

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ
Кафедра обліку і контролю в сфері публічного управління

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему
ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ
виконана на прикладі ВАТ «Тернопільвтормет»

Виконала: студентка 1 курсу групи ОМом-11
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік
Шевчук М.І.

Керівник: д.е.н., професор Рожелюк В.М.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

ЗМІСТ

Вступ	3
1. Поняття, сутність та нормативно-правове забезпечення операцій з імпорту	5
2. Особливості митного оформлення операцій з імпорту	13
3. Оподаткування імпортних операцій	18
4. Методичні аспекти відображення в обліку імпортних операцій	25
Висновки	35
Список використаних джерел	37

ВСТУП

Актуальність дослідження. Зовнішньоекономічна діяльність є однією із основних форм економічних взаємовідносин України з іноземними країнами. Чільне місце у зовнішньоекономічній діяльності займає зовнішня торгівля. Питання бухгалтерського обліку імпортних операцій завжди є в центрі уваги суб'єктів підприємницької діяльності. У зв'язку з цим виникає необхідність детального дослідження обліку і оподаткування операцій з імпорту товарів, робіт та послуг, які відбуваються за загальноприйнятими і уніфікованими міжнародними правилами. У вивченні питань теорії й методики обліку імпортних операцій значний внесок зробили такі вітчизняні і зарубіжні вчені – І. В. Жиглей, Є. В. Калюга, Ю. А. Кузьмінський, Л. Г. Ловінська, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, В. М. Пархоменко, І. І. Пилипенко, В. Г. Швець та інші. Разом з тим деякі аспекти теорії та практики обліку імпортних операцій на сьогоднішній день являються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень та розробок, які спрямовуються на їх удосконалення.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретико-методичних аспектів обліку та оподаткування імпортних операцій на підприємстві. Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені такі завдання:

- визначити сутність операцій з імпорту та їх нормативно-правового забезпечення;
- розглянути проблеми обліку імпортних операцій;
- охарактеризувати економічну діяльність досліджуваного підприємства;
- ознайомитись з особливостями бухгалтерського та податкового обліку зовнішньоекономічних операцій.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку, оподаткування імпортних операцій на ВАТ «Тернопільвтормет» (м. Тернопіль). Предметом дослідження є теоретичні

засади, методика і практика бухгалтерського обліку та оподаткування імпортних операцій.

Методи дослідження. У процесі проведення дослідження було використано загальнонаукові методи пізнання (спостереження, порівняння, опитування, індукція та дедукція, аналіз та синтез) та спеціальні методи (статистичні групування, дослідження документів, узагальнення та аналіз ефективності операцій з імпорту).

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують порядок здійснення обліку, оподаткування імпортних операцій, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених із цих питань, матеріали науково-практичних конференцій, статистична інформація, періодична література, практичні дані аналітичного та синтетичного обліку, фінансової та податкової звітності ВАТ «Тернопільвортормет».

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів. Наукова новизна полягає в постановці і виробленні ряду науково-практичних рекомендацій з організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з імпорту. Практична значущість отриманих результатів полягає в тому, що проведені дослідження дають можливість вдосконалити облік імпортних операцій на підприємстві.

Обсяг та структура курсової роботи. Робота складається з вступу, чотирьох питань, висновків та пропозицій.

1. Поняття, сутність та нормативно-правове забезпечення операцій з імпорту

Зовнішньоекономічна діяльність є однією із основних форм економічних взаємовідносин України з іноземними країнами. Суб'єктами ЗЕД є суб'єкти господарської діяльності всіх форм власності, які здійснюють зовнішньоекономічні операції самостійно з закордонними партнерами (рис. 1).

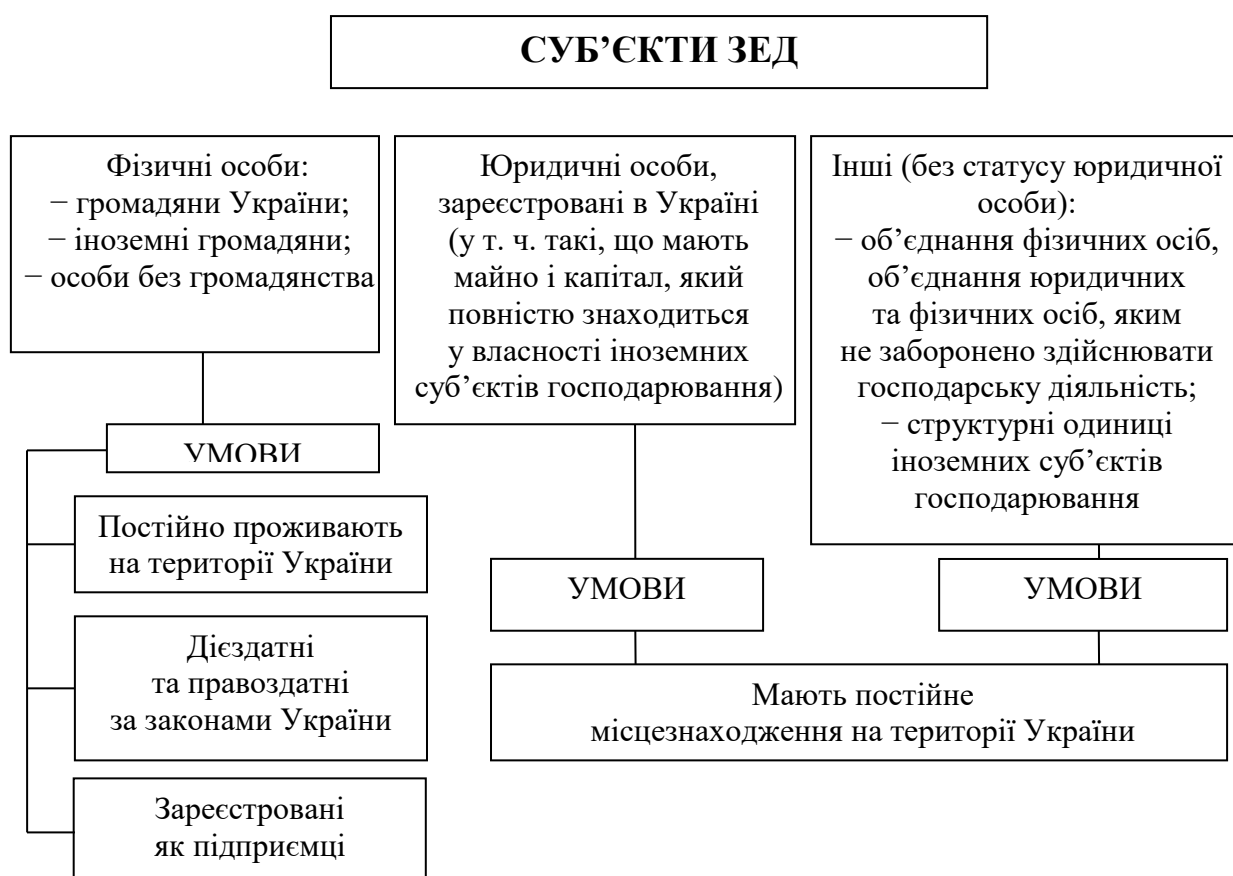


Рис. 1. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності [11]

Об'єктами здійснення ЗЕД вважаються всі процеси обміну товарами та послугами відповідно до чинного законодавства.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» передбачено чотирнадцять видів зовнішньоекономічної діяльності, що можуть провадити суб'єкти господарювання. Слід зазначити, що найпоширенішим із зазначених вище видів є експорт та імпорт товарів і

послуг, на частку яких в загальній структурі зовнішньоекономічної діяльності, за підрахунками, припадає близько 80 %.

Імпорт розвивається в умовах прискорення процесу глобалізації світового економічного розвитку. Основними передумовами цього процесу є вільне переміщення мобільних факторів виробництва, товарів та послуг через кордони країн світу. Завдяки цим факторам існують значні можливості для використання переваг глобалізації, прискорення соціально-економічного розвитку та вирішення низки проблем. У той же час відкрита економіка країни стає вразливою до впливу економічних та фінансових проблем інших країн, а також до зміни кон'юнктури глобальних товарно-фінансових ринків.

Імпорт може мати є позитивні так і негативні наслідки для економіки країни. Одним із негативних наслідків імпорту є окупація внутрішнього ринку іноземними виробниками, використання ними нерідко недобросовісної конкуренції, зокрема методів демпінгу. Поряд з недоліками, імпорт товарів має ряд переваг, що обумовлюється обґрунтованим імпортом за умови, коли товари, які не можуть бути виготовлені на власній території і без яких економіка країни не може нормально функціонувати ввозяться на митну територію імпортера. Для прикладу, що стосується я нашої країни – це є дефіцитні енергоносії, деякі види сировини, високотехнологічне обладнання, найсучасніші технології тощо.

Зовнішня торгівля є найбільш розвинутою формою зв'язку між товаровиробниками різних країн і виступає одним із основних показників стану економіки держави та регіонів зокрема. Для прикладу аналіз результатів зовнішньоекономічної діяльності Тернопільської області свідчить про те, що в 2018 р. обсяг експорту товарів та послуг області становив 473260,41 тис. дол. США і збільшився проти 2017 р. на 71634,4 тис. дол. або на 17,8%, обсяг імпорту досяг 427557,71 тис. дол. і також збільшився на 67354,2 тис. дол. або на 18,7%. Позитивне сальдо зовнішньої торгівлі товарами і послугами склало 45702,7 тис. дол. (за 2017р. також позитивне – 41422,5 тис. дол.) [9].

Що стосується імпорту, то у структурі імпортованих поставок склала продукція за такими товарними групами: електричні машини і устаткування; наземні транспортні засоби, крім залізничних; котли, машини, апарати і механічні пристрої; полімерні матеріали, пластмаси; енергетичні матеріали, нафта та продукти її перегонки; риба і ракоподібні; прилади і апарати; вироби з чорних металів, добрива; дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння, дорогоцінні метали та вироби з них; меблі; каучук, гума [9].

Загалом, основними постачальниками імпортованої продукції в область були: Польща (38,9% загального імпорту області), Німеччина (11,8%), Китай (8,0%), Литва (7,8%), Італія (3,6%), США (3,7%), Швейцарія (2,8%), Франція (2,4%), Угорщина (1,6%), Чехія (1,6%), Туреччина (1,5%), Ісландія (1,4%), Велика Британія (1,2%), Норвегія (1,0%), Нідерланди (1,0%), Білорусь (1,0%). Імпортовані поставки з інших країн становили менше відсотка загального імпорту області [9].

Таким чином, як свідчать статистичні дані у зовнішньоекономічній діяльності важливе місце займають операції з імпорту товарів, робіт та послуг.

Шляхом дослідження категорії імпорт в літературних джерелах та нормативних актах визначено, що розглядається з наступних позицій: з точки зору об'єктів таких операцій, процесу здійснення та з точки зору інших характеристик даних економічних категорій. Слід відзначити, що більшість авторів схиляється до підходу, що характеризує категорії «імпорт» з позицій процесу – ввезення, придбання, визначаючи при цьому різні об'єкти такої діяльності.

Мочерний С.В. (лат. *importate* – ввозити) під поняттям імпорт розуміє – ввіз із-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для реалізації і застосування на внутрішньому ринку [7, с. 140].

Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. імпорт визначають як ввезення із-за кордону товарів, послуг, технологій, капіталу, цінних паперів для їх реалізації чи застосування на внутрішньому ринку [8, с. 54]

Польські вчені Olsacka B., Pałczyńska-Gościński R. під імпортом розуміють купівлю товарів і послуг за кордоном для використання їх на внутрішньому ринку з виробничою або споживчою метою. Роль у національній економіці полягає у тому, що надаються їй ті блага, які неможливо виробити у цій країні (наприклад, з погляду на кліматичні умови, сировину) або вони є економічно необґрунтовані [31, с. 113].

Таким чином, в наукових працях простежується визначення імпорту як процесу ввезення товарів, робіт та послуг.

Також необхідно розглянути визначення імпорту в нормативних документах.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» Імпорт – «це придбання (купівля) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи придбання товарів, призначених для споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами» [4].

Відповідно до Митного кодексу України, імпорт (випуск для вільного обігу) – «це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України» [19].

Податковий кодекс визначає Імпорт як «ввезення (імпортування) товарів (послуг) на митну територію України або ввезення (пересилання) товарів (послуг) на митну територію України; ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту» [20].

Загалом імпортною операцією – є комерційна діяльність, пов'язана із закупівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

Як бачимо дані визначення імпорту вирізняються між собою та відповідно визначаються різними нормативними документами та впливають на оподаткування даних операцій. Порядок здійснення імпорتنих операцій залежить від багатьох чинників, котрі взаємопов'язані між собою.

Підсумовуючи відмітимо, що імпортні операції можна охарактеризувати як комплекс операцій економічного, фінансового та правового характеру у сфері відносин між численними партнерами, що здійснюються на комерційній основі, спрямованих на виконання зовнішньоекономічного договору (контракту).

Об'єктами імпорتنих операцій є матеріальна продукція, роботи та послуги, включаючи результати виробничого та науково-технічного співробітництва (тобто вони стають товаром). У цьому випадку під «товаром» розуміється будь-яке рухоме та нерухоме майно, роботи та послуги, що є предметом зовнішньоекономічного договору (контракту).

Предметом обліку імпорتنих операцій з постачання товарів є сукупність об'єктів обліку в процесі їхнього здійснення, що розкривають їхній зміст. Сутність імпорتنих операцій виражається в наступних функціях: організація та обслуговування зовнішньоторговельного обміну товарами; організація міжнародного грошового обігу. Зміст першої функції полягає в доведенні товарів до конкретних споживачів. Організація імпорتنих операцій з постачання товарів одночасно передбачає операції, що забезпечують їхнє здійснення. Основними операціями є договірні операції по купівлі імпортованих товарів, тобто по обміну товарами у матеріальній формі – комерційний імпорт; ці операції фіксуються у зовнішньоторговельних угодах. Для здійснення однієї імпоротної операції підрядники укладають більш ніж десяток договорів та контрактів з різними підприємствами та організаціями: транспортними та експедиторськими фірмами, банками, посередниками і т.д. Змістом другої функції є організація руху коштів у процесі здійснення міжнародних розрахунків [3, с.36].

Передумовою для здійснення імпорتنих операцій є переговори з іноземними підрядниками та укладення імпортного контракту. Послідовність укладання імпортної угоди наведено на рис. 2.

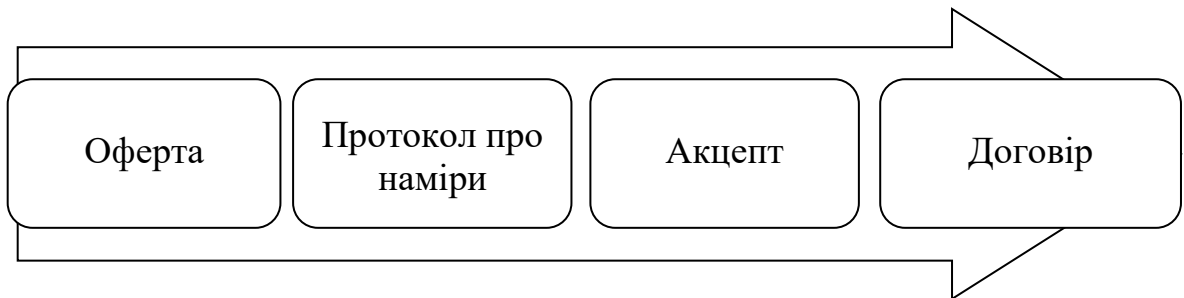


Рис. 2. Послідовність укладання зовнішньоекономічного договору (контракту) [11, с. 38]

Оферта (лат. offero – пропоную) – формальна пропозиція оферента (певної особи) акцептанту (певній особі, обмеженому або необмеженому колу осіб) укласти угоду (договір) із зазначенням всіх необхідних для цього умов. Цивільним кодексом України визначено, що договір укладається шляхом пропозиції однієї сторони укласти договір (оферту) і прийняття пропозиції (акцепту) другою стороною¹.

Пропозицію укласти договір (оферту) може зробити кожна із сторін майбутнього договору. При цьому пропозиція повинна містити істотні умови договору та виражати намір особи, яка її зробила, вважати себе зобов'язаною у разі її прийняття.

Пропозиція про укладення договору, адресована одній чи кільком конкретним особам, є офертою, якщо вона досить виразна (містить істотні умови договору) й висловлює намір оферента вважати себе зобов'язаним у разі її прийняття (акцепту).

При укладанні зовнішньоекономічних договорів потрібно дотримуватися вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та інших законів України з урахуванням її міжнародних договорів. Під час формулювання тексту договору суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації

¹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV.

міжнародних органів та організацій (наприклад, Конвенцію ООН про договори міжнародної купівлі-продажу товарів), якщо це не суперечить законодавству України або її міжнародним угодам. Інакше договір може бути визнаний недійсним у судовому або арбітражному порядку.

Таким чином, основним законом, що регулює зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів господарювання, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959-XII. У ньому зазначено: принципи зовнішньоекономічної діяльності; суб'єкти, види зовнішньоекономічної діяльності; право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності; регулювання ЗЕД; спеціальні правові режими зовнішньоекономічної діяльності; відповідальність у ЗЕД; порядок розгляду спорів з питань зовнішньоекономічної діяльності.

Окрім того, чинне законодавство України чітко регламентує питання укладання, реєстрації, оформлення зовнішньоекономічних договорів; крім Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під час укладання таких договорів слід керуватися рядом нормативних документів. Це: Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV; 27 Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV; Декрет КМУ від 19 лютого 1993 р. № 15-93 «Про систему валютного регулювання та валютного контролю»; Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»; Закон України від 23 грудня 1998 р. № 351-IX «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» та інші. Вимоги нормативних документів необхідно обов'язково враховувати при організації обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств, тому облікове забезпечення такої діяльності передбачає, насамперед, дотримання вимог законодавства, оскільки їх порушення може спричинити негативні наслідки як для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і для посадових осіб, відповідальних за ведення господарських операцій.

Дослідження обліку імпорتنих операцій у роботі здійснюється на прикладі ВАТ «Тернопільвтормет», яке засноване відповідно до Установчого договору, укладеного між Регіональним відділенням Фонду державного майна України по Тернопільській області та організацією орендного підприємства «Втормет» шляхом перетворення орендного підприємства «Втормет» у відкрите акціонерне товариство. Події злиття, поділу, приєднання, перетворення чи виділу не було. У 2010 році відбулося перейменування товариства у відповідності до чинного законодавства, а саме з Відкрите акціонерне товариство «Тернопільвтормет» у Публічне акціонерне товариство «Тернопільвтормет»

Продаж товару здійснюється на безготівковій основі, шляхом відвантаження залізничним транспортом. Основними ринками збуту металобрухту є металургійні підприємства України в Донецькій, Дніпропетровській та Запорозькій областях – 90%, країни дальнього зарубіжжя - 10 %. Основним джерелом сировини є амортизаційний брухт підприємств України. Збут продукції здійснюється по договорам купівлі продажу. З кожним постачальником окремо заключається контракт, де обумовлюються умови поставки, оплати та обсяг поставки. Основні ризики в діяльності: 1. Нестабільна ситуація економіки країни та світу, для яких 2017 рік став періодом подолання негативних наслідків фінансової кризи попередніх років. 2. Високий ступінь зносу основних фондів. Ступінь зносу основних фондів є одним з головних ризиків фінансово-господарської діяльності і має значний вплив на продуктивність праці. Мінімізувати цей ризик можна шляхом постійних поточних та капітальних ремонтів, а також придбанням нового необхідного устаткування. 3. Зростання цін на сировину, матеріали. У зв'язку з тим, що продукція має тривалий цикл виготовлення, існує необхідність у додатковому придбанні різного роду сировини, матеріалів, комплектуючих протягом тривалого періоду після укладення договору. У разі непередбаченого підвищення цін, маржинальний дохід Товариства автоматично зменшується на різницю у збільшенні вартості

закупівельних матеріалів. 4. Правові ризики, пов'язані зі зміною правил митного контролю і мит, зміною валютного регулювання, податкового законодавства.

2. Особливості митного оформлення операцій з імпорту

В процесі здійснення процедури імпорту виникає питання щодо удосконалення технології здійснення зовнішньоекономічних операцій в напрямку пошуку балансу інтересів і держави, і підприємців.

Процедура здійснення митного контролю і митного оформлення товарів з використанням митної декларації складається з трьох етапів (рис.3).

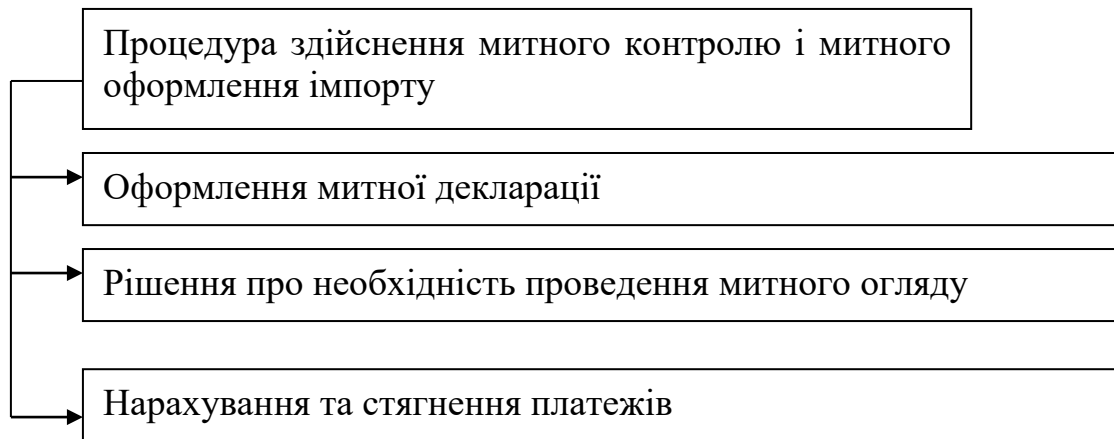


Рис. 3. Процедури здійснення митного контролю і митного оформлення імпорту [11]

На першому етапі посадовці митного органу проводять:

- звіряння відповідності даних, внесених декларантом у графи митної декларації, з даними, що містяться в документах, які подані разом з нею;
- перевірку наявності всіх документів, вказаних у реєстрі.

За відсутності яких-небудь претензій митні органи здійснюють прийом митної декларації до оформлення шляхом проставляння відмітки «Під митним контролем» на всіх її аркушах, а також присвоюють митній декларації реєстраційний номер;

- звіряння даних електронної копії митної декларації з даними митної декларації на паперових носіях;

- перевірку відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України при класифікації товарів, тобто перевіряється правильність визначення кодів товарів;
- перевірку правильності визначення декларантом митної вартості товарів;
- перевірку правильності нарахування податків і зборів, а також контроль за надходженням грошових коштів;
- перевірку відповідності даних про товари, вказані у митній декларації, даним, вказаним у дозвільних документах уповноважених держорганів;
- підготовку запиту в митну лабораторію за необхідності проведення лабораторних досліджень.

На другому етапі ухвалюють рішення про необхідність проведення митного огляду. В ухвалення позитивного рішення огляд здійснюється у присутності власника і декларанта. За наслідками огляду складається акт про проведення митного огляду товарів.

На третьому етапі виконується нарахування та стягнення платежів і завершується проходження митного оформлення.

Відповідно до ст.45 МКУ під час ввезення товарів на митну територію України, в режимі імпорту, особа, яка переміщує товари, обов'язково подає митному органу документи, що засвідчують підстави та умови ввезення товарів, відповідно до переліку, який визначено Кабінетом Міністрів України. Документи необхідні для оформлення товарів і транспортних засобів підприємством у митний режим імпорту:

Картка акредитації в митниці (оригінал та копія);

Довідка про декларування валютних цінностей за поточний квартал (оригінал для українських підприємств);

Зовнішньоекономічний договір та специфікація до нього (копія, завірена печаткою підприємства);

Інвойс (має супроводжувати вантаж з-за кор. дону) та переклад інвойсу українською мовою (або російською);

Сертифікат про походження (оригінал) (у разі його відсутності товари декларуються за повними ставками мита) та переклад сертифікату;

Рахунок про транспортні витрати та договір з перевізником чи експедитором (у разі необхідності);

CMR, морська накладна, авіа накладна чи залізнична накладна (має супроводжувати вантаж з-за кордону);

Експортна декларація країни відправника (за наявністю).

Сертифікати якості, технічна документація, креслення, малюнки, фотографії (у разі необхідності).

Підсумовуючи, відмітимо, що поміщення товарів у митний режим імпорту відбувається у такій послідовності (ст. 75 Митного кодексу) (рис. 4).

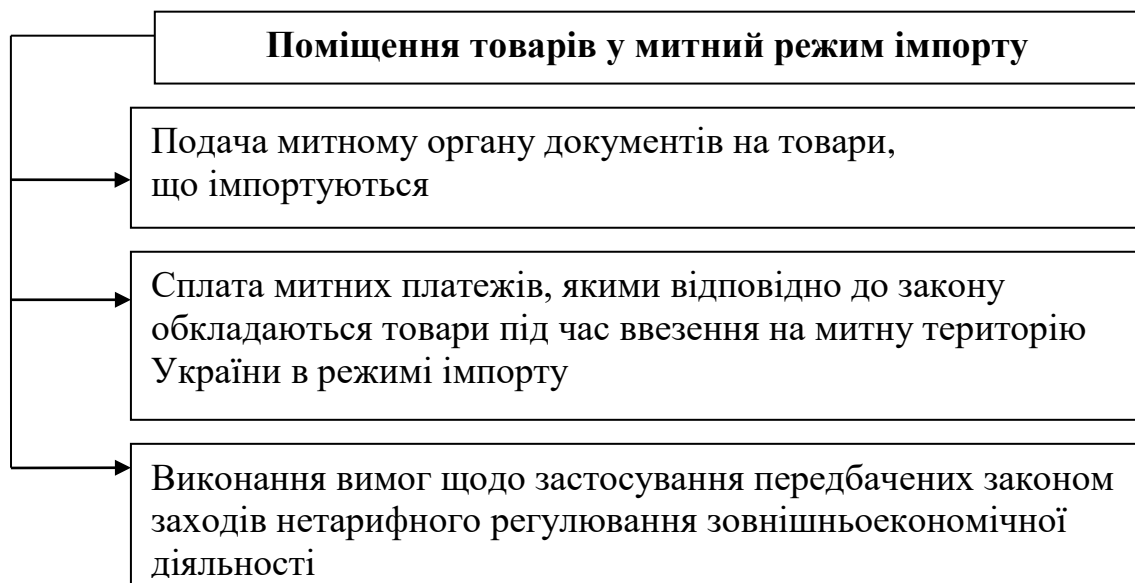


Рис. 4. Порядок поміщення товарів у митний режим імпорту [11, с. 108]

Митне оформлення вважається завершеним після виконання всіх митних формальностей, визначених Митним кодексом відповідно до заявленого митного режиму, що засвідчується органом доходів і зборів шляхом проставлення відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації або документі, який відповідно до законодавства її замінює, а також на

товаро супровідних та товарно-транспортних документах у разі їх подання на паперовому носії.

Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби з урахуванням положень Митного кодексу. Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами (рис. 5):

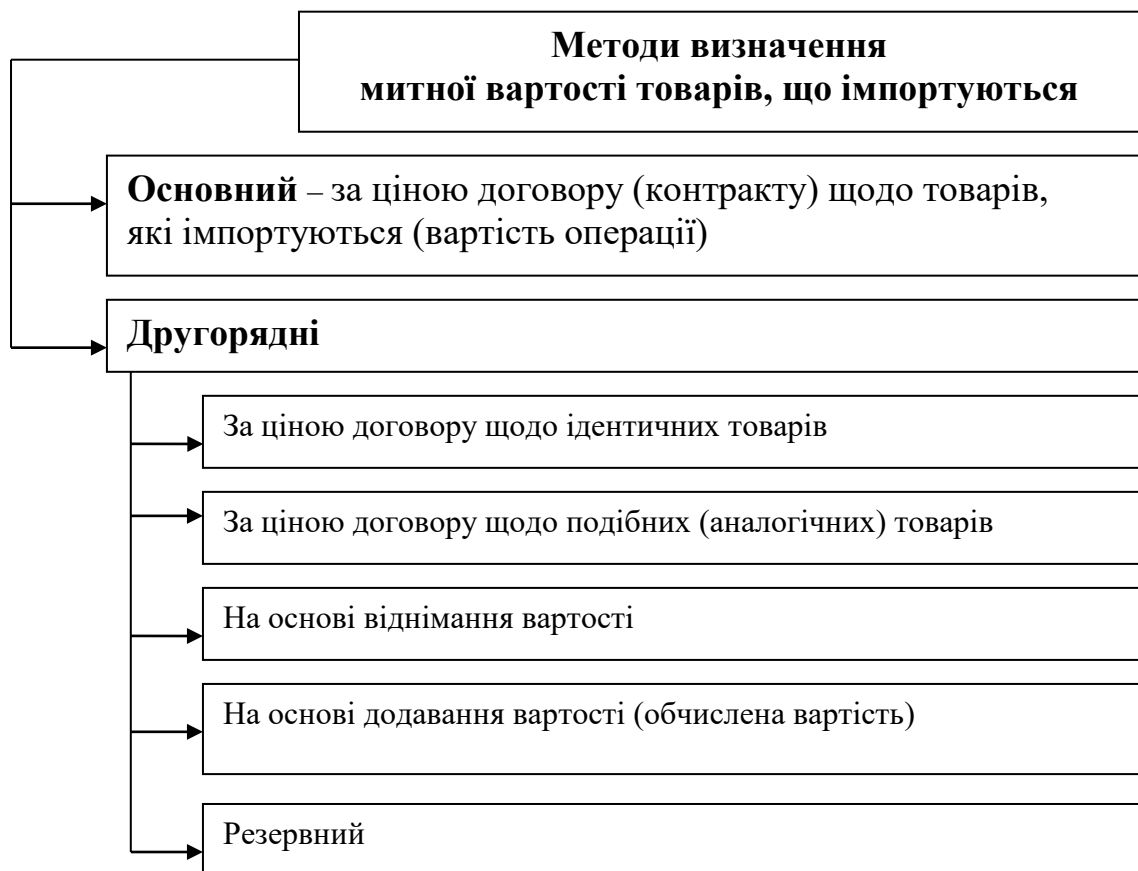


Рис. 5. Методи визначення митної вартості товарів, що імпортуються в Україну [19]

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Відповідно, ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, – це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів

продавцю чи на користь продавця через третіх осіб та / або на пов'язаних із продавцем осіб для виконання зобов'язань продавця.

Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) застосовується у разі, якщо:

1) немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів;

2) щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, які унеможливають визначення вартості цих товарів;

3) жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві, якщо тільки не буде зроблено відповідне коригування з урахуванням положень Митного кодексу;

4) покупець та продавець не пов'язані між собою особи або хоч і пов'язані між собою особи, однак ці відносини не вплинули на ціну товарів.

Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм Митного кодексу. Застосуванню другорядних методів передують процедура консультацій між митним органом та декларантом з метою визначення основи вартості згідно з положеннями Митного кодексу. Методи на основі віднімання і додавання вартості (обчислена вартість) можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на прохання декларанта або уповноваженої ним особи.

У разі, якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, митна вартість визначається за резервним методом.

Під час таких консультацій митний орган та декларант можуть здійснити обмін наявною у кожного з них інформацією за умови додержання вимог щодо її конфіденційності.

Відомості про митну вартість товарів використовуються для:

– нарахування митних платежів;

- застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України;
- ведення митної статистики;
- розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Імпортні поставки в Україну здійснюються, як правило, за умови розрахунків в іноземній валюті. Основне завдання бухгалтера під час надходження таких товарів – правильно визначити їх первісну вартість.

3. Особливості оподаткування імпорتنих операцій

При митному оформленні товарів, що возяться в Україну в митному режимі імпорту, стягуються наступні податки:

1. Ввізне (імпортне) мито справляється відповідно Митного кодексу України за ставками Митного тарифу України, затвердженого Законом України «Про Митний тариф України».

2. Акцизний податок справляється відповідно до розділу VI Податкового кодексу України з товарів та за ставками, визначеними на день подання МД.

3. Податок на додану вартість сплачується відповідно до Податкового кодексу України за ставкою, чинною на день подання митної декларації.

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, ввізним митом, окрім особливих видів мита, встановлені Митним кодексом і міжнародними договорами.

Імпортні операції для цілей оподаткування відображаються платниками податку на прибуток за нормами Податкового кодексу, тобто загальним принципом формування витрат. Так, відповідно витрати, що формуються собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподілених постійних зальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення,

визначаються витратами того звітної періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ПКУ).

Також при здійсненні операцій з імпорту товарів необхідно враховувати, що собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу (п. 138.6 ПКУ). Інші витрати визначаються витратами того звітної періоду, в якому вони були здійснені. Таким чином, витрати на придбання імпортованих товарів відображатимуться не у момент їх фактичного здійснення (ввезення товарів), а на момент їх продажу покупцю, оскільки собівартість реалізованих товарів платник відображає одночасно з доходами від продажу товарів. Витрати, що за нормами Податкового кодексу зараховуються до складу інших витрат, відображаються у витратах того звітної періоду, в якому їх здійснено.

Також при визнанні витрат для цілей оподаткування необхідно враховувати валютний курс. Так, згідно зі ст. 153.1 Податкового кодексу витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітної податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати². Таким чином, визнання витрат залежить від дати здійснення попередньої оплати або від дати ввезення товарів (рис. 6).

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

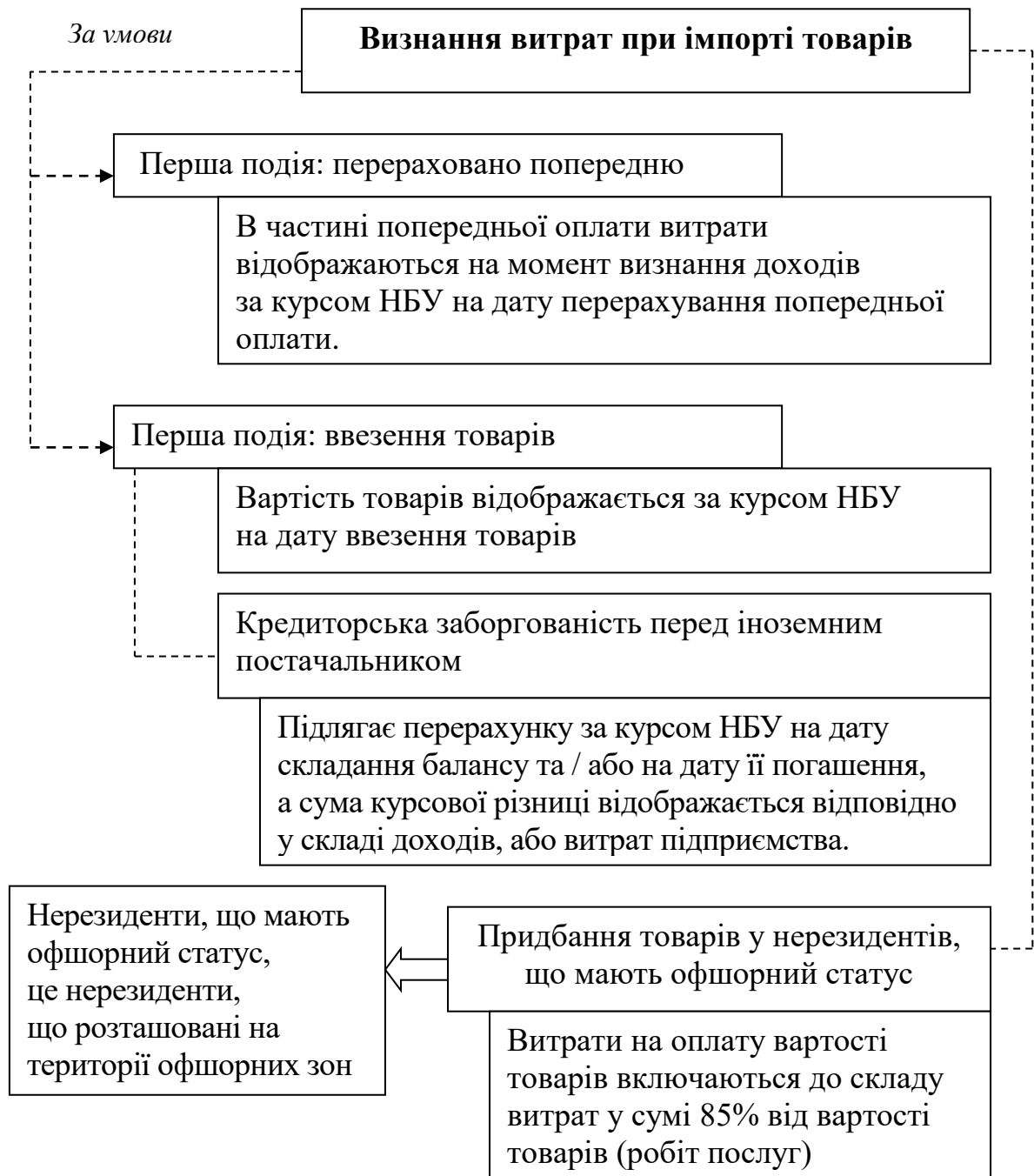


Рис. 6. Визнання витрат при здійсненні імпорту товарів [11]

Детальніше зупинимось на особливостях справляння податків при здійсненні імпортних операцій.

Податок на додану вартість. Ввезення товарів у митному режимі імпорту (а також супутні йому послуги) є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20%. Згідно зі ст. 190.1 базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша від

митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, яка включається до ціни товарів / послуг згідно із законом.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи зі звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, вважається дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів та з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата

сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями. Документом, що підтверджує це право, є належним чином оформлена митна декларація, що свідчить про сплату ПДВ. При цьому імпортований товар повинен використовуватися в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності платника ПДВ.

Сума ПДВ обчислюється за формулою:

$$\text{Спдв} = (B + Ca + M) \times 20\%,$$

де: Спдв – сума податку на додану вартість;

B – договірна (контрактна вартість), але не менша від митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації;

Ca – сума акцизного податку;

M – сума ввізного мита.

Так наприклад ВАТ «Тернопільввтормет» ввозить товар за митною вартістю 20000 дол. США. Курс НБУ на дату оформлення МД складає 25 грн. за дол. США Товар не є підакцизним. Ставка мита 10%. При цьому ставка мита складатиме 50000 грн. При цьому ПДВ, яке необхідно сплатити $(20000 \text{ дол. США} \times 25 \text{ грн.} + 50000) \times 20\% = 510\,000 \text{ грн.}$

Ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митним тарифом України, здійснюються Верховною Радою України шляхом прийняття законів України.

Ввізне мито є диференційованим:

– до товарів, що походять з тих країн, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України застосовуються преференційні ставки ввізного мита Митного тарифу України;

– до товарів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають

пільги щодо мита, за винятком випадків, коли зазначене мито та пільги щодо нього встановлені в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита Митного тарифу України;

– до товарів, що походять з України, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, визначені Митним тарифом України, за винятком товарів, які звільняються від сплати мита відповідно до законодавства України;

– до товарів, що походять з держав-членів Світової організації торгівлі (СОТ), застосовуються пільгові ставки ввізного мита, що діють у режимі найбільшого сприяння;

– при митному оформленні товарів, що ввозяться в Україну з країн, з якими укладено угоди про вільну торгівлю, за умови виконання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності всіх норм, установлених відповідними міжнародними угодами, застосовуються положення міжнародної угоди.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою:

$$C_{ma} = (B \times Ma) : 100,$$

де C_{ma} – сума ввізного (вивізного) мита;

B – митна вартість товару (в грн.);

Ma – ставка ввізного (вивізного) мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

При нарахуванні сум увізного мита, справлених за специфічними ставками, установленими в грошовому виразі за кілограм маси товару, або комбінованими ставками зі специфічною складовою в грошовому виразі за кілограм маси товару, як розрахункова база використовується маса товару з урахуванням первинної тари (упаковки) цього товару, яка невіддільна від товару до його споживання і в якій товар подається для роздрібного продажу.

Щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, основою для нарахування є відповідна кількість товару або фізична характеристика товару в натуральному виразі.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, здійснюється за формулою:

$$C_{mc} = N \times M \times K_{\epsilon},$$

де C_{mc} – сума ввізного (вивізного) мита;

N – кількісна або фізична характеристика товару в натуральному виразі;

M – ставка ввізного (вивізного) мита в євро за одиницю товару;

K_{ϵ} – курс євро, встановлений Національним банком України на день прийняття митної декларації.

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції). До підакцизних товарів належать наступні: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; п'ютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; Нафтопродукти, скраплений газ; фавтомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Об'єктом оподаткування є вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України. Ставки акцизного збору встановлюються або у відсотках до бази оподаткування, або у фіксованих сумах, при цьому:

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

$$C_{ap} = N \times C_{ap},$$

де $C_{ап}$ – сума акцизного податку; N – кількість товару в фізичних одиницях виміру (шт., кг, л тощо); $C_{тап}$ – ставка акцизного податку, грн.; – базою для нарахування акцизного податку із застосуванням ставки акцизного збору в відсотках є вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на них без урахування податку на додану вартість і акцизного податку (але не менше від митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита):

$$C_{ап} = (C_{м} + C_{вм}) \times C_{тап} \% : 100\%,$$

де $C_{м}$ – митна вартість; $C_{вм}$ – сума ввізного мита; $C_{тап} \%$ – ставка акцизного збору, %.

4. Методичні аспекти відображення в обліку імпортних операцій

Бухгалтерський облік в ВАТ «Тернопільвформет» базується на принципах єдиної журнальної форми рахівництва з використанням комп'ютерних програм. Організація і методологія бухгалтерського обліку відповідає вимогам законодавчих актів та нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку в Україні. Обрана облікова політика протягом звітного періоду була незмінною. Бухгалтерський облік ведеться відповідно до вимог законодавчих актів та нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку, Положення про облікову політику. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначено відповідно до МСФЗ. Фінансова звітність щодо принципів її підготовки, визнання і розкриття її елементів в цілому відповідає вимогам МСФЗ та обраній обліковій політиці (принципам оцінки статей звітності та методам щодо окремих статей звітності). Дата переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності товариство обрало 01.01.2012 року. Фінансова звітність складена на основі даних бухгалтерського обліку згідно українського законодавства шляхом трансформації з внесенням корегувань, проведенням перекласифікації статей з метою достовірного представлення інформації

згідно вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Звітність складена на основі принципу історичної вартості за винятком оцінки за справедливою вартістю на дату першого застосування МСФЗ. Фінансова звітність складена на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, шляхом трансформації бухгалтерського обліку, згідно українського законодавства, з внесенням корегувань, проведенням перекласифікації статей з метою достовірного представлення інформації, згідно вимог МСФЗ. Фінансова звітність надана в українській гривні, в тисячах без десяткових знаків. При первісному визнанні основні засоби відображаються за собівартістю. Така вартість включає витрати пов'язані із заміною частини таких основних засобів, визнані по мірі їх виникнення, якщо вони відповідають критеріям визнання. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється прямолінійним методом. Стандарти, які були застосовані для складання фінансової звітності та які дають певне уявлення про достовірність та повноту фінансової звітності МСФЗ №1 «Перше застосування МСФЗ», МСБО №16 «Основні засоби», МСБО №38 «Нематеріальні активи», МСБО №2 «Запаси», МСБО №37 «Забезпечення, умов» МСБО №18 «Дохід», МСБО №7 «Звіт про рух грошових коштів».

В процесі відображення в обліку надходження імпортованих товарів важливе значення має порядок визначення первісної вартості імпортованих товарів і відображення розрахунків з нерезидентами в бухгалтерському обліку.

Товари є одним із видів запасів підприємства. До первісної вартості запасів, придбаних за плату, включаються (п. п. 8, 9 П(С)БО 9) (рис. 7):

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів потрібно пам'ятати про те, що існує чітка відмінність між фактурною вартістю товару та його митною вартістю. Обидві ці величини вказано у митній декларації.

До первісної вартості імпортованих товарів включається фактурна вартість, а митна вартість використовується для нарахування податків та зборів, розрахунку сум штрафних санкцій та інших стягнень.

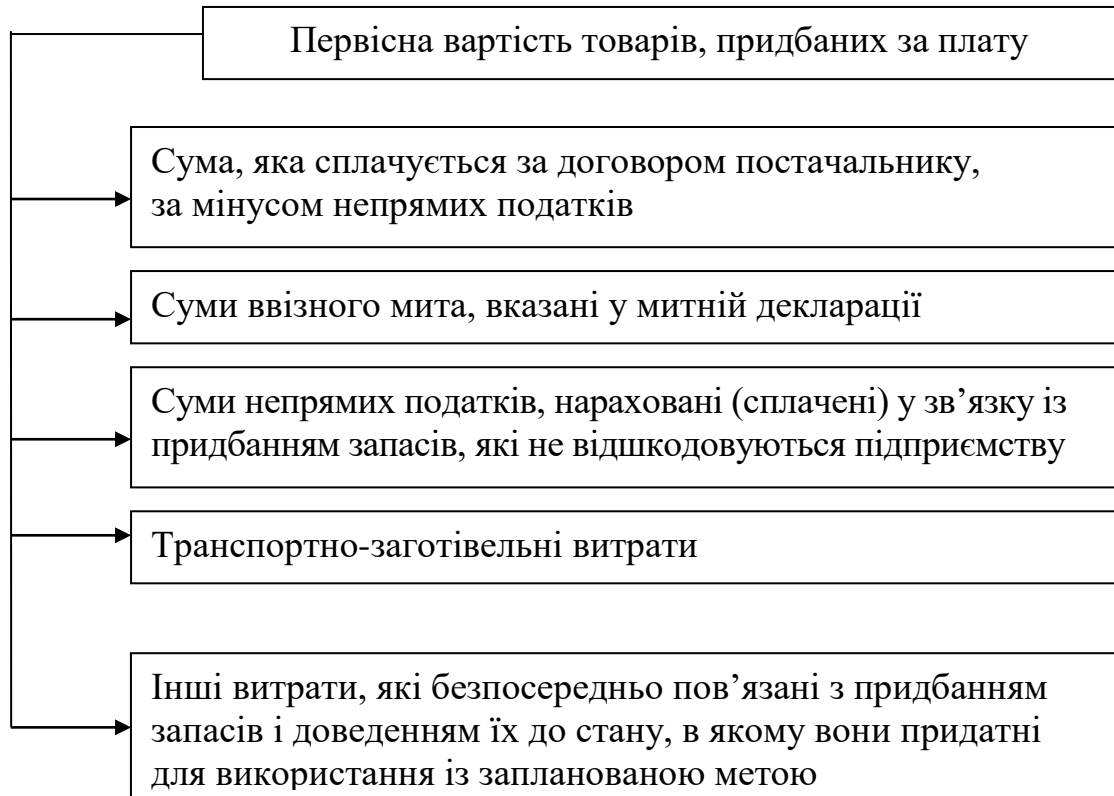


Рис. 7. Складові первісної вартості товарів, що імпортуються [24]

До транспортно-заготівельних витрат при імпортуванні запасів можуть бути віднесені витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Суму ТЗВ, відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики, можна відображати в обліку двома способами:

- включати до собівартості придбаних запасів;
- показувати загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів.

Включати ТЗВ до первісної вартості запасів доцільно в момент, коли можна достовірно визначити суму таких витрат, безпосередньо пов'язану із придбанням запасів. В інших випадках суми ТЗВ краще узагальнювати за окремими групами запасів на окремому субрахунку і щомісяця розподіляти між вартістю запасів за станом на кінець звітного місяця та вартістю запасів, які вибули у звітному місяці.

До первісної вартості запасів можна також включити інші витрати:

- суми недостач і втрат у межах установлених норм природних втрат;
- витрати на отримання різних дозвільних документів на ввезення запасів в Україну;
- вартість послуг із сертифікації запасів;
- плату за зберігання запасів у зоні митного контролю;
- витрати на відрядження, пов'язані з придбанням і доставкою запасів;
- плату за послуги митних брокерів тощо.

Не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться до витрат періоду, в якому їх здійснено (п. 14 П(С)БО 9): проценти за користування позиками; витрати на утримання відділів постачання; курсові різниці за розрахунками з іноземними постачальниками; витрати, пов'язані з придбанням інвалюти для розрахунків за отримані запаси; суми наднормативних втрат і недостач; витрати на збут; адміністративні та інші витрати, не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою. Первинними документами для бухгалтерських записів при імпорті товарів є такі документи:

- зовнішньоекономічний договір (контракт);
- митна декларація;
- транспортні накладні: міжнародна автомобільна накладна (CMR); залізнична накладна (Rail Waybill); авіаційна вантажна накладна (AIR Waybill); коносамент (Bill of Lading); акт приймання матеріалів; акт виконаних послуг;

- рахунок (invoice) – документ для оплати відвантажених товарів;
- страхові поліси тощо.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік на цьому рахунку ведеться як у національній, так і в іноземній валюті. Адже заборгованість за придбані товари є монетарною статтею і при зміні валютного курсу на кінець періоду та на момент розрахунків необхідно робити перерахунок курсової різниці.

Оприбуткування запасів, отриманих від іноземного постачальника, відображають в обліку за дебетом рахунків 28 «Товари», 20 «Запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети» і кредитом 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Оплату відображають за дебетом субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» і кредитом 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Якщо першою подією є отримання товару, за який у майбутньому передбачається перерахувати валютні кошти, то первісна вартість товару визначається за курсом НБУ на дату отримання товару. Кредиторська заборгованість перед нерезидентом є монетарною статтею і перераховується як на дату балансу, так і на дату розрахунків з іноземним постачальником (п. 7 П(С)БО 21).

Розглянемо на прикладі відображення в обліку імпорتنих операцій ВАТ «Тернопільвормет» за умови попередньої поставки. Підприємство-нерезидент 20 січня поточного року здійснило поставку товарів підприємству-резиденту України (ВАТ «Тернопільвормет») на умовах відстрочення платежу на суму 10000 дол. США. Оплата товарів відбулася 3 квітня поточного року. Ставка ввізного мита – 10%, ПДВ 20% – ? грн. Курси НБУ за 1 дол. США: 20 січня – 24,00 грн. за 1 дол. США, 31 березня – 25,50 грн. за 1 дол. США, 3 квітня – 25 грн. за 1 дол. США. Послуги транспортної організації з доставки товарів – 5000 грн.

Таблиця 1

Відображення в обліку імпорتنих операцій за умови відстрочення платежу

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено при митному оформленні ввізне мито ($10000 \times 24,00 \text{ грн.} \times 10\%$).	377	311	24000
2.	Сплачено ПДВ $((10000 \times 24,00 \text{ грн.}) + 24000) \times 20\%$.	377	311	52800
3.	Оприбутковано імпорتنі товари	28	632	<u>10000</u> 24000
4.	Нараховано і сплачено транспортній організації за доставку товару.	28	685	5000
		685	311	5000
5.	Суму мита включено до вартості товарів.	28	377	24000
6.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	52800
7.	Відображено курсову різницю за кредиторською заборгованістю на кінець кварталу (31 березня) $(10000 \times (24,50 \text{ грн.} - 24,00 \text{ грн.}))$.	945	632	5000
8.	Погашено заборгованість перед нерезидентом $(10000 \times 25,00 \text{ грн.})$.	632	312	<u>10000</u> 130000
9.	Перераховано курсову різницю на дату погашення заборгованості $((24,50 \text{ грн.} - 25,00 \text{ грн.}) \times 10000)$.	945	632	5000

Таким чином, у бухгалтерському обліку відстрочення платежу – монетарний актив, вартість якого перераховується як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків. Тобто вартість товарів, перерахована за курсом НБУ на дату митного оформлення, буде первісною вартістю товару (п. 5 П(С)БО 21), а кредиторська заборгованість підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату розрахунків з нерезидентом (п. 8 П(С)БО 21).

Попередню оплату іноземному постачальнику відображають в обліку за дебетом 371 «Розрахунки за виданими авансами» та кредитом 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» за курсом НБУ на початок дня дати перерахування коштів. Оскільки дебіторська заборгованість, що виникла за

виданим авансом немонетарна стаття, то курсова різниця за нею не розраховується. При подальшому оприбуткуванні товару його первісна вартість розраховується із застосуванням курсу НБУ на дату оплати. Підприємство-нерезидент на умовах передоплати здійснило поставку товару підприємству – резиденту України (ВАТ «Тернопільвтормет») на суму 10 000 дол. США. На митниці сплачено мито 10%, ПДВ – ? грн. Перевезення товару здійснюється українським підприємством (платником податку на прибуток на загальних підставах). Вартість автоперевезення – 9 000 грн. (в т. ч. ПДВ). Курс НБУ за 1 дол. США: на дату попередньої оплати – 24,0 грн., на дату митного оформлення – 24,5 грн.

Таблиця 2

Відображення в обліку імпорتنих операцій на умовах
попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано попередню оплату іноземному постачальнику (10000 × 24,00 грн.).	371	312	<u>10000</u> 240000
2.	Сплачено при митному оформленні ввізне мито (10000 × 24,50 грн. × 10%).	377	311	24500
3.	Сплачено ПДВ ((10000 × 24,50 грн.) + 24500) × 20%.	377	311	27500
4.	Оприбутковано імпорتنі товари.	28	632	<u>10000</u> 240000
5.	Нараховано транспортній організації за доставку товарів.	28	685	7500
6.	Відображено податковий кредит з ПДВ.	641	685	1500
7.	Сплачено транспортній організації за доставку товару.	685	311	9000
8.	Суму мита включено до вартості товарів.	28	377	24500
9.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	27500
10.	Проведено взаємозалік заборгованості.	632	371	<u>10000</u> 120000

Таким чином, при оприбуткуванні товару, що імпортується, його первісна вартість розраховується із застосуванням курсу НБУ на дату оплати, а заборгованість нерезидента є немонетарною статтею і зі зміною валютного курсу НБУ не перераховується (п. 6 П(С)БО 21). Податкові зобов'язання з ПДВ та сплати мита виникають на дату оформлення митної декларації, незалежно від порядку розрахунків з іноземним постачальником.

При здійсненні імпортних операцій за умови часткової попередньої оплати витрати, що формують первісну вартість товару, розраховують:

- частині сплаченого авансу – за курсом НБУ на початок дня дати здійснення попередньої оплати;
- у частині, яку суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності оплачує після отримання товарів, – за курсом НБУ на дату оприбуткування товарів.

Таким чином, вартість товарів визначається за двома курсами: курсом НБУ на початок дня дати здійснення попередньої оплати та курсом НБУ на початок дня дати отримання товарів.

Однак після оприбуткування товарів за кредитом рахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» з'явиться заборгованість частині вартості товарів, яка ще не оплачена постачальнику. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – це монетарна стаття, і відповідно за нею на дату балансу та / або на дату її погашення (списання) необхідно розраховувати курсові різниці.

ВАТ «Тернопільввтормет» уклало зовнішньоекономічний контракт на поставку товарів на суму 10 000 дол. США. За умовами контракт оплата здійснюється частинами. Попередня оплата відбулася 20 січня у розмірі 4 000 дол. США, поставка товару – 25 січня на всю суму контракту, оплата за товар – 30 січня. Ставка ввізного мита – 10%, ПДВ 20% – ? грн. Курси НБУ за 1 дол. США: 20 січня – 12,00 грн. за 1 дол. США, 25 січня – 12,50 грн. за дол. США, 30 січня – 13 грн. за 1 дол. США. Послуги транспортної організації з доставки товарів – 5 000 грн.

Таблиця 3

Відображення в обліку імпорتنих операцій за умови часткової попередньої
оплати

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано аванс нерезиденту (4000 × 24 грн.).	371	312	<u>4000</u> 96000
2.	Сплачено при митному оформленні: ввізне мито (10000 × 24,5 грн. × 10%).	377	311	24500
3.	Сплачено ПДВ (((10000 × 24,5 грн.) + 245000) × 20%).	377	311	53900
4.	Оприбутковано імпорتنі товари (10000 × 24,5 грн.).	28	632	<u>10000</u>
5.	Проведено залік заборгованості у частині сплаченого авансу.	632	371	<u>4000</u> 48000
6.	Нараховано і сплачено транспортній організації за доставку товару.	28	685	5000
		685	311	5000
7.	Суму мита включено до вартості товарів	28	377	24500
8.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	53900
9.	Погашено заборгованість перед нерезидентом (6000 × 24,00 грн.).	632	312	<u>6000</u> 144000
10.	Відображено курсову різницю на дату погашення заборгованості ((25,00 грн. – 24,50 грн.) × 6000).	945	632	3000

Таким чином, якщо першою подією є передня оплата, то при подальшому оприбуткуванні товару його первісна вартість розраховується із застосуванням курсу НБУ на дату оплати, а заборгованість нерезидента є немонетарною статтею і зі зміною валютного курсу НБУ не перераховується (п. 6 П(С)БО 21). Якщо за однією поставкою чергуються передоплати і відвантаження, то необхідно відстежувати подію, яка відбулася раніше, та формувати вартість товару з урахуванням вимог П(С)БО 21.

Також при обліку імпорتنих операцій важливе значення має побудова аналітичного обліку як товарів, які імпортуються так і розрахунків х постачальниками та підрядниками. В табл. представлено підхід до

формування напрямів синтетичного та аналітичного облікового відображення експортно-імпортних операцій.

Таблиця 4

Напрями удосконалення організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку імпортних операцій

Рахунки	Субрахунки	Аналітичні рахунки
28 «Товари»	281 «Товари в торгівлі»	- за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань; - за видами імпортованих товарів
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	- за видами іноземної валюти; - за географічним розташуванням контрагента; - за видом обраної формули Інкотермс відповідно до моменту передачі ризиків та зобов'язань

Таким чином, у роботі систематизовано особливості обліку імпортних операцій у системі рахунків, також запропоновано напрями організації та ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку імпортних операцій. Наведений підхід до формування методичного забезпечення імпортних операцій базується на етапах реалізації операцій зовнішньоекономічної діяльності з купівлі товарів та забезпечує формування достовірного інформаційного забезпечення в системі бухгалтерського обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень в сфері підвищення конкурентоспроможності підприємства на зовнішніх ринках товарів і послуг.

ВИСНОВКИ

Проведене у курсовій й роботі дослідження специфіки обліку та оподаткування імпоротної діяльності дозволило нам зробити такі узагальнюючі висновки та пропозиції

1. Систематизовано визначення економічної категорії «імпорт» як у наукових фахових виданнях так і відповідно до чинних нормативних актів. Імпорт – це закупівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарювання товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи покупку товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями, розташованими за межами України. Зовнішньоекономічна діяльність є важливою та невід'ємною частиною економічної діяльності всіх учасників ринкових відносин.

2. В роботі проаналізовано особливість діяльності об'єкта дослідження ВАТ «Тернопільвтормет». Визначено, що підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність та веде обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. В роботі систематизовано порядок та етапи здійснення митного оформлення операцій з імпорту. Виділено три етапи митного оформлення операцій з імпорту товарів, робіт та послуг. Визначено, що основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Відповідно, ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, – це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів продавцю чи на користь продавця через третіх осіб та / або на пов'язаних із продавцем осіб для виконання зобов'язань продавця.

3. При написанні роботи акцентовано увагу на оподаткуванні імпортних операцій, що є доволі актуальним. Визначено, що особливе значення при оподаткуванні імпортних операцій має достовірне визначення

митної вартості. Проаналізовано основні види податків та зборів (ПДВ, мито, акцизний податок), які справляються при перетині товарами кордону.

4. На прикладі діяльності об'єкта дослідження, а саме ВАТ «Теорнопільвтормет», систематизовано порядок обліку імпортних операцій на умовах попередньої оплати, наступної оплати, та часткової оплати. Також доведено, необхідність раціональної організації аналітичного обліку у розрізі рахунків 28 «Товари» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками та підрядниками».

Наведений підхід до формування методичного забезпечення імпортних операцій базується на етапах реалізації операцій зовнішньоекономічної діяльності з купівлі товарів та забезпечує формування достовірного інформаційного забезпечення в системі бухгалтерського обліку з метою прийняття ефективних управлінських рішень в сфері підвищення конкурентоспроможності підприємства на зовнішніх ринках товарів і послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабенко Л., Дяченко Є., Гусак К. Проблемні аспекти облікової оцінки митної вартості імпортованих товарів. Економічний аналіз. Випуск 10. Частина 1. 2012. С. 415-418.
2. Волкова І.А., Калініна О.Ю. Облік та аналіз експортно-імпортних операцій на прикладі підприємства Західного регіону : монографія. Луцьк : Вид-во ВІЕМ. 2010. 237 с.
3. Гордополов В.Ю. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємств: монографія. Житомир : ЖДТУ. 2018. 392 с.
4. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991, № 959-ХІІ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
5. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний посібник / За ред. О.В. Шкурупій. К.: Центр учб. літ-ри, 2012. 247 с.
6. Зовнішньоекономічна діяльність: підприємство-регіон [монографія]. / Козак Ю.Г. та ін.. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 163 с.
7. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [під ред. С.В Мочерного]. Львів: Світ, 2005. Т.1 616 с. С. 264
8. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Зовнішньоекономічна діяльність: термінологічний словник. К. : Кондор, 2007. 168 с
9. Зовнішня торгівля Тернопільської області товарами та послугами у 2018 році URL: http://www.te.ukrstat.gov.ua/files/Bul/ztt_z1_2018.pdf
10. Лазарева О.В. Міжнародний менеджмент: Навчальний посібник. Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2009. 188 с.
11. Лучко М.Р., Мельник Н.Г., Сисюк С.В. Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2018. 356 с.
12. Лучко М.Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 370 с.

13. Лучко М.Р., Бенько І.Д., Яцишин С.Р., Мельник Н.Г. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 360 с.
14. Лучко М. Р., Яцишин С. Р. Консолідація фінансової звітності: навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 281 с.
15. Лучко, М.Р., Жукевич, С.М., Фаріон, А.І. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 300 с.
16. Маслак О.О., Жежуха В.Й. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. К.: Каравела, 2011. 400 с.
17. Міжнародний менеджмент : навчальний посібник для ВНЗ / П.І. Юхименко та ін. К. : Центр учбової літератури, 2016. 487 с.
18. Міжнародний менеджмент: підручник / за ред. д.е.н., проф. Гуткевич С. О. К.: Кафедра, 2015. 535 с.
19. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/paran756#n865>
20. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
25. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) від 06.09.01 р. №201. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
22. Сисюк С. В. Оцінка та страхування ризиків у зовнішньоекономічній діяльності: обліковий аспект. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2015. № 2. С. 86-91.

23. Сисюк, С. В. Бенько І. Д. Курсові різниці та балансова вартість іноземної валюти: особливості обліку та визначення. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2010. Вип. 25(1). С. 66-70.
24. Сисюк С. В., Бенько І,Д. Оцінка переваг застосування акредитивної форми розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Вісник ЖДТУ. Сер. Економічні науки. 2011. № 2. С. 206-208.
26. Хорунжак, Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 237 с.
27. Шутак І. Д. Правове регулювання міжнародних економічних відносин : навч. посіб. К. : Алерта, 2012. 412 с.
28. Юхименко П.І. Міжнародний менеджмент: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2011. 488с.
29. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luhcko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.
30. Aiming for Global Accounting Standards / Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. - Oxford University Press, 2015 - Business & Economics - 728 pages
31. Olsacka B. Leksykon zarządzania finansamy / B. Olsacka, R. Pałczyńska-Gościniak. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, 1998. 370 s.
32. Financial Accounting: An International Introduction 6th Edition / David Alexander, Christopher Nobes. Pearson Higher Education. 2016. 496 pp.
33. Frederick D. S. Choi, Carol Ann Frost, and Gary K. Meek, International Accounting, Seventh Edition, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 2010.
34. Global Accounting and Control: A Managerial Emphasis / Sidney J. Gray, Stephen B. Salter, Lee H. Radebaugh. WileyPLUS, 2001. 240 pp.
35. Hussey Roger Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting / World Scientific, Business & Economics, 2010. 374 pp.