25000,00$ (ТЗВ) = 168479,71	9,8
37850 євро	$37850,00 * 33,1388(\text{курс}) + 1268959,10 * 5\%(\text{мито}) + 67000,00$ (ТЗВ) = 1384751,54	80,9
	<b>1712297,37</b>	<b>100%</b>
	<b>1712297,37</b>	<b>100%</b>

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

Слід зазначити, що перелічені групи показників не в повній мірі відображають загальний ефект зовнішньоекономічної діяльності підприємства, не дозволяють визначити її доцільність, оскільки не охоплюють процеси оцінки та контролю, які безпосередньо впливають на ефективність здійснення зовнішньоекономічних операцій. На наш погляд, діагностика зовнішньоекономічної діяльності підприємства повинна здійснюватися на основі

системного підходу, який дає можливість не тільки здійснити повномасштабний аналіз зовнішньоекономічної діяльності, надавати інтегральні оцінки для порівняння, але й виявити шляхи мінімізації можливих ризиків у майбутньому.

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

Необхідною умовою прийняття рішення про запровадження зовнішньоекономічної діяльності на підприємстві є її ефективність, яка визначається шляхом зіставлення досягнутого економічного результату з витратами для його одержання. Встановлення рівня ефективності імпортих операцій дає змогу оцінити можливість їх реалізації суб'єктом господарювання на іноземних ринках. Під час реалізації імпортих операцій показники її ефективності допомагають оцінити негативні тенденції, які є індикатором для прийняття окремих управлінських рішень щодо необхідності корегування поточної діяльності або відмови від неї. Загалом, ефективністю імпорту є вигідність імпорту, що вимірюється співвідношенням вартості імпортованого товару, який реалізується на внутрішньому ринку за внутрішніх цін, до вартості товару за зовнішньоторговельними цінами.

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

- вартість товару;
- транспортні витрати;
- організаційні витрати

Вартістю товару виступає контрактна ціна імпортованого товару. Витратами на доставку товару від продавця до покупця вважаються транспортні

витрати. Організаційними витратами зазначаються витрати підприємства, які забезпечили укладання контракту, митні збори тощо. Імпортні витрати дорівнюють сумі вартості товару, транспортних та організаційних витрат. Гривневим обсягом реалізації імпортованих товарів називають імпортний дохід [23].

Імпорт товару вважається ефективним, якщо імпортний дохід перевищує імпортні витрати. Потрібно з'ясувати, чи є закупівля товарів у іноземних постачальників доречною, або ж вигіднішою є закупівля товару на внутрішньому ринку країни. Якщо імпортний прибуток перевищує внутрішній прибуток, то імпорт товарів можна вважати вигідним

Імпортним прибутком називають різницю імпортного доходу та імпортних витрат. Внутрішній прибуток - різниця внутрішнього доходу і внутрішньої вартості товару. Коли ціни на імпортний та аналогічний товар на внутрішньому ринку країни є однаковими, тоді можна вважати, що імпортний дохід прирівнюється внутрішньому доходу, а внутрішня вартість виступає оптовою ціною на цей товар на внутрішньому ринку країни. При імпорті товарно-матеріальних цінностей для виробництва ситуація дещо ускладнюється. Тоді враховується дохід, одержаний підприємством від використання імпортованих товарно-матеріальних цінностей, і витрати, які пов'язані з їх використанням. В такому разі дохід від виробничих товарно-матеріальних цінностей дорівнює гривневій виручці від продажу продукції, виготовленої з таких матеріальних цінностей. Витратами виробничих товарно-матеріальних цінностей є сума вартості сировини та енергії, робочої сили та витрат на обслуговування.

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

На підставі вищезазначених положень розроблено коефіцієнти ефективності імпорту товарів. Сьогодні в науковій літературі існують різні думки щодо класифікації показників, за якими визначається ефективність

імпортних операцій [67]. Наприклад, деякі автори вважають, що до показників оцінки ефективності імпортних операцій на підприємствах відносяться показники, зазначені в табл. 3.2. Отже, в табл. 3.2. були зазначені основні показники для оцінки ефективності імпортних операцій на підприємствах, а саме: валютна ефективність імпорту, економічна (абсолютна) ефективність імпорту, економічний ефект імпорту та рентабельність імпорту.

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

Таблиця 2.2.2

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

Аналіз ефективності імпортних операцій потрібно базувати на таких методичних положеннях:

- обчислення елементів витрат і результатів імпортової діяльності в документах оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку;
- зведення витрат і результатів для прирівнювання до однакових кількісних одиниць виміру і виключення повторювань;
- дисконтування витрат, доходів та результатів імпортової діяльності організації;
- прирівнювання даних поточного періоду до даних базового періоду для оцінювання поточного стану імпортової діяльності та опрацювання пропозицій щодо поліпшення ситуації, яка склалася в періоді, що аналізується [88].

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

$$E_{ef.i.1} = EA/EI \quad (2.2.1)$$

де  $E_{ef.i.1}$  - порівняльна економічна ефективність;

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

EI - економічний ефект від придбання та використання імпортного обладнання.

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

За цим підходом показники економічного ефекту EI і EA за імпортним та альтернативним варіантами оцінюються на основі двох витратних складових, які демонструють ціну споживання товару, таких як ціна придбання товару, яка містить ціну контракту та митні платежі; експлуатаційні видатки за весь період служби товару, а саме вартість затраченої сировини та матеріалів, витрати палива й енергії, ціну ремонтів і запасних частин, заробітну плату працівників. Різниця

між показниками ефекту ЕА та ЕІ показує, який додатковий прибуток матиме імпортер, якщо придбає імпорту продукцію замість альтернативної [18].

Також визначення ефективності імпорту виробничого обладнання, крім витрат, зазначає результатні показники та зводиться до розрахунку показника (Ееф.і.2), який показує співвідношення обсягу продукції, що випускається протягом деякого періоду на даному устаткуванні, та купівельної ціни імпортного обладнання:

$$\text{Ееф.і.2} = \text{ОП} / \text{Цкуп.і} \quad (2.2.2)$$

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

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

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

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

$$\text{Ееф.і.3} = \text{Цкуп.і} / \text{ОП} \quad (2.2.3)$$

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

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

Цкуп.і - купівельна ціна імпортного обладнання

Аналіз ефективності імпортованого виробничого обладнання Прат Лантманен Акса ми провели за діючими і запропонованими нами коефіцієнтами шляхом порівняння імпортованої Лінії по виробництву продукції з аналогічним обладнанням, що продається на вітчизняному ринку. За основу було взято вартість продукції та його продуктивність. На підставі проведеного дослідження можна стверджувати, що незалежно від того, що імпортовані товари є більш вартісним, воно є і більш ефективним, оскільки дозволяє виготовити більшу кількість продукції. Загалом, оцінюючи ефективність імпорту через визначення

вартісного коефіцієнта зносу слід сказати, що собівартість виготовленої на даному етапі продукції буде меншою на 0,09 грн. ніж на вітчизняному аналогу.

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

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

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

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

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

## **Розділ 3. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ**

### **3.1 Завдання та методи аудиту імпорتنних операцій**

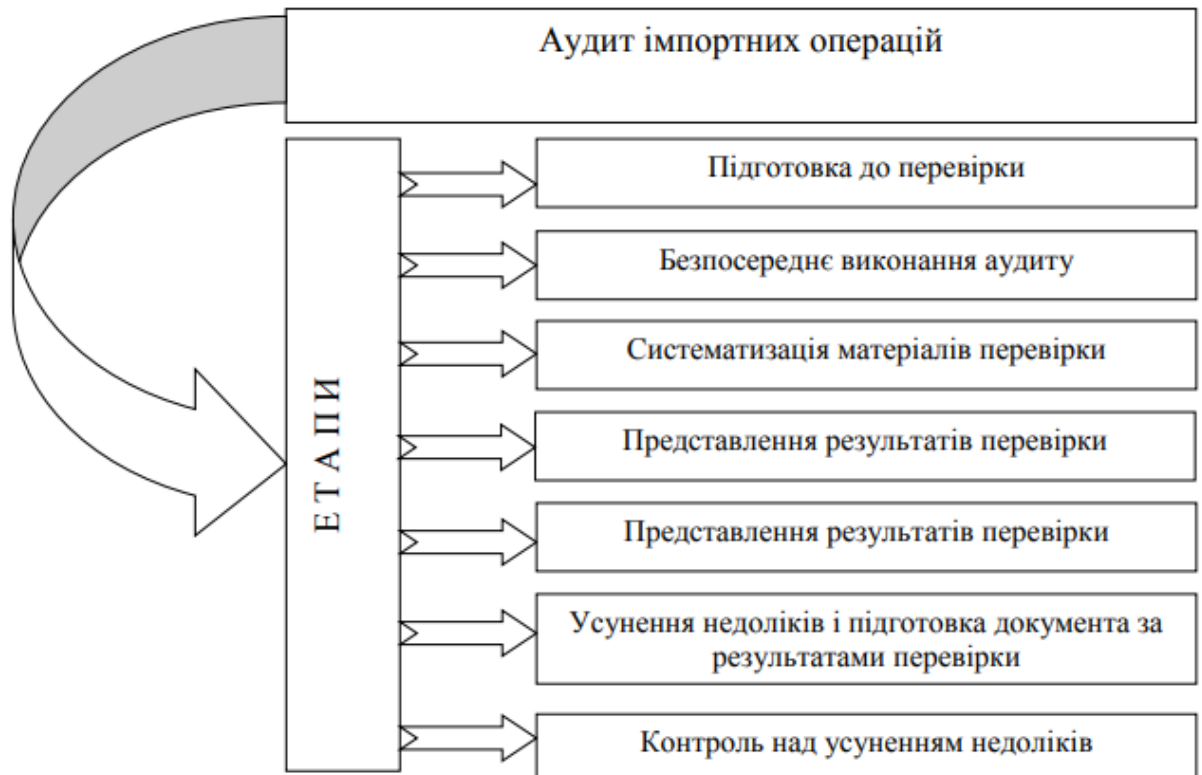
На організацію проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності суттєво впливають особливості правового регулювання та порядку оподаткування імпорتنних операцій. До основних таких особливостей зовнішньоекономічної діяльності підприємств належать: по-перше, жорстке регулювання валютних операцій державою;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

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

Аудиторський процес під час проведення перевірки імпорتنних операцій можна поділити на сім послідовних етапів (рис. 3.1.1):

1. Підготовка до перевірки, складання плану та програми аудиторської перевірки операцій з імпорту.
2. Безпосереднє виконання аудиту (організація роботи на місці).
3. Систематизація матеріалів перевірки в аудиторській документації.
4. Складання підсумкових документів із перевірки, їх узгодження і підписання посадовими особами, що здійснюють управління об'єктом.
5. Представлення результатів перевірки посадовим особам, що призначили перевірку.

1. Усунення недоліків і підготовка документа за результатами перевірки розрахунків
2. Контроль над усуненням недоліків, виявлених під час перевірки.



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

На підготовчому етапі аудиту імпортних операцій потрібно отримати всю необхідну інформацію для загального знайомства з підприємством, у тому числі загальні дані щодо надходження імпорту, дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоторговельними операціями, а також дані щодо отриманих за імпортом запасів [4].

Значну увагу необхідно приділити правовій експертизі договорів, яким оформлені імпортні операції підприємства. При її проведенні потрібно визначити вид зовнішньоторговельної угоди, предмет, суб'єктивний склад і суттєві умови кожного договору. Адже результатом такої експертизи повинна бути загальна оцінка договірної роботи; виявлення особливостей процесу підготовки і затвердження договорів (використання базисних умов поставки

Інкотермс із точки зору можливості їх використання згідно з українським законодавством та вигідності їх для українського імпортера [70].

Отже, збираючи загальні відомості щодо виникнення доходів та витрат у процесі обліку та оцінки отриманих за імпортом ТМЦ, обліку зовнішньоторговельної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором у ході опитування, спостереження, документальної перевірки при підготовці аудиту. Також, на підготовчому етапі аудиту крім зазначених дій, аудитору слід оцінити величину аудиторського ризику у цілому і під час перевірки імпортних операцій зокрема. Аудитор повинен визначитись, які методи і підходи він буде застосовувати. Після цього аудитор може починати складати план та програми перевірки імпортних операцій [3].

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

При підготовці загального плану і програми аудиту імпортних операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації. Українська практика аудиту немає чітких інструкцій із визначення суттєвості інформації. Отже, поріг суттєвості помилок для цілей аудиту імпортних операцій

має встановлюватись для кожного виду операцій (імпорт, бартер, зустрічна торгівля) в межах 0,2.. .0,5% [2].

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

У разі проведення фізичної перевірки аудитор повинен впевнитись, чи підприємство здійснює імпорт товарно-матеріальних цінностей, на які встановлені певні обмеження (квоти) згідно з отриманими ліцензіями. Крім того, аудитор повинен перевірити наявність дозволів на здійснення імпорту окремих видів продукції у відповідності до існуючої дозвільної системи України. Ознайомившись з переліком товарів за товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності, застосовуючи прийом сканування аудитор формує список товарів, які підпадають під дію дозвільної системи та під режим квотування і ліцензування. Результати такого обстеження необхідно оформити відповідним робочим документом.

Для перевірки порядку здійснення розрахунків у іноземній валюті доцільно надіслати іноземним дебіторам лист-запит із проханням підтвердити чи назвати суму заборгованості, а також підтвердити чи назвати дату її виникнення. Відмінність такого листа- запиту від стандартного полягає у наявності такого

реквізиту як дата виникнення (а за необхідності й посилання на первинний документ) дебіторської заборгованості.

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

На основному етапі аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду, аудитор здійснює конкретні аудиторські процедури щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, а також запасів що надійшли за імпортом у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності. Так, визначаючи повноту інформації щодо імпортованих запасів, аудитору необхідно впевнитись, що всі товарно-транспортні документи, які підтверджують надходження запасів, включені до звітів матеріальновідповідальних осіб та відображені у бухгалтерському обліку.

За принципом належності аудитор зобов'язаний переконатись, що всі товари, які надійшли за імпортом та відображені у складі активів дійсно належать підприємству при правильному застосуванні правил Інкотермс і пов'язана з цим оплата включена до складу дебіторської заборгованості (за товарами, що фактично не належать суб'єкту господарювання, але оплата за які фактично здійснена). Крім того необхідно впевнитись, чи не було платежів за кордон, які незаконно здійснені та можуть розглядатись як незаконне вивезення валюти за кордон України, а також з'ясувати чи не було платежів, які незаконно привласнені, або віднесені до іншого фінансового періоду.

Перевіряючи правильність оцінки доходів та витрат аудитору необхідно проконтролювати, чи правильно вони були оцінені відносно до встановленої облікової політики та методологічних засад формування доходів та витрат

викладених у НП(С)БО 16 «Витрати» та у НП(С)БО 15 «Доходи», а при оцінці імпортованих ТМЦ - у правильності відображення їх вартості згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 9 «Запаси» .

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

### **3.2 Порядок проведення аудиту імпортних операцій**

Аудит імпортних операцій є одним із об'єктів аудиторської перевірки усієї господарської діяльності суб'єкта господарювання. Як вже зазначалось, основним завданням аудиторської перевірки є підтвердження достовірності фінансової звітності. Адже фінансова звітність вважається надійною та об'єктивною, якщо вона не містить суттєвих помилок. Тобто, судження аудитора про систему бухгалтерського обліку та фінансову звітність має містити уявлення про відповідність системи бухгалтерського обліку законодавчим і нормативним вимогам. Фундаментальним принципом бухгалтерського обліку є застосування бухгалтерських стандартів (положень) до суттєвої інформації [2]. А це свідчить про те, що при аудиті імпортних операцій аудитор має визначитись чи містить фінансова звітність суттєві помилки при відображенні цих операцій (помилки у відображенні доходів та витрат, дебіторської заборгованості та інших статей).

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

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

Наступним важливим кроком аудитора є оцінка надійності системи внутрішнього контролю імпорتنих операцій. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта дасть можливість аудиторю розробити план аудиту, визначити кількість, види та обсяг аудиторських процедур. Найважливішим при підготовці загального плану і програми аудиту є попереднє вивчення особливостей системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, опис та оцінка системи внутрішнього контролю. Відомості про систему бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю збирають у результаті аналізу відповідної документації, з бесід з вищим керівництвом і опитування персоналу зайнятого в цих системах. Детальність опису системи обліку і контролю залежить від розмірів та складності цієї системи та від того, чи планує аудитор використовувати засоби контролю клієнта як джерела своїх висновків. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор ставить за мету збір достатньої кількості аудиторських доказів для того, щоб у разі, якщо буде вирішено покластись на систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, можна буде впевнитись у тому, що зниження передбаченого обсягу аудиторських процедур не вплине на якість аудиторської роботи. При підготовці загального плану і програми аудиту імпорتنих операцій важливе значення має визначення ризиків і суттєвості економічної інформації [2]. Для визначення якості стану внутрішнього контролю та обліку розрахунків з іноземними постачальниками, зазвичай, вдаються до опитування, що дозволяє у досить

короткий термін скласти перше враження про даний об'єкт, а так само оцінити загальний стан обліку операцій, найбільш вразливі місця в системі обліку розрахунків і визначити подальший напрямок перевірки. Тест аудитора для перевірки стану системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками розроблений для Прат Лантманен Акса представлений в таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

Оцінка системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками

№ з/п	Фактори	Можлива оцінка		Оцінка
		Критерії	Бали	
1	2	3	4	5
Загальні організаційні аспекти				
1	Затвердженими внутрішніми нормами встановлена схема проведення та відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту із зазначенням підрозділів, що беруть у них участь, зав'язків і підпорядкованості між ними	Так	1	1
		Ні	0	
2	У суб'єкта господарювання розроблена договірна політика	Так	1	
		Ні	0	0
3	Чи є договори на імпорт ТМЦ (виконання робіт, послуг)	Так	1	1
		Ні	0	
4	Чи правильно оформлені договори на постачання ТМЦ	Так	1	1
		Ні	0	
5	Чи встановлені дата і причина виникнення дебіторської (кредиторської) заборгованості	Так	1	1
		Ні	0	

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

16.6	контроль правильності оформлення первинних документів	Так	1	1
		Ні	0	
17	Чи функціонує служба внутрішнього контролю організації: коло повноважень, наданих співробітникам служби внутрішнього контролю, і періодичність перевірок, що проводяться дозволяють ефективно здійснювати контрольну функцію за проведенням та відображенням в обліку операцій з постачання імпорту	Так	1	1
		Ні	0	
18	Результати перевірок ретельно документуються	Так	1	
		Ні	0	0
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
19	За підсумками усунення недоліків складаються відповідні акти і представляються керівництву	Так	1	1
		Ні	0	
Оцінка використовуваного програмного забезпечення				
20.1	Використовувана ліцензована бухгалтерська програма	Так	1	1
		Ні	0	
20.3	Наявність паролів	Відсутні	0	
		Є один пароль	1	
		Паролі встановлені на всіх рівнях	2	2
20.4	Наявність антивірусних програм	Відсутні	0	
		Перевірка проводиться не регулярно	1	1
		Перевірка проводиться регулярно	2	
20.5	Дані електронного обліку дублюються на випадок втрати або знищення	Ні	0	
		Частково	1	1
		Повністю	2	
20.6	Рівень комп'ютерної грамотності користувача	Низький	0	
		У межах необхідного	1	1
		Високий	2	
20.7	Наявність спеціаліста, який відповідає за безпеку інформації	Відсутній	0	0
		Є фахівці	1	
Разом кількість балів				27
Максимально можлива кількість балів				38
Оцінка надійності системи внутрішнього контролю розрахунків з іноземними постачальниками				71%

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

Далі здійснюється оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками. На нашу думку, таку оцінку необхідно проводити використовуючи запропонований нами тест перевірки стану бухгалтерського

обліку розрахунків з іноземними постачальниками представлений на прикладі Прат Лантманен Акса» в таблиці 3.2.2.

Таблиця 3.2.2

Оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками

№ з/п	Фактори	Можлива оцінка		Оцінка
		Критерії	Бали	
1	Розроблено чи на підприємстві посадова інструкція бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	0
		Ні	0	
2	Чи є підпис бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками, що підтверджує ознайомлення з посадовою інструкцією	Так	1	0
		Ні	0	
3	Освіта бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Середня спеціальна	1	2
		Вища	2	
4	Стаж роботи бухгалтера з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Менше 2 р.	1	2
		Від 2 до 10 р.	2	
		Понад 10 р.	3	
5	Чи встановлений порядок списання дебіторської та кредиторської заборгованостей термін позовної давності за якою минув	Так	1	1
		Ні	0	
6	Створюється чи резерв по сумнівних боргах	Так	1	0
		Ні	0	
7	Розроблено та затверджено чи графік документообігу з обліку розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	0
		Ні	0	
8	Чи проводиться інвентаризація розрахунків з іноземними постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	
9	Чи забезпечується ведення аналітичного обліку по кожному постачальнику	Так	1	1
		Ні	0	
10	Чи застосовуються уніфіковані форми первинної документації	Так	1	1
		Ні	0	
11	Заповнюються чи всі обов'язкові реквізити?	Ні	0	2
		Частково	1	
		Так	2	
13	Чи всі машинні документи роздруковуються	Не друкуються	0	2
		Не всі	1	
		Всі	2	
14	Чи проводиться нумерація первинних документів	Так	1	1
		Ні	0	
15	Чи фіксуються документи (рахунки-фактури (інвойси), митні декларації) у журналах реєстрації	Ні	0	1
		Частково	1	
		Так	2	2
16	Відзначається наявність великої кількості, виправних записів, нестандартних проводок	Так	0	1
		Ні	1	
17	Чи застосовуються програми автоматизації бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками	Так	1	1
		Ні	0	
Разом кількість балів				18
Максимально можлива кількість балів				30
Оцінка системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками				60%

## ВИСНОВКИ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Збираючи загальні відомості щодо оцінки імпорту, обліку зовнішньоекономічної кредиторської та дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудиторю потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнту або отримана самим аудитором у ході опитування, спостереження, документальної перевірки у разі підготовки аудиту. На нашу думку, найперше таку оцінку необхідно проводити використовуючи запропонований нами тест перевірки стану бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками. Здійснивши тестування у Прат Лантманен акса» ми дійшли висновку, що рівень його системи бухгалтерського обліку розрахунків з іноземними постачальниками складає 60%. Це свідчить про те, що система бухгалтерського обліку у суб'єкта господарювання щодо розрахунків з іноземними постачальниками організована раціонально.

## Список використаних джерел

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

13. Вольчик О., Дубицький Д. Визначення зон економічних ризиків на основі аналізу показників економічної безпеки підприємства. Економіст. 2009. № 8. С.40-43.
14. Гарний Д. Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи. Школа бухгалтера. № 5. 2007.
15. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 30.10.1947 № 995\_264. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_264#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text).
16. Гнатченко Д.Д. Стандартизація внутрішнього аудиту торговельних мереж. Науковий журнал «Причорноморські економічні студії». 2018. Вип. 30 (2). С. 129 – 134.
17. Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Харків: Фактор. 2006. 295 с.
18. Гребельник О. Основи зовнішньоекономічної діяльності: підручник. 3-тє вид., перероб. та доп. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 432 с.
19. Дроздова Г.М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: [навч. посібник]. К.: Вид-во ЦУЛ, 2002. 172 с.
20. Дроздова Г.М., Олейникова С.С. Документація в ЗЕД: навч. посіб. Донецьк: 2006. 255 с
21. Експортно-імпортні операції. Все про бухгалтерський облік. 2015. № 106. 63 с.
22. Зінь Е.А., Дука Н.С. Основи зовнішньоекономічної діяльності [підручник]. К.: Кондор, 2009. 432 с.
23. Книшек О.О. Аналіз абсолютної та відносної ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2016. № 3. С. 91-100.
24. Кожанова Є.П., Отенко І. П. Економічний аналіз: навч. посіб. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. 344 с.
25. Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О. Зовнішньоекономічні операції і контракти: навч. посіб. [2-ге вид., перероб і доп]. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 608 с

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

27. Кузьмінській Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І., Небильцова О.В. Облік міжнародних операцій: підручник / за загал. ред. проф. Ю.А. Кузьмінського. К.: КНЕУ, 2006. 336 с.

28. Лукашова І.О., Головащенко О.М. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності. Донецьк: 2004. 536 с.

29. Назарова І.Я. Актуальні питання щодо електронного митного документування. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». №5-2. (54). 2019 С. 120-123.

30. Назарова І.Я. Етапи та алгоритм використання інформаційних технологій в обліку: Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Ужгород, 2018. Вип. 21. С. 40–44.

31. Назарова І.Я. Проблеми обліку іноземної валюти на розподільчих рахунках суб'єктів господарювання. Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. Миколаїв, 2016. №10. С.941-945.

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

ДОДАТКИ

		Дата(рік, місяць, число)	2020   12   31
Підприємство	Приватне акціонерне товариство "Лантиманен Акса"	за ЄДРПОУ	00378537
Територія	Київська область	за КОАТУУ	3210500000
Організаційно-правова форма господарювання	Акціонерне товариство	за КОПФГ	230
Вид економічної діяльності	Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості	за КВЕД	10.61
Середня кількість працівників	240		

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака

Адреса 08300, Київська обл., м. Бориспіль, вул. Привокзальна, буд. 3

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами бухгалтерського обліку)

за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

#### Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.2021 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності
1	2	3	4	5
<b>I. Необоротні активи</b>				
Нематеріальні активи:	1000	5995	2769	1313
первісна вартість	1001	11518	10876	1800
накопичена амортизація	1002	-5523	-8107	-487
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0
Основні засоби:	1010	56596	67434	33231
первісна вартість	1011	105291	121931	55646
знос	1012	-48695	-54497	-22415

Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0	0
первісна вартість	1016	0	0	0
знос	1017	0	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0	0
первісна вартість	1021	0	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0	839
Гудвіл	1050	0	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	<b>62591</b>	<b>70203</b>	<b>35383</b>
<b>III. Оборотні активи</b>				
Запаси	1100	41193	49151	10416
Виробничі запаси	1101	0	0	0
Незавершене виробництво	1102	0	0	0
Готова продукція	1103	0	0	0
Товари	1104	0	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0	0
Депозити перестраховання	1115	0	0	0
Векселі одержані	1120	0	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	86105	106202	18414
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	2179	3902	283
з бюджетом	1135	2104	3636	6058
у тому числі з податку на прибуток	1136	183	0	97
з нарахованих доходів	1140	1	1	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	101	152	78
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	17063	17931	159
Готівка	1166	0	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0	0

у тому числі в:				
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0	0
резервах незароблених прямих	1183	0	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0	0
Інші оборотні активи	1190	1	9	47
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	<b>148747</b>	<b>180984</b>	<b>35455</b>
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	<b>211338</b>	<b>251187</b>	<b>70838</b>

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності
<b>I. Власний капітал</b>				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	63262	63262	20950
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0	0
Додатковий капітал	1410	0	0	0
Емісійний дохід	1411	0	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0
Резервний капітал	1415	1183	1183	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-416	25442	-8566
Неоплачений капітал	1425	( 0 )	( 0 )	( 0 )
Вилучений капітал	1430	( 0 )	( 0 )	( 0 )
Інші резерви	1435	0	0	0
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>64029</b>	<b>89887</b>	<b>12384</b>
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	510	2603	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	102445	101062	37401
Довгострокові забезпечення	1520	0	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0	0

резерв незароблених премій; (на початок звітнього періоду)	1533	0	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітнього періоду)	1534	0	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0	0
Призовий фонд	1540	0	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0	0
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	<b>102955</b>	<b>103665</b>	<b>37401</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>				
Короткострокові кредити банків	1600	0	0	11107
Векселі видані	1605	0	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	39784	49412	6809
за розрахунками з бюджетом	1620	350	1229	574
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	990	0
за розрахунками зі страхування	1625	360	459	190
за розрахунками з оплати праці	1630	1465	1851	500
за одержаними авансами	1635	61	1372	265
за розрахунками з учасниками	1640	0	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0	0
Поточні забезпечення	1660	2148	3085	673
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	186	227	935
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	<b>44354</b>	<b>57635</b>	<b>21053</b>
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду</b>	<b>1800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>211338</b>	<b>251187</b>	<b>70838</b>

Генеральний директор

Головний бухгалтер

Червак І.І.

Мельничук Т.В.

Підприємство Приватне акціонерне товариство "Лантманнен Акса"  
(найменування)

Дата(рік,  
місяць,  
число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ
2020   12   31
0037853 7

## Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2021 рік

## I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	546133	397070
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховування	2012	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(324721)	(224898)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
<b>Валовий прибуток</b>	2090	221412	172172
<b>збиток</b>	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	4620	3263
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Адміністративні витрати	2130	(21591)	(17245)
Витрати на збут	2150	(151974)	(120482)
Інші операційні витрати	2180	(7986)	(3226)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	(0)	(0)

Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	( 0 )	( 0 )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток</b>	2190	44481	34482
збиток	2195	( 0 )	( 0 )
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	48	333
Інші доходи	2240	1247	2301
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	( 4828 )	( 9244 )
Втрати від участі в капіталі	2255	( 0 )	( 0 )
Інші витрати	2270	( 6118 )	( 5673 )
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
<b>Фінансовий результат до оподаткування: прибуток</b>	2290	34830	22199
збиток	2295	( 0 )	( 0 )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(8972)	(1721)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
<b>Чистий фінансовий результат: прибуток</b>	2350	25858	20478
збиток	2355	( 0 )	( 0 )

## I. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	2460	0	0
<b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>	2465	25858	20478

#### I. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Матеріальні затрати	2500	266666	182872
Витрати на оплату праці	2505	53556	35819
Відрахування на соціальні заходи	2510	9355	6171
Амортизація	2515	11491	9883
Інші операційні витрати	2520	137176	111065
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>478244</b>	<b>345810</b>

#### IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Середньорічна кількість простих акцій	2600	1265245149	1028759201
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	1265245149	1028759201
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	0.02044	0.01991
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0.02044	0.01991
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0	0

**Генеральний  
директор  
Головний  
бухгалтер**

Червак І.І.  
Мельничук Т.В.

Підприємство Приватне акціонерне товариство "Лантманнен Акса"  
(найменування)

за ЄДРПОУ

Дата(рік,  
місяць,  
число)

КОДИ

2020 | 12  
| 310037853  
7

## Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2021 рік

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	530009	384774
Повернення податків і зборів	3005	3376	2543
у тому числі податку на додану вартість	3006	3376	2543
Цільового фінансування	3010	670	829
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	0	0
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	46227	31612
Надходження від повернення авансів	3020	1356	3552
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	0	0
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	0	0
Надходження від операційної оренди	3040	0	0
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	0	0
Надходження від страхових премій	3050	0	0
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	0	0
Інші надходження	3095	74900	66520
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	( 378085 )	( 263580 )
Праці	3105	( 41451 )	( 28419 )
Відракувань на соціальні заходи	3110	( 10553 )	( 7009 )
Зобов'язань з податків і зборів	3115	( 32147 )	( 15107 )
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	( 5706 )	( 325 )
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	( 14437 )	( 6562 )
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	( 12004 )	( 8220 )
Витрачання на оплату авансів	3135	( 93063 )	( 74152 )

Витрачання на оплату повернення авансів	3140	( 54 )	( 30 )
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	( 0 )	( 0 )
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	( 0 )	( 0 )
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	( 0 )	( 0 )
Інші витрачання	3190	( 75535 )	( 68379 )
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>	<b>25650</b>	<b>31154</b>
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Надходження від реалізації фінансових інвестицій	3200	0	0
необоротних активів	3205	455	1323
Надходження від отриманих відсотків	3215	0	0
дивідендів	3220	0	0
Надходження від деривативів	3225	0	0
Надходження від погашення позик	3230	0	0
Надходження від вибуття дочірнього підприємства гніншої господарської одиниці	3235	0	0
Інші надходження	3250	0	0
Витрачання на придбання фінансових інвестицій	3255	( 0 )	( 0 )
необоротних активів	3260	( 19591 )	( 19529 )
Виплати за деривативами	3270	( 0 )	( 0 )
Витрачання на надання позик	3275	( 0 )	( 0 )
Витрачання на придбання дочірнього підприємства гніншої господарської одиниці	3280	( 0 )	( 0 )
Інші платежі	3290	( 0 )	( 0 )
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>	<b>-19136</b>	<b>-18206</b>
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження від: Власного капіталу	3300	0	0
Отримання позик	3305	3900	1570
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	0	0
Інші надходження	3340	317	338
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	( 0 )	( 0 )
Погашення позик	3350	3900	29809
Сплату дивідендів	3355	( 0 )	( 0 )
Витрачання на сплату відсотків	3360	( 5591 )	( 5281 )
Витрачання на сплату зобов'язаності з фінансової оренди	3365	( 0 )	( 0 )

Підприємство

Приватне акціонерне товариство "Лантманнен Акса"  
(найменування)

Дата(рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

КОДИ

2020 | 12 |  
31

00378537

## Звіт про власний капітал за 2020 рік

Стаття	Код рядка	Зареєстро ваний капітал	Капіта л удочінках	Додатк овий капітал	Резервний капітал	Нерозпод ілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплач ений капітал	Вилуче ний капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишо к на початок року	4000	63262	0	0	159	653	0	0	64074
Коригув ання: Зміна облікової політики	4005	0	0	0	0	0	0	0	0
Виправ лення помилки	4010	0	0	0	1024	(1069)	0	0	(45)
Інші зміни	4090	0	0	0	0	0	0	0	0
Скорго ваний залишок на початок року	4095	63262	0	0	1183	(416)	0	0	64029
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	0	0	0	0	25858	0	0	25858

Стаття	Код рядка	Зареєстро ваний капітал	Капіта л оцінках	Додатк овий капітал	Резервний капітал	Нерозпод ілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплач ений капітал	Вилуче ний капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	63262	0	0	159	653	0	0	64074
Коригування: Зміна облікової політики	4005	0	0	0	0	0	0	0	0
Виправлення помилок	4010	0	0	0	1024	(1069)	0	0	(45)
Інші зміни	4090	0	0	0	0	0	0	0	0
Скоригований залишок на початок року	4095	63262	0	0	1183	(416)	0	0	64029
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	0	0	0	0	25858	0	0	25858
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	0	0	0	0	0	0	0	0

Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Внески учасників:</b> Внески до капіталу	4240	0	0	0	0	0	0	0	0
Погашення заборгованості з капіталу	4245	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	0	0	0	0	0	0	0	0
Перепродаж викуплених акцій(часток)	4265	0	0	0	0	0	0	0	0
Анулювання викуплених акцій(часток)	4270	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення частки в капіталі	4275	0	0	0	0	0	0	0	0
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни в капіталі	4290	0	0	0	0	0	0	0	0
Придбання (продаж)	4291	0	0	0	0	0	0	0	0

Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	0	0	0	0	0	0	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112	0	0	0	0	0	0	0	0
Накопичені курсів різниці	4113	0	0	0	0	0	0	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114	0	0	0	0	0	0	0	0
Інший сукупний дохід	4116	0	0	0	0	0	0	0	0
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	0	0	0	0	0	0	0	0
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	0	0	0	0	0	0	0	0
Відрахування дорезервного капіталу	4210	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215	0	0	0	0	0	0	0	0



Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Внески учасників:</b> Внески до капіталу	4240	0	0	0	0	0	0	0	0
Погашення заборгованості з капіталу	4245	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	0	0	0	0	0	0	0	0
Перепродаж викуплених акцій(часток)	4265	0	0	0	0	0	0	0	0
Анулювання викуплених акцій(часток)	4270	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення частки в капіталі	4275	0	0	0	0	0	0	0	0
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни в капіталі	4290	0	0	0	0	0	0	0	0
Придбання (продаж)	4291	0	0	0	0	0	0	0	0



Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	0	0	0	0	0	0	0	0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Внески учасників:</b> Внески до капіталу	4240	0	0	0	0	0	0	0	0
Погашення заборгованості з капіталу	4245	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260	0	0	0	0	0	0	0	0
Перепродаж викуплених акцій(часток)	4265	0	0	0	0	0	0	0	0
Анулювання викуплених акцій(часток)	4270	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення частки в капіталі	4275	0	0	0	0	0	0	0	0
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни в капіталі	4290	0	0	0	0	0	0	0	0
Придбання(продаж)	4291	0	0	0	0	0	0	0	0