

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОЦІНЮВАННЯ ТОВАРІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ, МИТНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

©2018 КОТЛЯРОВ Є. І., КАРПОВА В. В., ЄНІНА А. О.

УДК 336.225.613

Котляров Є. І., Карпова В. В., Єніна А. О. Проблемні аспекти оцінювання товарів для цілей оподаткування, митного оформлення та складання фінансової звітності

Метою статті є дослідження проблемних аспектів щодо застосування підходів та методів до оцінки товарів для цілей оподаткування, митного оформлення та складання фінансової звітності, а також надання рекомендацій щодо їх вирішення. Виявлено особливості оцінювання товарів і продукції власного виробництва при митному оформленні, оподаткуванні та складанні фінансової звітності. Найбільш врегульованою слід вважати сферу митного оформлення та бухгалтерського обліку, в яких методи оцінки базуються на міжнародній практиці. Дослідження методів оцінки, які застосовуються в оподаткуванні, виявило низку проблем, пов'язаних, насамперед, з недостатньою нормативною врегульованістю застосування механізму визначення звичайної ціни для цілей оподаткування. Це призводить до проблем у сфері адміністрування податків та негативно впливає на фінансове становище як окремих суб'єктів господарювання, так і держави в цілому. Надано пропозиції щодо поширення галузі застосування трансфертних цін для цілей оподаткування на операції, не пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку рекомендацій щодо вдосконалення податкового законодавства стосовно визначення механізму формування звичайної ціни та розширення переліку операцій, які відносять до контрольованих.

Ключові слова: оцінка, оцінювання, оподаткування, митне оформлення, бухгалтерський облік.

Рис.: 2. **Табл.:** 3. **Бібл.:** 11.

Котляров Євген Іванович – кандидат економічних наук, доцент, старший науковий співробітник Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України (пров. Інженерний, 1а, 2 пов., Харків, 61166, Україна)

E-mail: ekotlarov@i.ua

Карпова Влада Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри митної справи та оподаткування, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: vladavika@gmail.com

Єніна Анастасія Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри митної справи та оподаткування, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: anastasiyaenina1308@gmail.com

УДК 336.225.613

UDC 336.225.613

Котляров Е. И., Карпова В. В., Енина А. А. Проблемные аспекты оценивания товаров для целей налогообложения, таможенного оформления и составления финансовой отчетности

Kotliarov Ie. I., Karpova V. V., Yenina A. O. The Problematic Aspects of Assessment of Goods for Taxation Purposes, Customs Clearance, and Preparation of Financial Statements

Целью статьи является исследование проблемных аспектов по применению подходов и методов к оценке товаров для целей налогообложения, таможенного оформления и составления финансовой отчетности, а также разработка рекомендаций по их решению. Выявлены особенности оценки товаров и продукции собственного производства при таможенном оформлении, налогообложении и составлении финансовой отчетности. Наиболее урегулированным следует считать область таможенного оформления и бухгалтерского учета, в которых методы оценки базируются на международной практике. Исследование методов оценки, которые используются в налогообложении, выявило целый ряд проблем, связанных, прежде всего, с недостаточной нормативной урегулированностью применения механизма определения обычной цены для целей налогообложения. Это приводит к проблемам в сфере администрирования налогов и негативно влияет на финансовое состояние как отдельных субъектов хозяйствования, так и государства в целом. Представлены предложения по расширению области применения трансфертных цен для целей налогообложения на операции, не связанные с внешнеэкономической деятельностью. Дальнейшие исследования должны быть направлены на разработку рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства относительно определения механизма формирования обычной цены и расширение перечня операций, которые относятся к контролируемым.

The article is aimed at researching the problematic aspects in the application of approaches and methods to the valuation of goods for tax purposes, customs clearance and preparation of financial statements, as well as developing recommendations for their solution. Features of valuation of goods and articles of own production at customs registration, taxation and preparation of financial reporting are identified. The most regulated should appear the area of customs clearance and accountance, in which the methods of valuation are based on international practice. The researching of valuation methods used in taxation has identified a number of problems related, first of all, to the insufficient normative regulation of use of the standard price mechanism for taxation purposes. This leads to problems in the sphere of tax administration and negatively affects the financial condition of both individual economic entities and the State as a whole. Suggestions on expansion of the field of application of transfer prices for the purposes of taxation on the operations not connected with foreign economic activity are presented. Further researches should be directed to the development of recommendations on improvement of the tax legislation concerning the definition of the standard price mechanism and expansion of the list of operations, which can be defined as controlled.

Keywords: valuation, assessment, taxation, customs clearance, accountance.

Fig.: 2. **Tbl.:** 3. **Bibl.:** 11.

Ключевые слова: оценка, оценивание, налогообложение, таможенное оформление, бухгалтерский учет.

Рис.: 2. **Табл.:** 3. **Библ.:** 11.

Котляров Евгений Иванович – кандидат экономических наук, доцент старший научный сотрудник Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины (пер. Инженерный, 1а, 2 эт., Харьков, 61166, Украина)

E-mail: ekotlarov@i.ua

Карпова Влада Викторовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры таможенного дела и налогообложения, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

E-mail: vladavika@gmail.com

Енина Анастасия Александровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры таможенного дела и налогообложения, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

E-mail: anastasiyaenina1308@gmail.com

Kotliarov Ievgen I. – PhD (Economics), Associate Professor, Senior Research Fellow of the Research Centre of Industrial Problems of Development of NAS of Ukraine (2 floor 1a Inzhenernyi Ln., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: ekotlarov@i.ua

Karpova Vlada V. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Customs and Taxation, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: vladavika@gmail.com

Yenina Anastasiia O. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Customs and Taxation, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: anastasiyaenina1308@gmail.com

Будь-яка господарча операція з постачання продукції або товарів (далі – товарів) передбачає визначення кількості продукції в натуральному та в грошовому вимірі. Вимір продукції в натуральному (або умовно-натуральному) виразі зазвичай не викликає труднощів. Точність вимірювань обумовлюється виключно точністю вимірювальних приладів та досконалістю методики розрахунку умовно-натуральної кількості продукції.

Вимір (оцінювання) товарів у грошовому виразі визначається балансом інтересів учасників господарчої операції та інших зацікавлених сторін. Зазвичай таке оцінювання здійснюється сторонами – господарюючими суб'єктами шляхом встановлення договірної ціни за одиницю товару. З іншого боку, ціна визначає доходи та витрати сторін і, тим самим, зачіпає інтереси як власників (у частині формування фінансового результату), так і держави (у частині оподаткування прибутку, доходів і доданої вартості). На даний час у чинному законодавчому полі існують ситуації, коли при виконанні господарського договору товар, який підлягає реалізації, для цілей оподаткування, митного оформлення та складання фінансової звітності буде оцінюватися по-різному. До того ж, існують певні складнощі в застосуванні конкретних методик оцінювання товарів, зокрема для цілей оподаткування. Це призводить до того, що на практиці виникають конфліктні ситуації в суб'єктів господарювання та контролюючих органів з приводу правильності розрахунків ціни на товар при нарахуванні податків. Своєю чергою, такі ситуації спричиняють негативні наслідки як для суб'єкта господарювання, так і для держави.

Тому вирішення цих проблем має важливе значення для економіки держави. Суб'єктам господарювання це дозволить підвищити рівень податкового планування діяльності та розробляти більш ефективні стратегії ведення бізнесу.

Більш широкій проблемі, а саме – оцінці активів, приділяли увагу багато фахівців, зокрема Астахов В. П., Бутинець Ф. Ф., Ван Бреда М. Ф., Вознюк Г. А., Загородній А. Г., Івахів Ю. О., Ковальов В. В., Лемішевський В. І., Ловінська А. Г., Макаров В. Г., Максимова В. Ф., Маренич Т. Г., Медведев М. Ю., Новодворський В. Д., Палій В. Ф., Партин Г. О., Рудановский А., Соколов Я. В., Супрунова І. В., Хорина А. Н., Хендріксон Є. С., Хом'як Р. А. та інші.

Але в дослідженнях цих та інших авторів недостатньо уваги приділяється залежності рівня оцінки від мети оцінювання, майже не досліджені відмінності у принципах та методах оцінки, що використовуються для цілей митного оформлення, оподаткування та при складанні фінансової звітності.

Метою статті є дослідження проблемних аспектів щодо застосування методів та підходів до оцінки товарів для цілей оподаткування, митного оформлення та складання фінансової звітності, а також надання рекомендацій щодо їх вирішення.

Будь-який господарський договір, що передбачає перехід права власності на товар (купівлі-продажу, постачання, міни, комісії доручення тощо) приводить до виникнення податкових зобов'язань. Викривлення цін на предмет договору може бути інструментом зниження податкових зобов'язань, а в зовнішньоекономічній діяльності – також інструментом виведення капіталу та прибутків з країни. Тому як «запобіжник» держава може використовувати певні правові норми в податковому та митному законодавстві.

Зазвичай ціна товару визначається у відповідному договорі. І саме така договірна ціна використовується для вимірювання товару в грошовому виразі в бухгалтерському обліку (а в подальшому – і при складанні фінансової звітності). Але митне та податкове законодавство передбачає в ряді випадків оцінювання продукції (товарів) за ціною, що відрізняється від договірної (рис. 1).

У податковому законодавстві [1] оцінка товарів, відмінна від оцінки в бухгалтерському обліку, може виникати при оподаткуванні прибутків юридичних осіб, доходів фізичних осіб та доданої вартості.

Діюча редакція Податкового кодексу [1] передбачає такі підходи до оцінювання товарів:

- ✦ застосування договірних цін;
- ✦ застосування звичайних цін;
- ✦ застосування трансфертних цін;
- ✦ застосування цін, установлених за результатами професійної оцінки.

Після певної синхронізації бухгалтерського та податкового обліку, що відбулася наприкінці 2015 р. [1], для цілей оподаткування прибутку товари за загальним правилом оцінюються виключно за правилами бухгалтерського обліку. Проте є певні виключення з цього порядку.

Передусім, це стосується оцінювання продукції при здійсненні контрольованих операцій. До контрольованих операцій Податковий кодекс відносить господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів, операції, що здійснюються з нерезидентами та резидентами певних держав (за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України), операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) [1, ст. 39]. У контрольованих операціях для цілей оподаткування прибутку може застосовуватись особливий порядок оцінки товарів та продукції, якщо одночасно:

1) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

2) обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений

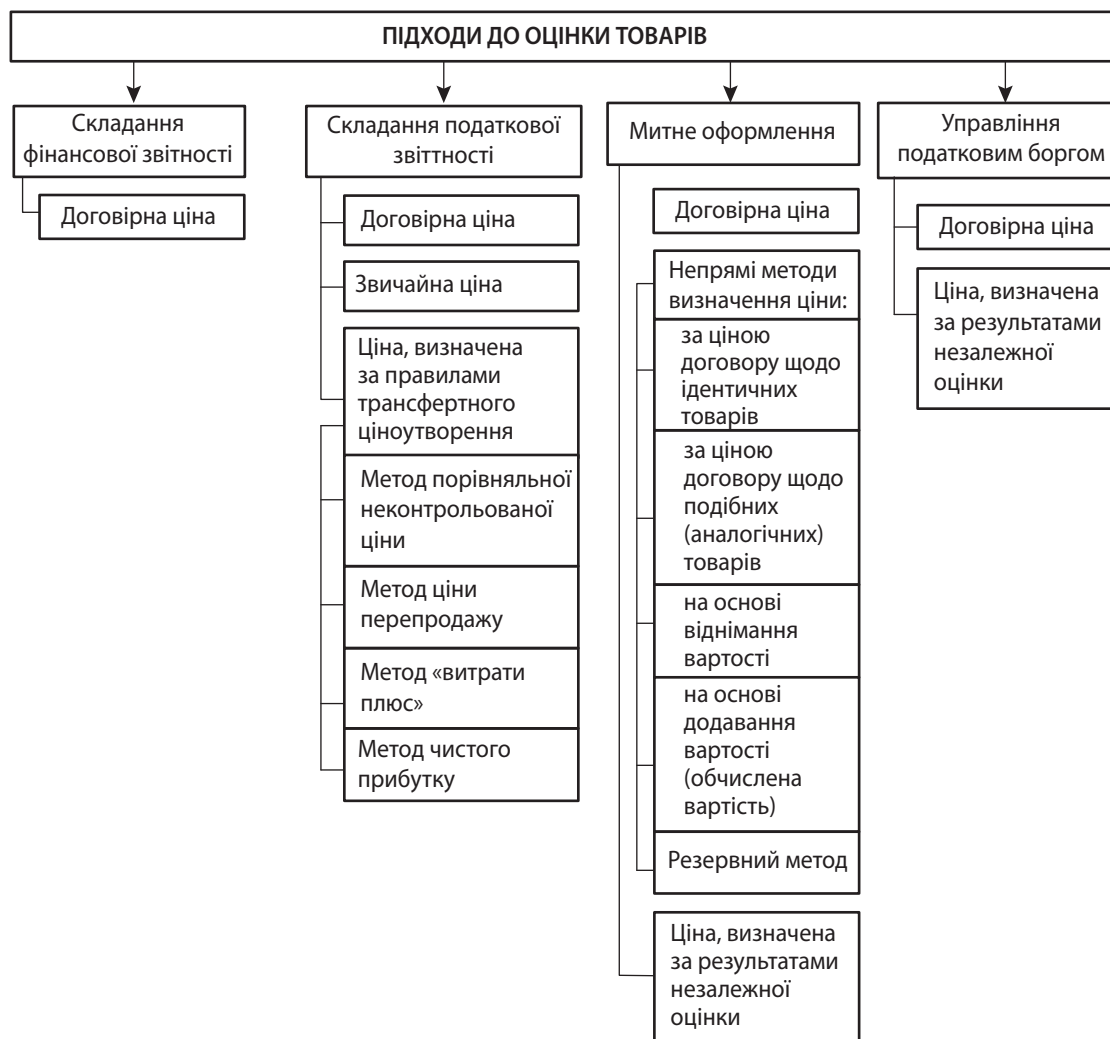


Рис. 1. Підходи до оцінки товарів та продукції

за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

При здійсненні таких операцій договірна ціна порівнюється з ціною, яка визначена за одним із спеціальних методів, наведених у *табл. 1*.

За результатами порівняння договірної ціни з ціною, що визначена за одним з вищезгаданих непрямих методів, самостійно платником податку або контролюючим органом може бути прийняте рішення про коригування об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Аналіз змісту норм статті 39 Податкового кодексу показує, що застосування принципів трансфертного ціноутворення орієнтовано виключно на зовнішньоекономічні операції, що є, на думку авторів, недоліком діючої системи оподаткування. Так, поза увагою податкового контролю залишилися операції між резидентами, які за своєю суттю є контрольованими, тобто операції між пов'язаними особами, що входять до складу бізнес-групи. Типовим є те, що в таких операціях ціноутворення спрямова-

но на мінімізацію сумарних податкових зобов'язань у цілому по цій групі. Наприклад, при постачанні продукції прибутковим підприємством збитковому встановлення занижених цін дозволить прибутковому підприємству знизити рівень доходу (і, відповідно, – фінансового результату, що підлягає оподаткуванню) та зменшити рівень збитків контрагенту. Але, застосування внутрішньогрупових трансфертних цін може мати економічний ефект не тільки для самої групи, а і для держави. Наприклад, коли за рахунок застосування таких трансфертних цін прибуток групи консолідується на одному з підприємств, яке реалізує крупний інвестиційний проект і має підвищену потребу в інвестиційних ресурсах. У такому випадку група в цілому економить кошти за рахунок незалучення кредитних ресурсів, а ефект для держави буде виражатися в створенні нових робочих місць та збільшенні обсягів виробництва продукції після реалізації проекту.

До недоліків діючої системи контролю трансфертного ціноутворення також слід віднести відсутність кількісних критеріїв визнання того, що договірна ціна суттєво відрізняється від ціни, розрахованої з урахуванням принципу «втягнутої руки». Тобто,

Методи оцінки товарів та продукції при здійсненні контрольованих операцій

Метод оцінки	Сутність
Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Порівняння ціни, застосованої в контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з джерел, визначених Податковим кодексом
Метод ціни перепродажу	Порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується в зіставних неконтрольованих операціях
Метод «витрати плюс»	Порівняння валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності в зіставних неконтрольованих операціях
Метод чистого прибутку	Порівняння відповідного фінансового показника рентабельності в контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях)
Метод розподілення прибутку	Виділення кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі в зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях)

встановлення факту порушення податкового законодавства в діючій системі оподаткування здійснюється не на підставі чітких розрахунків, а за результатами переговорів між платником податків та контролюючим органом щодо суттєвості відхилення, що само по себе несе певні корупційні ризики.

Наступний випадок, коли оцінка товарів для цілей оподаткування може здійснюватися непрямими методами – це застосування звичайних цін. Згідно з діючою редакцією Податкового кодексу [1] таке оцінювання товарів здійснюється при оподаткуванні доходів фізичних осіб та доданої вартості (табл. 2).

Під звичайною ціною в Податковому кодексі розуміється ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим

Кодексом [1, п. 14.1.71]. Особливий порядок визначення звичайної ціни Податковим кодексом передбачено якщо:

- ✦ на відповідні товари встановлено державні регульовані ціни;
- ✦ ціна визначається на підставі обов'язкової незалежної оцінки;
- ✦ ціна визначається на підставі проведення аукціону;
- ✦ постачання товарів здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту;
- ✦ продаж товарів, переданих у заставу, здійснюється у примусовому порядку.

Аналіз Податкового кодексу свідчить про недосконалість визначення поняття «звичайна ціна».

Таблиця 2

Випадки застосування звичайної ціни в податковому законодавстві

Операція, в якій враховуються звичайні ціни	Податкові наслідки
Податок на доходи фізичних осіб	
Безоплатне отримання товарів	Збільшення загального оподаткованого доходу на суму, що розраховується виходячи з рівня звичайних цін на такі товари
Отримання доходів у негрошовій формі	Включення до оподаткованого доходу суми, що розраховується виходячи з рівня звичайних цін
Податок на додану вартість	
Анулювання реєстрації платника ПДВ	Коригування податкового кредиту, нарахованого при закупівлі запасів, що не були використані на час анулювання
Формування бази оподаткування	При постачанні самостійно виготовлених товарів/послуг база оподаткування приймається на рівні не нижче звичайних цін

Крім зазначених вище особливих випадків визначення звичайної ціни, для переважної кількості інших операцій взагалі відсутня методика розрахунку такої ціни. У зв'язку з цим контролюючі органи роз'яснюють зазначену проблему на власний розсуд. Зокрема податківці пов'язують у своїх консультаціях звичайні ціни з ринковими.

Крім того, у складі податкових різниць, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, немає жодної згадки про звичайні ціни. Це, своєю чергою, надає додаткові можливості ухилення платників податків від оподаткування, у тому числі шляхом застосування внутрішньогрупового трансфертного ціноутворення.

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах [1, пп. 14.1.219].

За отриманням інформації про ринкові ціни податківці рекомендують звертатися в Міністерство економічного розвитку і торгівлі України або в органи статистики. На їх думку, таку інформацію можна почерпнути також з інших джерел (окрім офіційних). При цьому слід враховувати ідентичність (спорідненість, порівнянність) товарів.

Проте серед податківців висловлюється й інша думка, в якій звичайні ціни слід розраховувати на підставі собівартості, визначеної в бухгалтерському обліку.

Така розбіжність та складність визначення звичайної ціни призводить до проблем в оподаткуванні, що негативно впливає як на фінансову стійкість суб'єктів господарювання, так і на податкові надходження держави.

До недоліків діючого порядку застосування звичайних цін слід віднести відсутність якісних (зіставність з ринковою ціною) та кількісних (допустимий рівень відхилення від ринкового рівня) критеріїв щодо визнання договірної ціни такою, що відповідає звичайній. Відповідний порядок був передбачений у податковій системі до вересня 2013 р., коли набули чинності зміни до Податкового кодексу, якими було введено в практику принципи оподаткування контрольованих операцій [2]. Внесеними змінами замість статті 39 «Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни» до Податкового кодексу було включено статтю 39 «Трансфертне ціноутворення». Тим самим, з Податкового кодексу було вилучено умову, що звичайною вважається договірна ціна, яка відрізняється від ринкової не більше, ніж на 20%. На-

ступними змінами до Податкового кодексу з практики оподаткування взагалі було вилучено положення щодо зіставності звичайної ціни з ринковою.

Такі зміни Податкового законодавства практично скасовують можливості застосування звичайних цін в оподаткуванні.

На відміну від податкового законодавства у Митному кодексі [3] застосовуються зовсім інші критерії для застосування непрямих методів оцінки вартості товарів (продукції).

Основним терміном, що використовується при митному оформленні товарів (продукції) є митна вартість, під якою розуміється вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [3, ст. 49].

Але, якщо органом доходів і зборів виявлено, що заявлено неповні та/або недостовірні відомості про митну вартість товарів, у тому числі невірно визначено митну вартість товарів, ці органи можуть прийняти рішення про коригування заявленої митної вартості товарів.

Тобто, суттєвою відмінністю митного законодавства від податкового є те, що непрямі методи оцінювання товарів (продукції) застосовуються при митному оформленні тільки під час порушень вимог митного законодавства. Відповідно і підходи до визначення ціни непрямими методами у митному законодавстві відрізняються від тих, що прийняті в податковому (табл. 3).

Сфера застосування непрямих методів оцінювання при митному оформленні продукції обмежена цілим рядом умов.

По-перше, застосуванню другорядних методів передують процедура консультацій між органом доходів і зборів та декларантом [3, ст. 54].

По-друге, кожний наступний метод застосовується лише в разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу; методи на основі віднімання та додавання вартості (обчислена вартість) можуть застосовуватися в будь-якій послідовності на прохання декларанта або уповноваженої ним особи.

На відміну від податкового законодавства Митний кодекс України [3] є більш прив'язаним до вимог міжнародних договорів, протоколів та угод, у тому числі у випадках застосування непрямих методів оцінювання продукції. Така узгодженість Митного кодексу з міжнародним правом проявляється в тому, що випадки застосування основного та другорядних методів оцінювання обмежені цілим рядом додаткових умов та застережень, які є, по суті, узагальненням світового досвіду міжнародної торгівлі. У цьому є принципова відмінність митного законодавства від податкового: якщо митне законодавство адаптується до загальносвітової практики, то податкове в останні роки

Непрямі методи оцінювання митної вартості товарів (продукції) в митному законодавстві

Метод	Сутність
Основний	Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт
<i>Другорядні</i>	
За ціною договору щодо ідентичних товарів	Для визначення митної вартості за основу береться прийнята органом доходів і зборів вартість операції з ідентичними товарами. Ідентичними розуміються товари, однакові за всіма ознаками з оцінюваними товарами, у тому числі за такими, як: 1) фізичні характеристики; 2) якість та репутація на ринку; 3) країна виробництва; 4) виробник
За ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів	За митну вартість береться прийнята органом доходів і зборів вартість операції з подібними (аналогічними) товарами, які продано на експорт в Україну і час експорту яких збігається з часом експорту оцінюваних товарів або є максимально наближеним до нього. Під подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не однакові за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними
На основі віднімання вартості	Для визначення митної вартості товарів за цим методом за основу береться ціна одиниці товару, за якою оцінювані або ідентичні чи подібні (аналогічні) імпортовані товари продаються на території України в найбільших загальних кількостях покупцю, який не є пов'язаною з продавцем особою, одночасно або в час, наближений до дати ввезення оцінюваних товарів, за умови вирахування, якщо вони можуть бути виділені, таких компонентів: 1) витрат на виплату комісійних чи звичайних торговельних надбавок, які робляться для одержання прибутку та покриття загальних витрат у зв'язку з продажем на митній території України товарів того ж класу та виду; 2) звичайних витрат, понесених в Україні за навантаження, вивантаження, транспортування, страхування та інших пов'язаних з такими операціями витрат; 3) сум податків, що підлягають сплаті в Україні у зв'язку з ввезенням (імпортом) чи продажем (відчуженням) товарів
На основі додавання вартості (обчислена вартість)	Для визначення митної вартості товарів за основу береться надана виробником товарів інформація про їх вартість, яка повинна складатися із сум: 1) вартості матеріалів та витрат, понесених виробником при виробництві оцінюваних товарів; 2) обсягу прибутку та загальних витрат, що дорівнює сумі, яка звичайно відображається при продажу товарів того ж класу або виду, що й оцінювані товари; 3) витрат на завантаження, розвантаження та обробку оцінюваних товарів, їх транспортування до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України, витрат на страхування цих товарів
Резервний	Митна вартість оцінюваних товарів визначається з використанням способів, які не суперечать законам України та є сумісними з відповідними принципами і положеннями Генеральної угоди з тарифів і торгівлі. Митна вартість, визначена згідно з цим методом, повинна ґрунтуватися на раніше визначених (визначених) органами доходів і зборів митних вартостях

змінюється тільки в напрямку спрощення. Але таке спрощення призводить до того, що діюча податкова система все більш втрачає свою регулюючу функцію.

У деяких, окремо визначених випадках, можливо проведення незалежної професійної оцінки (рис. 2).

Методичні засади для такого оцінювання містяться в Законі України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [4] та Національному стандарті № 1 «Загальні заса-

ди оцінки майна і майнових прав» [5]. Аналіз цих та інших нормативних актів і наукових праць з питань бухгалтерського обліку [6–9] та оціночної діяльності свідчить про те, що вони орієнтовані, перш за все, на оцінку необоротних активів: «майном, яке може оцінюватися, вважаються об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; паї, цінні папери; нематеріальні активи, в тому числі

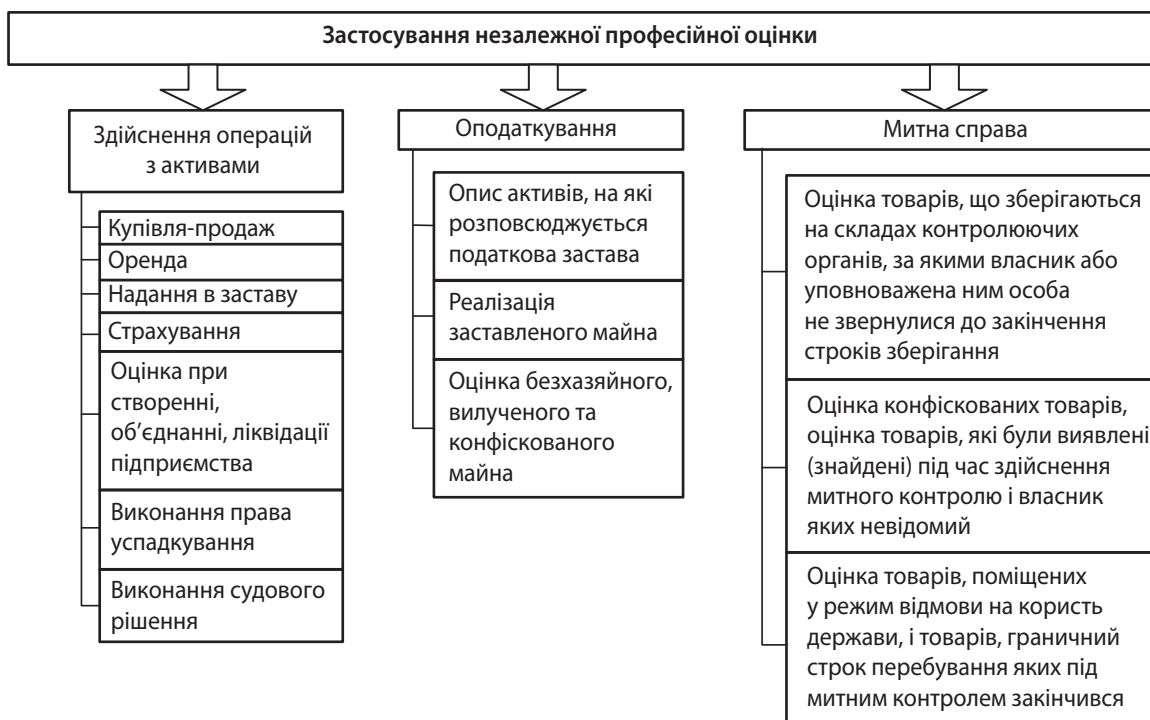


Рис. 2. Випадки застосування незалежної професійної оцінки

об'єкти права інтелектуальної власності; цілісні майнові комплекси всіх форм власності» [4, ст. 3]. Підходи (витратний, дохідний, порівняльний) та методи (прямого відтворення, заміщення, прямої та непрямой капіталізації), що регламентовані для оцінки майна в Національному стандарті № 1 [5], не можуть бути застосовані при оцінці оборотних активів, до яких належать товари та продукція.

Єдине виключення – проведення оцінки запасів при оцінці цілісних майнових комплексів [10]. Згідно з Національним стандартом № 3 «матеріальні оборотні активи (запаси, товари) у разі, коли їх поточна вартість еквівалентна вартості, що відображена в бухгалтерському обліку, оцінюються виходячи з вартості таких активів, що відображена в бухгалтерському обліку, в інших випадках – виходячи з їх ринкової вартості або вартості ліквідації, якщо ринкова вартість не перевищує вартість ліквідації» [10, п. 11]. Але цей Стандарт є обов'язковим для застосування тільки під час проведення оцінки цілісного майнового комплексу суб'єкта господарювання [10, п. 1] та орієнтований на оцінку тих запасів, що вже є у власності підприємства. Обмежує його придатність для оцінки запасів для цілей бухгалтерського обліку і те, що він орієнтується на дані саме цього бухгалтерського обліку.

Єдиним нормативно-правовим актом, який може бути використаний для оцінки запасів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [11], який встановлює порядок визначення справедливої вартості активів при їх придбанні. Зокрема, у додатку до цього Положення, яким пе-

редбачено, що готова продукція і товари оцінюються за «ціною реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів», а матеріали – за «відновлювальною вартістю (сучасною собівартістю придбання».

Як і митне законодавство, нормативно-правові акти з питань оцінювання майна та з питань бухгалтерського обліку узгоджені з міжнародною практикою (Міжнародні стандарти оцінки, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності).

Тому вдосконалення методів і підходів до оцінки продукції повинно здійснюватися виключно шляхом вдосконалення податкового законодавства.

ВИСНОВКИ

Отже, аналіз існуючих підходів до оцінки товарів свідчить про те, що для цілей оподаткування, митного оформлення та ведення бухгалтерського обліку застосовуються різні методи.

Найбільш врегульованою можна вважати сферу митного оформлення та бухгалтерського обліку, в яких методи оцінки базуються на міжнародній практиці.

Проте дослідження методів оцінки, які застосовуються в оподаткуванні, виявило низку проблем, пов'язаних, насамперед, з недостатньою нормативною урегульованістю застосування механізму визначення звичайної ціни для цілей оподаткування. Це призводить до проблем у сфері адміністрування податків та негативно впливає на фінансове становище як окремих суб'єктів господарювання, так і держави в цілому.

Також, на думку авторів, необхідне поширення поняття «контрольовані операції» та трансфертних цін на господарчі операції, що здійснюються між резидентами – платниками податків.

З огляду на це вкрай важливими питаннями вважаються розробка рекомендацій щодо вдосконалення податкового законодавства стосовно визначення механізму формування звичайної ціни та поширення правил трансфертного ціноутворення на операції, не пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю. Це і буде напрямком подальших досліджень. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Податковий кодекс України» від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. № 408-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18/paran32#n32>
3. Закон України «Митний кодекс України» від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
4. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12 липня 2001 р. № 2658-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
5. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Нехай В. А. Оцінка: елемент методу чи метод бухгалтерського обліку. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 3. С. 42–46.
8. Попко Є. Ю. Розвиток методології оцінки в бухгалтерському обліку: інституціональний підхід. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 218–222.
9. Крупка Я. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності. *Економічний часопис Східноєвропейського*

національного університету імені Лесі Українки. 2015. № 1. С. 76–83.

10. Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів». Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2006 р. № 1655. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-п>

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

REFERENCES

- Krupka, Ya. "Metody otsinky maina ta investytsii v obliku i zvitnosti" [Methods of valuation of property and investments in accounting and reporting]. *Ekonomichni chasopys Skhidnoievropeiskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky*, no. 1 (2015): 76-83.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
- [Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>
- [Legal Act of Ukraine] (2006). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-п>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18/paran32#n32>
- Nekhai, V. A. "Otsinka: element metodu chy metod bukhgalterskoho obliku" [Score: element of the method or accounting method]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya : Ekonomichni nauky*, no. 3 (2013): 42-46.
- Popko, Ye. Yu. "Rozvytok metodolohii otsinky v bukhgalterskomu obliku: instytutsionalnyi pidkhid" [Development of accounting methodology: institutional approach]. *Biznes Inform*, no. 2 (2013): 218-222.