УДК 657.1; 657.222:338.46

Чирка Д.М., здобувач,
Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЕКСПОРТУ ТА ІМПОРТУ ПОСЛУГ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ

Розглянуто проблемні питання обліку послуг нематеріального характеру в зовнішньоекономічній діяльності

Постановка проблеми. В кінці ХХ ст. майже всі країни світу стали активно залучатися до процесу глобалізації, що стало поштовхом до прискореного розвитку сфери послуг. Під впливом науково-технічного прогресу дана сфера постійно розширюється та змінюється і на початок 2010 р. є однією із найприбутковіших галузей економічної діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і країн в цілому.

За останні десятиріччя досить сильно зросло значення сфери послуг і в економічному житті України. Причиною цього можна назвати фактори, які стимулюють суб'єктів господарської діяльності розширювати зовнішньоекономічні зв'язки з метою виходу на світовий ринок послуг, покращувати існуючі види послуг для отримання більш ефективного результату діяльності та підвищення конкурентоздатності підприємства.

Поява на ринку різних видів товарів та наукових розробок сприяє виникненню нових видів послуг нематеріального характеру, значення яких зростає не лише в межах однієї країни, а й в межах зовнішньоекономічних відносин між різними країнами світу. Адже будь-яка країна, незалежно від того чи вона є економічно стабільною, чи ні, постійно співпрацює з іншими країнами у різних сферах економічного, соціального, правового життя. Тому надання послуг на сьогодні є актуальним об'єктом експортно-імпортних операцій.

Оскільки послуги нематеріального характеру не мають наявного речового результату, то дані бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації про надання та отримання таких послуг.

Слід зазначити, що існує ряд питань щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту та експорту послуг. Зокрема, на практиці виникають проблеми щодо оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу та відображення курсових різниць, що виникають при розрахунках з нерезидентами.

Мета дослідження. Вивчення та з'ясування проблемних питань обліку експортно-імпортних операцій у сфері послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання, пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю в сфері послуг, розглядаються в навчальній, періодичній та науковій літературі. Зокрема, проблеми відображення в бухгалтерському обліку операцій з експорту та імпорту послуг в своїх працях розглядали Т. Абрамцова [1], І. Бєланова [2], О. Бондарева [3], О.А. Брегеда [4], К. Давидова [7], М. Зіньковський [9], І. Киян [10], О. Ключник [11], А. Кольвах [12], Г. Корнійчук [13], Л.А. Ніколенко [14], С. Новіков [15], О. Орлова [16], М. Шпакович [20] та інші.

Викладення основного матеріалу дослідження. З метою вивчення актуальних проблем обліку послуг в зовнішньоекономічній діяльності потрібно розкрити сутність основних понять: "зовнішньоекономічна діяльність", "експорт", "імпорт" та "послуги".

Відповідно до ст. 1 аб. 8 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 [8]. Дане визначення не дає змоги з'ясувати, чи відноситься надання послуг до об'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Проте в ст. 4 вище вказаного Закону одним із видів зовнішньоекономічної діяльності є надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності.

У цьому Законі також розкривається сутність *експорту (імпорт)* капіталу – це вивезення за межі України (ввезення з-за меж України) капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності [8].

Цим же Законом визначено термін *"товар"* як будь-якої продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав, призначених для продажу (оплатної передачі) [8].

Отже, поняття "експорт (імпорт) послуг" прирівнюється до загального поняття "експорт (імпорт)" та спостерігається неузгодженість основних понять у законодавстві, адже, на нашу думку, такі поняття як "товар", "продукція", "роботи", "послуги" ототожнювати не доцільно. У зв'язку з цим виникають проблеми щодо розуміння даних термінів, що в свою чергу впливає і на відображення таких операцій в бухгалтерському обліку.

В літературі також не існує єдиного поняття, яке б висвітлювало суть терміну "послуга". Автори трактують його з різних точок зору. Відповідно до мети написання статті виникає необхідність у визначенні даного поняття як такого, що використовується в теорії бухгалтерського обліку. Таким чином, *послуги* – це дії, що виконуються однією особою на користь іншої, результат здійснення яких не має речової форми, та може бути достовірно оцінений. Дане визначення надає можливість віднести послуги до об'єктів обліку, оскільки в ньому виділений обліковий аспект – достовірна оцінка.

В досліджених літературних джерелах автори, розглядаючи питання обліку експорту і імпорту, не акцентують увагу саме на послугах, ототожнюючи облікове відображення зовнішньоекономічних операцій продукції, товарів, робіт і послуг.

Зокрема, автори неодноразово повторюють: "продукція (товари, роботи, послуги)", при чому вся стаття присвячена питанням обліку або продукції, або ж товарів. Це є проблемою, оскільки не враховуються особливості обліку послуг.

Отже, потрібно розглянути особливості бухгалтерського обліку операцій з експорту та імпорту послуг, який ведеться відповідно до норм П(С)БО 15 "Дохід" [17], П(С)БО 16 "Витрати" [18] та П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [19].

Бухгалтерський облік експорту послуг

Слід зазначити, що при наданні послуг резидентами України нерезидентам, визначається дохід від здійсненої господарської операції.

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід" дохід пов'язаний з наданням послуг визнається в тому періоді, в якому надаються послуги.

Згідно пунктів 10 та 12 П(С)БО 15 "Дохід" дохід, пов'язаний з наданням послуг визнається:

– виходячи із ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу;

– шляхом рівномірного його нарахування за певний період часу [17].

Визнання доходу через посилання на ступінь завершеності операцій називається методом поетапного виконання [5, с. 544].

Ступінь завершеності операцій з надання послуг може бути оцінений такими трьома *методами*:

© Чирка Д.М., 2010

– визначення обсягу виконаної роботи;

– визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

– визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з 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.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом його рівномірного нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг) [17].

Варіанти обліку доходів в залежності від ступеня завершеності операцій з надання послуг узагальнено в таблиці 1.

*Таблиця 1. Випадки застосування методів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг**

№ п/п	*Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг*	*Випадки застосування методу*
1	Визначення обсягу виконаної роботи	Застосовується в тому випадку, коли операція з надання послуг має разовий характер або здійснюється протягом короткого періоду і дохід від цієї операції можна легко визначити
2	Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані	Застосовується для визначення ступеня завершеності дій, шляхом обчислення питомої ваги послуг, які вже надані відносно всього обсягу дій, які повинні бути виконані. Використання цього методу визначення доходу від надання послуг на певну дату доцільне у випадку, якщо на певну дату можна визначити обсяг наданих послуг (у натуральному або грошовому вираженні)
3	Визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат	Застосовується при наданні тих видів послуг щодо яких: – можна найбільш достовірно визначити загальну суму очікуваних витрат, які буде нести підприємство у зв'язку з наданням послуг; – сума понесених витрат, у зв'язку з наданням послуг прямо пропорційно залежить від обсягу послуг, що надаються

*Джерело: розроблено на основі [5]

У зв'язку з існуванням різних підходів до оцінки ступеня завершеності операцій виникає проблема щодо того, який метод оцінки застосовувати для визнання доходу від наданих послуг та відображення його в обліку.

Найпростішим є застосування першого методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, що наведений в таблиці. В даному випадку, послуги надаються за короткий термін і дохід визнається при підписанні акта наданих послуг.

Щодо другого та третього методів, то вони відрізняються основою для визначення доходу: понесені підприємством витрати у загальній сумі витрат, які потрібно здійснити для того, щоб надати необхідні послуги, або наданий обсяг послуг відносно до запланованого обсягу.

Для вирішення питання правильного вибору методу оцінки ступеня завершеності операцій, за допомогою якого можна було б визначити оптимально допустимий розмір доходу від наданих послуг, пропонуємо використовувати новий метод – *комбінований*. Сутність запропонованого методу полягає у розрахунку коефіцієнту обсягу-витрат послуг:

$$K = \left(\frac{B_{ф.}}{B_{заг.}} + \frac{O_{ф.}}{O_{заг.}} \right) \div 2 \qquad (1)$$

де $B_{ф.}$ – витрати, фактично понесені для надання послуг;

$B_{заг.}$ – очікувана сума загальних витрат для надання послуг;

$O_{ф.}$ – фактичний обсяг наданих послуг;

$O_{заг.}$ – загальний обсяг наданих послуг.

Для визначення доходу, який потрібно відобразити в звітному періоді, даний коефіцієнт необхідно помножити на загальну вартість послуг. Запропонований метод буде ефективним лише для тих операцій з надання послуг нематеріального характеру, за якими можливо визначити обсяг наданих послуг та суму понесених на них витрат в звітному періоді. Отже, за даним методом буде отримано результат, за яким у звітному місяці сума доходу буде найбільш достовірною.

Здійснення оцінки ступеня завершеності експортних операцій є основою для відображення доходу за наданими послугами.

Експортні операції можуть здійснюватися за двома напрямами:

– коли першою подією є поставка послуг;

– коли першою подією є оплата послуг (рис. 1).

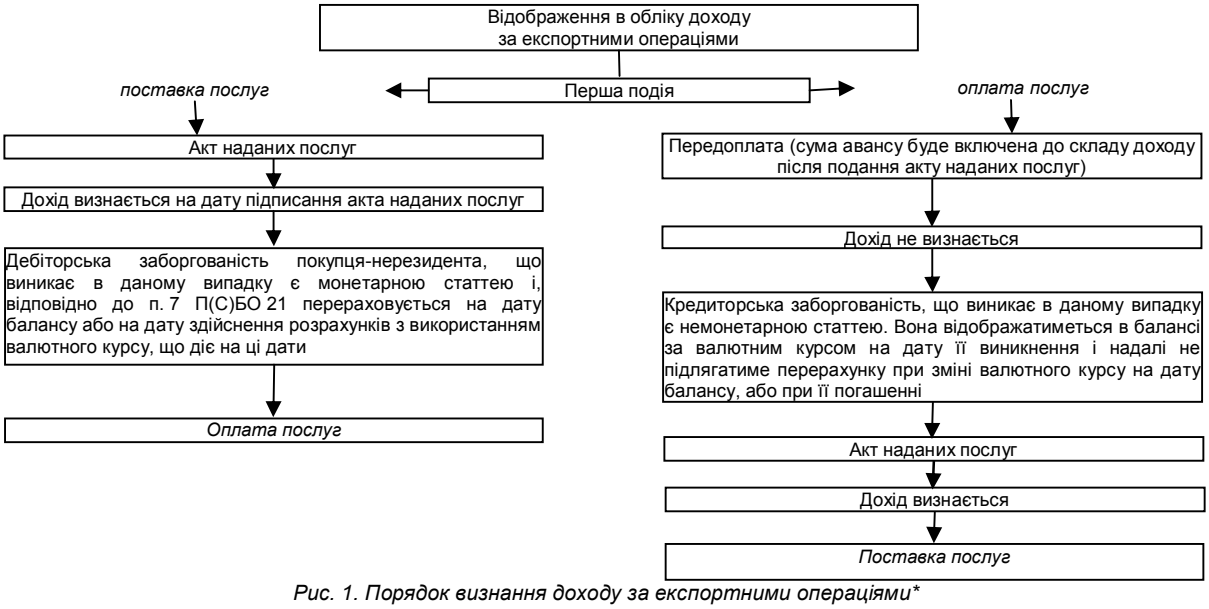

*Рис. 1. Порядок визнання доходу за експортними операціями**

*Джерело: розроблено на основі [17, 19]

В залежності від того, за яким напрямом здійснюються експортні операції, визнається або кредиторська (немонетарна стаття), або дебіторська (монетарна стаття) заборгованість.

Розрахунки за надані послуги з нерезидентами здійснюються в іноземній валюті, а валютою звітності, відповідно до П(С)БО 21, є грошова одиниця України, тобто гривня. Отже, при отриманні коштів в іноземній валюті здійснюється перерахунок грошових коштів в гривні за курсом НБУ на дату їх отримання [19]. При цьому в обліку виникають негативні або позитивні курсові різниці.

Щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку, то дохід від реалізації послуг нерезидентам відображається на рахунку 703 "Дохід від реалізації послуг", а собівартість послуг формується на рахунку 23 "Виробництво" та списується на 903 рахунок "Собівартість реалізованих послуг".

Бухгалтерський облік імпорту послуг.

При наданні послуг від нерезидентів України резидентам в обліку визначаються *витрати* від здійсненої господарської операції, визнання яких регулюється П(С)БО 16 "Витрати".

Згідно з п. 7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду в якому вони були здійснені [18].

Аналогічно експорту послуг, при їх імпорті можливі два випадки: коли першою подією є поставка послуг, а другою – їх оплата, і навпаки (рис. 2).

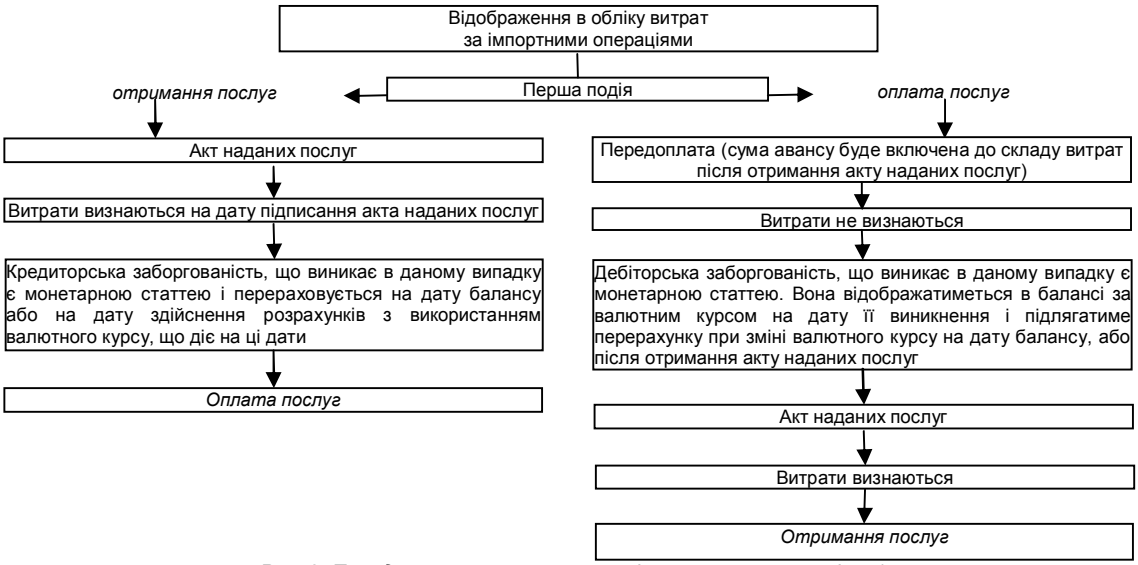

*Рис. 2. Порядок визнання витрат за імпортними операціями**

*Джерело: розроблено на основі [17, 19]

Розрахунки за імпортовані послуги з нерезидентами здійснюються аналогічно експортованим послугам – в іноземній валюті, та згідно ПСБО 21 при включенні до складу витрат сума в іноземній валюті перераховується в гривні за курсом НБУ на дату визнання витрат [19].

Витрати від отриманих послуг відображаються на рахунках обліку в залежності від мети їх придбання:

91 "Загальновиробничі витрати" – для обслуговування та управління цехами;

92 "Адміністративні витрати" – для відображення послуг наданих адміністративному персоналу;

93 "Витрати на збут" для реалізації продукції;

23 "Виробництво" – для обслуговування та управління виробничим процесом

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій експорту та імпорту послуг слід звернути увагу на правильне відображення курсових різниць, що виникають при проведенні таких операцій.

Термін *"курсова різниця"* згідно П(С)БО 21 трактується як різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Оскільки курси валют є змінними та можуть як зростати, так і знижуватися, то при здійсненні операцій в іноземній валюті резиденти України відображають в обліку доходи та витрати, які утворилися при виникненні курсових різниць. На рис. 3 наведено алгоритм дій, якими слід керуватися у таких випадках.

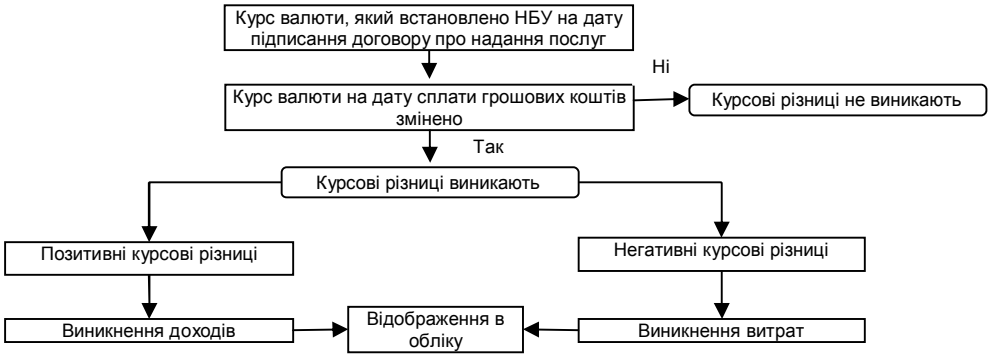

*Рис. 3. Алгоритм дій при зміні курсів валют**

*Джерело: власна розробка

Зі схеми видно, що при зміні курсів валют виникають курсові різниці, які можуть бути негативними та позитивними.

Під *негативними курсовими різницями* розуміємо різницю між вартістю наданих послуг в іноземній валюті за курсом валют, меншим на дату підписання акта про надані послуги від дати сплати грошових коштів за них – у випадку, якщо першою подією є надання послуг.

У випадку коли перша подія передоплата – негативною курсовою різницею є різниця між вартістю наданих послуг в іноземній валюті за курсом валют меншим на дату сплати грошових коштів від дати підписання акта про надані послуги.

Аналогічно визнаємо *позитивні курсові різниці*. Лише курси валют мають бути більшими:

– у першому випадку – на дату підписання акта про надані послуги від дати сплати грошових коштів за них;

– у другому випадку – на дату сплати грошових коштів від дати підписання акта про надані послуги.

Узагальнені дані про послуги, відображаються в Балансі (ф. № 1) та Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Зокрема в ф. № 1 така інформація надається в статтях "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (рядки 160-162), та "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (рядок 530). В ф. № 2 – в статтях "Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 010), "Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 035)" та "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 040).

Проте, якщо підприємство займається, окрім надання послуг, виконанням робіт, реалізацією продукції, то в цих рядках користувачі звітності будуть бачити загальну суму від здійснення всіх цих видів діяльності.

Підприємства-резиденти України, які здійснюють експортно-імпортні операції у сфері послуг, складають, окрім фінансової звітності, державне статистичне спостереження за формою № 9-ЗЕЗ "Звіт про експорт (імпорт) послуг".

Ця форма подається щоквартально на дискретній основі (за кожен квартал окремо, наростаючим підсумком, за рік звіт не подається) на 10-й день після закінчення звітного періоду в орган державної статистики за місцезнаходженням підприємства. Якщо за звітний період даних за формою не було, підприємство зобов'язане у ті ж строки подати довідку (у довільній формі про це за підписом керівника [6, с. 38].

Якщо підприємство у звітному періоді здійснювало як експортні, так і імпортні операції, звіти за формою № 9-ЗЕЗ про експорт та імпорт послуг подаються окремо з відповідною відміткою на бланку (експорт-1, імпорт-2) [6, с. 38].

Облік операцій з експорту та імпорту послуг та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку мають ряд особливостей, про які необхідно знати, щоб не допускати помилок при веденні обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження бухгалтерського обліку послуг нематеріального характеру в зовнішньоекономічній діяльності зроблено наступні висновки. Проблемним питанням щодо відображення в обліку доходу, якщо надання послуг полягає в невизначеній кількості дій, є питання вибору методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг. Адже, сума доходу розрахована за трьома методами є не однаковою. Тому, обираючи той чи інший метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, важливим є спрямування на результат, який очікується отримати від наданих послуг. Для вирішення даної проблеми необхідно внести до п. 11 П(С)БО 15 альтернативний четвертий метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг – комбінований метод. Розрахована за коефіцієнтом обсяг-витрати послуг сума доходу буде середнім значенням між сумою доходу, що розрахована за методом визначення питомої ваги понесених фактично витрат у загальній сумі очікуваних витрат та методом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Розглянуті питання залишаються актуальними та відкритими для подальших досліджень з метою удосконалення облікового відображення послуг у зовнішньоекономічній діяльності.

Список використаної літератури:

1. *Абрамцова Т.* Агентські послуги у сфері ЗЕД: нюанси оподаткування / Тетяна Абрамцова // Баланс. – 2008. – № 73 – С. 22-23. 2. *Бєланова І.* Експорт товарів робіт (послуг) / Ірина Бєланова // Баланс. – 2004. – № 38. – С. 41-45. 3. *Бондарева О.* Надання послуг нерезиденту: особливості оподаткування / Олена Бондарева // Бухгалтерія. – 2009. – № 8. – С. 32-34. 4. *Брегеда О.А.* Ринок банківських послуг в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.04.01 "Автоматизовані системи управління та прогресивні інформаційні технології" [Електронний ресурс] / О.А. Брегеда. – К., 2002. – 16 с. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02boaspr.zip. 5. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр "Ажур", 2009. – 1112 с.6. *Верхогляд В.* ЗЕД-звіти: що? коли? куди? / В. Верхогляд // Баланс. – 2006. – № 40. – С. 38-39. 7. *Давидова К.* Інтернет-поставки послуг у сфері ЗЕД / Катерина Давидова // Баланс. – 2009. – № 33-34. – С. 33-35. 8. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 09.12.06 р. № 959-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/ 9. *Зіньковський М.* Облік послуг, що надаються провайдером / М. Зіньковський // Баланс. – 2001. –№ 27. – С.36-41. 10. *Киян І.* Зарахування з нерезидентом: послуга за послугу, послуга за товар / Ірина Киян// Баланс. – 2007. – № 18 – С. 29-31. 11. *Ключник О.* На запізнілий акт три місяці чекають / Олександр Ключник // Бухгалтер. – 2004. – № 44. – С. 48-49. 12. *Кольвах А.* "Експорт послуг" і ПДВ / Антоніна Кольвах // Дебет-кредит. – 2008. – № 21. – С. 36-47. 13. *Корнійчук Г.* Отримуємо юридичні послуги: чи будуть валові витрати / Галина Корнійчук // Все про бухгалтерський облік. – 2008. –№ 117. – С. 42. 14. *Ніколенко Л.А.* Облік і аналіз витрат по наданню послуг зв'язку (на прикладі підприємств Укртелекому): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04. "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" [Електронний ресурс] / Л.А. Ніколенко. – К., 2006. –С. 24. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ard/2006/06nlappu.zip/ 15. *Новіков С.* Акт виконаних робіт: коли без нього не обійтися / Сергій Новіков // Баланс. – 2005. – № 27. – С. 30-33. 16. *Орлова О.* Надання рекламних послуг на сайті підприємства / Ольга Орлова // Баланс. – 2004. – № 10. – С. 70. 17. П(С)БО 15 "Дохід" // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 50-51. 18. П(С)БО 16 "Витрати" // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 52-55. 19. П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" // Все про бухгалтерський облік. – 2007.– № 18. –С. 68-69. 20. *Шпакович М.* Податки та бухгалтерський облік зовнішньоекономічних послуг. / Микола Шпакович // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 69. – С. 27-34.

Чирка Д.М. – здобувач Житомирського державного технологічного університету