



Copyright © The Author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.4.35>

УДК 657:336.2:339.543

Т. О. Меліхова,

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та контролю, Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М. Потебні ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9934-8722>

Є. В. Меліхов,

викладач кафедри інформаційної економіки, підприємництва та фінансів, Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М. Потебні ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9856-9291>

Ю. С. Синиця,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю. М. Потебні ЗНУ, м. Запоріжжя

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7506-017X>

**ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКОВО-
АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ТОВАРАМИ
КРИТИЧНОГО ІМПОРТУ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

T. Melikhova,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Engineering Educational and Scientific Institute named after Yu. M. Potebny of Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia

Ye. Melikhov,

Lecturer of the Department of Information Economy, Entrepreneurship and Finance, Engineering Educational and Scientific Institute named after Yu. M. Potebny of Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia

Yu. Synytsia,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit, Engineering Educational and Scientific Institute named after Yu. M. Potebny of Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhia

FEATURES OF TAXATION AND ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE MANAGEMENT OF CRITICAL IMPORT GOODS IN ORDER TO INCREASE THE EFFICIENCY OF ENTERPRISE ACTIVITIES

В умовах воєнного стану та макроекономічної нестабільності особливого значення набуває управління товарами стратегічного призначення, від безперебійного постачання яких залежить функціонування аграрного та оборонного секторів. Попри втрату чинності режиму критичного імпорту як інструменту валютного регулювання, його дослідження залишається актуальним у контексті узагальнення досвіду організації обліку, оподаткування та аналітичного забезпечення імпортних операцій.

Складність митного та податкового регулювання, валютні ризики та динамічність нормативної бази зумовлюють необхідність удосконалення обліково-аналітичних підходів. Діюча система оподаткування імпорту, що включає ПДВ, мито та вплив валютних коливань, підвищує ризики облікових

помилки і викривлення фінансової звітності, що зумовлює потребу в систематизації методичних рішень щодо імпорتنих операцій.

У зв'язку з цим актуальним є дослідження особливостей оподаткування та формування обліково-аналітичного забезпечення управління товарами критичного імпорту з метою підвищення ефективності діяльності підприємств, удосконалення методичних підходів до обліку та оподаткування для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Метою статті є дослідження особливостей оподаткування товарів критичного імпорту та обґрунтування теоретико-методичних і практичних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення управління такими операціями з метою підвищення ефективності діяльності підприємств.

У статті удосконалено обліково-аналітичне забезпечення управління товарами критичного імпорту в умовах воєнного стану. Авторами було зроблено: 1) здійснено групування та ідентифікацію основних груп товарів критичного імпорту, що забезпечує можливість їх чіткого виокремлення в системі бухгалтерського обліку; 2) визначено структуру обліково-аналітичного забезпечення, яка поєднує: бухгалтерський, податковий, аналітичний облік, управлінський аналіз та внутрішній контроль; 3) розроблено фрагмент облікової політики щодо товарів критичного імпорту, який регламентує порядок формування первісної вартості, відображення курсових різниць, податкового кредиту з ПДВ, обліку мита; 4) запропоновано робочий план рахунків із додатковими субрахунками другого порядку, що забезпечує деталізований контроль за операціями критичного імпорту; 5) складено типовий журнал господарських операцій щодо критичного імпорту з використанням субрахунків робочого плану рахунків; 6) проведено оцінку економічного ефекту від застосування пільг для критичного імпорту, що досягається завдяки звільненню від мита та зменшенню ПДВ.

За період дії пільгового режиму застосовувалися різні підходи до оподаткування критичного імпорту, що впливали на податкове

навантаження підприємств. Наразі спеціальні режими не застосовуються, однак накопичений досвід свідчить про їх позитивний вплив на ефективність імпорتنих операцій у кризових умовах. У цьому контексті доцільним є повторне впровадження пільгових умов оподаткування для стратегічно важливих товарів критичного імпорту, що забезпечить зниження собівартості продукції, підвищення конкурентоспроможності підприємств, оптимізацію обігових коштів та мінімізацію податкових і валютних ризиків. Це також дозволить оптимізувати податкове планування, підвищить якість обліку та достовірність фінансової і податкової звітності, а також сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень щодо закупівлі та використання імпорتنих товарів.

Практична реалізація запропонованих розробок сприятиме зниженню податкових і валютних ризиків, підвищенню достовірності фінансової звітності та обґрунтованості управлінських рішень в умовах воєнного стану. Перспективи подальших досліджень полягають в оперативному перегляді облікової політики при змінах податкового законодавства, а також у моніторингу та оцінці можливостей відновлення або модифікації пільгових режимів критичного імпорту.

Under conditions of martial law and macroeconomic instability, the management of strategically important goods becomes of particular significance, as the uninterrupted supply of such goods determines the functioning of the agricultural and defense sectors. Despite the termination of the critical import regime as an instrument of currency regulation, its study remains relevant in the context of generalizing the experience of organizing accounting, taxation, and analytical support of import operations.

The complexity of customs and tax regulation, currency risks, and the dynamic nature of the regulatory framework necessitate the improvement of accounting and analytical approaches. The existing import taxation system, which includes value added tax (VAT), customs duties, and the impact of exchange rate

fluctuations, increases the risk of accounting errors and distortion of financial reporting, which actualizes the need to systematize methodological solutions for import operations.

In this regard, the study of the features of taxation and the formation of accounting and analytical support for the management of critical import goods is relevant, with the aim of increasing the efficiency of enterprises, improving methodological approaches to accounting and taxation for making optimal managerial decisions.

The aim of the article is to study the features of taxation of critical import goods and to substantiate theoretical, methodological, and practical approaches to the formation of accounting and analytical support for the management of such operations in order to improve the efficiency of enterprises.

The article improves the accounting and analytical support for the management of critical import goods under martial law conditions. The authors carried out the following: 1) grouping and identification of the main groups of critical import goods, which ensures their clear differentiation within the accounting system; 2) determination of the structure of accounting and analytical support, which combines financial accounting, tax accounting, management accounting, analytical procedures, and internal control; 3) development of a fragment of accounting policy regarding critical import goods, regulating the formation of initial cost, recognition of exchange rate differences, VAT tax credit, and customs duty accounting; 4) proposal of a working chart of accounts with additional second-order sub-accounts ensuring detailed control over critical import operations; 5) preparation of a standard journal of economic operations for the critical imports using sub-accounts of the working chart of accounts; 6) assessment of the economic effect of applying preferential regimes for critical imports achieved through customs duty exemption and VAT reduction.

During the period of the preferential regime, different approaches to the taxation of critical imports were applied, which affected the tax burden of enterprises. Currently, such special regimes are not applied; however, the

accumulated experience demonstrates their positive impact on the efficiency of import operations under crisis conditions. In this context, the reintroduction of preferential taxation conditions for strategically important critical import goods is considered appropriate, as it will ensure a reduction in production costs, increase the competitiveness of enterprises, optimize working capital, and minimize tax and currency risks. It will also enable optimization of tax planning, improve accounting quality and the reliability of financial and tax reporting, and contribute to effective managerial decision-making regarding the procurement and use of imported goods.

The practical implementation of the proposed developments will contribute to reducing tax and currency risks, improving the reliability of financial reporting, and enhancing the justification of managerial decisions under martial law conditions. Prospects for further research include the operational revision of accounting policies in response to changes in tax legislation, as well as monitoring and assessing the possibilities of restoring or modifying preferential regimes for critical imports.

Ключові слова: *товари критичного імпорту, обліково-аналітичне забезпечення, бухгалтерський облік, імпорт, податковий облік, податок на додану вартість, мито, митна вартість, зовнішньоекономічна діяльність, валютні операції, аналітичний облік, внутрішній контроль, управлінський аналіз, сільськогосподарська техніка, воєнний стан, податкові пільги, ефективність управління.*

Keywords: *critical import goods, accounting and analytical support, accounting, import, tax accounting, value added tax, duty, customs value, foreign economic activity, currency transactions, analytical accounting, internal control, management analysis, agricultural machinery, martial law, tax benefits, management efficiency.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.

В умовах воєнного стану, макроекономічної нестабільності, інфляційного тиску та коливань валютних курсів особливої актуальності набуває ефективне управління товарами, що мають стратегічне значення для економіки. Безперебійне постачання таких ресурсів, як сільськогосподарська техніка, паливо, добрива та інші критично важливі товари, є ключовою передумовою стабільного функціонування підприємств, передусім аграрного та оборонного секторів.

Попри втрату чинності спеціального режиму критичного імпорту як інструменту валютного регулювання, його дослідження не втрачає актуальності. Навпаки, накопичений практичний досвід його застосування створює підґрунтя для узагальнення підходів до організації бухгалтерського обліку, оподаткування та аналітичного забезпечення імпортних операцій в умовах економічної турбулентності.

Складність митного регулювання, динамічність податкового законодавства, валютні ризики та застосування тимчасових пільгових механізмів зумовлюють необхідність систематизації отриманого досвіду з метою формування ефективних обліково-аналітичних рішень, здатних забезпечити адаптивність підприємств до кризових викликів у майбутньому.

Існуюча система оподаткування імпортних операцій, що включає справляння податку на додану вартість, мита та врахування валютних коливань, є складною та динамічною. Це зумовлює підвищений рівень ризиків помилок у бухгалтерському обліку, спотворення фінансової звітності та неефективне використання фінансових ресурсів підприємств. Особливого значення набуває правильність нарахування податку на додану вартість і мита, визначення митної вартості, а також відображення імпортних операцій у системі бухгалтерського обліку. Недосконалість обліково-аналітичного забезпечення може призводити до фінансових втрат, податкових ризиків і неефективного використання імпортованих ресурсів.

У зв'язку з цим актуальним є дослідження особливостей оподаткування та формування обліково-аналітичного забезпечення управління товарами критичного імпорту з метою підвищення ефективності діяльності підприємств, удосконалення методичних підходів до обліку та оподаткування для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематика оподаткування та обліково-аналітичного забезпечення операцій імпорту, зокрема товарів критичного імпорту, є предметом дослідження багатьох вітчизняних науковців. У науковій літературі сформовано значний теоретико-методичний базис щодо обліку та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, однак питання комплексного управління критичним імпортом в умовах воєнного стану потребують подальшого розвитку.

Савченко Н. займалась дослідженням економічних наслідків впровадження поняття «критичний імпорт» для ввезення сільськогосподарської техніки. Автор виділяє вплив такого імпорту на розвиток аграрного сектору, а також акцентує увагу на особливостях оподаткування та формування вартості імпортованих товарів. Це дослідження показує перевагу державного регулювання критичного імпорту, який виступає як інструмент підтримки економіки [1].

Питання оподаткування імпортних операцій, зокрема податку на додану вартість, розглядає Латковський П., який аналізує сучасні виклики адміністрування ПДВ в умовах воєнного стану та євроінтеграції. Автор зазначає, що податкові пільги щодо імпорту мають важливе значення для забезпечення стратегічних потреб держави, але водночас ускладнюють систему податкового обліку та контролю [2].

У дослідженнях Кучеркової С. О. розкрито методичні аспекти відображення імпортних операцій у бухгалтерському обліку та податковій звітності. Особливу увагу приділено формуванню податкового кредиту з ПДВ та визначенню первісної вартості імпортованих товарів [3]. Це створює

основу для побудови обліково-аналітичного забезпечення імпорتنих операцій.

Проблемні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності висвітлено у працях Венцеля В. Т., де обґрунтовано складність застосування ПДВ у міжнародних операціях та запропоновано шляхи вдосконалення податкового механізму [4]. Дані дослідження залишаються актуальними з урахуванням сучасних трансформацій податкового законодавства.

Сучасні підходи до організації обліку критичного імпорту в умовах воєнного стану розглядає Боярова О. А., яка визначає основні проблеми бухгалтерського обліку таких операцій та обґрунтовує напрями їх удосконалення, зокрема через деталізацію аналітичного обліку та посилення контрольних процедур [5].

Микитенко Т. В. та її співавтори займались дослідженням питань ідентифікації товарів критичного імпорту та пошуком оптимальності між спрощенням митних процедур та досягненням митної безпеки. Вони акцентують увагу на ролі цифровізації та використання електронних засобів контролю для підвищення ефективності адміністрування мита [6].

Узагальнюючи результати аналізу наукових праць, слід зазначити, що: значна увага приділяється питанням оподаткування імпорتنих операцій (ПДВ, мито); досліджено методику бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності; визначено окремі аспекти критичного імпорту в умовах воєнного стану; обґрунтовано необхідність удосконалення митного та податкового регулювання.

В цей же час недостатньо дослідженими залишаються питання комплексного обліково-аналітичного забезпечення управління товарами критичного імпорту, а саме об'єднання організації обліку та оподаткування в єдину систему для ефективного управління діяльністю підприємства. Це обумовлює необхідність подальших наукових досліджень цього напрямку з метою збільшення уваги до товарів критичного імпорту, процес виробництва яких важко налагодити під час війни.

Формування цілей статті (постановка завдання)

Метою статті є дослідження особливостей оподаткування товарів критичного імпорту та обґрунтування теоретико-методичних і практичних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення управління такими операціями з метою підвищення ефективності діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Критичний імпорт – це перелік життєво необхідних товарів, послуг та обладнання, ввезення яких дозволено під час воєнного стану для забезпечення функціонування економіки, оборони та потреб населення. Режим критичного імпорту в Україні було запроваджено у перші місяці після початку повномасштабної агресії у 2022 році як тимчасовий інструмент валютного регулювання та макроекономічної стабілізації. Його впровадження було зумовлене різким скороченням валютних надходжень, порушенням логістичних ланцюгів та необхідністю пріоритетного забезпечення економіки життєво необхідними товарами. Нормативне закріплення режиму передбачало формування переліку товарів критичного імпорту, операції з якими дозволяли здійснювати валютні платежі за кордон, тоді як імпорт інших товарів підлягав суттєвим обмеженням.

Основною метою запровадження такого режиму було збереження валютних резервів держави, стабілізація платіжного балансу та забезпечення безперебійного постачання стратегічно важливих ресурсів, зокрема енергоносіїв, сільськогосподарської техніки, добрив, лікарських засобів та товарів оборонного призначення. Водночас цей механізм виконував функцію селективного регулювання імпортних потоків, орієнтуючи суб'єктів господарювання на задоволення першочергових потреб економіки.

Функціонування режиму критичного імпорту супроводжувалося значною динамічністю нормативно-правової бази: перелік критичних товарів систематично переглядався та розширювався, що відображало адаптацію державної політики до змін економічної ситуації та потреб ринку. Разом із

тим така варіативність створювала додаткові виклики для суб'єктів господарювання у частині планування зовнішньоекономічної діяльності, організації бухгалтерського обліку та податкового адміністрування.

Поступова макрофінансова стабілізація, адаптація економіки до умов воєнного стану, а також необхідність лібералізації зовнішньоекономічної діяльності зумовили відмову від жорстких обмежень імпорту. У середині 2022 року режим критичного імпорту було фактично скасовано шляхом переходу до більш гнучкої системи валютного регулювання, що передбачала розширення можливостей для здійснення імпортних операцій без прив'язки до спеціальних переліків.

Незважаючи на відміну зазначеного режиму, його запровадження та функціонування становлять значний науковий інтерес як приклад антикризового державного втручання у сферу зовнішньоекономічної діяльності. Аналіз практики застосування критичного імпорту дозволяє оцінити ефективність інструментів державного контролю, виявити їх вплив на організацію бухгалтерського обліку, податкове навантаження та фінансову стійкість підприємств, а також сформулювати методичні підходи до управління імпортними операціями в умовах економічної невизначеності.

Оподаткування операцій із товарами критичного імпорту в Україні у період дії відповідного режиму поєднувало загальні податково-митні підходи з тимчасовими валютними обмеженнями та регуляторними інструментами. Основними податками залишалися податок на додану вартість і ввізне мито, що нараховувалися на базі митної вартості відповідно до чинного законодавства. Водночас специфіка полягала у тому, що визначальним фактором здійснення імпортних операцій виступала не зміна ставок оподаткування, а включення товарів до переліку критичного імпорту, що надавало можливість проведення валютних розрахунків. Це опосередковано впливало на обсяги імпорту та формування податкової бази. Додатковою особливістю було застосування тимчасових податкових пільг для окремих категорій товарів стратегічного значення, а також суттєвий вплив валютного

курсу на визначення податкових зобов'язань. Динамічність нормативного регулювання та часті зміни переліку критичного імпорту ускладнювали податкове планування і підвищували вимоги до його обліково-аналітичного забезпечення.

Обліково-аналітичне забезпечення критичного імпорту – це сукупність методів, інструментів і процедур бухгалтерського обліку та економічного аналізу, які забезпечують формування достовірної інформації про імпортні операції для прийняття управлінських рішень. Для формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення управління критичним імпортом необхідно чітко ідентифікувати об'єкти обліку – товари, які віднесено до категорії критичного імпорту згідно з чинними нормативно-правовими актами. Узагальнення основних груп таких товарів, що використовувалися підприємствами у 2022 році наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Основні товари критичного імпорту, що використовувалися підприємствами в умовах спеціального режиму

Група	Приклади
Сільськогосподарська техніка	Трактори, комбайни
Паливо	Дизель, бензин
Запчастини	Деталі для техніки
Добрива	Азотні, фосфорні
Енергоносії	Газ, нафта

Джерело: згруповано авторами

Як свідчать дані таблиці 1, критичний імпорт охоплював широкий спектр матеріальних ресурсів – від засобів виробництва (наприклад, сільськогосподарська техніка) до паливно-енергетичних товарів. Це зумовило необхідність диференціації аналітичного обліку не лише за видами товарів, але й за їхнім цільовим призначенням, джерелами фінансування та впливом на безперервність виробничих процесів. Відсутність належної деталізації на етапі ідентифікації унеможливорює подальший моніторинг ефективності використання імпортованих ресурсів.

Після визначення об'єктів обліку важливо окреслити структуру обліково-аналітичного забезпечення, яка має охоплювати всі стадії руху товарів критичного імпорту – від укладання контракту до їх використання у виробництві. Основні елементи такого обліково-аналітичного забезпечення для ефективного управління діяльністю підприємства систематизовано в таблиці 2.

Таблиця 2. Основні елементи обліково-аналітичного забезпечення для ефективного управління діяльністю підприємства

Елемент	Характеристика	Значення для управління
Бухгалтерський облік	Відображення імпортних операцій на рахунках	Формування фінансової звітності
Податковий облік	Нарахування ПДВ, мита	Оптимізація податкового навантаження
Аналітичний облік	Деталізація за видами товарів	Контроль критичного імпорту
Управлінський аналіз	Аналіз витрат, ефективності	Прийняття рішень
Внутрішній контроль	Перевірка законності операцій	Мінімізація ризиків

Джерело: запропоновано авторами

Наведені в таблиці 2 елементи демонструють, що обліково-аналітичне забезпечення критичного імпорту не обмежується лише бухгалтерським відображенням операцій. Воно має включати податковий та аналітичний облік, управлінський аналіз, а також внутрішній контроль. Комплексне застосування цих елементів дозволяє не лише фіксувати факти господарського життя, а й оцінювати ефективність імпортних закупівель, виявляти відхилення та своєчасно коригувати управлінські рішення.

Для практичної реалізації окреслених елементів ключову роль відіграє облікова політика підприємства – внутрішній документ, який визначає методичні підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Фрагмент наказу про облікову політику щодо відображення товарів критичного імпорту наведено в таблиці 3.

Таблиця 3. Фрагмент наказу про облікову політику щодо відображення товарів критичного імпорту

Назва положення	Пункт наказу	Нормативна база	Що зазначити	Варіанти вибору
Облік імпортних товарів	1.1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Порядок визнання активів	За первісною вартістю
Формування первісної вартості	1.2	НП(С)БО 9 «Запаси»	Склад витрат	З урахуванням мита, ПДВ, транспорту
Валютні операції	1.3	НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Курсові різниці	На дату балансу / операції
Облік ПДВ	1.4	Податковий кодекс України	Податковий кредит	За митною декларацією
Облік мита	1.5	Митний кодекс України	Включення у вартість	Включати / не включати
Аналітичний облік	1.6	Внутрішні регламенти	Розріз обліку	За видами імпорту
Критичний імпорт	1.7	Постанови КМУ	Перелік товарів	Згідно переліку

Джерело: запропоновано авторами

Аналіз змісту таблиці 3 підтверджує, що облікова політика має містити чіткі та нормативно обґрунтовані положення щодо: порядку формування первісної вартості імпортних товарів (із включенням мита, транспортних витрат, але з урахуванням пільг для критичного імпорту), методу відображення курсових різниць, а також специфіки аналітики за переліком критичного імпорту. Без закріплення цих положень на рівні внутрішнього регламенту виникає ризик неоднозначного трактування операцій як працівниками бухгалтерії, так і контролюючими органами.

Реалізація положень облікової політики неможлива без адаптованого робочого плану рахунків, який забезпечує деталізований аналітичний облік за видами критичного імпорту. Запропонований фрагмент такого плану наведено в таблиці 4.

Таблиця 4. Робочий план рахунків для відображення товарів критичного імпорту

Рахунок	Субрахунок	Назва	Призначення
28	281	Товари на складі	Загальні товари
28	2811	Товари критичного імпорту	Облік критичного імпорту
28	287	Товари в дорозі	Облік товарів в дорозі
28	2871	Товари критичного імпорту в дорозі	Облік критичного імпорту в дорозі
63	632	Розрахунки з іноземними постачальниками	ЗЕД
63	6321	Розрахунки з іноземними постачальниками за товарами критичного імпорту	ЗЕД, пов'язана з критичним імпортом
31	312	Поточні рахунки в іноземній валюті	Валютні операції
64	641	Розрахунки за податками	Облік податків
64	6411	ПДВ при імпорті	Облік ПДВ, податковий кредит
64	642	Розрахунки за обов'язковими платежами	Облік обов'язкових платежів
64	6421	Мито при імпорті	Облік мита
37	377	Розрахунки з іншими дебіторами	Облік дебіторської заборгованості
37	3771	Розрахунки з митницею	Митні платежі (мито, ПДВ)
37	3772	Розрахунки з митним брокером	Платежі митним посередникам

Джерело: запропоновано авторами

Як видно з таблиці 4, ключовим аспектом є введення додаткових субрахунків до рахунку 28, а саме: 2811 – товари критичного імпорту, 2871 – товари критичного імпорту в дорозі та наступних субрахунків: 3771 – розрахунки з митницею, 3772 – розрахунки з митним брокером, 6411 – ПДВ при імпорті, 6421 – мито при імпорті. Така деталізація дозволяє: відокремити операції з критичним імпортом у системі обліку; контролювати своєчасність розрахунків за митними платежами; формувати аналітичні звіти щодо витрат на критичний імпорт у розрізі контрактів і товарних груп. Рекомендовано також відкривати субрахунки до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» в розрізі нерезидентів за кожною митною декларацією.

Для унаочнення кореспонденції рахунків по типових операціях з критичним імпортом складено журнал господарських операцій (таблиця 5).

Таблиця 5. Журнал господарських операцій з обліку товарів критичного імпорту

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Передача від іноземного постачальника покупцю всіх ризиків та вигод щодо товару критичного імпорту (перебування товару критичного імпорту в дорозі)	2871	6321	1 000 000
2	Сплачено постачальнику за товар	6321	312	1 000 000
3	Сплачено суму ПДВ	3771	311	200 000
4	Сплачено за послуги митного брокера	3772	311	2 000
5	Віднесено сплачений брокером ПДВ на податковий кредит	6411	3771	200 000
6	Нараховано мито (0 %)	2871	6421	0
7	Включення супровідних платежів (послуги брокера) до складу первісної вартості імпортованого товару	2871	3772	2 000
8	Оприбуткування товару критичного імпорту (фізичне надходження на склад імпортера, відображено формування первісної вартості товару)	2811	2871	1 002 000

Джерело: запропоновано авторами

Наведена в таблиці 5 кореспонденція рахунків ілюструє повний цикл обліку імпорту товару: від виникнення заборгованості перед нерезидентом до сплати платежів. Важливо зазначити, що за умови застосування пільг до критичного імпорту бухгалтерські проведення зазнають відповідних змін: мито може як нараховуватися, так і не нараховуватися, а податок на додану вартість може бути зменшеним або не нараховуватися. Крім того, виникають курсові різниці на дату балансу та на дату оплати.

Одним із ключових практичних питань для підприємств є оцінка економічного ефекту від віднесення товарів до категорії критичного імпорту, оскільки це надає податкові пільги. Порівняльний розрахунок оподаткування за звичайним та пільговим режимом наведено в таблиці 6.

Таблиця 6. Порівняння оподаткування за звичайним та пільговим режимом та розрахунок економічного ефекту

Звичайний імпорт		Критичний імпорт (пільги)		Економія, грн
Показник	Значення, грн	Показник	Значення, грн	
Варіант 1				
Митна вартість	1 000 000	Митна вартість	1 000 000	-
Мито (5 %)	50 000	Мито (0 %)	0	50 000
ПДВ (20 %)	210 000	ПДВ (20 %)	200 000	10 000
Разом	1 260 000	Разом	1 200 000	60 000
Варіант 2				
Митна вартість	1 000 000	Митна вартість	1 000 000	-
Мито (10 %)	100 000	Мито (0 %)	0	100 000
ПДВ (20 %)	220 000	ПДВ (0 %)	0	220 000
Разом	1 320 000	Разом	1 000 000	320 000

Джерело: запропоновано авторами

Варто відмітити, що оподаткування імпортних операцій в Україні здійснюється за загальною моделлю, що передбачає нарахування ПДВ за ставкою 20 % на базу, сформовану з урахуванням митної вартості, ввізного мита та акцизного податку (за наявності). Ставки ввізного мита мають диференційований характер і визначаються залежно від товарної номенклатури та умов зовнішньоекономічних угод. Дані таблиці 6 ілюструють різні варіанти оподаткування, які фактично існували в періоди дії спеціального режиму для критичного імпорту в умовах воєнного стану. Існуючий раніше пільговий варіант 1 передбачає стандартну ставку ПДВ (20 %) у поєднанні зі звільненням від сплати ввізного мита та застосовувався для окремих видів товарів. В той же час, раніше застосований пільговий варіант 2 відображає більш ліберальний підхід (нульова ставка ПДВ та повне звільнення від мита), що діяв для найбільш критичних позицій, а саме окремих видів техніки, обладнання, комплектуючих. При цьому, варіант 1 забезпечує економію у розмірі 60 000 грн на кожен 1 000 000 грн митної вартості, що досягається за рахунок звільнення від сплати мита та зменшення бази оподаткування ПДВ. За варіантом 2 забезпечується економія у розмірі

320 000 грн на кожен 1 000 000 грн митної вартості, що є результатом повного звільнення від сплати як мита, так і ПДВ.

За час воєнного стану підходи до оподаткування критичного імпорту неодноразово змінювалися: скасовувалися, звужувалися або, навпаки, розширювалися окремі пільги. Це безпосередньо впливало на податкове навантаження підприємств, їхню ліквідність та цінову конкурентоспроможність. На жаль, наразі більшість зазначених пільг не використовується через призупинення дії окремих норм законодавства, зміну пріоритетів державної політики та потребі бюджету в додаткових джерелах доходу. Однак досвід їх застосування свідчить про високу ефективність для бізнесу, особливо в періоди гострої потреби в стратегічних імпортних товарах, які небезпечно виробляти в Україні в умовах воєнного стану, оскільки є загроза пошкодження майна та загибелі працівників підприємств.

Проведене структурування інформації в дослідженні дозволяє стверджувати, що ефективне управління товарами критичного імпорту неможливе без побудови цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення. Така система має ґрунтуватися на: чіткій ідентифікації товарів критичного імпорту; комплексному поєднанні бухгалтерського та податкового обліку, управлінського аналізу та внутрішнього контролю; закріпленні методичних підходів в обліковій політиці; деталізації аналітичних розрізів у робочому плані рахунків; типізації бухгалтерських проводок для автоматизації; оцінці економічного ефекту від податкових пільг. Практична реалізація цих положень сприятиме зниженню податкових і валютних ризиків, підвищенню достовірності фінансової звітності та обґрунтованості управлінських рішень щодо закупівлі й використання стратегічно важливих імпортованих ресурсів в умовах воєнного стану.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

У статті удосконалено обліково-аналітичне забезпечення управління товарами критичного імпорту в умовах воєнного стану. Авторами було зроблено: 1) здійснено групування та ідентифікацію основних груп товарів

критичного імпорту, що забезпечує можливість їх чіткого виокремлення в системі бухгалтерського обліку; 2) визначено структуру обліково-аналітичного забезпечення, яка поєднує: бухгалтерський, податковий, аналітичний облік, управлінський аналіз та внутрішній контроль; 3) розроблено фрагмент облікової політики щодо товарів критичного імпорту, який регламентує порядок формування первісної вартості, відображення курсових різниць, податкового кредиту з ПДВ, обліку мита; 4) запропоновано робочий план рахунків із додатковими субрахунками другого порядку, що забезпечує деталізований контроль за операціями критичного імпорту; 5) складено типовий журнал господарських операцій щодо критичного імпорту з використанням субрахунків робочого плану рахунків; 6) проведено оцінку економічного ефекту від застосування пільг для критичного імпорту, що досягається завдяки звільненню від мита та зменшенню ПДВ.

За весь час дії пільгового режиму існували різні підходи до оподаткування критичного імпорту, які по-різному впливали на податкове навантаження підприємств. Наразі зазначені спеціальні режими не застосовуються, однак накопичений досвід їх функціонування свідчить про позитивний вплив на ефективність імпортних операцій у кризових умовах. У цьому контексті доцільним є повторне впровадження пільгових умов оподаткування для стратегічно важливих товарів критичного імпорту, адже це забезпечить зниження собівартості імпортованої продукції, підвищення цінової конкурентоспроможності підприємств, оптимізацію використання обігових коштів та мінімізацію податкових і валютних ризиків в умовах воєнного стану. Повторне запровадження таких пільг також надасть можливість оптимізувати процес податкового планування, підвищить правильність ведення обліку та достовірність складання фінансової і податкової звітності, а також дозволить приймати ефективні управлінські рішення щодо закупівлі й використання стратегічно важливих імпортованих товарів.

Практична реалізація запропонованих розробок сприятиме зниженню податкових і валютних ризиків, підвищенню достовірності фінансової звітності та обґрунтованості управлінських рішень в умовах воєнного стану. Перспективи подальших досліджень полягають в оперативному перегляді облікової політики при змінах податкового законодавства, а також у моніторингу та оцінці можливостей відновлення або модифікації пільгових режимів критичного імпорту.

Література

1. Савченко Н. Економічні наслідки введення терміну «критичний імпорт» для ввезення сільськогосподарської техніки. *Економіка та суспільство*. 2024. № 60. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-68>.
2. Латковський П. Сучасні виклики оподаткування ПДВ операцій з імпорту в умовах воєнного стану та євроінтеграції. *Актуальні проблеми правознавства*. 2026. № 4. С. 36–41. URL: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/appj/article/view/2212> (дата звернення: 09.04.2026).
3. Кучеркова С. О. Імпорт товарів: обкладення ПДВ та бухгалтерський облік. *Сучасні наукові дослідження на шляху до євроінтеграції*: матеріали Міжнародного науково-практичного форуму (Мелітополь, 21-22 червня 2019 р.). URL: <https://elar.tsatu.edu.ua/items/40071431-ad43-4326-9f0d-0d8613c22f48> (дата звернення: 09.04.2026).
4. Венцель В. Т. Проблемні питання оподаткування операцій податком на додану вартість в зовнішньоекономічній діяльності. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Вип. 2(20). С. 106–112.
5. Боярова О. А. Облік товарів критичного імпорту в умовах воєнного стану: проблеми та напрями вдосконалення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2025. № 3(91). С. 69–74. URL: http://www.scientificview.umsf.in.ua/archive/2025/3_91_2025/11.pdf (дата звернення: 09.04.2026).

6. Микитенко Т. В., Чорна Т. М., Солоп А. П., Ручка Є. Д. Товарознавча ідентифікація критичного імпорту в умовах воєнного стану: баланс між спрощенням митних процедур та митною безпекою. *Національні інтереси України*. 2026. № 2(19). С. 1226–1237. DOI: [https://doi.org/10.52058/3041-1793-2026-2\(19\)-1226-1237](https://doi.org/10.52058/3041-1793-2026-2(19)-1226-1237).

7. Меліхова Т. О., Масленнікова І. А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій для ефективного податкового планування на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2021. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9520> (дата звернення: 10.04.2026). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.11.1.

8. Меліхова Т. О., Мусійченко О. Г., Штанько О. Р. Удосконалення обліку та контролю готівки в іноземній валюті для поліпшення документування та відображення у фінансовій та податковій звітності. *Ефективна економіка*. 2024. № 12. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/5334> (дата звернення: 09.04.2026). DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.19>.

9. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34–42. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.34.

10. Меліхова Т. О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах. *Економіка та держава*. 2010. № 1. С. 52–56. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2010_1_14 (дата звернення: 09.04.2026).

11. Меліхова Т. О., Левтерова Л. В. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосппідприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 10–17. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.2.10.

12. Меліхова Т. О., Гаркот Л. В. Економія витрат за рахунок вибору ефективної системи оподаткування на сільськогосподарських підприємствах.

Агросвіт. 2013. № 9. С. 22-26. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2013/7.pdf
(дата звернення: 09.04.2026).

References

1. Savchenko, N. (2024), “Economic consequences of introducing the term «critical import» for the import of agricultural machinery”, *Economy and Society*, vol. 60. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-34>.

2. Latkovskiy, P. (2026), “Modern challenges of VAT taxation of import operations under martial law and European integration”, *Actual Problems of Jurisprudence*, vol. 4, pp. 36-41, available at: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/appj/article/view/2212> (Accessed 09 Apr 2026).

3. Kucheroва, S. (2019), “Import of goods: VAT taxation and accounting”, *Suchasni naukovi doslidzhennia na shliakhu do ievrointehratsii: materialy Mizhnarodnoho naukovo-praktychnoho forumu* [Modern scientific research on the way to European integration: Proceedings of the International Scientific and Practical Forum], Melitopol, Ukraine, June 21–22, available at: <https://elar.tsatu.edu.ua/items/40071431-ad43-4326-9f0d-0d8613c22f48> (Accessed 09 Apr 2026).

4. Ventsel, V. (2011), “Problematic issues of value added tax taxation in foreign economic activit”,y. *International Collection of Scientific Papers*, vol. 2, pp. 106-112.

5. Boiarova, O. (2025), “Accounting of critical import goods under martial law: problems and directions for improvement”, *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University*, vol. 3(91), pp. 69-74, available at: http://www.scientificview.umsf.in.ua/archive/2025/3_91_2025/11.pdf (Accessed 09 Apr 2026).

6. Mykytenko, T., Chorna, T., Solop, A., & Ruchka, Ye. (2026), “Merchandise identification of critical imports under martial law: a balance between simplification of customs procedures and customs security”, *National*

Interests of Ukraine, vol. 2(19), pp. 1226-1237.
DOI: [https://doi.org/10.52058/3041-1793-2026-2\(19\)-1226-1237](https://doi.org/10.52058/3041-1793-2026-2(19)-1226-1237).

7. Melikhova, T. and Maslennikova, I. (2021), “Improving the accounting, taxation and audit of goods in the implementation of export-import operations for effective tax planning in commercial enterprises”, *Efektivna ekonomika*, vol. 11, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9520> (Accessed 10 Apr 2026). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.11.1.

8. Melikhova, T. O., Musiichenko, O. H. and Shtanko, O. R. (2024), “Improvement of accounting and control of cash in foreign currency for improvement of documentation and reflection in financial and tax reporting”, *Efektivna ekonomika*, vol. 12, available at: <https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/5334> (Accessed 09 Apr 2026). DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.12.19>.

9. Melikhova, T. and Shtepa, V. (2020), “Improving taxation, accounting and auditing of value added tax to improve tax planning”, *Agrosvit*, vol. 22, pp. 34–42. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.34.

10. Melikhova, T. O. (2010), “Development of external and internal audit of taxes at enterprises”, *Economy and State*, vol., 52–56, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2010_1_14 (Accessed 09 Apr 2026).

11. Melikhova, T. and Lievtierova, L. (2020), “Methodical approaches for realization the internal audit of the production inventory at the agricultural enterprise”, *Agrosvit*, vol. 2, pp. 10–17. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.2.10.

12. Melikhova, T. O. and Harkot, L. V. (2013), “Cost savings by choosing an effective taxation system for agricultural enterprises”, *Agrosvit*, vol. 9, pp. 22–26, available at: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2013/7.pdf (Accessed 09 Apr 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 12.04.26

Прорецензовано / Revised: 20.04.26

Дата публікації / Published: 23.04.26