

Zakomlystov, S. V. "Upravlinnia ryzykamy zovnishnoekonomichnoi diialnosti pidprijemstva" [Risk Management of Foreign Economic Activity of the Enterprise]. Investytsii: praktyka ta dosvid. 2009. [http://www.investplan.com.ua/pdf/13\\_2009/16.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/13_2009/16.pdf)

Zimakova, L. A., Mashirova, S. P., and Kostyakova, Yu. V. "Riski pri importe tovarov kak spetsificheskije obekty kontrolya" [Risks When Importing Goods as Specific Control Objects]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët*, no. 45 (2013): 18-25.

Zosimova, A. V. "Vyivlennia ryzykiv zovnishnoekonomichnoi diialnosti mashynobudivnykh pidprijemstv" [Identification of Foreign Economic Activity Risks of Machine-Building Enterprises]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*. 2017. <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/21881/1/ВИЯВЛЕННЯ%20РИЗИКІВ%20ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ%20ДІЯЛЬНОСТІ.pdf>

УДК 657  
JEL: F19; H25; M41

## ІМПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ З ТОВАРАМИ: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ

©2020 ЛИТВИНЕНКО Н. О., НАШКЕРСЬКА М. М., ФАЛЬ Ю. Я.

УДК 657  
JEL: F19; H25; M41

### Литвиненко Н. О., Нашкерська М. М., Фаль Ю. Я. Імпортні операції з товарами: особливості оподаткування та його облікове відображення

У статті на основі аналізу поглядів науковців на сутність терміна «імпортна операція» та встановлення взаємозв'язку його змістового наповнення із термінами «імпортна діяльність» та «імпорт» запропоновано узагальнене визначення терміна «імпортні операції з товарами» як сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом купівлі (придбання) товарно-матеріальних цінностей у резидента іншої країни з обов'язковим або необов'язковим перетином митного кордону для подальшого використання (споживання) таких активів або їх реалізації. Імпортні операції з товарами є складовим елементом імпортної діяльності. Після аналізу чинного законодавчого та нормативно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності було розкрито особливості здійснення імпортних операцій суб'єктами підприємницької діяльності в Україні та ідентифіковано окремі неузгодженості щодо облікового відображення окремих витрат, пов'язаних із митним оформленням товарів під час імпорту та податкового кредиту за операціями з ввезення товарів на митну територію України. З метою коректного визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємствам, які здійснюють імпортні операції з товарами, запропоновано розмежовувати (із відповідним наведенням у додатку до регламенту про облікову політику) неосновні витрати, пов'язані з митним оформленням імпортованих товарів, на ті, що включаються до первісної вартості товарів за статтею «Інші витрати», та ті, які належать до витрат періоду. У статті запропоновано окремі напрямки вдосконалення відображення в системі подвійного запису податкового кредиту за операціями з ввезення товарів на митну територію України, що забезпечить відповідність показників у декларації з податку на додану вартість і на особовому рахунку платника податків у їх аналітичному розрізі.

Ключові слова: імпортні операції з товарами, товар, оподаткування, облікове відображення, імпортний ПДВ, фактурна вартість, митна вартість, подвійний запис.

DOI:

Рис.: 4. Табл.: 1. Бібл.: 23.

**Литвиненко Наталія Олександрівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: nataliia.o.lytvynenko@lpnu.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6999-8794>

**Нашкерська Марія Миколаївна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: nashkerska@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1432-5829>

**Фаль Юлія Ярославівна** – студентка, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: falyla8@gmail.com

UDC 657  
JEL: F19; H25; M41

### Lytvynenko N. O., Nashkerska M. M., Fal Yu. Ya. Import Operations with Goods: Features of Taxation and its Accounting Reflection

The article, based on the analysis of views of scholars on the essence of the term of «import operation» and establishing the relationship of its content with the terms of «import activity» and «import», suggests a generalized definition of the term of «import operations with goods» as an aggregate of inter-relational actions, that are carried out by the subject of one country by means of buying (acquiring) commodity and

material valuables from a resident of another country with mandatory or optional crossing of the customs border for further use (consumption) of such assets or their marketing. Import operations with goods are part of import activities. On analyzing the current legislative and normative regulations of foreign economic activity, the peculiarities of import operations carried out by entrepreneurial entities in Ukraine were disclosed and some inconsistencies in the accounting display of certain costs related to customs clearance of goods during import together with tax credit for the operations on the import of goods into the customs territory of Ukraine were identified. In order to correctly define the income taxation base for enterprises that carry out import operations with goods, it is proposed to differentiate (with the appropriate guidance, provided in the annex to the regulation on accounting policy) the non-base costs related to customs clearance of imported goods as those included in the original cost of goods under the article «Other expenses», and those related to the costs of certain period. The article proposes particular directions for improving the reflection in the system of double-recording of the tax credit on the operations of the import of goods into the customs territory of Ukraine, which will ensure compliance with the indicators both in the value added tax declaration and on the taxpayer's personal account, considering their analytical context.

**Keywords:** import operations with goods, goods, taxation, accounting display, import VAT, invoiced value, customs value, double entry.

**Fig.:** 4. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 23.

**Lytvynenko Natalia O.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting and Analysis, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

**E-mail:** natalia.o.lytvynenko@lpnu.ua

**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0001-6999-8794>

**Nashkerska Mariya M.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting and Analysis, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

**E-mail:** nashkerska@gmail.com

**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0003-1432-5829>

**Fal Yuliya Ya.** – Student, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

**E-mail:** falya8@gmail.com

Об'єктивною реальністю сучасної глобалізованої економіки є провадження зовнішньоекономічної діяльності, невід'ємною складовою якої є імпорتنі відносини, що супроводжуються взаємними розрахунками між контрагентами.

Достовірне відображення результатів здійснення таких розрахункових взаємовідносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності із урахуванням норм, методик і процедур податкового законодавства має забезпечувати система бухгалтерського обліку. Ефективне управління підприємствами – суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності неможливе без раціональної організації системи бухгалтерського обліку з використанням елементів методу бухгалтерського обліку у їх взаємозв'язку та логічній послідовності та з урахуванням базових елементів оподаткування.

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

Питання узгодженості теоретичних і прикладних засад організації та методики бухгалтерського обліку й податкових розрахунків за результатами здійснення імпорتنих операцій,

а також пошук шляхів їх удосконалення були об'єктом дослідження в наукових працях: Н. В. Оляднічук та О. Д. Підлубної [1], В. Ю. Гордополова [2], В. В. Пухальського [3], М. В. Рети [4], І. В. Смірної та Н. В. Смірної [5], А. С. Колесніченко [6] та інших авторів.

Зокрема, Н. В. Оляднічук і О. Д. Підлубна навели перелік господарських операцій та їх відображення в системі подвійного запису. Однак запропонований авторами підхід не враховує відмінностей в оцінці імпорتنих операцій для цілей обліку та оподаткування податком на додану вартість [1]. В. Ю. Гордополов розробив модель документообігу експортних та імпорتنих операцій відповідно до етапів їх здійснення на підприємстві та запропонував зміни до законодавства в частині переоцінки вартості імпортованих товарів до моменту визнання їх повної первісної вартості в бухгалтерському обліку [2]. І. В. Смірнова та Н. В. Смірнова систематизували методичні підходи до формування облікової політики імпорتنих операцій у частині витрат, що формують первісну вартість імпорتنих товарів. Автори акцентували увагу на транспортно-заготівельних витратах та їх розподілі [5].

Проте окремі питання, пов'язані з особливостями оподаткування імпорту товарів та їх обліковим відображенням, залишилися нерозкритими.

Зважаючи на відсутність комплексного підходу до методології оподаткування імпорتنих операцій з товарами у взаємозв'язку із їх обліковим відображенням, недостатньо обґрунтованими є методика відображення податку на додану вартість за імпортом товарів у системі подвійного запису та формування номенклатури окремих статей витрат, пов'язаних з імпортом товарно-матеріальних активів.

Враховуючи вищевикладене, потреба в теоретичних і методичних положеннях та розробленні окремих практичних рекомендацій з облікового відображення особливостей оподаткування імпорتنих операцій зумовлює актуальність теми дослідження, визначає його мету й основні завдання, а саме: ідентифікувати проблеми, що виникають в обліковій практиці підприємств, які здійснюють імпорتنі операції, та запропонувати шляхи щодо їх взаємоузгодженості в сучасних умовах розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

Метою публікації є вдосконалення теоретичних і методичних положень та розроблення окремих практичних рекомендацій з облікового відображення оподаткування імпорتنих операцій.

Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- ✦ дослідити сутність поняття «імпорتنі операції» на основі аналізу наукової літератури та законодавчо-нормативного регулювання імпорتنих операцій з позицій бухгалтерського обліку та оподаткування;
- ✦ розкрити вплив особливостей оцінки імпортованих товарів на оподаткування та облікове відображення розрахунків за податками в частині податку на прибуток і податку на додану вартість;
- ✦ розробити вдосконалений формат організаційно-методичних засад для відображення в системі обліку та звітності результатів оподаткування імпорتنих операцій.

**П**ід впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів міжнародні зв'язки України з кожним роком розширюються та поглиблюються. Одним із важливих чинників стабільного розвитку національного господарства країн світу є зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД), складовою якої є імпортна діяль-

ність. Враховуючи те, що операцію в економіці вважають частиною цілого процесу або певної діяльності, можна припустити, що «імпортна операція» є складовою «імпорту», як митного режиму, та «імпортною діяльністю».

Імпорتنі операції – це частина зовнішньоекономічної діяльності держави, якою є «господарська діяльність, яка у процесі її здійснення потребує перетину митного кордону України майном або робочою силою» [7]. Отже, ця діяльність провадиться на підставі та в рамках законодавства України.

**О**сновними законодавчо-нормативними документами, що регулюють порядок здійснення операцій з імпорту, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [8], Господарський і Митний кодекси України [7; 9]. Оподаткування імпорتنих операцій унормовано Податковим кодексом України [10]. Граничний термін здійснення розрахунків в іноземній валюті визначено Положенням про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті [11]. Реалізацію державної податкової політики щодо стягнення пені за несвоєчасне надходження валютної виручки здійснює Державна податкова служба [12].

Найпоширеніші визначення «імпортною діяльністю», «імпорту» та «імпорتنих операцій», наявні у вітчизняній літературі та законодавчо-нормативних документах, узагальнено в *табл. 1*.

З наведених вище визначень помітно, що значенню терміна «імпортна діяльність» відповідає змістове наповнення поняття «імпорт», а термін «імпортна операція» є складовою елементом імпорту. Тобто сукупність взаємопов'язаних, послідовних імпорتنих операцій складають імпортну діяльність підприємства.

Проаналізувавши відповідні трактування, можна узагальнити термін «імпортні операції з товарами» як сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом купівлі (придбання) товарно-матеріальних цінностей у резидента іншої країни з обов'язковим або необов'язковим перетином митного кордону для подальшого використання (споживання) таких активів або їх реалізації. Імпортні операції з товарами є складовим елементом імпортною діяльності.

Товар – це будь-який продукт виробничо-економічної діяльності в матеріально-речовій формі, який задовольняє певні потреби людини та є об'єктом купівлі/продажу, тобто ринкових відносин між покупцем і продавцем [20, с. 744].

## Визначення понять «імпортна діяльність», «імпорт» та «імпортні операції»

Автор / Джерело	Визначення
Мельник О. Г., Нагірна М. Я. [13, с. 176]	Імпортна діяльність підприємства – це низка взаємопов'язаних операцій, що передбачають купівлю товарів чи послуг суб'єктом підприємницької діяльності певної країни у контрагента з-за кордону з обов'язковим переміщенням продукції через митний кордон з метою надання у володіння цієї продукції суб'єкта країни-імпортера
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [8]	Імпорт – купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктах господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами
Митний кодекс України [9]	Імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання всіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України
Шепель Н. Г., Нестеренко С. В. [14, с. 425]	Імпортні операції – це діяльність, що пов'язана із закупівлею і ввезенням іноземних товарів для подальшої реалізації їх на внутрішньому ринку своєї країни
Піралова О. Ю., Онищенко В. П. [15, с. 121]	Імпортні операції – операції з купівлі товару українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктах господарської діяльності з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами
Кузнецова С. О. [16, с. 128]	Імпортна операція – комерційна діяльність, що пов'язана із закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності
Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. [17]	Імпортні операції – процес купівлі та перевезення через митний кордон країни товарів іноземного походження з метою реалізації такої продукції на національному ринку або для власного споживання імпортером
Зінь Е. А., Дука Н. С. [18]	Імпортні операції – тип операцій, що характеризується залученням суб'єктом із України із виплатою відповідної грошової компенсації продукції із необов'язковим ввезенням цієї продукції на територіальні землі країни-імпортера, а передбачаючи можливість споживання такого товару суб'єктами різного роду діяльності, що розміщені за кордоном
Козик В. В., Панкова Л. А. та ін. [19]	Імпортні операції – процес залучення продукції з-за кордону із виплатою відповідної матеріальної винагороди та перетином цією продукцією кордону України з метою внутрішнього використання суб'єктом зовнішньоекономічних відносин на території країни-імпортера або подальшого перепродажу

Особливостями імпортової діяльності з товарами є:

- ✦ застосування різних видів оцінок («фактурна вартість» й «митна вартість») для потреб обліку та оподаткування;
- ✦ потреби сплати податку на додану вартість під час ввезення товарів на митну територію України.

Фактурною вартістю є ціна товару, що переміщується через митний кордон України та зазначена в рахунку-фактурі (фактурі-проформі, касових або товарних чеках, ярликах, інших

документах роздрібної торгівлі, які містять відомості щодо вартості таких товарів) [21]. Під митною вартістю слід розуміти вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари (ст. 49 Митного кодексу України) [9].

Фактурна вартість застосовується в системі обліку та звітності для цілей формування первісної вартості придбаних активів, а надалі – списання цієї величини на витрати підприємства у складі собівартості.



Різниця в оцінках вартості цінностей, які переміщуються через митний кордон у режимі імпорту, приводить до потреби застосування додаткового внутрішнього (на рівні суб'єкта господарювання-імпортера) організаційно-методичного врегулювання відображення формування первісної вартості придбаних під час імпорту активів у системі подвійного запису для забезпечення повноцінного виконання системою обліку суб'єкта господарювання контрольної функції.

На рис. 1 наведено послідовність відображення операції з імпорту товарів (як сукупності певних господарських операцій) на умовах часткової передоплати в системі бухгалтерського обліку та окреслено складові її оподаткування.

Як видно із рис. 1, основними об'єктами бухгалтерського обліку імпортних операцій є: активи, що придбаваються (та їх оцінка, а отже, правильне формування первісної вартості); витрати, пов'язані з імпортом; розрахунки з іноземними постачальниками та митними органами та курсові різниці.

Для цілей оподаткування податком на прибуток сумою витрат є фактурна вартість придбаних товарів, яка є складовою собівартості.

Відповідно до П(с)БО 9 «Запаси», крім сум, що сплачуються нерезиденту та безпосередньо мита (що становить митну вартість), у первісну вартість імпортованих товарів також можуть бути включені «інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісно технічних характеристик запасів» [22].

Суб'єкти-господарювання-імпортери, як правило, включають до цієї статті плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів; оплату послуг митного брокера; витрати на сертифікацію імпортованих товарів; витрати на зберігання товарів на митному складі.

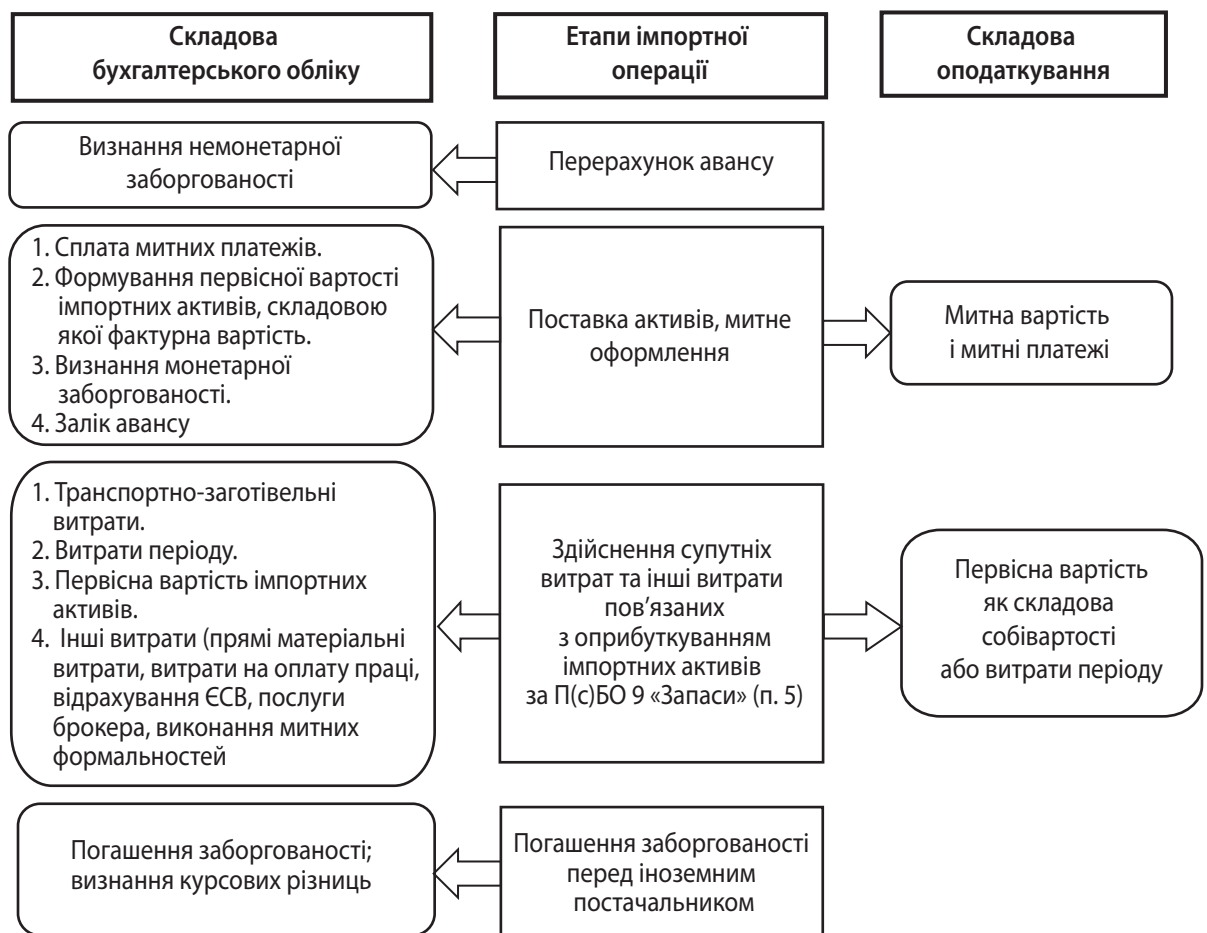


Рис. 1. Формування складових бухгалтерського обліку й оподаткування при здійсненні імпортової операції

Однак перелік витрат, що згруповані у п. 9 П(с)БО 9 «Запаси» за статтею «Інші витрати», є доволі узагальненим, що дає можливість підприємству-імпортеру самостійно визначати номенклатуру інших витрат, які формують первісну вартість імпортованих активів. Отже, є статті витрат, які підприємство, виходячи із професійного судження відповідних посадових осіб, може включати до первісної вартості або відобразити як витрати періоду.

**З** точки зору бухгалтерського обліку для підприємств, які здійснюють торгівлю імпортованими товарами та в яких часто наявні інші, не основні витрати, пов'язані із митним оформленням, пропонується прописувати всі види витрат, які підприємство включає в первісну вартість придбання імпортованих товарів та в собівартість реалізованих імпортованих товарів.

Для правильного визначення номенклатури статей витрат під час формування витратної складової імпортованих товарно-матеріальних цінностей необхідно методологічно коректно сформулювати номенклатуру статей витрат у їх аналітичному розрізі з метою уникнення подвійних тлумачень і неоднозначностей під час визначення первісної вартості придбаних активів при їх оприбуткуванні.

Для врегулювання цього питання на рівні суб'єкта господарювання-імпортера та з метою забезпечення принципу нарахування під час формування фінансової звітності пропонуємо для кожної узагальної статті витрат, яка формує первісну вартість відповідно до норм ПСБО 9 «Запаси», розробити окремим додатком до регламенту про облікову політику підприємства аналітичну номенклатуру статей витрат, які відображаються у складі первісної вартості запасів і тих, які підлягають відображенню у складі витрат періоду. Застосування підприємством обраної облікової політики повинне відповідати принципу послідовності [23].

Для цілей оподаткування податком на додану вартість застосовується як термін «митна вартість», так і його сумове значення, визначене розрахунковим шляхом, як правило, митними брокерами.

Базою оподаткування податком на додану вартість для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договір (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що

підлягають сплаті та включаються до ціни товарів [10].

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. Датою віднесення сум податку на додану вартість за такими операціями до складу податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями [10].

**П**роблемним є те, що під час операцій із імпорту певною мірою порушується логіко-структурна схема розрахунку податку на додану вартість та його облікового відображення в системі подвійного запису. Методологічно та методично коректним під час розрахунку податку на додану вартість за результатами здійснення імпортованих операцій, на нашу думку, було б відображення в системі подвійного запису господарських операцій у такій послідовності:

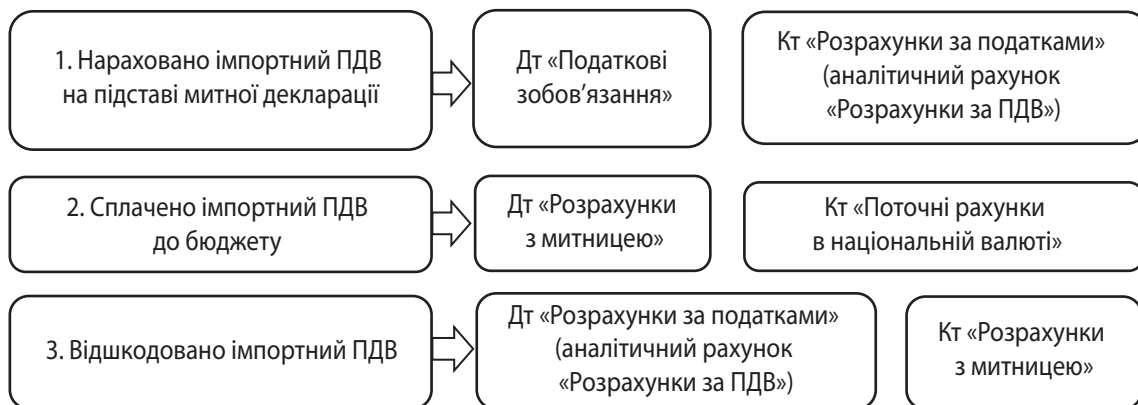
- 1) Визнання та нарахування податкового зобов'язання з ПДВ за даними митної декларації.
- 2) Сплата нарахованої суми податку на додану вартість на митницю.
- 3) Відображення суми сплаченого ПДВ на митницю у складі податкового кредиту з ПДВ у декларації з податку на додану вартість відповідного звітного періоду.

Схематично вищенаведені господарські операції наведено на *рис. 2*.

Як бачимо з *рис. 2*, за умови максимального дотримання логіко-структурної схеми відображення податку на додану вартість у системі подвійного запису, за субрахунком «Податкове зобов'язання» буде наявне дебетове сальдо, а отже, недостовірними будуть показники фінансової звітності.

Натомість, за субрахунком «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «За податком на додану вартість») сальдо буде відсутнім, що не відповідатиме даним декларації з податку на додану вартість відповідного періоду та особового рахунку платника податків.

Для того, щоб фінансова звітність була достовірною та забезпечувалася тотожність показників декларації з податку на додану вартість і даних особового рахунку платника податків, доцільним і прийнятним вважаємо відображення податку на додану вартість на імпорту у такій послідовності:



**Рис. 2. Господарські операції щодо імпортного ПДВ методом подвійного запису**

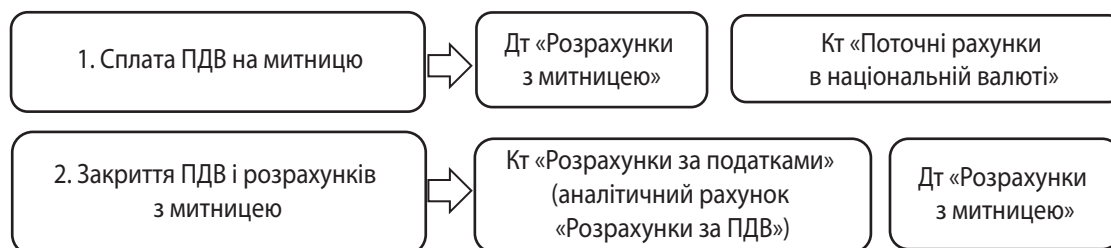
1. Сплата розрахованого, виходячи з митної вартості імпортованих товарів, податку на додану вартість на митницю.
2. Відображення фактичного сплаченого ПДВ на митницю у сумі, зазначеній у митній декларації, за дебетом «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ») з одночасним закриттям розрахунків із митницею.

Схематично вищенаведені господарські операції наведено на *рис. 3*.

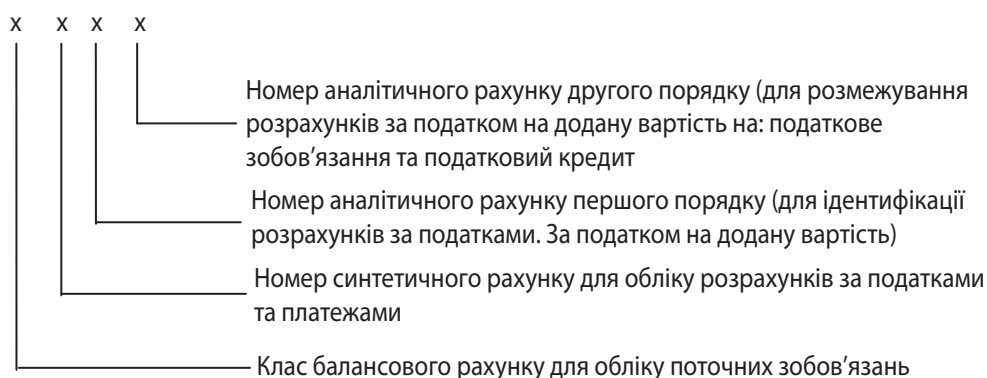
Пропонуємо для суб'єктів господарювання, які здійснюють імпортні операції, формувати на підставі чинних субрахунків, призначених для

обліку розрахунків за податком на додану вартість, окремий аналітичний рахунок третього порядку до рахунку «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ»), виходячи з рекомендованої базової структури аналітичного рахунку, призначеного для обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, наведеної на *рис. 4*.

**Н**а схематичному зображенні структури аналітичного рахунку, призначеного для обліку розрахунків за податком на додану вартість (див. *рис. 4*), перший рівень їх деталізації (номер аналітичного рахунку першого по-



**Рис. 3. Послідовність відображення імпортного податку на додану вартість**



**Рис. 4. Структура базового аналітичного рахунку, призначеного для обліку розрахунків за податком на додану вартість**

рядку) призначений для ідентифікації розрахунків за податками: за податком на додану вартість.

На другому рівні можливе розмежування розрахунків за податком на додану вартість на податкове зобов'язання та податковий кредит.

На третьому рівні деталізації кожен суб'єкт господарювання – платник податку на додану вартість, залежно від наявних господарських операцій та застосовуваних ставок оподаткування, може розмежовувати (із відповідним присвоєнням аналітичних рахунків відповідного рівня):

- ✦ податкове зобов'язання на операції, що оподатковуються за основною ставкою, та ті, що оподатковуються за ставкою 7%;
- ✦ податковий кредит на:
  - а) операції з придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) товарів/послуг і необоротних активів на митній території України за основною ставкою та за ставкою 7%;
  - б) ввезені на митну територію України товари, необоротні активи: за основною ставкою та за ставкою 7%.

Такий підхід забезпечить:

- ✦ порівнянність відображених у системі подвійного запису сум господарських операцій, за результатами яких виникають податкові зобов'язання та податковий кредит, і їх зів'язаність із сумами, наведеними в системі обліку: від первинного документа до звітності;
- ✦ можливість контролю за сумами податкового кредиту з податку на додану вартість за ввезеними (імпортованими) на митну територію України товарами.

## ВИСНОВКИ

За результатами дослідження сформульовано узагальнене визначення терміна «імпорتنі операції з товарами», під яким слід розуміти сукупність взаємопов'язаних дій, що здійснює суб'єкт однієї країни шляхом купівлі (придбання) товарно-матеріальних цінностей у резидента іншої країни з обов'язковим або необов'язковим перетином митного кордону для подальшого використання (споживання) таких активів або їх реалізації. Імпорتنі операції з товарами є складовим елементом імпоротної діяльності.

Щодо організації обліку неосновних витрат, пов'язаних з митницею, підприємствам, котрі здійснюють імпорتنі операції з товарами, запропоновано сформувати додаток до регламенту про облікову політику, у якому:

- ✦ конкретизувати перелік витрат, які передбачено включати до статті «Інші витрати», що входять до складу первісної вартості товарів згідно з ПСБО 9 «Запаси», в частині інших неосновних витрат, пов'язаних із митницею;
- ✦ сформувати аналітичний перелік витрат пов'язаних із митним оформленням товарів під час їх ввезення на митну територію України, які підприємство відображає у складі витрат періоду.

Чітке розмежування неосновних витрат, пов'язаних із митним оформленням товарів під час їх імпорту, на ті, що включаються до первісної вартості товарів, і ті, які відносяться до витрат періоду, сприятиме методологічно коректному визначенню бази оподаткування податком на прибуток підприємства.

**З** метою забезпечення достовірності фінансової звітності та відповідності показників декларації з податку на додану вартість і даних особового рахунку платника податків запропоновано відображати податковий кредит на ввезені на митну територію України товари в такій послідовності:

1. Сплата податку на додану вартість, розрахованого, виходячи з митної вартості імпортованих товарів, на митницю.
2. Відображення фактичного сплаченого ПДВ на митницю в сумі, зазначеній у митній декларації, за дебетом «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ») з одночасним закриттям розрахунків із митницею.

Водночас, для забезпечення контролю за сумами податкового кредиту з ПДВ за імпортованими товарно-матеріальними цінностями, рекомендовано підприємствам, які здійснюють імпорتنі операції, формувати на підставі чинних субрахунків, призначених для обліку розрахунків за податком на додану вартість, окремий аналітичний рахунок третього порядку до рахунку «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Розрахунки за ПДВ»).

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є:

- ✦ розробка моделі взаємозв'язку бухгалтерського та податкового обліку, яка би базувалася на принципах бухгалтерського обліку та забезпечувала при цьому необхідні податкові розрахунки;



- ✦ розвиток методик розрахунку податкових зобов'язань через удосконалення їх документального забезпечення;
- ✦ удосконалення методики мінімізації впливу курсових різниць на результати діяльності під час провадження імпорتنних операцій. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. Облік експортно-імпорتنних операцій. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 48–56.
2. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15–27. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/13\\_2018/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/13_2018/4.pdf)
3. Пухальський В. В. Сучасний стан оподаткування ПДВ операцій у сфері ЗЕД та напрямки його удосконалення. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. № 4. Т. 2. С. 98–103. URL: <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/4518/1/пухальський.pdf>
4. Рета М. В. Облікове забезпечення операцій в іноземній валюті: окремі аспекти. *Молодий вчений*. 2017. № 2. С. 312–318. URL: <http://molodyvchenu.in.ua/files/journal/2017/2/74.pdf>
5. Смірнова І. В., Смірнова Н. В. Методичні підходи до формування облікової політики імпорتنних операцій. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2017. Вип. 31. С. 197–208. URL: <http://dSPACE.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/6904/1/23.pdf>
6. Колесніченко А. С. Організаційно-інституціональні аспекти обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.2.65
7. Господарський кодекс України від 16.03.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
8. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
9. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
11. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» від 02.01.2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>
12. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
13. Мельник О. Г., Нагірна М. Я. Імпортна діяльність підприємств як об'єкт етіологічної діагностики. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2013. № 778 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 173–179. URL: <http://ena.lp.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/ntb/34015/26-173-179.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
14. Шепель Н. Г., Нестеренко С. В. Чинники впливу на зовнішньоекономічну діяльність промислових підприємств України. *Економіка та суспільство*. 2019. Вип. 20. С. 424–432.
15. Піралова О. Ю., Онищенко В. П. Актуальні питання обліку імпорتنних операцій // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Чернівці, 11 грудня 2015 р.). Чернівці : ЧНТУ, 2015. С. 121–123.
16. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / за заг. ред. С. О. Кузнецова. Харків : Видавництво Іванченко І. С., 2019. 226 с.
17. Тюріна Н. М., Карвацка Н. С. Основи зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2012. 408 с.
18. Зінь Е. А., Дука Н. С. Основи зовнішньоекономічної діяльності : підручник. Київ : Кондор, 2009. 432 с.
19. Зовнішньоекономічні операції і контракти : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і допов. / Козик В. В., Панкова Л. А., Григор'єв О. Ю. та ін. Львів : Магнолія 2006, 2014. 512 с.
20. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., доп. і перероб. Львів : Вид-во «Львівської Політехніки», 2011. 844 с.
21. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами» від 22.05.2020 р. № 581. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0916-12#Text>
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 966-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

#### REFERENCES

Hordoplov, V. Yu. "Methodolohichni polozhennia bukhalterskoho obliku eksportno-importnykh operatsii pidpriemstv" [Methodological Provisions of Accounting Exchange of Export-Import Operations of

- Enterprises]. Ahrosvit. 2018. [http://www.agrosvit.info/pdf/13\\_2018/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/13_2018/4.pdf)
- Koliesnichenko, A. S. "Orhanizatsiino-instytutsionalni aspekty obliku zovnishnyoekonomichnoi diialnosti subiektiv hospodariuvannia" [Organizational and Institutional Issues in Accounting of Foreign Economic Activity of Business Entities]. *Efektyvna ekonomika*, no. 2 (2020).  
DOI: 10.32702/2307-2105-2020.2.65
- Kozyk, V. V. et al. *Zovnishnyoekonomichni operatsii i kontrakty* [Foreign Economic Transactions and Contracts]. Lviv: Mahnoliia 2006, 2014.
- [Legal Act of Ukraine] (1991). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2018). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2019). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2020). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0916-12#Text>
- Melnyk, O. H., and Nahirna, M. Ya. "Importna diialnist pidpriemstv yak obiekt etiologichnoi diahnozyky" [Import Activity as an Object of Etiological Diagnostic]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*. 2013. <http://ena.lp.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/ntb/34015/26-173-179.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Oblik zovnishnyoekonomichnoi diialnosti* [Accounting for Foreign Economic Activity]. Kharkiv: Vydavnytstvo Ivanchenko I. S., 2019.
- Oliadnichuk, N. V., and Pidlubna, O. D. "Oblik eksportno-importnykh operatsii" [Accounting of Export-Import Operations]. *Oblik i finansy*, no. 1 (2017): 48-56.
- Piralova, O. Yu., and Onyshchenko, V. P. "Aktualni pytan- nia obliku importnykh operatsii" [Current Issues of Accounting for Import Transactions]. *Bukhhalter- skyi oblik, opodatkuvannia, analiz i audyt: suchasnyi stan, problemy ta perspektyvy rozvytku*. Chernihiv: ChNTU, 2015. 121-123.
- Pukhalskyi, V. V. "Suchasnyi stan opodatkuvannia PDV operatsii u sferi ZED ta napriamky yoho udosko- nalennia" [Current Status of Value-Added Taxa- tion Transactions in Foreign Trade and Directions of its Improvement]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*. 2015. <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/4518/1/пухальський.pdf>
- Reta, M. V. "Oblikove zabezpechennia operatsii v inozem- nii valiuti: okremi aspekty" [Accounting Software in Foreign Currency Operations: Some Aspects]. *Molodyi vchenyi*. 2017. <http://molodyvchenyi.in.ua/files/journal/2017/2/74.pdf>
- Shepel, N. H., and Nesterenko, S. V. "Chynnyky vplyvu na zovnishnyoekonomichnu diialnist promyslovykh pidpriemstv Ukrainy" [Factors Influencing the Foreign Economic Activity of Industrial Enterprises of Ukraine]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 20 (2019): 424-432.
- Smirnova, I. V., and Smirnova, N. V. "Metodychni pidk- hody do formuvannia oblikovoi polityky import- nykh operatsii" [Methodical Approaches to the Forming of Accounting Policy of the Imported Operations]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Seriiia «Eko- nomichni nauky»*. 2017. <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/6904/1/23.pdf>
- Tiurina, N. M., and Karvatska, N. S. *Osnovy zovnishn- yoekonomichnoi diialnosti* [Fundamentals of For- eign Economic Activity]. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2012.
- Zahorodnii, A. H., and Vozniuk, H. L. *Finansovo-ekonomi- chnyi slovnyk* [Financial and Economic Dictionary]. Lviv: Vyd-vo «Lvivskoi Politekhniky», 2011.
- Zin, E. A., and Duka, N. S. *Osnovy zovnishnyoekonomi- chnoi diialnosti* [Fundamentals of Foreign Economic Activity]. Kyiv: Kondor, 2009.