

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ
ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ»**

Студентки 2 курсу, 2 групи,
спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
спеціалізації
"Облік і оподаткування в
міжнародному бізнесі"

Науковий керівник
кандидат економічних наук

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

*підпис
студента*

Непокупна
Анастасія
Олександрівна

*підпис
керівника*

Головіна Дар'я
Вікторівна

*підпис
керівника*

Бенько
Микола Миколайович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	6
1.1. Економічна сутність та класифікація імпорتنих операцій.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування імпорту послуг.....	14
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	26
2.1. Передумови організація обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ».....	26
2.2. Фінансовий облік імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ».....	34
2.3. Оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ».....	39
Висновки до розділу 2.....	44
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ТОВ «КС-ТОРГ».....	46
3.1. Напрями та заходи удосконалення обліку імпорту послуг на ТОВ «КС- ТОРГ».....	46
3.2. Удосконалення обліку операцій із імпорту послуг в системі управління на ТОВ «КС-ТОРГ».....	49
Висновки до розділу 3.....	54
ВИСНОВКИ.....	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	58
ДОДАТКИ.....	65

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку та оподаткування

Ступінь вищої освіти «магістр»

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри

О.В.Фоміна

«___» _____ 2020 р.

**Завдання
на випускну кваліфікаційну роботу студентіві**

Непокупній Анастасії Олександрівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік і оподаткування операцій із імпорту послуг на підприємстві»

Затверджена наказом ректора від «18» грудня 2019 р. № 4355

2. Строк здачі студентом закінченого роботи «01» грудня 2020 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Метою роботи є поглиблення теоретико-методичних засад обліку та оподаткування імпорту послуг на підприємстві та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення

Об'єктом дослідження є процес обліку та оподаткування операцій із імпорту послуг на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку та оподаткування операцій із імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ».

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.3. Економічна сутність та класифікація імпорتنих операцій

1.4. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування імпорту послуг

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Передумови організація обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

2.2. Фінансовий облік імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

2.3. Оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ТОВ «КС-ТОРГ»

3.1. Напрями та заходи удосконалення обліку імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

3.2. Удосконалення обліку операцій із імпорту послуг в системі управління на ТОВ «КС-ТОРГ»

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1.	Вибір теми ВКР	15.11.2019	15.11.2019
2.	Узгодження плану та оформлення завдання	18.12.2019 (заоч.)	18.12.2019
3.	Подання статті на кафедру	25.06.2020	25.06.2020
4.	Вступ. Розділ 1	25.06.2020	25.06.2020
5.	Розділ 2	14.09.2020	14.09.2020
6.	Розділ 3. Висновки	19.10.2020	19.10.2020
7.	Попередній захист	25.11.2020	25.11.2020
8.	Подання завершеної (переплетеної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

7. Дата видачі завдання «___» _____ 2019 р.
8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Д.В.Головіна
9. Гарант освітньої програми _____ М.М.Бенько.
10. Завдання прийняв до виконання студент _____ А.О. Непокупна
11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Д.В.Головіна

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки Непокупної А.О. може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ М.М.Бенько

Завідувач кафедри
обліку та оподаткування _____

О.В. Фоміна

«___» грудня 2020 р.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що на сьогоднішній день одним із пріоритетних напрямків розвитку економіки України є розширення зовнішньоекономічних відносин та підвищення експортно-імпортних операцій. Про це свідчить загальнодержавна політика (спрямована на євроінтеграцію), а також статистичні данні. Так, за даними Державної митної служби України загальний товарообіг становив у липні 2020 року 38, 25 млрд.дол., в тому числі 19,56 млрд. дол. імпортних операцій, що мають загальну тенденцію до збільшення [14]. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності сприяє підвищенню рівня економіки країни в цілому, тому зростає особлива потреба у побудові ефективної системи обліку та створення відповідного якісного обліково-аналітичного забезпечення. В той же час система бухгалтерського обліку України не стоїть на місці, про що свідчить впровадження для значної кількості підприємств міжнародних стандартів обліку як обов'язкових. Крім того, мають місце суперечності та неузгодженості у нормативних документах щодо здійснення обліку та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Тому актуальним є дослідження проблем та надання пропозицій щодо їх удосконалення в частині обліку та оподаткування імпорту послуг.

Дослідженням питань теорії та методології обліку зовнішньоекономічної діяльності та імпортних операцій, адаптації методики бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності, займалися такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, В.М.Костюченко, Ю.А. Кузьмінський, В.М.Пархоменко, В.В.Сопко, Г.М.Сторожук, В.Г. Швець тощо. Віддаючи належне науковим напрацюванням, слід відмітити, що проблеми методики обліку імпортних операцій за різними видами договорів та її удосконалення недостатньо досліджені. Особливо не розкритими залишаються питання щодо створення

обліково-аналітичного забезпечення управління імпорними послугами, що підтверджує потребу у подільших наукових дослідження в цій сфері.

Метою дослідження є поглиблення теоретико-методичних засад обліку та оподаткування імпорту послуг на підприємстві та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети, потребують вирішення наступні завдання:

- розглянути економічну сутність та класифікацію імпортних операцій;
- провести критичний аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури щодо імпорту послуг;
- розкрити передумови організації обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»;
- дослідити стан фінансового обліку імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»;
- узагальнити підходи щодо оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»;
- розкрити напрями та заходи щодо удосконалення імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»;
- удосконалити облік імпорту послуг в системі управління ТОВ «КС-ТОРГ».

Об'єктом дослідження є процес обліку та оподаткування операцій із імпорту послуг на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку та оподаткування операцій із імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ».

Методи дослідження. Методологічною основою випускної роботи є сукупність методів і прийомів, які використовувалися в процесі дослідження, а саме методи: теоретичного узагальнення – для розкриття сутності і змісту імпортних операцій та для визначення загальних положень та тенденцій розвитку обліку та оподаткування імпорту послуг; порівняння – для

розмежування понять та критичного аналізу різних поглядів науковців на досліджувані проблеми, а також для зіставлення відповідних положень національних П(С)БО та МСФЗ; синтезу – у формуванні підходів щодо обліку імпорتنих операцій в системі управління господарюючих суб'єктів; індукції – для формування конкретного судження про стан обліку та оподаткування імпорту послуг при дослідженні теоретичних та методологічних положень; дедукції – при дослідженні загальних правил і принципів відображення імпорتنих операцій у системі обліку та оподаткування.

Інформаційною базою наукового дослідження послужили законодавчі акти України; нормативна документація та галузеві інструкції, що регламентують організацію обліку та оподаткування імпорتنих операцій; міжнародні стандарти фінансової звітності; наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів; матеріали науково-практичних конференцій; матеріали органів державної статистики; облікові дані базового підприємства - первинна документація, реєстри обліку та звітність ТОВ «КС-ТОРГ».

Основною науковою гіпотезою є припущення, що удосконаленням системи організаційних та методичних аспектів обліку та оподаткування імпорту послуг на підприємстві дозволить отримати інформацію, яка забезпечить більш повну базу для прийняття управлінських рішень.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні конкретних пропозицій щодо удосконалення існуючої системи обліку та оподаткування імпорту послуг в системі управління ТОВ «КС-ТОРГ».

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення дослідження висвітлено у статті «Сутність імпорتنих операцій як об'єкта обліку», опублікованій в збірнику статей магістрів КНТЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність та класифікація імпортних операцій

На сьогоднішній день діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання із зарубіжними контрагентами підтверджує збільшення обсягів зовнішньоекономічних операцій, особливо імпорту товарів, робіт та послуг. Наслідком взаємодії з зовнішніми партнерами зростають обсяги операцій, які здійснюються в іноземній валюті. Але нестабільна ситуація на валютному ринку, спричиняє коливання валютних курсів, вимагає удосконалення системи управління та контролю за здійсненням таких операцій. Крім того, у нормативно-правовому полі мають місце певні суперечності та неточності у різних документах щодо розуміння сутності, обліку та оподаткування імпортних операцій, що потребує детальних досліджень у даній сфері.

В процесі господарської діяльності підприємств України різних галузей економіки досить часто виникає потреба в товарах імпортного виробництва, а також в отриманні робіт та послуг іноземних спеціалістів. Основною умовою успішного здійснення імпортних операцій є дослідження зовнішньоекономічної політики держави партнера та її впливу на кінцевий економічний ефект, а також вибір надійного іноземного контрагента. Відповідно до ст.1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», зовнішньоекономічна діяльність - це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [38]. Згідно з ст. 6 цього Закону суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право укладати будь-які види

зовнішньоекономічних договорів (контрактів), крім тих, які прямо та у виключній формі заборонені законами України [38].

Найпоширенішим тлумаченням імпорту є наступне - це купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів (робіт, послуг) з ввезенням або без ввезення їх на територію України. Сучасна тенденція імпорتنих операцій є неоднозначною, оскільки в короткостроковому періоді вона зростає, проте в довгостроковій динаміці зменшується (додаток А).

Загальна ситуація щодо імпорту товарів істотно знизилася за останні роки і склав у 2019 році 39,2 млрд. доларів США порівняно з 85,5 млрд. доларів США у 2008 році. Це зниження було обумовлене низкою причин, серед яких слабка виробнича активність, падіння реальних доходів населення і скорочення внутрішнього попиту, девальвація гривні та введення тимчасового додаткового імпортного збору. Імпорт у структурі торгівлі в Україні представлений переважно споживчими товарами, що складають більше однієї його третини. Структура імпорту визначається високою залежністю від енергоресурсів. Серед інших статей імпорту основними є машини, обладнання та механізми (29,1%), продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості (21,6%), продукція АПК та харчової промисловості (9,9%). В структурі імпорту товарів поступово збільшується частка країн ЄС, обсяг імпорту з яких склав у 2019 році 43,7% загального обсягу імпорту України [14].

Для розвитку імпоротної діяльності необхідне чітке розуміння її сутності, яке постійно еволюціонувало під впливом мінливих економічних процесів. Основна ідея здійснення імпорتنих операцій полягає в міжнародному обміні товарами (роботами, послугами) в матеріально-речовій та нематеріальній формах. Тлумачення сутності імпорتنих операцій в значній мірі залежить від періоду дослідження. Аналіз економічної

літератури показав наявність різнотлумачень сутності імпорتنих операцій як у науковому так і у нормативному просторі, що свідчить про необхідність формування єдності поглядів для побудови ефективної системи їх обліку.

Так, встановлено, що в широкому розуміння представниками різних економічних шкіл «імпорт» розглядається як ввезення товарів (послуг) з іншої країни. В своїх дослідженнях Адам Сміт висловлював ідеї щодо свободи торгівлі при відсутності високих експортних і імпорتنих мит, а також немонетарних обмежень на торгівлю (квот на імпорт певних товарів і субсидій для місцевих виробників певних товарів). Цікавим є погляд Джона Локка на кількісну теорію грошей з урахуванням рівня цін на світових ринках і грошових потоків. Він довів, що будь-яка кількість грошей здатна обслуговувати торгівлю будь-якого об'єму, і відповідно, абсолютна кількість грошей в будь-якій окремо взятій країні не пов'язана з її успіхом на світовій арені та внутрішнім благоустроєм. В той же час, він підкреслював, що країни, що займаються міжнародною торгівлею потребують підтримки певного співвідношення між кількістю грошей та об'ємом торгівлі, аби не опинитись в не вигідному положенні по відношенню до своїх торгових партнерів та уникнути депресії в еміграції кваліфікованої робочої сили. Тобто він довів, що зміна грошової пропозиції впливає на випуск, що змушувало його відкидати ставки на механізм цін і грошових потоків як способів підтримання торгового балансу. Представник школи класичної політичної економії Давид Рікардо, згадував у свої працях, що взаємовигідна торгівля можлива навіть за умов, коли різні країни мають відносні переваги щодо виготовлення тих чи тих товарів. Відносні переваги означають, що країни мають абсолютні переваги щодо якогось одного фактору виробництва [16].

На сьогоднішній день на практиці найчастіше використовуються тлумачення, що наведені в законодавчо-нормативних документах, а також ті, що формуються в науковому просторі. Проведені дослідження показали, що в нормативних документах відсутнє тлумачення «імпорتنі операції», проте

його дуже часто ототожнюють з поняттям імпорту. Аналогічно різні підходи до трактування сутності представлені і в наукових колах, тому нами узагальнено найтипівіші із них у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Основні підходи до тлумачення терміну «імпорт»

Автор підходу, нормативний документ	Сутнісне наповнення
1	2
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Імпорт (імпорт товарів) - купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів 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	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.
Податковий кодекс 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.
В. В. Козик	Імпорт - це закупівля і ввезення іноземних товарів для реалізації їх на внутрішньому ринку країни-імпортера або виробничого вживання підприємством-імпортером.
О.М. Тітонько	Імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів 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
Ю.А. Кузьмінський	Імпорт — ввезення товарів, послуг (іноді може вживатися щодо капіталу, знань, технологій). Це товари і послуги, що одна країна продає іншій для внутрішнього використання, обробки чи перепродажу.

*Джерело: узагальнено автором на основі [38, 34,35, 47,55]

Встановлено, що у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [20], Митному та Податковому Кодексах України [38, 47]

представлено практично ідентичне тлумачення, а саме імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів 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. Хоча у Кодексах робиться акцент саме на митний режим, а не процес купівлі. Це насамперед зумовлено тим, що державні законодавчі акти, які регулюють відносини в різних сферах життя країни розроблялися з урахуванням міжнародних, оскільки Україна постійно розширює зовнішньоекономічні зв'язки з іншими державами, збільшується кількість підприємств з іноземним капіталом та виникає потреба у зіставленні показників звітності.

До теоретичного базису імпорتنих операцій ближчим є визначення зовнішньоторговельної операції. Економічна енциклопедія пропонує таке визначення: зовнішньоторговельна операція – комплекс заходів, які використовують суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності різних країн з метою здійснення і вдосконалення зовнішньої торгівлі [16]. В. В. Козик визначає, що імпорتنі операції – це закупівля і ввезення іноземних товарів для реалізації їх на внутрішньому ринку країни-імпортера або виробничого вживання підприємством-імпортером. Дані види операцій вважаються виконаними, коли наявними є комерційні засади і укладений контракт купівлі-продажу.

Проведене дослідження щодо трактування економічної сутності імпорتنих операцій дозволило згрупувати погляди науковців у групи за їх сутнісним наповненням, а саме імпорт –це:

- процес купівлі українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України.

- митний режим, відповідно до якого товари випускаються для вільного обігу на території України.

- розрахункові операції, що використовуються лише у процесі купівлі товарів в іноземних постачальників і в сукупності дають змогу одержувати економічну вигоду для підприємства.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», об'єктом імпорتنих операцій може вважатись будь-яка купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України. Митний та Податковий кодекси України не уточнюють, що саме є об'єктом імпорту, а трактують його лише як митний режим. [20] Тому, вважаємо, що в питанні належності окремих видів операцій до імпорتنих, необхідно опиратись саме на інформацію наведену в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність»[38].

Крім того, нами виділено сутнісні критерії на які опираються вчені при тлумаченні поняття імпорт (додаток Б), а саме: походження (обов'язково іноземні товари, послуги), а також факт здійснення операції (купівля з ввезенням, або без ввезення на митну територію України).

У міжнародній торговельній практиці використовуються два основні методи здійснення імпорتنих операцій, а саме: прямий (direct) імпорт, що передбачає постачання товарів промисловими підприємствами безпосередньо іноземному споживачеві або закупівлю в нього відповідних товарів, і непрямий (indirect) експорт та імпорт, що припускає продаж і купівлю товарів через торговельних посередників. Варто зазначити, що обидва методи є специфічними і застосовуються компаніями-імпортерами виключно з врахуванням специфіки ведення господарської діяльності. Також, кожен з методів має свої власні переваги та недоліки. Наприклад, прямі зв'язки мають таку низку переваг: більш тісні контакти з контрагентом; краще знання кон'юнктури ринку; швидке пристосування своїх виробничих

потужностей до потреб покупця. За деякими оцінками, з допомогою торговельних посередників у світовий товарообіг залучається біля 50 % загального обсягу товарів. Цей метод застосовується у разі відсутності власної збутової мережі та за умови, що торгівля монополізована значними торговельно-посередницькими фірмами. Проте і непрямий імпорту продовжує зберігати своє значення. У непрямого методу імпорту операцій є свої переваги, такі як: великий досвід, власна мережа обслуговування, гарні зв'язки, знання ринку й кон'юнктури.

При побудові системи обліку імпорту операцій важливим є розуміння, які саме операції за своїм економічним змістом можуть бути віднесені до імпорту, а саме:

- придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;
- ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод;
- ввезення товарів в рахунок централізованих імпорту заупок;
- придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;
- отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

Основним завданням бухгалтерського обліку імпорту операцій є :

- перевірка правильності документального оформлення товарних та розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного та митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпорту товарів;
- формування достовірної інформації про курсові різниці;

Для досягнення реалізації завдань обліку імпорту операцій має бути побудована чітка їх класифікація, яка в подальшому дозволить формувати

якісну облікову інформацію для заповнення фінансової та податкової звітності, а також з метою прийняття управлінських рішень. Узагальненні підходи до класифікації імпорتنих операцій наведено в додатку В. Встановлено, що найзагальнішим та часто вживаним групуванням імпорتنих операцій є їх поділ на імпорт товарів та імпорт послуг.

Імпорт послуг – це вид зовнішньоекономічної діяльності, який передбачає надання послуг іноземними контрагентами українським підприємствам. До таких послуг належать: виробничі, транспортно-експедиційні, страхові, консультаційні, маркетингові, експортні, управлінські, облікові, аудиторські, юридичні та інші, не заборонені законами України. Відповідно до пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, постачання послуг — це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності [47].

Питання пов'язані із здійсненням імпорتنих послуг контролюється державою та потребують ведення відповідної статистики. Тому, з метою одержання всебічної та вичерпної статистичної інформації про зовнішню торгівлю послугами для потреб складання зовнішньоторговельного та платіжного балансів України, а також оцінки розвитку економічних взаємовідносин України з іншими країнами світу, Державною службою статистики України у 2013 році було розроблено класифікацію зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП). КЗЕП використовується у звітності, системі обліку та статистиці експорту-імпорту послуг [29].

Практика господарювання показує, що з метою прийняття управлінських рішень про імпорт послуг, використання КЗЕП є недостатнім, оскільки ця класифікація орієнтовна на заповнення різних форм звітності.

Тому нами розроблено класифікацію імпорتنих послуг, що дозволить ефективно управляти цією діяльністю та може бути покладена в основу розробки аналітичних рахунків. Так, нами виділено ознаки групування за цільовим призначення: для визначення видів послуг та постачальників – «за видами послуг», «за постачальниками», «за ліцензуванням»; для оподаткування – «за оподаткуванням», «за місцем надання послуг»; для управління розрахунками за імпортом послуг – «за формою розрахунку», «за валютою розрахунку», «за системою лояльності». Використання розробленої класифікації дозволить формувати управлінську звітність та приймати на її основі ефективні рішення.

Таким чином, нами узагальнено підходи до трактування сутності імпорتنих операцій з точки зору наукових шкіл, нормативних документів та спеціальної літератури. Визначено, що імпорт послуг – це вид зовнішньоекономічної діяльності, який передбачає надання послуг іноземними контрагентами українським підприємствам. Розроблено класифікацію імпорتنих послуг, що дозволить формувати ефективне обліково-аналітичне забезпечення для управління операціями з імпорту послуг.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування імпорту послуг

Процес здійснення імпорتنих операцій має чітко відповідати нормам закону, оскільки показники державного імпорту значно впливають на стан економіки країни та потребують особливого моніторингу та контролю. Саме тому облік та оподаткування імпорتنих операцій взаємопов'язаний нормативно-правовим регулюванням. Від правильного вибору альтернативних варіантів обліку, що містяться в нормативних документах різного рівня, залежить не тільки достовірність та транспарентність, а й повнота інформації в частині обліку імпорту послуг.

Нормативно-правові акти щодо обліку та оподаткування імпортованих операцій можуть бути згруповані в чотири основні групи: кодекси та закони; стандарти бухгалтерського обліку; інструкції, методичні вказівки та рекомендації; внутрішні документи (табл. 1.2). Очевидним є той факт, що держава регулює найважливіші аспекти обліку імпортованих операцій, які узагальнено в таких законах як ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність», ЗУ «Про валюту та валютні операції», Податковий кодекс України, Митний кодекс України, різноманітні методичні рекомендації та вказівки тощо. Власникам підприємств надається лише деяка частка у виборі нормативних документів якими воно буде в подальшому керуватися виходячи зі специфіки своєї господарської діяльності, а також з точки зору формування внутрішніх документів щодо обліку та оподаткування імпортованих операцій.

Таблиця 1.2

**Рівні нормативно-правового регулювання обліку та
оподаткування імпорту послуг**

Рівні нормативно-правового регулювання обліку основних засобів	
I рівень (Кодекси, закони)	Цивільний, Господарський, Податковий, Митний кодекси
	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
	ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність»
	ЗУ «Про валюту та валютні операції»
II рівень (Стандарти бухгалтерського обліку)	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати»
	МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю», МСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 12 «Податок на прибуток», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті за експортно-імпортними операціями
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку імпортованих товарів
IV рівень (Внутрішні документи)	Статут (Установчий договір)
	Наказ про облікову політику в частині імпортованих операцій
	Внутрішні накази та розпорядження

*Джерело: авторська розробка

Вимоги нормативних документів повинні обов'язково враховуватись при організації обліку зовнішньоекономічних відносин підприємств, тому облікове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності передбачає, в першу чергу, дотримання законодавчих вимог, оскільки їх порушення може спричинити негативні наслідки як для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і для службових осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій. Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівне право реалізовувати будь-які її види, прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак [22].

Нами узагальнено перелік нормативно-правової законодавчої бази України в розрізі питань, пов'язаних з обліком та оподаткуванням імпорتنих операцій в додатку Г. Встановлено, що представлені документи можна згрупувати наступним чином:

- нормативно-правові акти щодо загальних питань зовнішньоекономічної діяльності;
- нормативно-правові акти щодо обліку та фінансової звітності;
- нормативно-правові акти щодо оподаткування;
- нормативно-правові акти щодо валютних операцій;
- нормативно-правові акти щодо визнання оцінки імпорتنих товарів та послуг.

Загальні положення щодо обліку імпорتنих операцій мають відповідати вимогам наведеним в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Методологія обліку зовнішньоекономічної діяльності регламентується відповідними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема національними: П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 9 "Запаси" та міжнародними МСБО 2 «Запаси», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» та інші.

Здійснення імпорتنих операцій пов'язано з іноземною валютою. Важливими є законодавчі зміни щодо валютних обмежень, які відбулися у 2019 році. Так, відповідно до ЗУ «Про валюту і валютні операції» граничний строк імпорتنих операцій становить 365 календарних днів. Граничні строки не застосовуються для операцій, які менші 150 тис. грн (400 тис. грн – з 28.04.2020 р., ч. 1 ст. 20 Закону від 06.12.19 р. № 361). Також виняток незалежно від обсягів встановлений для таких операцій (постанова Правління НБУ від 14.05.2019 р. №67, абз. 2 ч. 1 ст. 13 Закону № 2473) : імпорт товарів за держконтрактами з оборонного замовлення; імпорт послуг чи лікарських засобів за угодами МОЗ із спеціалізованими організаціями, а також імпорт послуг для лікування громадян із рідкісними (орфанними) захворюваннями; імпорт товарів, які використовуються для виробництва космічної та авіаційної техніки та агрегатів; експорт-імпорт товарів у межах угод про розподіл продукції; експорт робіт, послуг (крім транспортних і страхових послуг та робіт) та прав інтелектуальної власності [18, 7]. При порушенні зазначених термінів визначається пеня в розмірі 0,3% суми неоподаткованих грошових коштів за договором (вартості недопоставленого товару) за кожен день прострочення Загальний розмір пені не перевищує суми неоподаткованої виручки (вартості недопоставленого товару). Обовязковий продаж іновалютної виручки на сьогоднішній день скасовано. Сплата ПДВ при розмитненні при імпорті (20% або 7%, це так званий “імпортний ПДВ”) з одночасним отриманням права на податковий кредит у сплаченій сумі податку [7, 21]. Дорожня карта скасування валютних обмежень наведена в додатку Ж.

Основні положення щодо визначення курсових різниць, які виникають під час здійснення валютних операцій, регламентуються П(С)БО 21 та МСБО 21, які по своїй суті є аналогічними, проте мають певні змістовні відмінності та суперечності. Так, відповідно до п. 5 цього П(С)БО 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності

шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Під валютним курсом згідно з п. 4 цього П(С)БО слід розуміти установлений Нацбанком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни. Крім того, згідно з п. 5 П(С)БО 21 «Курсові різниці» підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

На запит щодо дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту, Мінфіном України у листі № 31-34000-20-27/11292 надано роз'яснення, згідно з яким датою здійснення операції для зарахування підприємством активів (товарів) на баланс є дата, на яку підприємству переходять ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на придбані (отримані) активи (товари).

Стандарти бухгалтерського обліку вимагають від підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність розподіляти статті фінансової звітності на монетарні та немонетарні, та здійснювати переоцінку монетарних статей із застосуванням валютного курсу. Відображаючи переоцінку монетарних валютних статей на дату балансу та на дату здійснення операцій, підприємства отримують як доходи, так і витрати від курсових різниць. Наприклад в умовах зростання валютного курсу підприємство одночасно визнає доходи від курсових різниць при переоцінці статей монетарних валютних активу і витрати – при переоцінці монетарних статей пасиву.

Відповідно до вітчизняної практики, курсові різниці у фінансовій звітності розкриваються розгорнуто – позитивні курсові різниці – у складі

інших операційних доходів, негативні курсові різниці – у складі інших операційних витрат. Даний спосіб представлення інформації спричинений тим, що згідно П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згортання статей доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО. Проте, є деякі відмінності у розкритті курсових різниць в фінансовій звітності за П(С)БО та за МСБО, за міжнародними стандартами можна показувати «дельту» суми курсових різниць. Крім того, за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», суб'єкт господарювання подає на нетто-основі прибутки та збитки, які виникають від групи подібних операцій, наприклад прибутки та збитки від курсових різниць або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу. Однак суб'єкт господарювання подає такі прибутки та збитки окремо, якщо вони є суттєвими.

Також у МСБО 21 значна увага приділена визначенню функціональної валюти підприємства та чистих інвестицій в закордонну одиницю. Так, відповідно до п. 17. при складанні фінансової звітності кожен суб'єкт господарювання, незалежно від того, чи є він автономним суб'єктом господарювання (таким, як материнське підприємство) чи закордонною господарською одиницею (такою, як дочірнє підприємство чи відділення), визначає свою функціональну валюту, тобто валюту основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність [39]. При визначенні своєї функціональної валюти, суб'єкт господарювання розглядає такі чинники:

1) валюту:

- яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу його товарів і послуг та здійснюються розрахунки);
- країни, у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;

2) валюту, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це буде валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки) [39].

Відповідно до п.21. МСБО 21 операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс "спот" між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції [39].

Вартість імпортованих товарів чи послуг визначається відповідно до вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», в залежності від того яка подія відбулася перша:

1. Якщо перша подія – перерахування авансу за товари:
 - а) первісна вартість імпортованих товарів визначатиметься у відповідності до абз. 1 п. 6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) й отримання робіт і послуг при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг), перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу;
 - б) якщо імпортується товар, авансова оплата за який перераховується поетапно з різними курсами НБУ, то первісна вартість імпортованих товарів визначатиметься з урахуванням ч. II абз. 1 п. 6 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відповідно до якого у разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів. Тобто в бухгалтерському обліку придбання товару, авансова оплата за який здійснювалась поетапно за різними курсами НБУ,

слід відобразити частинами з урахуванням тих курсів НБУ, які діяли на дату сплати авансів.

2. Якщо перша подія – отримання (оприбуткування) імпортного товару (послуг), то його первісна вартість визначається відповідно до п. 5 П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», згідно з яким операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [3,7 , 21, 25, 27].

Таким чином, вартість послуг визначається якщо була передоплата — за курсом НБУ на дату такої оплати, а якщо першою операцією є постачання послуг нерезидентом — за курсом НБУ на дату придбання послуг (тобто на дату оформлення відповідного акта). Для розрахунків береться курс НБУ на початок дня.

Оподаткування імпортних операцій регламентується положенням Податкового кодексу України. Відповідними статтями ПКУ розкрито аспекти щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість. Детальний аналіз процесу оподаткування буде розглянуто в розділі 2, тому зараз зацентруємо увагу лише на основних моментах. Необхідно враховувати, що для визначення об'єкту оподаткування ПДВ вирішальну роль відіграє місце постачання імпортної послуги.

Так, відповідно до п.185.1. ПКУ оподаткування ПДВ є операції з місцем постачання на території України. При цьому місце постачання послуг визначається згідно виключно правилами ПКУ ст..186, тобто не можуть бути самостійно визначені нерезидентом у договорі про надання послуг. Узагальнена інформація щодо місця надання імпортних послуг наведено в табл. 1.3. За загальним правилом місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 ПКУ [47].

Таблиця 1.3

Місце надання імпорتنих послуг відповідно до вимог ПКУ

Стаття ПКУ 1	Зміст 2
186.2.1. місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:	а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг; б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна; в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання; г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;
186.2.2. фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:	а) послуг агентств нерухомості; б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт; в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується;
186.2.3. місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.	

Продовження табл. 1.3

1	2
186.3. Місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або - у разі відсутності такого місця - місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:	а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць); б) рекламні послуги; в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем; г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця; ґ) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів; д) телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж; е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення; є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті; ж) надання транспортно-експедиторських послуг.

Джерело: узагальнено на основі [47]

На основі аналізу нормативної бази та наукових публікацій щодо оподаткування операцій з імпорту послуг [47, 3], нами виділено наступні особливості:

1. Відповідно до статті 180.2 ПКУ, відповідальною за нарахування та сплату податку ПДВ до бюджету, у разі постачання послуг нерезидентами, якщо місце постачання послуг розташоване на території України, є

одержувач таких послуг. Таким чином, для того, щоб виник обов'язок сплати ПДВ при імпорті послуг, закон не ставить у залежність бути платником ПДВ.

2. У ст. 180.3 ПКУ, зазначено, що особи, які вказані у п. 180.2, мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом як платники податку.

3. Ст. 185.1 ПКУ говорить про розкриває об'єкт оподаткування. Зокрема, в абзаці «б» йдеться про постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України згідно зі ст. 186 ПКУ. Тобто йдеться про те, що не залежить від того, де фактично постачаються послуги.

4. Абз. 3 ст. 187.8 ПКУ говорить про те, що датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України є перша із подій: або дата списання коштів, або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг. Тобто у випадку послуг, які постачаються нерезидентом, якщо виникає ПДВ-зобов'язання, то ми його будемо рахувати за першою із подій.

5. Ст. 190.2 ПКУ визначає базою оподаткування у разі постачання послуг нерезидентом. Згідно п. 198.1 ПКУ право на податковий кредит виникає в тому місяці, в якому виникло зобов'язання за такими послугами нерезидента. Але якщо ви не платник ПДВ, то у вас виникатиме лише ПДВ-зобов'язання. А той, хто є платником ПДВ, буде мати в тому ж самому місяці ПДВ-зобов'язання і ПДВ-кредит (звісно, у випадку своєчасної реєстрації в ЄРПН).

6. Стаття 208.4 ПКУ говорить про те, що якщо отримувача послуг не зареєстровано як платника ПДВ, тоді податкова накладна не складається.

7. У пункті 208.5 ПКУ йдеться про те, що отримувач послуг прирівнюється до платника податку. В такому випадку не будучи платником ПДВ скласти податкову накладну неможливо, подати декларацію з ПДВ теж неможливо. Але для таких випадків законодавець винайшов іншу форму - Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не

zareestrovanim yak platnik PDB. Vidpovidno vidpovidalnist u vypadku, yaksho PDB u vas vynikaє, a vi yogo ne narahuvали i ne splatили, bude za st. 123 PKU: ce 25% vid podatkovogo zobov'язання, nesvoєchasno splachenogo, a pri povtorному viznachenni kontrolючим organom protygom 1095 dniv — 50%.

Одночасне врахування валютного законодавства, податкового та бухгалтерського ускладнює механізм обліку операцій в іноземній валюті та накладає певну відповідальність на бухгалтера, що веде облік операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, оскільки на сьогоднішній день мають місце певні суперечності щодо їх положень, які активно розглядаються в наукових публікаціях.

Так, серед наукової літератури найбільш частіше зустрічаються статті присвячені питанням оподаткування імпортних операцій, особливо в частині ПДВ. Крім того, значну увагу приділено методології обліку та особливостям відображення інформації про імпортні операції на рахунках обліку. Зустрічаються публікації, які висвітлюють питання документального оформлення імпортних операцій, проте в основному вони мають податкове спрямування. Значно менше уваги приділено питанням формування обліково-аналітичного забезпечення для управління імпортними операціями, що підкреслює актуальність проведення таких досліджень. Узагальнені підходи щодо огляду спеціальної літератури про імпортні операції наведено в додатку К.

Таким чином, встановлено, що зовнішньоекономічна діяльність регулюється великою кількістю нормативно-правових актів, які постійно змінюються та доповнюються, що свідчить про нестабільність правового поля та його негативний вплив на побудову бухгалтерського обліку. Найбільш впливовими є нормативні акти валютного законодавства, облікового процесу (П(С)БО та МСФЗ) та оподаткування (ПКУ). Нами узагальнено підходи щодо обліку та оподаткування імпорту послуг, наведені

в цих нормативно-правових документах та виділено їх особливості та суперечності.

Висновок до розділу 1

Аналіз економічної сутності імпорتنих операцій показав зацікавленість в наукових колах ще з початку розвитку економічних шкіл, проте одночасно підтвердив відсутність єдності поглядів до сьогодні. Тому нами досліджено нормативно-правові акти та спеціальну літературу щодо трактування сутності імпорتنих операцій та виділено основні критерії, а саме: процес купівлі, митний режим та розрахункові операції. Встановлено, що імпорт послуг – це вид зовнішньоекономічної діяльності, який передбачає надання послуг іноземними контрагентами українським підприємствам.

1. Встановлено, що на законодавчому рівні використовують затверджену Класифікацію зовнішньоекономічних послуг, яка на практиці не в змозі задовольнити потреби користувачів інформації щодо обліку та управління імпортом послуг. Розроблено класифікацію імпорتنих послуг, що дозволить ефективно управляти цією діяльністю та може бути покладена в основу розробки аналітичних рахунків. Виділено ознаки групування за цільовим призначення: для визначення видів послуг та постачальників – «за видами послуг», «за постачальниками», «за ліцензуванням»; для оподаткування – «за оподаткуванням», «за місцем надання послуг»; для управління розрахунками за імпортом послуг – «за формою розрахунку», «за валютою розрахунку», «за системою лояльності».

2. Проаналізовано нормативно-правове регулювання щодо обліку та оподаткування імпорту послуг. Визначено, що відповідно до валютного законодавства на сьогоднішній день встановлено граничний строк імпорتنих операцій становить 365 календарних днів та скасовано обов'язків продаж іноземної валюти. Проведено порівняльний аналіз щодо визначення впливу

зміни курсових різниць при імпорті послуг, які наведені в П(С)БО 21 та МСБО 21. Охарактеризовано особливості оподаткування операцій з імпорту послуг ПДВ та окреслено характеристики місць надання імпортних послуг.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Передумови організація обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

Сучасний розвиток економіки України характеризується стрімкими змінами у підходах до управління бізнесом, що пов'язано з загальнодержавною політикою, зокрема підписання Угоди про асоціацію України з ЄС, що сприяло наближенню методики обліку до європейських стандартів. Така глобалізація безумовно вплинула на різні галузі економіки, в тому числі на здійснення експортно-імпортних операцій. Застосування зовнішньоекономічних операцій у сучасних умовах господарювання надає можливість збільшити обсяги власного капіталу підприємств та надходження імпортних товарів (послуг) до України. Ознаки ефективності використання механізму імпортних операцій проявляються в стабільності зростання вітчизняного ринку, збільшення обсягу операцій із імпорту товарів (послуг). Необхідно враховувати, що особливості ведення зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо впливають на організацію ведення обліку. Нами узагальнено основні із них:

- чітка відповідність законодавчим вимогам у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютних операцій;
- врахування норм міжнародного права;
- залежність від зовнішньоекономічної політики держави;
- здійснення валютного контролю імпортних операцій;
- відображення господарських операцій в обліку в національній валюті та врахування курсових різниць;
- залежність від місця надання імпортних послуг;

- формування спеціальної звітності щодо зовнішньоекономічної діяльності.

Безумовно вид діяльності та сфера її реалізації значно впливає на побудову та організацію системи бухгалтерського обліку. Так, ТОВ «КС-ТОРГ» займається оптовою торгівлею, при цьому у підприємства є необхідність щодо імпорту послуг. Основна інформація щодо діяльності підприємства наведена в табл. 2.1. Підприємство є юридичною особою, керується в своїй діяльності чинним законодавством України та Статутом, має відокремлене майно, самостійний баланс, свій фірмовий бланк, печатку з найменуванням, штамп, поточний, валютний та інші рахунки в установах банків. ТОВ «КС-ТОРГ» забезпечує самоокупність, фінансування витрат господарської діяльності, матеріальне заохочення, соціальний розвиток колективу, самостійно визначає напрямки своєї господарської діяльності, має право володіння і розпорядження одержаним доходом.

Таблиця 2.1.

Загальна інформація про діяльність ТОВ «КС-ТОРГ»

Ознака	Характеристика
Назва підприємства	ТОВ «КС-ТОРГ»
Рік заснування	2001
Форма власності	Товариство з обмеженою відповідальністю
Код ЄДРПОУ	31571932
Статутний капітал	3000 грн
Місце знаходження	02068, м.Київ, Дарницький район, ВУЛИЦЯ РЕВУЦЬКОГО, будинок 14
Вид економічної діяльності	46.49 Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення
Додаткові види діяльності	90.03 Індивідуальна мистецька діяльність 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля 74.90 Інша професійна, наукова та технічна діяльність,
Кількість працівників	15
Податковий статус	Платник ПДВ

Джерело: авторська розробка

ТОВ «КС-ТОРГ» складає власну фінансову звітність, має розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках, які затверджені правлінням товариства і зареєстровані в торгово-промисловій палаті, печатку

зі своєю назвою. Воно є самостійним господарським об'єктом з правами і обов'язками юридичної особи, має право займатися господарською діяльністю, виходячи з цілей і завдань, складати договори, нести відповідальність згідно своїх обов'язків.

Управління підприємством ТОВ «КС-ТОРГ» здійснюється на принципах самоврядування і активної участі його працівників у розв'язанні питань діяльності підприємства. Така ситуація потребує наявності кваліфікованих працівників, що зумовило потребу в консультаційних послугах та додатковому навчанні персоналу. Так, в минулому році працівники відділу збуту пройшли навчання та сертифікацію, надану іноземними консалтинговими компаніями. Крім того, за останні 3 роки підприємство отримувало послуги щодо консультування з питань удосконалення системи менеджменту, зокрема в частині використання сучасних інформаційних технологій та стратегічного управління бізнесом, а також навчання адміністративного персоналу на базі польського досвіду.

Вищим органом правління є дирекція на чолі з генеральним директором, до основних структурних підрозділів відносяться відділ з маркетингу, комерційний відділ, відділ кадрів, ІТ-служба та бухгалтерія. Така структура управління підприємством є типовою для товариств з обмеженою відповідальністю та економічно доцільною, оскільки структурні елементи мають не тільки вертикальний взаємозв'язок, але і й горизонтальний. Тобто елементи кожного структурного підрозділу взаємодіють один з одним та забезпечують налагоджену комунікацію та зворотній зв'язок. Узагальнена організаційна структура ТОВ «КС-ТОРГ» наведена на рис. 2.1.

Основним підрозділом, що займається генеруванням інформації для прийняття та контролю за управлінськими рішеннями є бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Головний бухгалтер призначається на посаду і звільняється з посади керівником підприємства ТОВ «КС-ТОРГ». Усі

працівники, зайняті обліком і звітністю, підпорядковуються головному бухгалтеру і призначаються керівником підприємства за рекомендацією головного бухгалтера.

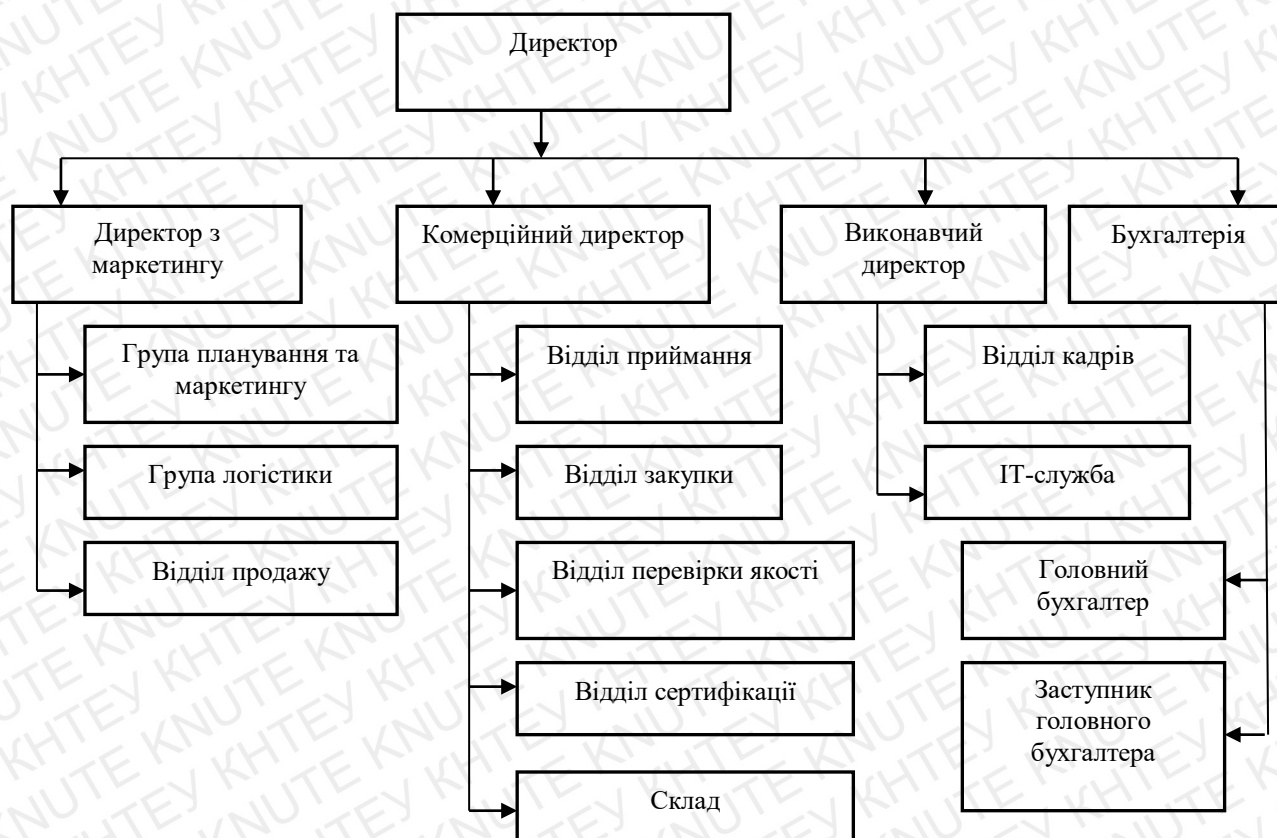


Рис. 2.1 Організаційна структура ТОВ «КС-ТОРГ»

Джерело: авторська розробка

Функціональні права та обов'язки працівників, що входять до складу бухгалтерії наведені у відповідних посадових інструкціях. Так, основними завданнями та обов'язками головного бухгалтера підприємства, відповідно до посадової інструкції, є:

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

- виконання вимог відповідно до ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність», ЗУ «Про валюту та валютні операції» щодо питань пов'язаних із імпортом товарів та послуг;
- організація роботи бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки;
- здійснення заходів щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства;
- забезпечення формування податкової звітності;
- здійснення контролю за розрахункових операцій, в тому числі й валютних;
- участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

При організації та веденні бухгалтерського обліку ТОВ «КС-ТОРГ» керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стандартами бухгалтерського обліку (ведення обліку здійснюється за національною системою) та Планом рахунків, відповідними листами та вказівками на законодавчому рівні. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ТОВ «КС-ТОРГ»: самостійно обрало форму організації бухгалтерського обліку та визначило облікову політику підприємства, основні положення якої зосереджені в Наказі про облікову політику підприємства. ТОВ «КС-ТОРГ» є платником податку на додану вартість.

Відповідно до затвердженої облікової політики ТОВ «КС-ТОРГ» використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку, тобто всі дані

первинних документів накопичуються і реєструються в зведених відомостях, розроблених на комп'ютері, використовуючи програму "1С: Бухгалтерія 8.0".

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за несвочасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

З метою раціонального руху та опрацювання первинних документів на підприємствах розробляють графік документообігу, який є однією із важливих складових організації бухгалтерського обліку. Він розробляється головним бухгалтером, затверджується керівником підприємства відповідним наказом й повинен визначати раціональний шлях проходження документа через підрозділи підприємства, сприяти покращенню облікової роботи, підвищенню рівня автоматизації та механізації його обробки.

Аналіз законодавчих актів та спеціальної літератури показав, що на сьогоднішній день існує чимало документів, які повинно оформлювати підприємство при здійсненні імпорتنих операцій. Їх загальний перелік наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Загальний перелік первинних документів з обліку імпорتنих операцій

№ п/п	Назва документу	Характеристика
1.	2.	3.
1.	Вантажно-митна декларація (ВМД)	Заява, що містить відомості про товари та інші предмети і транспортні засоби та мету їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо цих товарів, а також інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів.
2.	Інвойс,	Інвойс - рахунок на оплату, документ, що містить платіжні

	проформа інвойс	реквізити одержувача коштів (ініціатора інвойсу), за якими платник (одержувач інвойсу) здійснює безготівковий переказ грошових коштів за надані товари та (або) послуги.
3.	Договір (контракт)	Матеріально оформлена угода суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їхніх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.
4.	Заява про купівлю іноземної валюти	Документ, який підтверджує наміри підприємства здійснити купівлю валюти, для того аби оплатити свої зобов'язання перед іноземним постачальником.

Продовження табл. 2.2

1	2	
5.	Платіжне доручення в національній валюті	Розрахунковий документ, який використовується для депонування гривні під купівлю валюти. Використовується лише в деяких банках, де депонування відбувається не автоматично.
6.	Платіжне доручення в іноземній валюті	Розрахунковий документ, що містить вимогу отримувача безпосередньо до платника, сплатити суму грошей та доручення платника банку, що його обслуговує, здійснити переказ визначеної платником суми грошей зі свого рахунку на рахунок отримувача. Зазвичай використовуються типові форми надані банками, в яких обслуговується контракт зовнішньоекономічної діяльності.
7.	Акредитив	Форма розрахунків і вид банківського рахунку, за яким здійснюються безготівкові розрахунки. Застосовується в міжнародних розрахунках у комерційних операціях, коли така форма передбачена договором між постачальником та замовником (покупцем). Акредитив відкривається за дорученням платника в банку, який обслуговує постачальника, на підставі заяви чітко встановленої форми.

Джерело: узагальнено на основі [1,7,13, 28, 44, 46, 57]

Таким чином, документальне оформлення операцій в зовнішньоекономічній діяльності мають відповідати чітким вимогам. Відповідно до інформації наведеної в табл. 2.2 первинні документи з обліку імпорتنих операцій можна згрупувати на ті, що формують вартість та розрахункові. Проте необхідно враховувати, що імпорту послуг, на відміну від імпорту товарів, митною декларацією не оформляється. Тому на ТОВ «КС-ТОРГ» операції з імпорту послуг оформлюються на основі договору з постачальником нерезидентом. Необхідно враховувати, що затвердженої форми такого акта на рівні законодавства немає, тому для підтвердження факту здійснення господарської операції, він повинен відповідати вимогам щодо обов'язкових реквізитів первинного документа, вказаних в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України», а також вимогам Положення № 201. На ТОВ «КС-ТОРГ» такий договір укладається в письмовій формі та всі його аспекти заздалегідь погоджуються з партнером нерезидентом. форму акта з партнером на етапі підписання договору. Враховуючи той факт, що контрагент є нерезидентом, то договір

оформлюється двома мовами — українською та англійською. Особливості оформлення договору з постачання імпорتنих послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Особливості оформлення договору з імпорту послуг
на ТОВ «КС-ТОРГ»**

Вимоги до оформлення	Зміст	Примітка
Договір про надання імпорتنих послуг (виконання робіт)		
Двосторонній акт про надання послуг (виконання робіт) скріплюється підписами сторін договору, а також, за домовленістю, і печаткою.	договір повинен містити інформацію про валюту контракту, ціну та загальну вартість, умови платежів, врегулювання спорів у судовому порядку, скріплюватися підписами сторін	Договір має бути підписаний сторонами та скріплений печаткою. Проте, згідно з ч. 1 ст. 181 ГКУ, печатка не є обов'язковим атрибутом господарського, в т. ч. зовнішньоекономічного, договору, а отже, підпис уповноважених осіб буде достатнім атрибутом, що свідчить про його укладення.

Джерело: авторська розробка

Крім того, для оформлення факту виконання умов договору на ТОВ «КС-ТОРГ» використовують такі первинні документи як акт виконаних робіт та рахунок-фактуру. Важливим елементом організації обліку імпорту послуг є те, що розрахунки здійснюється з використанням іноземної валюти, а отже такі операції підпадають під валютний контроль. На сьогодні зміни в законодавстві направлені на пом'якшення валютного контролю, оскільки скасовані граничні строки розрахунків за імпортними операціями, які зараз становлять 365 календарних днів. Крім того, збільшено суму незначної операції, а отже імпортні операції що не перевищують 400 тис. грн. не підпадають під валютний контроль.

ТОВ «КС-ТОРГ» відноситься до суб'єктів малого підприємництва, тому формує свою звітність за спрощеною формою у вигляді Балансу (Звіт про

фінансовий стан, форма №1м) та Звіт про фінансові результати (форма №2м). За даними фінансової звітності ТОВ «КС-ТОРГ» є прибутковим, проте у 2018 році його результати діяльності зменшилися практично в двічі, чистий прибуток склав 1227,7 тис. грн. Це зумовлено збільшенням витрат на собівартість реалізованої продукції на 7043,8 тис. грн., що у 2018 р. склали 16766 тис. грн. та зменшенням інших доходів на 403 тис. грн.. у 2018 році. Аналогічна ситуація спостерігається із зменшенням вартості активів підприємства на 2984,7 тис. грн. (13310, 2 тис. грн.. станом на 2018 рік), в основному за рахунок зменшення оборотних активів в частині запасів підприємства. Враховуючи описаний фінансовий стан підприємства, керівництвом ТОВ «КС-ТОРГ» було прийнято рішення із залучення послуг консультування та навчання персоналу іноземним нерезидентом (Додаток С).

2.2. Фінансовий облік імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

Фінансовий облік імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства. Оскільки такі операції реалізуються з використанням іноземної валюти, то для відображення в обліку вони потребують перерахунку у гривні та регламентуються положеннями П(С)БО 21 «Вплив зміни курсових різниць». Відповідно до п.5.6. при наданні послуг на умовах передоплати операція визначається за курсом НБУ на дату такої оплати, а якщо першою операцією є постачання послуг нерезидентом — за курсом НБУ на дату придбання послуг (тобто на дату оформлення відповідного акта). При цьому для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня, а при визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції — валютний курс на початок дня дати операції.

Крім того, за статтями зобов'язань в іноземній валюті, які будуть погашені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей чи їх еквівалентів

(монетарні статті балансу), слід визначати курсові різниці на дату балансу та дату здійснення господарської операції в її межах або за всією монетарною статтею конкретної госпоперації (згідно з обліковою політикою). Щодо імпорту послуг такими монетарними статтями можуть бути кредиторська заборгованість резидента — одержувача послуг (яка виникає, якщо першою подією було підписання акта про надані послуги), сума іноземної валюти, придбаной для оплати послуг нерезидента тощо [7]. Особливості обліку імпорتنих операцій наведено в табл. 2.4

Таблиця 2.4

Особливості обліку імпорتنих операцій на ТОВ «КС-ТОРГ»

Порядок розрахунків	Витрати за курсом НБУ за на дату першої події	Стаття балансу/ курсова різниця	Період відображення витрат
Постоплата	На дату отримання послуг (дата оформлення акта надання послуг)	Монетарна стаття балансу — розраховуємо курсову різницю на суму заборгованості перед нерезидентом	На дату отримання послуг (дата оформлення акта надання послуг)
Передоплата	На дату передоплати	Не монетарна стаття балансу — не розраховуємо курсову різницю на суму передоплати	
Частково передоплата і придбання	Із застосуванням валютних курсів, виходячи із послідовності здійснення операцій	Не позраховуємо в частині передоплати (немонетарна). Розраховуємо в неоплаченій частині (монетарна)	

Джерело: узагальнено на основі [7, 21, 49]

Курсові різниці від перерахунку коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Інформація про доходи та витрати (втрати) від таких різниць узагальнюється відповідно на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та субрахунку 945 «Втрати від операційної

курсової різниці» (Інструкція № 291). Інформація про доходи та витрати (втрати) від курсових різниць, які відображаються у складі інших доходів (витрат), узагальнюється відповідно на субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» (Інструкція № 291).

Вплив валютних різниць на суму витрат за умови придбання імпорتنих послуг зумовлює потребу в урахуванні операційних курсових різниць при калькулюванні договірної вартості послуг нерезидента, оскільки курсові доходи зменшують собівартість, а курсові втрати її збільшують. З огляду на це, запропоновано доповнити перелік статей калькулювання собівартості імпорتنих послуг статтю «Суми реалізованих курсових різниць», які супроводжують розрахунки за зовнішньоекономічними контрактами. Для вирішення проблеми, що пов'язана з різницею валюти контракту й валюти платежу, та виокремлення такого роду курсових різниць із-поміж інших обґрунтовано доцільність деталізації субрахунків 714 «Дохід від операційної курсової різниці» і 945 «Втрати від операційної курсової різниці» через відкриття аналітичних рахунків 7141 «Дохід від операційної курсової різниці за умови зміни валюти платежу» та 9451 «Втрати від операційної курсової різниці за умови зміни валюти платежу». Підприємства при здійсненні розрахунків в іноземній валюті стикаються не лише з імовірністю виникнення курсових різниць, а й із ситуацією, коли гривневий еквівалент валютних коштів, які продаються на міжбанківському валютному ринку, не відповідає фактичній її кількості, яка зараховується на рахунок підприємства, оскільки міжбанківський та офіційний курси Національного банку України можуть відрізнятися. Валютні різниці, що при цьому виникають, є розрахунковими і відповідно обліковуються на окремих субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти». Для уникнення суперечностей при віднесенні розрахункових валютних різниць за неопераційною діяльністю на рахунки

доходів та витрат операційної діяльності запропоновано відкрити субрахунки 747 «Неопераційний дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 977 «Неопераційні витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» і назвати субрахунки 711 «Операційний дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 942 «Операційні витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» (рис. 2.2).

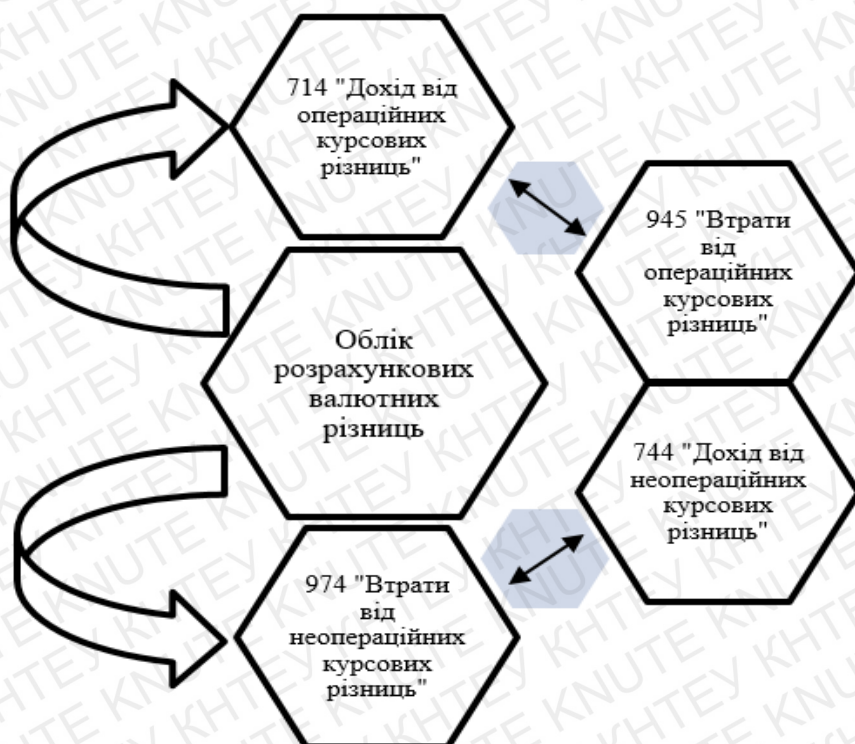


Рис. 2.2 Запропонована методика відображення розрахункових валютних різниць на рахунках бухгалтерського обліку.

Джерело: авторська розробка

Пропонована методика відображення розрахункових валютних різниць на рахунках бухгалтерського обліку. Для отримання інформації про загальну суму витрат, пов'язаних із реалізацією іноземної валюти, запропоновано суму комісійних банкові за проведення такого роду операцій обліковувати на субрахунках 945 «Операційні витрати на купівлі-продажу іноземної валюти» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць». Таким чином, до складу витрат при обліку імпорту послуг включаються курсові різниці,

комісійні банку при купівлі або конвертації валюти (якщо такі мали місце) та комісії банку при списанні коштів на користь нерезидентів.

На ТОВ «КС-ТОРГ» імпорتنі послуги отримані за консультування та навчання персоналу, тому виконані послуги враховуються в адміністративні витрати підприємства та обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Для обліку розрахунків з постачальником використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Типова кореспонденція щодо отримання імпорتنих послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

**Типова кореспонденція обліку імпорتنих послуг
на ТОВ «КС-ТОРГ» за травень 2019 р.**

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума \$/ грн
Перераховано передоплату за послуги нерезидента (10000 USD x 28,45 грн/USD)	3712	312	10000 USD 284500
Відображено ПЗ підприємством — одержувачем послуг (10000 USD x 23,45 грн/USD) x 20%	643	641	56900
Нараховано ПК з ПДВ	641	644	56900
Відображено закриття розрахунків з ПДВ	644	643	56900
Підписано акт наданих послуг (10000 USD x 23,45 грн/USD)	92	632	10000 USD 284500
Здійснено зарахування заборгованостей	3712	632	10000 USD 284500

Джерело: узагальнено на основі матеріалів ТОВ «КС-ТОРГ»

Наведена методика відображення на рахунках обліку операцій з імпорту послуг показує, що попередньо для їх реалізації підприємству необхідно придбати іноземну валюту. Крім того, відповідно до податкового законодавства ТОВ «КС-ТОРГ» є платником податку на додану вартість, що також має бути відображено на рахунках обліку. Порядок оподаткування ПДВ буде залежити від місця постачання послуг, що детально буде

розглянуто у п.2.3. Загальна методика відображення інформації про імпорту послуг на рахунках обліку наведена в додатку Л.

Узагальнення інформації про імпорту послуг ТОВ «КС-ТОРГ» здійснюється у фінансовій звітності Звіт про фінансові результати (форма №2м). Витрати на отримані послуги та курсові різниці відображаються в рядку «Інші операційні витрати» р.2180. У Балансі (форма №1м) представлено залишки іноземної валюти за р. 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти», заборгованість перед іноземним постачальником р. 1620 «Кредиторська заборгованість за послуги».

2.3. Оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

Оподаткування імпорту послуг здійснюється відповідно до вимог Податкового кодексу України. Так, відповідно до п. 141.4.1. ПКУ перерахування коштів нерезиденту в рахунок отриманої від нього послуги відноситься до звичайної виручки за надані послуги/роботи, а отже, податок на доходи нерезидента утримувати з таких виплат не потрібно, крім винятків які стосуються послуг, що забезпечують дохід у вигляді роялті, фрахту, інжинірингу, орендної плати, реклами тощо. Тому нами основна увага буде приділена питанню оподаткування податком на додану вартість на прикладі ТОВ «КС-ТОРГ».

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець.

Порядок оподаткування ПДВ послуг, отриманих від нерезидента, має свою специфіку. Ключовим моментом для правильного обліку таких послуг є визначення місця постачання. Відповідно до п. 185.1 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ, є операції з постачання послуг на митній території України. В той же час за п. 186.4 ПКУ, місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у додатку М. Таким

чином, якщо послугу надає нерезидент, то вона не є об'єктом оподаткування ПДВ, бо місце реєстрації нерезидента перебуває за межами України [47].

Отже, на ТОВ «КС-ТОРГ» місцем постачання послуг є митна територія України, тому застосовується ставка оподаткування в розмірі ПДВ 20% . При цьому базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг, перерахована в національну валюту за валютним (обмінним) курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань. Податкове зобов'язання з ПДВ при імпорті послуг виникає за правилом першої події (на відміну від імпорту товарів, коли ПЗ виникає лише у момент їх ввезення на митну територію України) (п. 187.8 ПКУ). Сплату ПДВ за імпортними послугами, місцем отримання яких є територія України, повинен здійснювати одержувач таких послуг, який у цьому разі є податковим агентом (п. 180.2 ПКУ) [21,47].

Аналіз чинного законодавства з оподаткування ПДВ іпортних послуг показав, що не залежно від того чи є одержувач послуг від нерезидента платником ПДВ, цей податок має бути сплачений. При цьому, якщо одержувач послуг не зареєстрований платником ПДВ, то податкову накладну він не складає (п. 208.4 ПКУ), але повинен скласти спеціальний розрахунок — «Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України»¹, який надається до податкового органу протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця, в якому відбулося нарахування податкового зобов'язання за імпортом послуг. Задекларована сума податкового зобов'язання з ПДВ підлягає сплаті до бюджету протягом 10 календарних днів з дня закінчення 20-денного терміну. Право на податковий кредит за такою сумою у неплатника ПДВ не виникає [21].

У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування ПДВ.

Дата виникнення податкових зобов'язань за такими операціями встановлюється за правилом «першої події»:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату послуг; або
- дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом;
- залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Крім того, нами з'ясовано особливості оподаткування ПДВ пов'язаного зі специфічними видами послуг, наприклад: відповідно до пп. 186.2.3 п. 186.2 ст. 186 Податкового кодексу місцем постачання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів, є місце фактичного їх надання. Тобто у разі якщо постачання нерезидентом послуг, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів, здійснюється за межами митної території України, такі послуги не є об'єктом оподаткування ПДВ і в особи-резидента, що їх отримує, не виникає обов'язку щодо нарахування та сплати ПДВ за такими операціями [47].

ТОВ «КС-ТОРГ» є платником ПДВ, тому суму нарахованого податку включає до складу податкових зобов'язань декларації з ПДВ за відповідний звітний період (рядок 6 розділу I декларації). При цьому платник податку — отримувач послуг від нерезидента, місце постачання яких розташоване на митній території України, у порядку, визначеному ст. 201 Податкового кодексу, складає за такою операцією податкову накладну із зазначенням

суми нарахованого ним ПДВ за цією операцією. Якщо місцем постачання послуги, отриманої від нерезидента, визнається територія за межами митної території України, така операція не визначається як об'єкт оподаткування і податкова накладна не складається.

Відповідно до вимог п. 12 Порядку № 1307 ТОВ «КС-ТОРГ» складає податкову накладну про імпорتنі послуги, наступним чином:

- у рядку «Індивідуальний податковий номер продавця» відображається умовний ПІН «5000000000000»;
- у рядку «Постачальник (продавець)» зазначається найменування (ПІБ) нерезидента та через кому — країна, в якій зареєстрований продавець (нерезидент). У разі якщо немає змоги перекласти з іноземної мови на державну найменування нерезидента, в такій податковій накладній заповнення рядка «Постачальник (продавець)» дозволяється без перекладу державною мовою;
- у рядках, відведених для заповнення даних покупця, отримувач (покупець) зазначає власні дані.

У верхній лівій частині такої податкової накладної проставляється відповідна позначка «X» та зазначається тип причини «14» — «Складена отримувачем (покупцем) послуг від нерезидента». Решта реквізитів заповнюється відповідно до норм Порядку № 1307. Податкова накладна складається в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН) у встановлений Податковим кодексом термін (п. 201.1 ст. 201 цього Кодексу). Узагальнені підходи до заповнення податкової накладної за послугами від нерезидента наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Правила заповнення податкової накладної за послугами від нерезидента

Рядок ПН	Заповнюється
«Тип причини» (верхній лівий кут ПН)	14 — «Складена отримувачем (покупцем) послуг від нерезидента»
«Індивідуальний податковий номер продавця»	Умовний ППН «5000000000000» або умовний ППН «20000000000000»*
«Особа (платник податку) — продавець»	Найменування (П. І. П.) нерезидента
«Місцезнаходження (податкова адреса) продавця»	Країна, в якій зареєстрований продавець (нерезидент)
Рядки, відведені для заповнення даних покупця	Власні дані
* Якщо такі послуги не призначені для використання в господарській діяльності або придбані з метою їх використання для постачання послуг за межами митної території України чи послуг, місце постачання яких визначається відповідно до п. 186.3 ПКУ	

Джерело: узагальнено на основі [2, 7, 21, 30,47,49]

Отже, в декларації з ПДВ в одному звітному періоді відображаються податкове зобов'язання і податковий кредит з ПДВ, нарахованого виходячи з вартості послуг нерезидента. Згідно з п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу датою віднесення сум податку до податкового кредиту для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України є дата складення платником податкової накладної за такими операціями за умови її реєстрації в ЄРПН.

Реєстрацію податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН має бути здійснено з урахуванням граничних строків, встановлених п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу. Своєчасно зареєстрована в ЄРПН податкова накладна є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту в періоді її складання.

У разі виникнення підстав для коригування податкового зобов'язання отримувачем послуг від нерезидента — платником ПДВ до податкової накладної, складеної у зв'язку з отриманням від нерезидента послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, складеється розрахунок коригування. Оскільки при отриманні послуг від нерезидента обов'язок зі сплати податку до бюджету покладається на покупця, розрахунок коригування підлягає обов'язковій реєстрації в ЄРПН особою,

яка його склала, незалежно від того, збільшується чи зменшується сума ПДВ у податковій накладній, до якої він складається.

Водночас якщо за таким розрахунком коригування сума податку в податковій накладній підлягає збільшенню, додаткові податкові зобов'язання платник повинен відобразити в податковій декларації у тому звітному періоді, в якому виникли підстави для їх збільшення, навіть у разі якщо в такому звітному періоді розрахунок коригування до податкової накладної не було складено чи зареєстровано[49].

ТОВ «КС-ТОРГ» відноситься до підприємств, дохід яких не перевищує 20 млн грн. за календарний рік, тому воно відображає операції з імпорту послуг виключно за бухгалтерськими правилами. Проте «високодохідні» підприємства (з річним доходом більше 20 млн грн.), а також добровольці з «малодохідників» коригують бухгалтерський фінансовий результат на податкові різниці. Перелік податкові різниці, які, застосовують у разі придбання послуг у нерезидента наведено в додатку Н.

Висновок до розділу 2

1. Аналіз стану організації обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» показав, що підприємство діє в рамках чинного законодавства, займається оптовою торгівлею та в рамках господарської діяльності отримує послуги з консультування та навчання персоналу від нерезидента. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерією відповідно до Наказу про облікову політику підприємства.

2. З метою організації обліку підприємство веде графік документообігу та відображає господарські операції у первинних документах. Нами узагальнено загальний перелік документів, що використовуються пр. імпортних операціях. Встановлено, що на ТОВ «КС-ТОРГ» імпорт послуг відображається на умовах договору з постачальником,

а його виконання підтверджується актом про виконані роботи та рахунком-фактурою.

3. Імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» передбачає розрахунок в іноземній валюті, тому організація процесу придбання та розрахунків іноземною валютою регламентується валютним законодавством. Встановлено, що на сьогоднішній день скасовані граничні строки розрахунків за імпортними операціями, які зараз становлять 365 календарних днів. Також відмінено обов'язків продаж іноземної валюти.

4. Методологію обліку імпортних операцій на ТОВ «КС-ТОРГ» здійснюють відповідно до П(С)БО 21. Нами, окреслено процедуру визначення та обліку курсових різниць. А також наведено кореспонденцію рахунків для відображення операцій щодо імпорту послуг. Встановлено, що на ТОВ «КС-ТОРГ» для обліку імпорту послуг використовують наступні рахунки: 92 «Адміністративні витрати» - для відображення витрат на імпортні послуги; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» - для обліку розрахунків з постачальником використовується, 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» - для обліку іноземної валюти.

5. Встановлено, що ТОВ «КС-ТОРГ» є платником податку на додану вартість. Оподаткування з ПДВ здійснюється відповідно до вимог ПКУ. Визначено, що оподаткування імпортних послуг значною мірою залежить від місця надання послуг. Так, об'єктом оподаткування ПДВ, є операції з постачання послуг на митній території України. Нами узагальнено підходи щодо процедури оподаткування ПДВ. Окреслено методику заповнення податкової накладної за послугами від нерезидента та розкрито процедуру коригують бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ІМПОРТУ ПОСЛУГ НА ТОВ «КС-ТОРГ»

2.1. Напрями та заходи удосконалення обліку імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

Сучасні підприємства торговельної галузі намагаються будь-яким шляхом сприяти диверсифікація бізнесу та підвищувати якість послуг, які вони надають. Особливо це актуально в умовах сьогодення, коли всі суб'єкти господарювання стикнулися із проблемою пандемії на COVID-19, що зумовила зменшення обсягів діяльності та підвищила рівень невизначеності та ризику діяльності підприємств. Підприємства зіштовхуються з проблемою повного або часткового локдауну та різноманітними карантинними заходами. Тому підприємства торгівлі намагають максимально забезпечити лояльність клієнтів, щоб залишатися активними учасниками ринку. Багато з них змушені перейти на інтернет-торгівлю та обслуговувати клієнтів онлайн, що потребує додаткових витрат на впровадження сайтів, залучення нових співробітників на налагодження нових логістичних зв'язків.

Аналіз стану та стратегічних напрямів функціонування ТОВ «КС-ТОРГ» показав, що його сучасна система менеджменту потребує удосконалення. Тому керівництвом було прийнято рішення у здійсненні консультаційних послуг та переналагодження системи управління, орієнтуючись на зарубіжний досвід контрагентів-нерезидентів. Крім того, було прийнято рішення продовжувати здійснення імпорту товарів, що зумовлює потребу в імпорті послуг щодо їх перевезення. Такі тактичні та стратегічні цілі безумовно пов'язані з побудовою ефективної системи обліку, яка б могла в повній мірі задовольнити потреби менеджменту. Проте аналіз сучасного стану обліку та оподаткування на ТОВ «КС-ТОРГ» показав наявність «вузьких місць» в обліковій системі, які уповільнюють процес підготовки інформації та викривляють її на певних етапах формування. Очевидним є той факт, що

діюча система фінансового обліку на підприємстві не в змозі генерувати необхідних інформаційний простір для управління імпортними операціями, оскільки вони виходять поза межі підприємства та потребують аналізу не лише внутрішнього середовища бізнесу, а й врахування особливостей зовнішньоекономічної діяльності в зарубіжному просторі.

В ході дослідження ми прийшли до висновку, що удосконалення системи обліку на ТОВ «КС-ТОРГ» має здійснюватися у трьох напрямках:

- удосконалення організації фінансового обліку;
- впровадження більш ефективного програмного забезпечення для системи обліку;
- використання елементів управлінського обліку з метою ефективного управління імпортними операціями.

Документальне оформлення первинного обліку імпортних операцій на ТОВ «КС-ТОРГ» показав, що основним документом для здійснення імпорту послуг є договір з нерезидентом. На підприємстві застосовують його типову форму. Тому нами запропоновано уточнити в договорі з постачання імпорту послуг наступні позиції:

- враховувати ступінь відповідальності сторін за невчасне надання послуг (або затримку) по вині третіх осіб, в т.ч. нарахування пені та неустойок;
- прописати умови надання знижок;
- уточнити форс-мажорні обставини у зв'язку з пандемією на COVID-19;
- уточнити організацію процедури послуг з консультування онлайн, в частині налагодження програмного забезпечення (у зв'язку з карантинном та відсутністю можливості перетину митного кордону України);
- здійснити переклад договору мовою нерезидента.

Внесені пропозиції дозволять уникнути проблемних питань, які можуть виникнути у зв'язку з наданням імпортних послуг з консультування в період

карантину. Забезпечень формування прозорості інформації на основі договору з постачання імпорتنих послуг та вподальшому її відображення у акті виконаних робіт.

Крім того, у зв'язку з доведенням необхідності впровадження на ТОВ «КС- ТОРГ» елементів управлінського обліку в частині імпорتنих операцій, потребують доповнення та уточнення Наказ про облікову політику підприємства та Посадова інструкція головного бухгалтера.

Так, в Наказі про облікову політику доцільно виділити інформацію щодо функціональних обов'язків працівника бухгалтерії, який буде займатися підготовкою управлінської звітності. А саме в Посадовій інструкції заступника головного бухгалтера, у розділі «Функціональні обов'язки заступника головного бухгалтера» здійснити доповнення в такій редакції:

1. Здійснює організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності та контроль за ефективним використанням фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, природного і соціального капіталу та вплив їх взаємодії на майбутні грошові потоки ТОВ.

2. Забезпечує збір і аналіз даних, підготовку управлінської звітності, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень; бере участь в розробці рекомендацій щодо розвитку підприємства.

Що стосується оновлення облікового програмного забезпечення, то встановлено, що на ТОВ «КС-ТОРГ» використовується програмний продукт 1С Підприємство 8.0., яке на жаль вже застаріло та не зможе забезпечити всі потреби менеджменту, оскільки на сьогоднішній день існують більш оновлені версії, зокрема 8.3. З метою надання обґрунтованих пропозицій щодо оновлення програмного забезпечення, нами було проаналізовано різні програми, які мають особливості щодо набіру інструментів, вбудованих сервісних механізмів, необхідних для роботи користувача з комп'ютером. Основними бухгалтерськими програмами, які використовуються для обліку

імпортних операцій є «1С:Підприємство», «Парус-Підприємство», «Галактика». Їх порівняльна характеристика наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика основних інформаційних систем з обліку імпортних операцій

№ з/п	Класифікаційна ознака	«1С:Підприємство»	«Парус-Підприємство»	«Галактика»
1	Клас програми	Управлінські системи		
2	Призначення	Для ведення бухгалтерського обліку		
3	Група споживачів	Бухгалтерія, управлінці		
4	Об'єкт обліку	Середні та великі підприємства, корпорації	Малі і середні підприємства	Великі підприємства, корпорації
5	Спосіб реалізації облікових функцій	Введенню операцій за шаблонами та за допомогою документів	Перевага надається введенню операцій за шаблонами	
6	Комплексність виконання функцій	Інтегрована програма	Локальна програма	Інтегрована програма

Джерело: узагальнено на основі [4, 17, 32]

Отже, за порівняльною характеристикою всі три програми мають спільні риси – управлінська система автоматизації, що призначена для ведення бухгалтерського обліку. Проте, для ТОВ «КС-ТОРГ» найбільш оптимальною з точки зору можливості її модифікації є програма «1С: Підприємство», в якій можна автоматизувати всі необхідні ділянки обліку операцій за допомогою конфігуратора. Програма «1С: Підприємство 8.3» має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (довідників, документів, звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з імпорту.

3.2. Удосконалення обліку операцій із імпорту послуг в системі управління на ТОВ «КС-ТОРГ»

Система бухгалтерського обліку виконує одну із важливих інформаційних функцій управління, оскільки забезпечує інформаційні потреби менеджменту для прийняття рішень на різних рівнях управління. На підприємствах, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність ключове місце займає управління ефективністю експортно-імпортних операцій, що потребує наявності адекватного обліково-аналітичного забезпечення. Сучасна система фінансового обліку не може задовольнити всі інформаційні запити користувачів щодо імпортних операцій, оскільки розробка і здійснення управлінських рішень в підприємницькій діяльності базується на плановій, нормативній, технологічній, обліковій і аналітичній інформації. Такі функції в інформаційній системі підприємства виконує управлінський облік. Тому актуалізуються питання побудови ефективної системи управлінського обліку, яка дозволить отримати інформацію для управління імпортом послуг на підприємстві. Встановлено, що в економічній літературі відсутня єдність поглядів на розуміння сутності управлінського обліку, тому нами згруповані основні із них в додатку П. Погоджуємося з думкою, що сучасна методологія обліку в Україні ґрунтується на інтеграції системи бухгалтерського обліку, яка передбачає використання одних і тих же документів, реєстрів в системі фінансового та управлінського обліку, але з різним цільовим призначенням. З метою генерування якісного обліково-аналітичного забезпечення управління імпортними операціями, важливим є розуміння його концептуальних засад, які узагальнено в додатку П, рис. 1.

В практиці господарювання вітчизняних підприємств впровадження управлінського обліку досі є досить новаторським. Важливим етапом розвитку управлінського обліку стало видання Глобальних принципів управлінського обліку у 2014-2015 років у CIMA (Присяжним інститутом управлінських бухгалтерів) та AICPA (Американським інститутом сертифікованих професійних бухгалтерів) [10], які були перекладені українською мовою у 2017 році. Метою Глобальних принципів

управлінського обліку є надання підтримки генеральним і фінансовим директорам і членам рад директорів у проведенні порівняльного аналізу і вдосконаленні їхніх систем управлінського обліку. Глобальні принципи управлінського обліку описують основоположні цінності, якості, норми й поняття, що їх мають дотримуватися фахівці з управлінського обліку. Існує чотири принципи, які слід розглядати безперервно, а не послідовно: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру.

Аналіз стану обліку на ТОВ «КС-ТОРГ» показав, що підприємство не застосовує в своїй господарській діяльності інструменти управлінського обліку. В той же час система фінансового обліку не задовольняє усіх потреб менеджерів щодо управління імпор্তними операціями. Враховуючи те, що підприємство відноситься до суб'єктів малого бізнесу та має нерозгалужену структуру управління, пропонуємо на перших етапах не впроваджувати загальну систему управлінського обліку, а почати використовувати його елементи, що сприятимуть управлінню імпор্তних операцій. На нашу думку побудована система управлінського обліку повинна включати чотири обов'язкові підсистеми: управлінського обліку витрат і доходів, бюджетування управлінської звітності, стратегічного управлінського обліку.

Нами запропоновано основні етапи запровадження елементів управлінського обліку на ТОВ «КС-ТОРГ»:

- аналіз (постановки системи обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, підходів до мотивації персоналу) та проектування організаційної та фінансової структур підприємства (включаючи розподіл відповідальності та обов'язків щодо інформаційної взаємодії у вигляді моделей, розробку регламентів щодо збору, реєстрації, накопичення, зберігання та надання інформації; опису побудови системи обліку та звітності, діяльності центрів відповідальності, закріплення функцій за

виконавцями);

- розробка стратегії підприємства у вигляді стратегічної карти та системи збалансованих показників;
- розробка технічного завдання з метою визначення видів, складу робіт та форм управлінської звітності;
- підбір для використання відповідних програмних продуктів, щоб використовувати табличні процесори та інше програмне забезпечення для наочності створюваної інформації у вигляді таблиць, графіків, діаграм тощо).

Таким чином, потребують удосконалення організація та методика обліку. Зокрема, для організації управлінського обліку імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» вважаємо за необхідне внести відповідні зміни до Наказу про облікову політику та Посадової інструкції бухгалтера, які вже були описані у п.3.1. Також потребує уточнення робочий план рахунків підприємства, в частині побудови аналітичних рахунків, які використовуються при формування інформації про імпорт послуг. В основу таких рахунків доречно покласти класифікацію операцій з імпорту послуг, яка була розроблена у розділі 1. Враховуючи те, що на ТОВ «КС-ТОРГ» було здійснено імпорتنі послуги із консультування, гами запропоновано до використання наступні аналітичні рахунки (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Витяг з робочого плану рахунків ТОВ «КС-ТОРГ»
по рахунку 92 «Адміністративні витрати» щодо імпорту послуг**

Рахунок за планом рахунків		Аналітичні рахунки 1-го порядку		Аналітичні рахунки 2-го порядку		Аналітичні рахунки 3-го порядку	
Шифр	Назва	За країною імпортером послуг		За видами отриманих послуг		За валютою розрахунків	
92 (з урахуванням «Адміністративні» тивні		92.X.1	Польща	92.X.X.1	консультаційні	92.X.X.X.1	долари
		92.X.2	Німеччина	92.X.X.2	юридичні	92.X.X.X.2	євро
		92.X.3	Австрія	92.X.X.3	рекламні		
		92.X.4	США				

	Аналітичні рахунки 4-го порядку		Аналітичні рахунки 5-го порядку		Аналітичні рахунки 6-го порядку	
	За місцем надання послуг		За формою розрахунків		За системою лояльності	
	92.X.X.X.X .1	На території України	92.X.X.X. X..X.1	На умовах передоплати	92.X.X.X. X..X.X.1	Послуги надані зі знижкою
	92.X.X.X.X .1	На території нерезидент а	92.X.X.X. X..X.2	На умовах післяоплати	92.X.X.X. X..X.X.2	Послуги надані без знижки

*джерело: авторська розробка

Викристання такої поглибленої аналітики щодо імпорتنих послуг дозволить формувати більш релевантну інформацію для менеджменту ТОВ «КС-ТОРГ».

Проаналізувавши стратегічні цілі ТОВ «КС-ТОРГ», визначено, що підприємство планує здійснювати імпорту товарів, що потребує отримання послуг з перевезення від нерезидентів. Для підвищення ефективності управлінських рішень ТОВ «КС-ТОРГ» та посилення їх інформаційно-аналітичного забезпечення, нами розроблено форми управлінської звітності для обґрунтування таких типів управлінських рішень :

- щодо вибору кращого перевізника вантажів (до етапу укладання Договору про надання імпорتنих послуг);
- щодо вибору оптимальнішого способу доставки імпортованих товарів для ТОВ «КС-ТОРГ»;
- щодо витрачання коштів на проведення навчання продавців-консультантів з урахуванням впливу їх компетенцій на фінансовий результат.

Таблиця 3.3

Бізнес-процес:
Розвиток персоналу

ТОВ «КС-ТОРГ»

Розрахунок

**для обґрунтування рішення про вибір кращої альтернативи:
проведення консультацій та навчання персоналу щодо особливостей
реалізації товару А (тис. грн.)**

	Коуч –компанія з	Дистанційна
--	------------------	-------------

Показник	розвитку маркетингових технологій, Україна	консультація виробника товару (нерезидента)
1. Дохід (прогноз) с урахуванням підвищення рівня продавців-консультантів	650 000	750 000
2 Витрати релевантні		
2.1. Дійсні	50000	70 000
2.2. Можливі		600 000
3. Прибуток/вигоди	600 000	80000

Джерело: авторська розробка

Таким чином, використання елементів управлінського обліку щодо імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ», дозволить отримувати більш детальну та ґрунтовану інформацію щодо можливих альтернативних рішень та забезпечить систему менеджменту якісною обліково-аналітичною інформацією.

Висновки за розділом 3

1. Аналіз стану обліку на ТОВ «КС-ТОРГ» показав наявність проблемних місць, які ускладнюють підготовку інформації для прийняття рішень щодо імпорту послуг. Тому нами розроблено напрями та заходи щодо удосконалення системи обліку в таких ракурсах: удосконалення організації фінансового обліку; впровадження ефективного облікового програмного забезпечення; використання елементів управлінського обліку.

2. З метою удосконалення організації обліку запропоновано доповнити існуючий Договір про надання імпорتنих послуг наступними пунктами: враховувати ступінь відповідальності сторін за невчасне надання послуг (або затримку) по вині третіх осіб, в т.ч. нарахування пені та неустойок; прописати умови надання знижок; уточнити форс-мажорні обставини у зв'язку з пандемією на COVID-19; уточнити організацію процедури послуг з консультування онлайн, в частині налагодження програмного забезпечення (у зв'язку з карантинном та відсутністю можливості перетину митного кордону України); здійснити переклад договору мовою

нерезидента. Крім того, внесено проаозиції до Наказу про облікову політику та Посадової інструкції бухгалтера в частині впровадження елементів управлінського обліку імпорту послуг.

3. Досліджено діюче облікове програмне забезпечення на ТОВ «КС-ТОРГ» та здійснено його порівняння з існуючими продуктами на ринку програмного забезпечення та обґрунтовано доцільність використання більш нової версії 1С Підприємство 8.3.

4. Надано пропозиції щодо впровадження елементів управлінського обліку щодо імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ», зокрема розроблено 6-ти рівневу систему аналітичних рахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати». Розроблено форми управлінської звітності для прийняття рішень щодо вибору оптимального способу доставки товару та кращого перевізника; та щодо вибору кращої альтернативи проведення послуг з консультування продавців.

ВИСНОВКИ

1. Аналіз економічної сутності імпортних операцій показав зацікавленість в наукових колах ще з початку розвитку економічних шкіл, проте одночасно підтвердив відсутність єдності поглядів до сьогодення. Тому нами досліджено нормативно-правові акти та спеціальну літературу щодо трактування сутності імпортних операцій та виділено основні критерії, а саме: процес купівлі, митний режим та розрахункові операції. Встановлено, що імпорту послуг – це вид зовнішньоекономічної діяльності, який передбачає надання послуг іноземними контрагентами українським підприємствам.

2. Встановлено, що на законодавчому рівні використовують затверджену Класифікацію зовнішньоекономічних послуг, яка на практиці не в змозі задовольнити потреби користувачів інформації щодо обліку та управління імпортом послуг. Розроблено класифікацію імпортних послуг, що дозволить ефективно управляти цією діяльністю та може бути покладена в основу розробки аналітичних рахунків. Виділено ознаки групування за

цільовим призначення: для визначення видів послуг та постачальників – «за видами послуг», «за постачальниками», «за ліцензуванням»; для оподаткування – «за оподаткуванням», «за місцем надання послуг»; для управління розрахунками за імпортом послуг – «за формою розрахунку», «за валютою розрахунку», «за системою лояльності».

3. Проаналізовано нормативно-правове регулювання щодо обліку та оподаткування імпорту послуг. Визначено, що відповідно до валютного законодавства на сьогоднішній день встановлено граничний строк імпортних операцій становить 365 календарних днів та скасовано обов'язків продаж іноземної валюти. Проведено порівняльний аналіз щодо визначення впливу зміни курсових різниць при імпорті послуг, які наведені в П(С)БО 21 та МСБО 21. Охарактеризовано особливості оподаткування операцій з імпорту послуг ПДВ та окреслено характеристики місць надання імпортних послуг.

4. Аналіз стану організації обліку та оподаткування імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» показав, що підприємство діє в рамках чинного законодавства, займається оптовою торгівлею та отримує послуги з консультування та навчання персоналу від нерезидента. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерією відповідно до Наказу про облікову політику.

5. Встановлено, що підприємство веде графік документообігу та відображає господарські операції у первинних документах. Нами узагальнено загальний перелік документів, що використовуються пр. імпортних операціях. Встановлено, що на ТОВ «КС-ТОРГ» імпорт послуг відображається на умовах договору з постачальником, а його виконання підтверджується актом про виконані роботи та рахунком-фактурою.

6. Імпорт послуг на ТОВ «КС-ТОРГ» передбачає розрахунок в іноземній валюті, тому організація процесу придбання та розрахунків іноземною валютою регламентується валютним законодавством.

7. Методологію обліку імпортних операцій на ТОВ «КС-ТОРГ» здійснюють відповідно до П(С)БО 21. Нами, окреслено процедуру

визначення та обліку курсових різниць. А також наведено кореспонденцію рахунків для відображення операцій щодо імпорту послуг. Встановлено, що на ТОВ «КС-ТОРГ» для обліку імпорту послуг використовують наступні рахунки: 92 «Адміністративні витрати» - для відображення витрат на імпортні послуги з консультування персоналу; 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» - для обліку розрахунків з постачальником використовується, 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» - для обліку іноземної валюти.

8. ТОВ «КС-ТОРГ» є платником податку на додану вартість. Оподаткування з ПДВ здійснюється відповідно до вимог ПКУ. Визначено, що оподаткування імпортних послуг значною мірою залежить від місця надання послуг. Так, об'єктом оподаткування ПДВ, є операції з постачання послуг на митній території України. Нами узагальнено підходи щодо процедури оподаткування ПДВ. Окреслено методику заповнення податкової накладної за послугами від нерезидента та розкрито процедуру коригують бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці.

9. Аналіз стану обліку на ТОВ «КС-ТОРГ» показав наявність проблемних місць, які ускладнюють підготовку інформації для прийняття рішень щодо імпорту послуг. Тому нами розроблено напрями та заходи щодо удосконалення системи обліку в таких ракурсах: удосконалення організації фінансового обліку; впровадження ефективного облікового програмного забезпечення; використання елементів управлінського обліку.

10. З метою удосконалення організації обліку запропоновано доповнити існуючий Договір про надання імпортних послуг наступними пунктами: враховувати ступінь відповідальності сторін за невчасне надання послуг (або затримку) по вині третіх осіб, в т.ч. нарахування пені та неустойок; прописати умови надання знижок; уточнити форс-мажорні обставини у зв'язку з пандемією на COVID-19; уточнити організацію процедури послуг з консультування онлайн, в частині налагодження

програмного забезпечення (у зв'язку з карантинном та відсутністю можливості перетину митного кордону України); здійснити переклад договору мовою нерезидента. Крім того, внесено проаозиції до Наказу про облікову політику та Посадової інструкції бухгалтера в частині впровадження елементів управлінського обліку імпорту послуг.

11. Досліджено діюче облікове програмне забезпечення на ТОВ «КС-ТОРГ» та здійснено його порівняння з існуючими продуктами на ринку програмного забезпечення та обґрунтовано доцільність використання більш нової версії 1С Підприємство 8.3.

12. Надано пропозиції щодо впровадження елементів управлінського обліку щодо імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ», зокрема розроблено 6-ти рівневу систему аналітичних рахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати». Розроблено форми управлінської звітності для прийняття рішень щодо вибору оптимального способу доставки товару та кращого перевізника; та щодо вибору кращої альтернативи проведення послуг з консультування продавців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабій Л.І. Порядок здійснення експортно-імпортних операцій і його вплив на організацію обліку / Л.І. Бабій // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №1 (31). – С. 19-25
2. Бабій Л.І. Особливості оподаткування операцій експорту товарів / Л.І. Бабій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Черкаси: ЧДТУ, 2008 – Випуск 21. – С. 47-50.
3. Безкоштовний імпорт товарів для надання послуг нерезидентам URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/analytics/293>
4. Бесяков О. О. Облік та аудит експортно-імпортних операцій підприємств торгівлі [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Бесяков Олександрович ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. - К., 2004. - 311 арк.: рис. - арк. 191-214.
5. Бондаренко Н. ПДВ не пахне і тому не рахується / Н. Бондаренко // Бухгалтер. – 2010. – №33 (561). – С. 39 6.
6. Волкова І.А. Синтетичний облік імпортних операцій на підприємствах в сучасних умовах господарювання / І.А. Волкова / відпов. ред. З.В. Герасимчук // Тези доповідей І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю”] (18 грудня 2009 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 428 с.
7. Гаврик В. Імпорт товарів: особливості обліку URL: <https://uteka.ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-import-tovarov-primery-uch>
8. Гавриловський О.С., Стащенко Ю.В. Особливості аудиту операцій з імпорту . Східна Європа: економіка, бізнес та управління Випуск 4 (15) 2018с.409-416

9. Герасимчук З.В. Тези доповідей І Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [“Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю”] (18 грудня 2009 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 428 с.
10. Глобальні принципи управлінського обліку. Ефективний управлінський облік: оптимізація рішень та створення успішних організацій URL: zakon.help/files/article/7192/Глобальні%20принципи%20управлінського%20обліку%20.pdf.
11. Голов С.Ф. Управлінський облі. Підручник. – К. Лібра, 2007. – 704 с.
12. Гордієнко Н.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей / Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпушенко. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 235 с.
13. Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій підприємств / В.Ю. Гордополов // Агросвіт. – 2018. – № 13. – С. 15-27.
14. Державна митна служба України URL: <https://customs.gov.ua/>
15. Друрі К. Управлінський та виробничий облік: Пер. з англ.; Підручник. – 1071 с.
16. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т. 1. / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
17. Єремян О.М. Проблеми обліку експортних операцій в сучасних умовах господарювання / О.М. Єремян, А.М. Демянова // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Майбутнє - Аудит”] (1 грудня 2008 р.). – Кривий Ріг: “Видавничий дім”, 2008. – 357 с. – С. 154-155
18. Закон України «Про валюту та валютні операції» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>.

19. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996/14-ВР від 16 липня 1999 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
20. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 195/93-ВР від 8 серпня 1992 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
21. Імпорт послуг . URL: <https://dtkt.com.ua/show/1bid06719.html>
22. Ірха Л.І. Бухгалтерський облік експортних (без вивезення) та імпорتنних (без ввезення) операцій. // Актуальні проблеми економіки, НАУ – Київ, 2004. №6. – С.43-49.
23. Ірха Л.І. Облік бартерних операцій зовнішньоекономічної діяльності // Актуальні проблеми економіки, НАУ - Київ, 2004. - №4. - С.112-119.
24. Ірха Л.І. Податковий облік експортних та імпорتنних операцій // Актуальні проблеми економіки, НАУ – Київ, 2003. - №12. – С.43-54. – 1.02 д.
25. Кавин М. Послуги, придбані у нерезидента, вимагають сплати ПДВ URL: <https://news.dtkt.ua/debet-kredit/partner-news/51137>
26. Кадуріна Л.О. Актуальні проблеми визначення приросту (убутку) під час імпорту товарів / Л.О. Кадуріна // Труды международной научно-практической конференции [“Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”] (17-18 ноября 2005 г.). – Х.: НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 55-56 14.
27. Кирнас О.В. Методика обліку імпорتنних операцій / О.В. Кирнас // Матеріали II-ої Міжнародної науково-практичної конференції [“Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”] (Черкаси, 24-26 березня 2004 р.). – Черкаси: ЧДТУ, 2004. – С. 26-29
28. Клак О.А. Облік імпорتنних операцій за національними стандартами / О.А. Клак // Тези доповідей Всеукраїнської студентської наукової конференції [“Проблеми фінансів, обліку, аналізу та контролю в

умовах реформування економіки України”] (25-26 квітня 2001 р.). – Київ, 2001. – С. 116-118

29. Класифікація зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП) URL: <https://data.gov.ua/dataset/83008674-5898-4a88-a905-b19d039d6e9a>

30. Клим Н.М. Особливості використання та обліку податкового векселя / Н.М. Клим // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.14. – С. 200-204

31. Коблянська Г.Ю. Облік та аудит експортно-імпорتنих операцій підприємств [Текст] : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09 / Коблянська Галина Юріївна ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. - К., 2009. - 21 с.

32. Коденчук К.А. Облік імпорتنих операцій / К.А. Коденчук // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2007. – № 6. – Том 2. – С. 142-145 18.

33. Кожухова Т.В. Облік і аудит експортних операцій підприємств по виробництву облицювальних матеріалів [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Кожухова Тетяна Валеріївна ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". - К., 2010. - 20 с. : рис., табл.

34. Козак Ю.Г., Логвінова Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посіб.; за ред. Ю.Г. Козака, Н.С. Логвінової, М.А. Зайця; 4-е вид., перероб. та доп. К.: Освіта України, 2012. 272 с.

35. Кузьмінський Ю.А. Оперативний облік та контроль операцій з імпорту / Ю.А. Кузьмінський // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка. – Київ: Видавничо-поліграфічний центр “Київський університет”, 2001. – Випуск 51. – С. 45-49 19. Лист ДПАУ № 2093/7/16-1517 від 26 січня 2011 р. // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 16

36. Малигіна Н.В. Особливості обліку податку на додану вартість при здійсненні імпорту товарів / Н.В. Малигіна // Збірник наукових праць

[“Економіка: проблеми теорії та практики”]. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. – Випуск 233, Т. III. – 296 с.

37. Мельничук І.В. Облік і контроль експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання [Текст] : дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Мельничук Ірина Володимирівна ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. - К., 2001. - 269 арк. - арк. 190-220.

38. Митний Кодекс України № 2565/XI від 13 березня 2012 року URL:<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022#Text

40. Нападовська Л.В. Управлінський облік. Підручник. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

41. Нідлз Б. Принципи бухгалтерського обліку/ Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д.Колдуелл: Пер. з англ.. – К.: Фінанси і статистика, 1993. – 496 с.

42. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів ВНЗ спец. 7.050106 “Облік і аудит” / [Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Пархоменко В.М.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп., перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.

43. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин: [навчальний посібник для студентів спеціальності “облік і аудит”] / М.М. Дупай, П.Н. Денчук, С.В. Питель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. – 200 с.

44. Облік імпорту товарів, якщо ціни в одній валюті, а оплата – в іншій, проводки URL:<https://www.buhoblik.org.ua/normativka/2017/10/0518.html>

45. Оляднічук Н.В. Облік експортно – імпортних операцій / Н.В. Оляднічук, О.Д. Підлубна // Облік і фінанси. – 2017. – № 1 (75). – 2017. – С. 48-56.

46. Осадчук Т.Г. Операції з імпорту – особливості визначення валових витрат / Т.Г. Осадчук / редкол.: П.П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотніков та ін. // Матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю”] (21 листопада 2013 р.). – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – С. 428-429
47. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
48. Постанова правління НБУ від 15.03.2015 № 194 URL: <https://buhgalter911.com/news/news-756768.html>
49. Постачання послуг нерезидентами. Вісник. Офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100008069-postachannya-poslug-nerezidentami>
50. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів» . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>
51. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті та банківських металах у банках України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1511>
52. Савина С. А. Внешнеэкономическая деятельность : уч.-метод. пос. / С. А. Савина, Т. А. Дугина, Т. А. Высочина . – Волгоград : ФГБОУ ВПО Волгоградский ГАУ, 2014. – 120 с. 3.
53. Скрипни М.І. Методологія та організація обліку і аналізу експортно-імпортних операцій (на прикладі підприємств пивобезалкогольної галузі України) [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Скрипник Маргарита Іванівна ; Київський національний економічний ун-т. - К., 2005. - 284 арк. - арк. 188-217.
54. Степаненко О.І. Облік і аналіз експортно-імпортних операцій (на прикладі суб'єктів підприємницької діяльності України) [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Степаненко Оксана Іванівна ; Київський національний економічний ун-т. - К., 2004. – 228с.

55. Тітьонко О. М. Система макроекономічного рахівництва / О. М. Тітьонко : навч. посібн. – К. : КНЕУ, 2002. – 188 с.
56. Федькевич Н.В. Облік і аудит операцій з експорту та імпорту за договорами купівлі-продажу [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Федькевич Наталія Василівна ; Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". - К., 2007. - 247 арк.: рис., табл. - арк. 233-247.
57. Чусова В. Д., Кубік В. Д., Удосконалення обліку експортно-імпортних операцій/ Світ економічної науки. Випуск 26
URL:<http://www.economy-confer.com.ua/full-article/3021/>

ДОДАТКИ

Додаток А

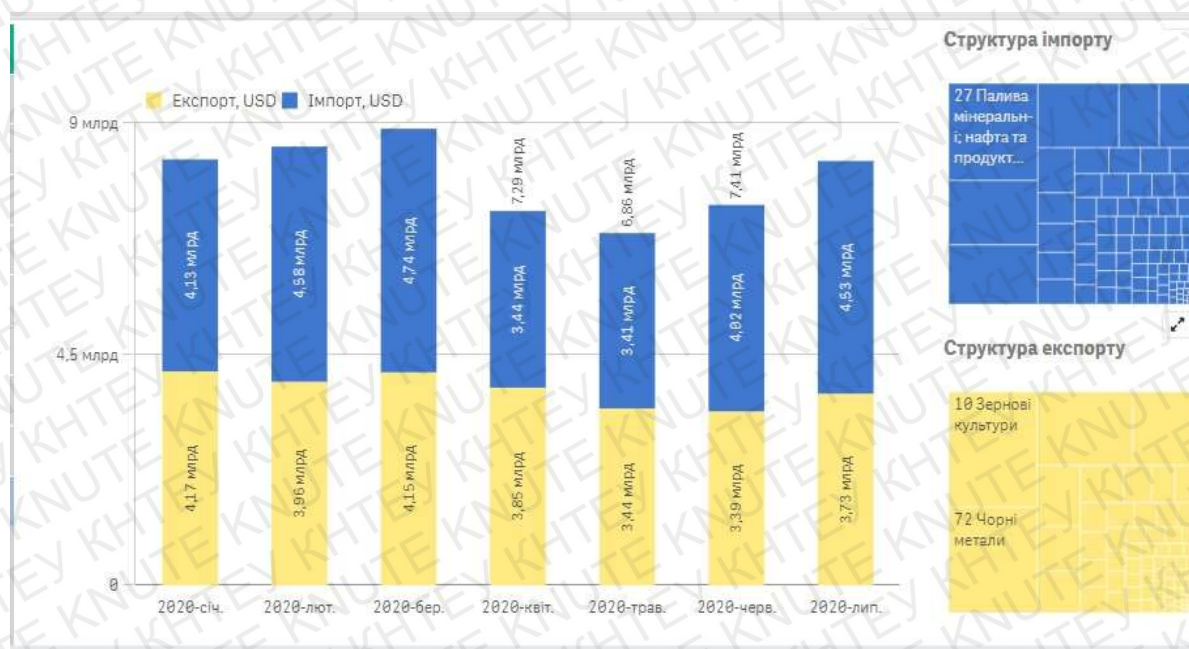


Рис. 1 Динаміка експортно-імпортних операцій в Україні за січень-липень 2020 року

Джерело [14]

Додаток Б

Таблиця 1

Сутнісні критерії визначення імпорту в наукових дослідженнях вчених-економістів

Сутнісні критерії					
Автор/ Джерело	Купівля	Митний режим	Ввезення на митну територію	Купівля у іноземних суб'єктів	Розрахункова операція
1.	2.	3.	4.	5.	6.
Бутинець Ф.Ф.	+	+	+	-	-
Костюченко В.М.	+	+	-	+	-
Кузьмінський Ю.А.	+	-	+	-	+
Пархоменко В.М.	+	+	+	-	+
Рудан В.Я.	+	-	-	+	-
Сторожук Г.М.	+	+	+	-	+
Жолнер І.В.	+	-	+	+	+

Джерело: узагальнено на основі [6, 7, 35, 42]

Додаток В

Таблиця 1

Узагальнені підходи до класифікації імпорتنих операцій

№ п/п	Ознака групування	Вид діяльності
1.	2.	3.
2.	За ступенем самостійності	Прямі
		Непрямі
3.	За видом використаної валюти	Операції в національній валюті України
		Операції в іноземній валюті
4.	За видами діяльності	Звичайна
		Надзвичайна (Події, що виникли внаслідок форс-мажорних обставин)
		Інші операції
5.	За формами розрахунків	Операції, що передбачають грошові форми розрахунків
		Бартерні операції
6.	За спрямованістю	Експорт (реекспорт)
		Імпорт (реімпорт)
7	За наявністю регламентацій	Операції, виконання яких можливе тільки через постійне представництво
		Операції, для виконання яких не обов'язкова наявність постійного представництва
8.	З погляду на необхідність ліцензування і квотування	Операції, виконання яких обмежене ліцензуванням і квотуванням
		Операції, виконання яких не обмежено ліцензуванням і квотуванням

Джерело: узагальнено на основі [1, 13, 22, 31, 34, 43]

Таблиця 2

Класифікація імпорту послуг за цільовим призначенням



Джерело: авторська розробка

Додаток Г

Основні законодавчі та нормативні документи, що формують методологічне забезпечення обліку імпортних операцій

№ пор.	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти теми курсової роботи
1.	2.	3.
1.	«Господарський кодекс».	Загальні положення кодексу розкривають визначення підприємства, види підприємств та об'єднань. Законом встановлені загальні умови створення та порядок реєстрації підприємств, а також умови ліквідації та реорганізації.
2.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».	Закон регулює правові початки методології і організації бухгалтерського обліку, котрий забезпечує отримання інформації про діяльність господарюючих суб'єктів в Україні з метою управління ними, контролю (аудиту) і аналізу їх діяльності.
3.	План рахунків бухгалтерського обліку.	Перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для відображення діяльності підприємства.
4.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.	Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності.
5.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».	Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".	Це Національне положення (стандарт) визначає порядок обліку та оцінки витрат підприємства, в тому числі пов'язаних із здійсненням імпорту послуг
7.	П(С)БО 9 «Запаси».	Положення визначає основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Продовження додатку Г

1.	2.	3.
8.	Порядок подання фінансової звітності.	Визначає місце, терміни, дату подання фінансової звітності як квартальної, так і річної. Використовується при складанні звітності.
9.	Інструкції з ведення розрахунків в іноземній валюті	Інструкція визначає порядок, строки та умови проведення операцій в іноземній валюті, документальне оформлення результатів.
10.	Митний кодекс України	Загальні положення кодексу розкривають процес формування митної вартості імпортного товару, дає перелік документів, що дозволяє розмитнити імпортний товар відповідно до чинного законодавства.
11.	МСБО 2 «Запаси» .	Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до запасів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни.
12.	ЗУ «Про валюту та валютні операції»	Цей Закон визначає правові засади здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду, права та обов'язки суб'єктів валютних операцій і уповноважених установ та встановлює відповідальність за порушення ними валютного законодавства. Метою цього Закону є забезпечення єдиної державної політики у сфері валютних операцій та вільного здійснення валютних операцій на території України.
13.	П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів».	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про курсові різниці та їх розкриття у фінансовій звітності.
14.	ПКУ	Загальні положення кодексу розкривають розподіл на групи імпортних товарів (послуг), визначення податкової бази для нарахування ПДВ, формування первісної вартості імпортного товару (послуг) та ін.
15.	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про курсові різниці та їх розкриття у фінансовій звітності.
16	ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Регулює питання пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю, розкриває права на її здійснення, сутність зовнішньоекономічних договорів , особливості державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Джерело: узагальнено на основі [19, 20, 38,39,47,48,50,51]

Додаток Д

Характеристика нормативно-правової бази імпорتنих операцій

№ п/п	Назва нормативного документа	Характеристика	Проблемні місця документу
1.	2.	3.	4.
2	МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби"	Мета стандарту IAS 16 полягає у визначенні порядку обліку основних засобів (далі - ОЗ) у питаннях визнання активів, визначення їхньої балансової вартості, амортизаційних відрахувань і збитків від знецінення, з тим щоб користувачі фінансової звітності могли отримувати інформацію про інвестиції підприємства в основні засоби і про зміни у складі таких інвестицій.	Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.
3	МСФЗ (IAS) 2 "Запаси"	Метою МСФЗ 2 є визначення порядку обліку запасів, їх оцінка, списання у виробництво і розкриття у звітності.	Згідно з МСФЗ не встановлені спеціальні правила для оцінки первісної вартості запасів в момент їх надходження та правила обліку запасів отриманих в обмін на інші запаси безоплатно отримані, внесені в якості внеску в статутний капітал. Відсутні правила спеціального обліку по нестачах і втратах від псування запасів та обліку транспортно-заготівлених витрат.
4	МСФЗ 21 "Вплив змін валютних курсів"	Мета цього Стандарту - встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання.	Між П(С)БО 21 та МСБО 21 залишаються значні відмінності у підходах щодо відображення в обліку та звітності суб'єктів господарювання операцій пов'язаних з валютою.

Продовження Додатку Д

1	2	3	4
5	Постанова Кабінету Міністрів України від 18.05.2005 № 362 «Про встановлення розміру збору за видачу експортних (імпортних) ліцензій».	Заявник отримує ліцензію за формою, що встановлена Інструкцією з оформлення спеціальних ліцензій, затвердженою наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 01.08.2002 N 232	
6	Наказ Міністерства економіки України від 17.04.2000 № 47 (зарєєстрований в Міністерстві юстиції України 05.05.2000 за № 259/4480) «Про затвердження Положення про порядок видачі разових (індивідуальних) ліцензій».	Наказ Міністерства економіки, в якому сказано, про дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту	
7	Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2007 № 1409 «Про затвердження Порядку продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями».	Ця Постанова визначає механізм віднесення операцій резидентів до таких, що здійснюються за договорами виробничо кооперації, консигнації, комплексного будівництва, тендерної поставки, гарантійного обслуговування, поставок складних технічних виробів і товарів спеціально призначення, а також умови видачі висновки щодо перевищення встановлених у статтях 1 і 2 Закону України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" (185/94-ВР) строків проведення розрахунків за такими операціями (далі - встановлені строки).	

Продовження Додатку Д

1	2	3	4
8	Постанова Кабінету Міністрів України від 21.04.1998 №524«Про державний збір за видачу разових (індивідуальних) ліцензій із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що порушили Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Наказ Міністерства економіки, в якому сказано, про дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту. При цьому перерахунки валюти здійснюються за курсом, установленим Національним банком України на дату платежу	
9	Наказ Міністерства економіки України від 06.09.2001 № 201 (зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.09.2001 за № 833/6024) «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)».	Наказом обумовлена форма, основні реквізити і умови зовнішньоекономічних договорів	
10	Наказ Міністерства економіки України від 14.09.2007 № 302 («Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економіки України».	За видачу разових (індивідуальних) ліцензій на здійснення зовнішньоекономічної операції із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, до яких згідно із статтею 37 Закону УРСР "Про зовнішньоекономічну діяльність" (959-12) Міністерством економіки застосовано спеціальну санкцію у вигляді індивідуального режиму ліцензування, справляється державний збір у національній валюті України у розмірі 0,2 відсотка вартості товарів (продукції, робіт, послуг).	

Продовження Додатку Д

1	2	3	4
11	Наказ Міністерства економіки України від 18.01.2008 № 15 (zareestrovaniy v Міністерстві юстиції України 9 лютого 2008 р. за № 115/14806) "Про затвердження Положення про порядок видачі висновків щодо продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями".	Цей Наказ встановлює призначення і порядок видачі висновків щодо продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями	
12	Митний кодекс — Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI.	Відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування	
13	Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.	Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи	Класифікація витрат, яка наведена у ПК, не відповідає класифікації витрат, яка наведена у декларації з податку на прибуток, де всі витрати поділені на операційні та ніші витрати. Таким чином, розбіжності між фінансовим та податковим обліком витрат вже на рівні їх класифікації ускладнюють процес формування податкових витрат.

14	Інструкція № 291 — Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.	Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами.
----	--	---

Продовження Додатку Д

1.	2.	3.	4.
15	Розпорядження № 449 — розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.05.2015 р. № 449-р «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України».	Цим розпорядженням визначається перелік держав, з якими діють пільги на ввезення товарів.	
16	Розпорядження № 677 — розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.07.2015 р. № 677-р «Про внесення зміни у додаток до розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 травня 2015 р. № 449»	Цим розпорядженням визначається перелік держав, з якими діють пільги на ввезення товарів.	
17	Розпорядження № 977 — розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 р. № 977-р «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України».	Цим розпорядженням визначається перелік держав, з якими діють пільги на ввезення товарів.	

Продовження Додатку Д

1.	2.	3.	4.
18	П(С)БО 9 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	ЗА П(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів на дату балансу формується за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю, або ж чистою вартістю реалізації, за МСБО 2 «Запаси» вона формується лише за чистою вартістю реалізації.
19	П(С)БО 16 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	
20	П(с)БО 21 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.	
21	Лист № 31-34000-20-27/11292 — лист Міністерства фінансів України від 21.04.2009 р. № 31-34000-20-27/11292 «Щодо дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту».	Лист Міністерства фінансів, в якому сказано, про дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту	
22	Лист № 4921/6/99-99-19-02-02-15 — лист ДФС України від 04.03.2016 р. № 4921/6/99-99-19-02-02-15 «Щодо оподаткування операцій з придбання товарів у нерезидента за межами митної території комісіонером-резидентом для постачання іншому	Інформація про оподаткування операцій з придбання товарів у нерезидента за межами митної території комісіонером-резидентом для постачання іншому нерезиденту	

	нерезиденту».	
--	---------------	--

Продовження Додатку Д

1.	2.	3.	4.
23	Лист № 7861/6/99-99-19-02-02-15 — лист ДФС України від 08.04.2016 р. № 7861/6/99-99-19-02-02-15 «Щодо визнання операції контрольованою у разі переходу права власності на товар після вилучення держави з переліку держав (територій), затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів»	Інформація про визнання операції контрольованою у разі переходу права власності на товар після вилучення держави з переліку держав (територій), затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України	
24	Лист № 11226/6/99-99-15-02-02-15 — лист ДФС України від 24.05.2016 р. № 11226/6/99-99-15-02-02-15 «Щодо визначення дати проведення контрольованої операції».	Листом роз'яснюються аспекти визначення дати проведення контрольованої операції	
25	Лист № 13362/7/99-99-19-02-02-17 — лист ДФС України від 14.04.2016 р. № 13362/7/99-99-19-02-02-17 «Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення».	Листом роз'яснюється застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення	
26	Лист № 22718/6/99-99-19-03-02-15 — лист ДФС України від 28.10.2015 р. № 22718/6/99-99-19-03-02-15 «Щодо періоду відображення у податковій звітності з ПДВ сум ПДВ, сплачених при митному оформленні товарів»	Листо роз'яснюється періоду відображення у податковій звітності з ПДВ сум ПДВ, сплачених при митному оформленні товарів	
27	План рахунків бухгалтерського обліку.	Перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовуються для відображення діяльності підприємства.	

Продовження Додатку Д

1.	2.	3.	4.
28	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.	Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності.	
29	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».	Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	
30	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність".	Це Національне положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.	
31	Порядок подання фінансової звітності.	Визначає місце, терміни, дату подання фінансової звітності як квартальної, так і річної. Використовується при складанні звітності.	МСФЗ вимагає додаткові розкриття, примітки та аналіз фінансових показників, що не передбачено національними стандартами. На сьогодні відсутній чіткий інструментарій для бухгалтерів щодо практичного застосування вимог МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності.
32	Інструкції з ведення розрахунків в іноземній валюті	Інструкція визначає порядок, строки та умови проведення операцій в іноземній валюті, документальне оформлення результатів.	

Продовження Додатку Д

1.	2.	3.	4.
33	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.	
34	Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2007 №1409 «Про затвердження Порядку продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями».	Ця Постанова визначає механізм віднесення операцій резидентів до таких, що здійснюються за договорами виробничо кооперації, консигнації, комплексного будівництва, тендерної поставки, гарантійного обслуговування, поставок складних технічних виробів і товарів спеціально призначення, а також умови видачі висновки щодо перевищення встановлених у статтях 1 і 2 Закону України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" (185/94-ВР) строків проведення розрахунків за такими операціями (далі - встановлені строки).	
35	Постанова Кабінету Міністрів України від 21.04.1998 №524«Про державний збір за видачу разових (індивідуальних) ліцензій із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що порушили Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	За видачу разових (індивідуальних) ліцензій на здійснення зовнішньоекономічної операції із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, до яких згідно із статтею 37 Закону УРСР "Про зовнішньоекономічну діяльність" (959-12) Міністерством економіки застосовано спеціальну санкцію у вигляді індивідуального режиму ліцензування, справляється державний збір у національній валюті України у розмірі 0,2 відсотка вартості товарів (продукції, робіт, послуг).	

Джерело: узагальнено на основі [19, 20, 38,39,47,48,50,51]

Додаток Ж

Дорожня карта скасування валютних обмежень

(відповідно до темпів поліпшення макроекономічних умов)

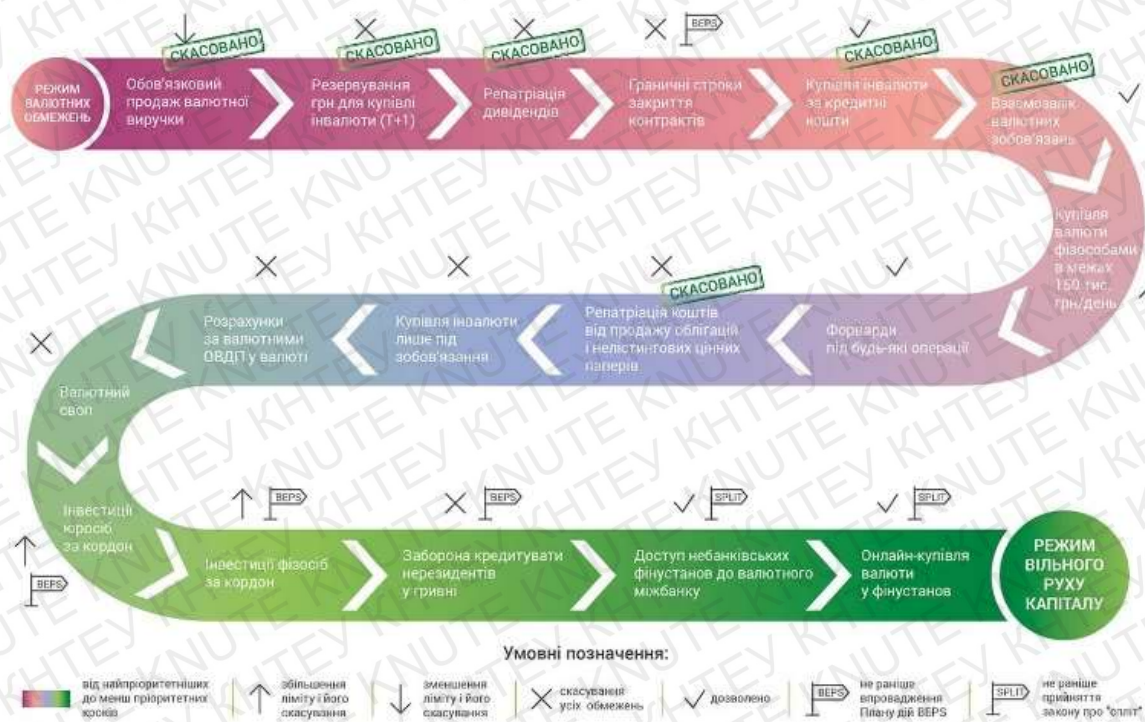


Рис. Дорожня карта скасування валютних обмежень

Джерело: узагальнено на основі [7]

Додаток К

Огляд спеціальної літератури з питань обліку та оподаткування імпорتنних операцій

№	Джерело	Зміст
1	Козак Ю.Г., Логвінова Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств: навч. посіб.; за ред. Ю.Г. Козака, Н.С. Логвінової, М.А. Зайця; 4-е вид., перероб. та доп. К.: Освіта України, 2012. 272 с.	Для розкриття особливостей відображення операцій у системі рахунків
2	Оляднічук Н.В. Облік експортно – імпорتنних операцій / Н.В. Оляднічук, О.Д. Підлубна // Облік і фінанси. – 2017. – № 1 (75). – 2017. – С. 48-56.	Для розкриття особливостей відображення операцій у системі рахунків
3	Податковий кодекс України URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17	При з'ясуванні суми витрат в іноземній валюті у зв'язку з придбання у звітному періоді товарів на різних умовах оплати. Оподаткування ПДВ.
4	Постанова правління НБУ від 15.03.2015 № 194 URL: https://buhgalter911.com/news/news-756768.html	Для уточнення застарілих формулювань у ПСБО 21 щодо розрахунку дії двох курсів валют у день
5	Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств / В.Ю. Гордополов // Агросвіт. – 2018. – № 13. – С. 15-27.	Особливості методики бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій
6	Чусова В. Д., Кубік В. Д., Удосконалення обліку експортно-імпорتنних операцій/ Світ економічної науки. Випуск 26 URL: http://www.economy-confer.com.ua/full-article/3021/	Характеристика сучасного стану експортно-імпорتنних операцій та визначення напрямів його удосконалення
7	Гаврик В.Імпорт товарів ; особливості обліку URL: https://uteka.ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-import-tovarov-primery-uch	Для розкриття особливостей формування первісної оцінки придбаного товару, виходячи з умов контракту
8	Облік імпорту товарів, якщо ціни в одній валюті, а оплата – в іншій, проводки URL: https://www.buhoblik.org.ua/normativka/2017/10/0518.html	Для розкриття питань фінансового обліку імпорتنних товарів
9	Безкоштовний імпорт товарів для надання послуг нерезидентам URL: https://interbuh.com.ua/ua/documents/analytics/293	Для розкриття методики оприбуткування безкоштовних імпорتنних товарів та податкові

		наслідки
--	--	----------

Продовження додатку К

1	2	3
10	Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті та банківських металах у банках України https: URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1511 -	Методичні інструкції щодо обліку валютних операцій
11	Гавриловський О.С Стащенко Ю.В. Особливості аудиту операцій з імпорту . Східна Європа: економіка, бізнес та управління Випуск 4 (15) 2018с.409-416	Огляд підходів до проведення аудиту імпорتنних операцій

Джерело: узагальнено на основі [3,7,8,13,34,44,48,49,45,51,57]

Додаток Л
Відображення операцій імпорту послуг на ТОВ «КС-ТОРГ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, \$/грн.
		дебет	кредит	
31.05.2019 р. Отримано послуги від нерезидента (курс НБУ — 26,4 грн./\$)				
1	Отримано консультаційні послуги від нерезидента (підписано акт)	15, 23	632	<u>1000 \$</u> 26400
2	Нараховано ПЗ за ПДВ з імпорту послуг (складено та зареєстровано ПН у ЄРПН) (1000\$ x 26,4 грн./\$ x 20 %)	643/ПДВ*	641/ПДВ	5280
3	Відображено ПК за послугами нерезидента на підставі ПН, зареєстрованою у ЄРПН	641/ПДВ**	644/ПДВ	5280
4	Відображено закриття розрахунків з ПДВ	644/ПДВ	643/ПДВ	5280
06.06.2019 р. Купівля іноземної валюти (курс НБУ — 26,3 грн./\$)				
5	Списано з поточного рахунка гривні на купівлю іноземної валюти	333	311	27000
6	Надійшла валюта на поточний рахунок	312	333	<u>1000 \$</u> 26300
7	Відображено комісію банку за купівлю валюти (\$1000 x 26,5 грн./\$ x 0,5 %)	92	685	132,50
8	Списано комісійну винагороду банку	685	333	132,50
9	Відображено різницю між курсом валюти на МВРУ і курсом НБУ ((26,5 грн./\$ - 26,3 грн./\$) x \$1000)	942	333	200
10	Повернено залишок коштів на поточний рахунок	311	333	367,50
11	Закрито фінрезультат з купівлі валюти			
	Витрати на купівлю валюти	791	942	200
	Комісія банку	791	92	132,50
08.06.2019 р. Перераховано нерезиденту оплату за послуги і утримано податок (курс НБУ — 26,7 грн./ \$)				
12	Утримано податок на доходи нерезидентів за консультаційні послуги [(\$1000 x 26,7 грн./\$) x 15 %]	632	641/нерез	<u>150\$</u> 4005
13	Перераховано податок на доходи нерезидентів до бюджету	641/нерез	311	4005
14	Перераховано нерезиденту оплату за за консультаційні послуги (\$1000 x 26,7 грн./\$ - \$150 x 26,7 грн./\$)	632	312	<u>850\$</u> 22695
15	На дату розрахунків відображено курсову різницю [\$1000 x (26,4 грн./\$ - 26,7 грн./\$)]	945	632	300
16	Закрито фінансовий результат			

	Витрати за курсовою різницею	791	945	300
--	------------------------------	-----	-----	-----

Джерело: узагальнено на основі матеріалів ТОВ «КС-ТОРГ»

Додаток М

Виключення щодо загального правила місця постачання імпортованих послуг

Вид послуг	Місце постачання послуг	Норма Податкового кодексу
1	2	3
Послуги, пов'язані з рухомим майном: послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності, — навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг; послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна; послуги, пов'язані з перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання; послуги із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном	Місце фактичного постачання/надання послуг*	Підпункт 186.2.1 п. 186.2 ст. 186
Послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інші подібні послуги, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів		Підпункт 186.2.3 п. 186.2 ст. 186
Послуги, пов'язані з нерухомим майном: послуги агентств нерухомості; послуги з підготовки та проведення будівельних робіт; інші послуги за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі того, що будується	Фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі того, що будується	Підпункт 186.2.2 п. 186.2 ст. 186

Продовження додатку М

1	2	
Надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць); рекламні послуги; консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем; надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця; надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів; телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дровових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж; послуги радіомовлення та телевізійного мовлення; надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті**;	Місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або у разі відсутності такого місця — місце постійного чи переважного його проживання	Пункт 186.3 ст. 186

надання транспортно-експедиторських послуг		
--	--	--

Джерело: узагальнено на основі [47]

Додаток Н

Таблиця 1

Перелік податкових різниць при імпорті послуг

Умова застосування і норма ПКУ	Фінрезультат збільшуємо на суму
У разі придбання послуги у нерезидентів (у тому числі нерезидентів — пов'язаних осіб), зареєстрованих у державах (на територіях), зазначених у <i>Переліку, затвердженому розпорядженням КМУ від 16.09.2015 р. № 977-р(п.п. 140.5.4 ПКУ)*</i>	— 30 % вартості імпортової послуги (крім послуг, зазначених у п. 140.2 і п.п. 140.5.6 ПКУ)
При виплаті роялті (п.п. 140.5.6 ПКУ) на користь будь-якого нерезидента (за винятком перелічених у п.п. 140.5.7 ПКУ), а також крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення та радіомовлення*	— витрат з нарахування роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінзвітності за рік, що передуює звітному
* Обидві зазначені вище податкові різниці не застосовуємо в разі, якщо (1) операція визнана контрольованою згідно зі ст. 39 ПКУ або (2) не є контрольованою, але при цьому сума таких витрат підтверджується платником податків за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», згідно з процедурою, установленою ст. 39 ПКУ, без подання звіту.	
При здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ(п.п. 140.5.2 ПКУ). Причому цю податкову різницю застосовуємо тільки за результатами податкового (звітного) року	— перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних послуг над звичайною ціною
При виплаті роялті на користь нерезидента (п.п. 140.5.7 ПКУ): — який не є бенефіціарним (фактичним) (власником) отримувачем роялті, за винятком випадків, коли бенефіціар надав право отримувати роялті іншим особам; — щодо об'єктів, на які права інтелектуальної власності вперше виникли в резидента України; — який не підлягає оподаткуванню щодо роялті в державі, резидентом якої він є	— витрат з нарахування роялті в повному обсязі

Джерело: узагальнено на основі [47]

Додаток П

Таблиця 1

Трактування сутності управлінського обліку

№	Автор	Тлумачення
1	Білоусова І. А.	Управлінський облік – це система збору, планування, контролю, аналізу даних про витрати і результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктами, оперативного прийняття на цій основі різних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
2	Голов С.Ф.	Управлінський облік – це процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації й передавання інформації, яку використовує управлінська ланка для планування, оцінки і контролю всередині організації й забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
3	Друрі К.	Управленческий учет обслуживает менеджеров (руководителей) в середине организации (предприятия), выдавая им информацию для принятия решений, планирования, контроля и регулирования прямых производственных затрат (себестоимости продукции) для составления финансовых отчетов
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
5	Нападовська Л.В.	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки і забезпечення різних рівнів управління інтегрованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю і прийняття управлінських рішень.
6	Б. Нідлс	Управлінський облік охоплює усі види облікової інформації, яка вимірюється, опрацьовується і передається для внутрішнього використання керівництвом

Джерело: узагальнено на основі [11, 15, 19, 40, 41]



Рис. 1. Концепція обліково-аналітичного забезпечення управління імпортними операціями

Джерело: узагальнено на основі [11,40]

Додаток Р

У вересні 2020р. розглядалася пропозиція в трьох варантах щодо доставки товару А, придбаного у м. Варшава. Ціна постачальника за одиницю товару становила \$ 54. Планова відпуска ціна - \$ 85.Маркетингові дослідження показали можливість реалізації товару А у кількості 10000 од. Отже запланована сума доходу становить \$ 850 000. Оскільки виробник не займається доставкою товару, то інформація підбиралася для виробу кращої альтернативи : забрати товар самовивозом, скориставшись послугами української (Варіант В) чи скористатися послугами польської транспортної компанії (Варіант А) .

Розрахунок очікуваного прибутку для обґрунтування рішення про обрання логістичного рішення (\$)

Показник	Товар	А (польський перевізник)	Б (український перевізник)
1. Дохід		850 000	850 000
2. Собівартість реалізованих товарів(складові первісної оцінки придбаних товарів залежать від вартості транспортно-експедиційних послуг,в тому числі		650 0000	552 300
Сума, сплачена постачальнику		540 000	540 000
Суми, сплаченої перевізнику,мито, митні збори		11 0000	12 300
3. Маржинальний дохід		200000	297300
6. Постійні витрати		534	139620
7. Прибуток		199466	157 680

Звіт склав _____

Джерело: узагальнено на основі матеріалів ТОВ «КС-ТОРГ»

Додаток С

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства"

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	ТОВ "КС-ТОРГ"	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ	КОДИ
Територія	КИЇВСЬКА		за КОАТУУ	2018 01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю		за КОПФГ	31571932
Вид економічної діяльності	Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення		за КВЕД	3221455800
Середня кількість працівників, осіб	18			240
Одиниця виміру	тис. грн. з одним десятковим знаком			46 49
Адреса, телефон	02068, місто Київ, ВУЛИЦЯ РЕВУЦЬКОГО, будинок 14			42925

1. Баланс на 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	Форма 1-м На початок звітного року	Код за 1801006 На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	671,0	7644,1
первісна вартість	1011	883,5	8681,3
знос	1012	(212,5)	(1037,2)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	671,0	7644,1
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	763,9	769,2
у тому числі готова продукція	1103	698,0	398,3
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2426,9	2375,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	1,9	335,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3070,7	1747,3
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	533,4	353,9
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	8,3	84,7
Усього за розділом II	1195	6805,1	5666,1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	7476,1	13310,2

Продовження додатку С

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3,0	3,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1155,2	4399,7
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	1158,2	4402,7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	287,5	3067,1
розрахунками з бюджетом	1620	187,4	829,3
у тому числі з податку на прибуток	1621	162,7	711,2
розрахунками зі страхування	1625	-	1,8
розрахунками з оплати праці	1630	17,1	22,8
Доходи майбутніх періодів	1665	3905,9	2564,8
Інші поточні зобов'язання	1690	1920,0	2421,7
Усього за розділом III	1695	6317,9	8907,5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	7476,1	13310,2

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2017

Форма № 2-м Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	15816,0	7329,6
Інші операційні доходи	2120	425,5	40,0
Інші доходи	2240	26,6	0,4
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	16268,1	7370,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(9723,8)	(5387,1)
Інші операційні витрати	2180	(2590,7)	(1076,1)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(12314,5)	(6463,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	3953,6	906,8
Податок на прибуток	2300	(711,7)	(163,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	3241,9	743,6

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Єрмоленко Владислав Анатолійович
(ініціали, прізвище)Посада не передбачена
(ініціали, прізвище)

Продовження додатку С

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Фінансова звітність малого підприємства

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ	
		2019	01 01
Підприємство <u>ТОВ "КС-ТОРТ"</u>	за ЄДРПОУ	31571932	
Територія <u>КИЇВСЬКА</u>	за КОАТУУ	3221455800	
Організаційно-правова форма господарювання <u>приватна</u>	за КОПФГ	240	
Вид економічної діяльності <u>Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення</u>	за КВЕД	45.20	
Середня кількість працівників, осіб <u>18</u>			
Одиниця виміру: <u>тис. грн. з одним десятковим знаком</u>			
Адреса, телефон: <u>02068, місто Київ, вулиця РЕВУЦЬКОГО будинок 14</u>		42925	

1. Баланс на 31 грудня 2018 р.

Актив	Код рядка	Форма 1-м	Код за	1801006
		На початок звітного року		На кінець звітного періоду
1	2	3		4
I. Необоротні активи				
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-		42,3
Основні засоби:	1010	7644,1		6958,8
первісна вартість	1011	8681,3		9655,9
знос	1012	(1037,2)		(2697,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-		-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-		-
Інші необоротні активи	1090	-		-
Усього за розділом I	1095	7644,1		7001,1
II. Оборотні активи				
Запаси:	1100	769,2		3415,7
у тому числі готова продукція	1103	398,3		2126,8
Поточні біологічні активи	1110	-		-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2375,7		3836,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	335,3		225,0
у тому числі з податку на прибуток	1136	-		-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1747,3		1248,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-		-
Гроші та їх еквіваленти	1165	353,9		240,6
Витрати майбутніх періодів	1170	-		-
Інші оборотні активи	1190	84,7		327,6
Усього за розділом II	1195	5666,1		9293,8
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-		-
Баланс	1300	13310,2		16294,9

Продовження додатку С

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3,0	3,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4399,7	5627,4
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	4402,7	5630,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3067,1	5150,9
розрахунками з бюджетом	1620	829,3	211,2
у тому числі з податку на прибуток	1621	711,2	69,3
розрахунками зі страхування	1625	1,8	12,7
розрахунками з оплати праці	1630	22,8	53,4
Доходи майбутніх періодів	1665	2564,8	1180,3
Інші поточні зобов'язання	1690	2421,7	4056,0
Усього за розділом III	1695	8907,5	10664,5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	13310,2	16294,9

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2018

Форма № 2-м Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	20974,2	15816,0
Інші операційні доходи	2120	22,0	425,5
Інші доходи	2240	0,1	26,6
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	20996,3	16268,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(16766,0)	(9722,2)
Інші операційні витрати	2180	(2733,1)	(2589,8)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(19499,1)	(12312,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	1497,2	3956,1
Податок на прибуток	2300	(269,5)	(711,7)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1227,7	3244,4

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Срмоленко Владислав Анастоліович

(підпис, прізвище)

Посада не передбачена

(підпис, прізвище)

Продовження додатку С

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 5 розділу І)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	ТОВ "КС-ТОРГ"	Дата (рік, місяць, число)	за ЄДРПОУ	КОДИ
Територія	КИЇВСЬКА		за КОАТУУ	2020 01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю		за КОПФГ	31571932
Вид економічної діяльності	Оптова торгівля іншими товарами господарського призначення		за КВЕД	3221455800
Середня кількість працівників, осіб	14			240
Одиниця виміру:	тис. грн. з одним десятковим знаком			46 49
Адреса, телефон:	02068, м. Київ, вулиця РЕВУЦЬКОГО будинок 14			42925

І. Баланс на 31 грудня 2019 р.

Актив	Код рядка	Форма 1-м На початок звітного року	Код за 1801006 На кінець звітного періоду
1	2	3	4
І. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	(-)	(-)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	42,3	43,7
Основні засоби:	1010	6958,8	6354,9
первісна вартість	1011	9655,9	10457,3
знос	1012	(2697,1)	(4102,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом І	1095	7001,1	6398,6
ІІ. Оборотні активи			
Запаси:	1100	3415,7	5478,9
у тому числі готова продукція	1103	2126,8	1521,8
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	3836,7	2984,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	225,0	608,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1248,2	4673,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	240,6	332,6
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	327,6	60,6
Усього за розділом ІІ	1195	9293,8	14137,8
ІІІ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	16294,9	20536,4

Закінчення додатку С

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3,0	3,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5627,4	8700,4
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	5630,4	8703,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	5150,9	6612,6
розрахунками з бюджетом	1620	211,2	123,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	69,3	122,3
розрахунками зі страхування	1625	12,7	9,1
розрахунками з оплати праці	1630	53,4	78,3
Доходи майбутніх періодів	1665	1180,3	1180,3
Інші поточні зобов'язання	1690	4056,0	3829,1
Усього за розділом III	1695	10664,5	11833,0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	16294,9	20536,4

2. Звіт про фінансові результати
за 2019 рік

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	19030,8	20974,2
Інші операційні доходи	2120	36,8	22,0
Інші доходи	2240	2,4	0,1
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	19070,0	20996,3
Соціалістична реалізована продукція (товарів, робіт, послуг)	2050	(13011,3)	(16766,0)
Інші операційні витрати	2180	(2308,6)	(2733,1)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(15319,9)	(19499,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	3750,1	1497,2
Податок на прибуток	2300	(675,0)	(269,5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	3075,1	1227,7

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Срмоленко Владислав Анатолійович

(ініціали, прізвище)

Посада не передбачена

(ініціали, прізвище)