

Протягом останніх 10 років відбулося значне покращення стандартів обліку, що використовуються банками України, з їх наближенням до міжнародного рівня, встановленого у рамках міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Зрозуміло, що створення чіткої системи фінансового обліку на базі міжнародних стандартів, є необхідним попереднім кроком для розвитку управлінського обліку, хоча цей розвиток поки що відбувається досить повільно. Насправді, розвиток систем управлінської інформації у багатьох банках перебуває на зародковій стадії. Складність банківських операцій (і швидке зростання валюти балансу багатьох банків) визначають розвиток систем управлінської інформації нагальним питанням, яке потребує невідкладного розв'язання.

Література

1. Катерник А. В. Выбор сбалансированной системы показателей для экспресс-диагностики системы управления компанией / Управленческий учет и финансы. — 2007. — № 2 (10) — С. 118—135.
2. Клочков И. А. Управленческий учет в коммерческом банке / И. А. Клочков, А. Г. Перехов, Ю. Н. Юденков; ред. С. М. Шапигузов. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. — 192 с.
3. Кіндрацька Л. М. Роздуми практика над проблемами теорії бухгалтерського обліку // Фінанси, облік і аудит. — 2006. Спец. вип. — С. 196—202.
4. Шеремет А. Д. Управленческий учет / под ред. А. Д. Шеремета. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2001. — 510 с.
5. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: Управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; глав. ред. Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 415 с.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2008

УДК 657.446

Н. П. Букресва, аспірант,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ПОНЯТТЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ПРИ ОБЧИСЛЕННІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЇЇ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Обґрунтовано доцільність своєчасних та актуальних змін у методиці бухгалтерського обліку при кардинальних змінах Митного кодексу та законодавства зокрема й динамічному розвитку економіки в цілому. Проведено аналіз стандартів бухгалтерського обліку та запропоно-

вано моделі відображення фінансово-господарських операцій по імпорту із врахуванням відповідних змін у законодавстві що регламентує зовнішньоекономічну діяльність.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: операції ЗЕД, бухгалтерський облік, імпорт, митна вартість, договірна (контрактна) вартість, ввізне мито, позабалансовий облік, податок на додану вартість.

Посилення динаміки розвитку ринкової економіки, швидкі темпи зростання інвестицій в економіку України та розвиток міжнародних фінансово-господарських відносин останнім часом призводять до кардинальних змін у законодавстві, яке регламентує зовнішньоекономічну діяльність, встановлення нових правил проведення таких операцій та введення додаткових форм звітності до митних і податкових органів, що безпосередньо впливає на організацію роботи підприємства. В таких умовах інтеграція та гармонізація системи обліку на міжнародному рівні стає обов'язковим для обліку операцій, що здійснюються у сфері зовнішньоекономічної діяльності (далі — ЗЕД) України. На сьогоднішній день методологія такого обліку регулюється сукупністю нормативно-правової документації з боку Верховної Ради, Кабінету Міністрів України, Державної Податкової Служби України, Міністерства Фінансів України.

З метою забезпечення достовірною інформацією контролюючих органів та використання актуальних, правильно оброблених даних у планово-економічній діяльності, підприємства вимушені вдаватись до створення різноманітних додаткових посад і відділів, з наданням їм нових додаткових повноважень щодо контролю відповідності проведених операцій законодавчим нормам, здачі додаткової звітності та накопичення специфічної інформації, яка не акумулювалась до певного часу за відсутністю потреби та відповідних вимог.

У таких умовах питання адаптації теорії та методології бухгалтерського обліку до нововведень, що створюються фіскальними органами стає вкрай гострим і необхідним, вимагає додаткового аналізу та вивчення, змушує розробляти нові підходи та принципово оцінювати роль та мету таких змін. Такі заходи необхідні для полегшення існування підприємництва в умовах постійної боротьби на ринку конкуренції та потреби мінімізації затраченого часу на аналітику минулих подій, для заощадження ресурсів для розробки стратегії, планування та оцінки ризиків розвитку тих чи інших напрямків діяльності. Разом з тим якісно змінений та сучасний бухгалтерський облік міг би надати можливість опе-

рувати достовірною інформацією, виключити випадки некоректного або несвоєчасного інформування, уникнення непорозумінь при невідповідному до бази розмірі нарахованого податку на додану вартість.

З огляду на новини у митному законодавстві, останнім часом з'явилось безліч статей та публікацій з коментарями до нових правил визначення митної вартості товарів. Цим питанням займались: І. Гринів, який детально розповів у свої статті [1, с. 26] про можливі шахрайства декларантів та заходи митних служб щодо виявлення цих механізмів. Коментар С. Терещенка [2, с. 2] щодо сукупності документів, необхідних для митного контролю та митного оформлення (майже 200 документів), дуже влучно висвітлює проблему відсутності необхідної інформації щодо конкретних відомостей, які мають бути у відповідних документах. Надзвичайно цікаво було описано приклад О. Рижиковою щодо контролю цільового використання розмитненого під пільговий тариф товару [3, с. 12]. Цій проблемі присвячено дослідження Н. Алпатової, А. Кредісова, Ю. Кузьмінського, І. Назарбаєвої, О. Небильцової, І. Павлюк, І. Скаковської, Г. Хілінського, З. Черняка, А. Чубаря та ін. Вказаними авторами досліджуються досить непрості проблеми бухгалтерського та податкового обліку ЗЕД суб'єктів господарювання, впливу нормативного середовища на ступінь достовірності і актуальності бухгалтерського обліку в умовах одночасного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки податкового кодексу країни. На жаль, поза увагою фахівців залишилась проблема щодо визначення розбіжностей оновлених цілей та новостворених вимог митного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. Зазначені науковці з різним ступенем глибини вивчають лише окремі стандарти бухгалтерського обліку та описують типові проведення щодо імпорто-експортних операцій, але до низки нової законодавчо-нормативної документації зі змінами у зовнішньоекономічних операціях тотожне відображення таких фінансово-господарських подій досі відсутнє. Наприклад, поняття митної вартості (внаслідок її визначення одним із методів за Митним кодексом, на яку нараховують митні платежі, акциз та податок на додану вартість) взагалі не знаходить відображення у бухгалтерському обліку, а точніше, згідно із П(С)БО України 9 «Запаси», описано формування скоріше фактурної вартості товарів, що далеко не завжди є їх митною.

При написанні цієї роботи бралось у розрахунок те, що безперервні зміни в законодавстві примушують опрацьовувати низку

нормативних документів з коментарями та поясненнями. Дуже часто такі зміни, нові критерії оцінки вартості, або нестандартні співвідношення бази до нарахованого податку на додану вартість не знаходять аналогу і просто не описані у методології бухгалтерського обліку і, як наслідок, вимушено опускаються при відображенні такої фінансово-господарської операції у бухгалтерському обліку. Тому автор цієї статті має на меті викласти своє бачення щодо відображення митної вартості у бухгалтерському обліку, визначеної для обчислення мита та податку на додану вартість, проаналізувати поняття митної вартості у бухгалтерському обліку при імпорті товарів (послуг); виділити найважливіші принципи розмитнення товарів, та проаналізувати стандарти бухгалтерського обліку, що регламентують облік імпортованих операцій у частині закупівлі товарів; змодельовати відповідно до законодавчих нововведень приклад обліку імпортованих товарів та обов'язкових платежів з урахуванням митної та договірної (контрактної) вартості. Такий облік дозволить самостійно контролювати цикл обігу розмитненого товару та відобразити його подвійну вартість: митну та договірну (контрактну) за допомогою проведення у балансовому та позабалансовому обліку для можливості пояснення податковим органам причину включення більшого розміру до відшкодування податку на додану вартість ніж двадцятивідсоткового відносно до бази.

Так, у статті Інни Данилюк [4, с. 72] описана проблематика визначення вартості товару при розмитненні під час імпорту на територію України та особливості обкладання такої вартості митом та податком на додану вартість. Актуальність статті визначають суперечності, що викликані різними трактуваннями поняття «звичайна ціна» та «митна вартість» і, як наслідок, невідповідна договірній (контрактній) вартості нарахована і сплачена сума податку на додану вартість. У прикладі, що був розглянутий у цій статті, ситуація ускладнена тим, що нараховане і сплачене ПДВ при ввозі товару була здійснено з урахуванням митної вартості, що була встановлена значно вищою, а не договірній (контрактній), тоді як при подальшому продажу такого товару на митній території України зобов'язання по ПДВ виявились знову ж таки меншими, ніж податок на додану вартість, сплачений при ввезенні на Україну. Завдяки цій статті проведено дві порівняльні паралелі відносно двох термінів «митна вартість» та «договірна (контрактна) вартість» і проаналізовано фінансові наслідки при використанні першого чи другого значенні вартості при нарахуванні податку на додану вартість та розміру мита.

Але до сих пір не вивчалась проблематика відсутності методології обліку таких різних за значенням і трактуванням визначень вартості у бухгалтерському обліку при імпортних операціях.

Навіть при умовному відображенні митної вартості у бухгалтерському обліку, необхідно зазначити, таке проведення викликає низку суперечностей. Але й опускати таке значення неможливо, адже і ту, і іншу (визначену різними методами) вартість товару доводиться так чи інакше використовувати в управлінському та податковому обліку, застосовувати у якості пояснення до численних звітів.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає: імпорт (імпорт товарів) — це купівля (в тому числі з оплатою у не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення їх на територію України [5, с. 377].

Собівартість (первісна вартість) придбаних товарів [6, с. 336] формується виходячи з вимог п. 9 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 і складається з:

- вартості товарів, яка сплачується постачальнику;
- ввізного мита;
- суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству (акцизний збір);
- суми транспортно-заготівельних витрат;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, придатного для використання.

Згідно з Переліком документів, необхідних для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України документами, обов'язковими для подання є ціла низка документів, що складається з 25 пунктів. Відсутність будь-якого документу з цього переліку може вплинути на нарахування мита за адвалерними ставками, тобто у відсотках до митної вартості товару, або взагалі розмитнення може не відбутись. Нарухування ввізного мита обчислюється за такою формулою:

$$C_m = (B \times M) : 100, \quad (1)$$

де C_m — сума ввізного (вивізного) мита, B — митна вартість товару (у грн), M — ставка ввізного (вивізного) мита, установлена у відсотках до митної вартості товару.

Найважливіший момент — правильне визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД. Як говорилося вище, висновок щодо приналежності товару до тієї чи іншої групи та щодо присвоєння кодів видають регіональні Торгово-промислові палати. За погодженням митного органу, згідно із висновком торгово-промислової палати про присвоєння коду УКТ ЗЕД, визначається митна вартість товару, з огляду на наявну інформацію про вартість аналогічних товарів у базі регіональної митниці. На її розмір впливає наявність сертифіката походження та інші документи, що подаються до митного органу під час розмитнення імпортованих товарів.

Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) визначає, що об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції ввезення (пересилання) товарів на митну територію України. Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів за ставкою 20 %. Ця вартість не повинна бути меншою за митну вартість, зазначену у ввізній митній декларації з урахуванням:

— витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину до митного кордону України;

— сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів;

— акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються у ціну товарів (робіт, послуг).

Сума податку розраховується:

$$(MB+M+A) \times P, \quad (2)$$

де MB — митна вартість товару,

M — сума нарахованого мита;

A — сума нарахованого акцизного збору;

P — ставка податку.

Згідно з Порядком [7, с. 21] сплата мита і податку на додану вартість повинні обов'язково пройти ще до завершення оформлення ВМД, тимчасової чи неповної декларації (далі ТД, НД) за ставками, які діють на дату подання ВМД до митного оформлення. Відомо, що митниця за пп. 2.1.1 Закону № 2181 контролює сплату акцизного збору, податку на додану вартість, ввізного (вивізного) мита та інших податків і зборів при імпорту товарів.

Об'єктом оподаткування ПДВ є ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту і базою оподаткування є договірна (контрактна вартість) таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних, ... акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю [8, с. 76—83].

Оприбуткування імпортного товару на склад регламентується також П(С)БОУ 9 «Запаси».

Стандартні бухгалтерські проведення з обліку імпорту товарів мають такий вигляд.

1) Оприбутковано товари, отримані від нерезидента:

Дт 281 «Товари на складі»

Кт 632 «Розрахунки з іноземними покупцями»

2) Сплачено митні збори і мито:

Дт 642 «Розрахунки по інших обов'язкових платежах»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

3) Митні збори і мито віднесено до первісної вартості товару.

Дт 281 «Товари на складі»

Кт 642 «Розрахунки по інших обов'язкових платежах»

4) Сплачено ПДВ на імпорт.

Дт 643 «Податкові зобов'язання»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

5) Нарахований податковий кредит, згідно оплати ПДВ до регіональної митниці.

Дт 641 «Розрахунки за податками»

Кт 643 «Податкові зобов'язання»

З вищевикладеного витікає, що проведення несуть інформацію тільки щодо фактично понесених затрат та грошових зобов'язань перед постачальником нерезидентом, митницею. Тобто у проведенні потрапляють дані про розмір договірної (контрактної) вартості, а митна залишається поза увагою, не зважаючи на те, що вона і є невід'ємною складовою при розрахунку розміру ввізного мита та податку на додану вартість.

Розглянемо приклад, коли договірна (контрактна) вартість ввезеного товару складає 10 000 гривень, а митна вартість складає 14 000 гривень, визначена з огляду актуальних цін одnorід-

них товарів по регіону. Відповідно до коду УКТ ЗУД визначено і нараховано 5 відсотків — розмір ввізного мита та 20 відсотків — податку на додану вартість. У табл. 1 відображені типові проведення у графі «Балансовий облік» та умовні проведення, які автор статті пропонує проводити паралельно у таблиці зазначеній як «Позабалансовий облік» у однойменній графі.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про умовну наявність і рух активів. Бухгалтерський облік цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і рух активів. Бухгалтерський облік цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції. Для такого роду операцій з умовного обліку митної вартості автор пропонує створити додатковий рахунок 063 «Митна вартість імпортованих товарів». Такі проведення у позабалансовому обліку пропонується накопичувати протягом року на рахунку 063 «Митна вартість імпортованих товарів» у розрізі найменувань товарів.

Таблиця 1

№ з/п	Зміст операції	Балансовий облік		Сума, грн	Позабалансовий облік		Сума, грн
		Дт	Кт		Дт	Кт	
1	Оприбутковано товари, отримані від нерезидента	281	632	10 000	063		14 000
2	Сплачено митні збори і мито	6426	311	700			
3	Митні збори і мито віднесено до первісної вартості товару	281	6426	700			
4	Сплачено ПДВ на імпорт	643	311	2 800			
5	Нарахований податковий кредит, згідно оплати ПДВ до регіональної митниці	641	643	2 800			

Відомості з даними про умовне оприбуткування товарів згідно із визначеною митною вартістю пропонується сумувати по кварталам. В кінці календарного року необхідно буде проводити списання з рахунку 063 «Митна вартість імпортованих товарів», у зв'язку із закінченням звітного податкового періоду.

Висновки (підсумок). З огляду на вищевикладене стає зрозуміло — наведений приклад проведення у позабалансовому обліку дозволяє аналізувати дані щодо бази нарахованого розміру податку на додану вартість та ввізного мита, а також дає можливість аналізувати розмір актуальних цін у регіоні протягом календарного року. Зазначені теоретико-методологічні та методичні засади досліджень дають можливість комплексно проаналізувати невідповідність бухгалтерського обліку та новостворених законодавчих норм навколо операцій по імпорту товарів (послуг). Визначення цієї проблеми дає можливість у подальших дослідженнях встановити механізм щодо її усунення та визначити додаткові інструменти у обліку вартості імпортованих товарів.

Література

1. Митна вартість товарів: що день прийдешній нам готує (І. Гринів) «Все про бухгалтерський облік», 2006. — № 46(1200). — С. 26.
2. Кабмін визначив документи для митного контролю товарів. Справа за ДМСУ (Замість коментарю до постанови КМУ від 01.02.06 р. № 80) (С. Терещенко), «Все про бухгалтерський облік», 2006. — № 32(1186). — С. 2.
3. Головне не форма ВМД, а її зміст: порядок дій митниці при непогашенні податкових зобов'язань (О. Рижикова) «Все про бухгалтерський облік», 2006. — № 64(1218). — С. 12.
4. Нова «западня» оподаткування імпортованого товару / Л. Данилюк / Бухгалтерія. — 2007. — № 35. — С. 72—73
5. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 р. № 959-ХІІ // Відомості Верховної ради. — 1991. — № 29. — С. 377.
6. Облік міжнародних операцій: Підручник / Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцова; За заг. ред. проф. Ю. А. Кузьмінського. — К.: КНЕУ, 2006 — 336 с.
7. Порядок справляння митними органами ввізного (вивізного) та особливих видів мита під час митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, затверджений наказом Державної митної служби України від 23.01.2006 № 30. Бухгалтерія. — 2006. — № 9. — С. 21
8. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР БУХГАЛТЕРІЯ № 30—31 (757—758) 30 липня 2007 — С. 76—114.

Стаття надійшла до редакції 06.10.2008