

4. Кондраков, Н. П. Учетная политика организации [Текст] / Н. П. Кондраков. – М. : Главбух, 1999. – 136 с.
5. Кужельний, М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
6. Кузьмінський, Ю. А. Місце бухгалтера в управлінні економікою в Україні [Текст] / Ю. А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 8–14.
7. Николаева, С. А. Учетная политика предприятия: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка [Текст] / С. А. Николаева. – М. : Аналитика-пресс, 2003. – 168 с.
8. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.  
© Н.С. Акімова, С. Шевченко, 2009.

УДК 657.1:347.719

**А.О. Баранова**, канд. екон. наук  
**З.О. Макєєва**

### **ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ ТА ІМПОРТУ ПОСЛУГ**

*Розглянуто питання особливостей відображення в обліку експортно-імпортних операцій послуг. Розвиток ринкових відносин у національній економіці призвів до ускладнення господарських процесів і до необхідності проведення досліджень впливу договірних умов на методику обліку під час здійснення господарських операцій. Ця проблема пов'язана не тільки з правовим, а й з економічним аспектом.*

*Rассмотрены вопросы особенностей отражения в учете экспортно-импортных операций услуг. Развитие рыночных отношений в национальной экономике привело к более сложным хозяйственным процессам и к необходимости проведения исследования влияния договорных условий на методику учета при осуществлении хозяйственных операций. Данная проблема связана не только с правовым, а и с экономическим аспектом.*

*The questions of features of reflection are considered in an account export – the imported operations of services. Development of markets relations in a national economy resulted in more difficult economic processes and to the necessity of leadthrough of research of influencing of contractual terms on the method of account during realization of economic operations.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Міжнародна торгівля є важливим чинником розвитку кожної країни та підвищення ефективності виробництва конкурентоспроможної продукції. Це обумовлюється тим, що торгівля дозволяє країнам розвивати спеціалізацію, підвищувати продуктивність своїх ресурсів і таким чином збільшувати загальний обсяг виробництва. На розвиток і структуру зовнішньої торгівлі кожної з країн впливають основні тенденції розвитку міжнародної торгівлі, зокрема, і такої як набуття пріоритетного значення міжнародного ринку послуг при невпинному зростанні міжнародного товарного ринку. Проведення будь-якої операції на міжнародному ринку передбачає укладання відповідних договірних угод. Зовнішньоекономічні торговельні договори відіграють важливу роль в регулюванні міжнародної комерційної діяльності і за своїм характером так або інакше пов'язані з правовим полем щонайменше двох держав. Насамперед, це стосується необхідності врахування всіх суттєвих договірних умов та даних про їх виконання при формуванні облікової інформації щодо операцій з експорту та імпорту послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На наш погляд у наукових публікаціях недостатньо уваги приділяється дослідженням проблем обліку зовнішньоекономічних операцій послуг, оцінки виконання зобов'язань за договорами, розробкою проблеми впливу договірних умов на їх відображення в обліку. У низці публікацій науковців М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [2], В.І. Драч [3], Ю.А. Кузьмінський [4], В.Г. Козак [4], Л.І. Лук'яненко [4], В.М. Пархоменко [5], В.В. Сопко [8] зосереджується увага на проблемах обліку зовнішньоекономічних операцій активів. Разом із тим поза увагою залишається низка важливих питань щодо обліку операцій з експорту та імпорту як окремого блоку.

**Мета та завдання статті.** Метою статті є обґрунтування теоретичних засад діючої системи обліку операцій з експорту та імпорту послуг, удосконалення методики та організації обліку в цій сфері. Для досягнення мети у статті були проаналізовані організаційні аспекти обліку операцій з експорту та імпорту для виявлення повноти врахування суттєвих умов укладених контрактів; розкриті теоретичні та практичні аспекти обліку операцій послугами, що проводяться у сфері зовнішньоекономічної торгівлі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З розвитком науково-технічного прогресу у сфері матеріального виробництва, поглиблення поділу праці і ростом соціально-економічних потреб, зросли світові обсяги торгівлі послугами, що привертає все більшу увагу спеціа-

лістів як предмету дослідження. Міжнародна торгівля послугами протягом довгого часу залишалася поза увагою представників економічної науки: обіг у цій сфері був незначним, і проблеми, пов'язані з його регулюванням, не були настільки серйозними, щоб заслуговували самостійного вивчення.

У науковій літературі, присвяченій питанням бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, до понять експорту (імпорту) товарів включалося і поняття експорту (імпорту) послуг, тому частиною фахівців окремо питання обліку послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності не розглядалося. Науковому дослідженню підлягали питання щодо встановлення відмінностей між товарами та послугами в рамках світової торгівлі, проте, як окремих предмет дослідження експорт (імпорт) послуг у науковій літературі розглядався недостатньо. Проте, практика свідчить про те, що такі дослідження необхідні, так як існують проблемні питання стосовно бухгалтерського обліку і податкових розрахунків за операціями експорту та імпорту послуг.

На відміну від обліку товарів, для відображення в бухгалтерському обліку доходів та витрат за операціями з надання (споживання) послуг, підставою для визнання доходів є можливість визнання витрат як за операціями з імпорту, так і за операціями з експорту.

Так, П(С)БО 15 “Доход” і МСБО 18 «Доход» передбачено, що доход, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (метод відсотка завершеності). Доход від здійснення операцій з експорту послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Методика визнання доходу від операцій з надання послуг для відображення в обліку залежить від можливості визнання доходу. Доход не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду, якщо доход (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений та існує імовірність невідшкодування зазначених витрат. Нами проаналізовані методики визнання доходів за операціями з надання послуг та встановлено, що у разі надання посередницьких послуг найчастіше застосовується метод визначення доходів за витрата-

ми, що підлягають відшкодуванню; для послуг, що опосередковують рух товарів – це метод, за якими доходи визнаються за ступенем завершеності; а для послуг, що не опосередковують рух товарів, може бути застосований як метод, названий у попередньому випадку, так і метод, що передбачає рівномірне нарахування доходів.

Таким чином, методика визначення доходів за операціями з експорту послуг базується не на даних про передачу ризиків та права власності, як це передбачає методика визначення доходів за операціями з товарами, а на підставі оцінки ступеня завершеності послуг (рівними частками, за завершеними етапами) або розміру понесених витрат, що можуть бути компенсовані.

У залежності від обраної облікової політики, підприємством може бути оцінений ступінь завершеності операції з надання послуг, який є підґрунтям для визначення витрат, і може проводитися шляхом вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; або визначення питомої ваги витрат, яких знає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Аналіз практики показує, що найбільше проблем виникає у бухгалтерів за операціями з імпорту послуг. Суб'єктом підприємницької діяльності вартість послуг, отриманих за операціями з імпорту, залежно від їх зв'язку з елементами виробничого процесу діяльності, може бути врахована у складі вартості імпортованих запасів, основних засобів, нематеріальних активів, у складі виробничих витрат або за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні суб'єкта. Визначальним для посередницьких послуг є те, що їх вартість при імпорті відноситься до складу тих активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів), для придбання яких вони і використовувались. Майже всі послуги, що опосередковують рух товарів (запасів, основних засобів), включаються до їх первісної вартості, за виключенням фінансових витрат. Послуги, що не опосередковують рух товарів, включаються до витрат підприємства за елементами витрат.

Для відображення в бухгалтерському обліку доходів та витрат за операціями з експорту та імпорту послуг найважливішим є можливість достовірно оцінити суму понесених витрат. Різниця полягає у тому, що операції з експорту послуг найчастіше проводяться суб'єктами господарювання, для яких такий вид діяльності є основним, відображення таких операцій в обліку пов'язується з визначенням доходів від операції з експорту, особливість яких полягає в оцінці ви-

трат, виходячи зі ступеня завершеності наданих послуг. Для операцій з імпорту послуг характерною і визначальною особливістю відображення в бухгалтерському обліку є взаємозв'язок з елементами виробничого процесу, це зумовлюється виникненням витрат у імпортера – споживача послуг.

Відомо, що на бухгалтера покладаються не тільки зобов'язання щодо відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, але й нарахування податків. Особливості оподаткування операцій з імпорту та експорту послуг пов'язані з тим, що вони майже не контролюються митними органами. Підтвердженням їх проведення загалом є документи, такі як: акт виконаних робіт (наданих послуг) або звіт про виконання певного обсягу робіт (послуг). На вказаних документах відсутні будь-які відмітки про дату перетину митного кордону, виключенням можуть служити транспортні послуги або туристичні (відмітки на товарно-транспортних накладних, супровідних документах, відмітки у паспортах).

Відтак, визначення об'єктів оподаткування за операціями з експорту та імпорту послуг, на відміну від аналогічних товарних операцій, покладається на суб'єкта господарювання. Вказані операції є об'єктами для визначення податку на додану вартість та податку на прибуток (врахування у складі валових доходів та валових витрат, податку на репатріацію).

Законом України «Про ПДВ» [7] визначено, що до об'єктів оподаткування податком на додану вартість відносяться операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України. Відповідно, послуги, місце поставки яких знаходиться за межами України, не відносяться до об'єктів оподаткування зазначеним податком. При цьому, операції з експорту та імпорту послуг з метою оподаткування поділені на супутні послуги та послуги, що оподатковуються залежно від місця поставки. Окремо виділений порядок оподаткування послуг з транспортування у сфері зовнішньоекономічних відносин.

До супутніх послуг віднесено послуги, вартість яких включається, відповідно до норм законодавства, до митної вартості товарів, що експортують або імпортуються. Супутні послуги оподатковуються за правилами, встановленими до операцій експорту (імпорту) товарів.

Дійсно, неможливо не погодитися з тим, що послуги, які опосередковують рух товарів, є супутніми для них. Проте, застосування митної вартості як критерію для їх оподаткування вважаємо недоцільним з декількох причин. По-перше, при визначенні митної вартості враховується вартість послуг, наданих на момент перетину митного до кор-

дону України незалежно від того, на замовлення якої із сторін вони виконуються (резидента чи нерезидента). Тож, така вартість послуг може бути частковою по відношенню до загального обсягу визначеного зовнішньоекономічним договором. По-друге, у попередньому розділі нами було доведено, що митна вартість товарів не завжди може відображати весь спектр послуг, що опосередковує їх рух. Тож, такі послуги як інформаційні, посередницькі, пусконалагоджувальні, що безпосередньо пов'язані з операціями купівлі-продажу товарів на зовнішніх ринках, за методикою ведення бухгалтерського обліку враховуються у складі необоротних активів, проте з метою оподаткування не відносяться до супутніх послуг.

Таким чином, група супутніх послуг, що застосовуються для визначення об'єктів оподаткування податком на додану вартість, є обмеженою і не враховує всього переліку послуг, що опосередковують рух товарів. З метою усунення таких суперечностей пропонуємо внести зміни до Закону України «Про податок на додану вартість» до визначення терміну «супутні послуги» і викласти його у такій редакції: «До супутніх послуг відносяться послуги, що надаються за зовнішньоекономічними договорами і вартість яких включається до первісної вартості необоротних активів відповідно до національних стандартів бухгалтерському обліку». Така редакція дозволить максимально наблизити положення податкового закону до методики відображення в бухгалтерському обліку операцій з експорту та імпорту послуг, чим спростить порядок визначення об'єктів оподаткування та контролю за його нарахуванням. До наступної класифікаційної групи послуг, виділеної у Законі про ПДВ [7], відносяться послуги, що оподатковуються залежно від місця поставки. Термін «місце поставки послуг» в Законі не визначений, проте з метою оподаткування, залежно від здійснюваної операції, застосована така класифікація:

– для операцій з імпорту послуг (за виключенням послуг, що надаються учасниками на ринку нерухомості, оцінки нерухомості, у сфері культурної, артистичної, спортивної, наукової, освітньої, розважальної або подібної їм діяльності):

- місце розташування представництва нерезидента – якщо послуга надається нерезидентом;

- місце розташування резидента, який виконує агентські (представницькі) дії від імені нерезидента – у разі відсутності представництва нерезидента;

- місце фактичного розташування покупця (одержувача), який у цьому випадку виступає податковим агентом нерезидента – за відсутності представництва та резидента, на якого були б покладені

обов'язки виконувати агентські (представницькі) дії від імені нерезидента;

– для експортних операцій (докладний перелік наведений в п.6.5 «д» ст.6 Закону України «Про ПДВ»):

– місце реєстрації покупця або його постійного представництва – за їх наявності,

– місце постійної адреси або постійного проживання – у разі, якщо покупець, яким надаються послуги, проживають за межами митної території України;

– для операцій, що є допоміжними, у зв'язку з транспортуванням (навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка тощо) – місце, де фактично надаються послуги;

– при наданні послуг персоналу з обслуговування морських, повітряних та космічних об'єктів – місце надання таких послуг.

До експортних операцій послуг за Законом про ПДВ віднесені:

– послуги, що передбачають передачу авторських прав, патентів, ліцензій;

– рекламні послуги та інші послуги, що пов'язані з просуванням товарів (послуг) на ринку;

– послуги, що надаються фахівцями, в тому числі послуги консультантів, адвокатів, бухгалтерів, аудиторів, а також з обробки даних та надання інформації;

– надання агентських послуг;

– надання в оренду рухомого майна.

Для зовнішньоекономічних договорів на проведення операцій з надання послуг однією з істотних вважається умова про місце або територію надання послуги. Місце надання послуги також фіксується в первинних документах, що підтверджують факт їх виконання (актах виконаних робіт (послуг), звітах про виконані етапи робіт тощо).

Таким чином, методика оподаткування податком на додану вартість для операцій з експорту та імпорту послуг залежить від місця поставки послуг, порядок визначення якого залежить від формальних ознак, визначених законодавцем, і майже не залежить від договірних умов та даних первинних документів про територію їх виконання.

Неоднозначність понятійного апарату Закону України «Про податок на додану вартість» в подальшому призводить до невизначеності з вибором порядку нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту. Так, якщо комісіонером у межах договору комісії третій особі передається таке:

– товари, то у комісіонера виникають податкові зобов'язання відповідно до вимог п.7.3 ст.7 Закону України «Про ПДВ», а також

податковий кредит – у разі перерахування коштів на користь комітента;

– роботи (послуги), то така ситуація не передбачена вимогами цього пункту 4.7 ст. 4, тому у комісіонера не виникає податкових зобов'язань, а, відповідно, і податкового кредиту.

З наведеного можна зробити висновки: порядок оподаткування податком на додану вартість посередників, за договорами, що передбачають проведення операцій з товарами та послугами, відрізняються; законодавчо-нормативна база, що регулює ведення бухгалтерського обліку, більш чітко розмежовує порядок відображення в обліку товарів та послуг. У зв'язку з цим, вважаємо, що для врегулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням послуг, виникає потреба ввести поняття «послуги» до Закону України «Про податок на додану вартість» [7].

Момент перетину митного кордону України для послуг не може бути визначальним, так як їх практично неможливо відстежити на кордоні (за виключенням транспортних і туристичних). Основним для нарахування податків (зокрема, податку на додану вартість) за операціями з надання послуг за зовнішньоекономічними торговельними договорами є місце їх надання, яке може бути як на території України, так і за її межами, деякі послуги можуть також надаватися і на митному кордоні.

З врахуванням вимог чинного законодавства, послуги, які надаються у сфері зовнішньоекономічної діяльності, можна умовно поділити також на групи, залежно від порядку їх оподаткування таким чином:

– за загальними правилами (по першій з подій) оподатковуються операції з експорту та імпорту, що передбачають одержання доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів (робіт, послуг), переданих (виконаних, наданих) резиденту від нерезидента (постійного представництва);

– за спеціальними правилами – операції з імпорту з нерезидентами, що мають офшорний статус, а також доходи нерезидентів, які мають походження з України.

Оподаткування послуг за загальними правилами передбачає визначення валових доходів та валових витрат за правилом першої події.

Таким чином, для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток базовими є дані про дату оплати та дату фактичної передачі наданих (виконаних) послуг. Місце надання послуг не впливає на порядок визначення об'єкта оподаткування.

Отже, підставою для сплати податку для визначених переліком імпортерних послуг є факт оплати таких послуг резидентом та/або пред-



ставництвом нерезидента на користь нерезидента, які кваліфікуються як доходи за джерелом їх походження з України. Місцем надання зазначених послуг вважається територія України.

Свої особливості стосовно оподаткування мають операції за договорами, що передбачають виплату резидентом сум роялті на користь іноземних партнерів, які не проводять господарської діяльності в Україні. Визначення характерних особливостей таких операцій дослідимо на прикладі господарської діяльності підприємства «Транзит». Українським підприємством за договорами на одержання ексклюзивних прав, укладеними з російськими підприємствами, проводилися виплати роялті нерезидентам, що не вели господарської діяльності на території України.

Згідно з українським законодавством [6], оподаткуванню підлягають будь-які доходи, отримані нерезидентом за джерелом їх походження з України, від провадження господарської діяльності, яка передбачає безпосередню участь такої особи в організації такої діяльності через свої постійні представництва, філіали, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

**Висновки.** У результаті нашого дослідження встановлено, що діючим законодавством не передбачено оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України без здійснення господарської діяльності на території України, в тому числі від послуг, що й передбачають сплату у формі авторської винагороди; в Україні з метою оподаткування виплат за надані нерезидентом послуги з виплатою авторської винагороди, дещо звужені бюрократичними вимогами права сторін, ніж за міжнародними договорами.

Проведене дослідження методики відображення в обліку операцій з експорту та імпорту послуг дало можливість виявити взаємозв'язок методів визнання доходів при проведенні операцій з експорту послуг. Для операцій з імпорту послуг – особливості відображення в обліку за елементами витрат. Аналіз існуючої системи нарахування основних податків дозволив встановити формальність підходу до оподаткування операцій з послугами у зовнішньоекономічній сфері, котрим майже нівельовано значення договірних умов. Для спрощення обліку зовнішньоекономічних операцій, що передбачають надання послуг, запропоновано ввести до Закону України «Про податок на додану вартість» визначення поняття «послуги», удосконалити визначення «супутні послуги», з метою його максимального наближення до методики відображення послуг, що опосередковують рух товарів, в бухгалтерському обліку, а також визначити базу оподаткування для таких операцій не за правилом першої події, а на підставі даних про визнання витрат.

### Список літератури

1. Білуха, М. Т. Курс аудиту [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа : Знання, 1998. – 574 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2001. – 544 с.
3. Драч, В. І. Суттєвість в аудиті [Текст] / В. І. Драч // Аудитор України. – 2006. – № 17(101). – С. 12–15.
4. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч.-метод. посібник / Ю. А. Кузьмінський [та ін.]; за ред. Ю. А. Кузьмінський. – К. : КНЕУ, 2001. – 179 с.
5. Пархоменко, В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Текст] / В. М. Пархоменко. – Луганськ : Лугань, 2000. – 272 с.
6. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 22.05.1997 р. № 283/97 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.
7. Про податок на додану вартість : закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. [Текст] / В. В. Сопко, В. М. Пархоменко. – К. : Техніка, 1993. – 222 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© А.О. Баранова, З.О. Макєєва, 2009.

УДК 347.728.1:640.432

**О.В. Топоркова**, канд. екон. наук

**М.В. Шевченко**, асп.

## **ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА СИСТЕМОЮ «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

*Розглянуто питання організації управлінського обліку витрат за системою «директ-костинг» на підприємствах ресторанного господарства, що застосовують торговельний метод обліку, запропоновано структурно-логічну схему реалізації управлінського обліку.*

*Рассмотрен вопрос организации управленческого учета расходов по системе «директ-костинг» на предприятиях ресторанного хозяйства, что применяют торговый метод учета, предложена структурно-логическая схема реализации управленческого учета.*