

*Д.е.н., професор Мазур Н.А.  
професор кафедри економіки підприємства  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
м. Кам'янець-Подільський  
E-mail: natali76.01maz@gmail.com*

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЕКСПОРТУ ПОСЛУГ: ОСОБЛИВОСТІ ТА ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Частка сфери послуг становить 10-15% зовнішньоторговельного обороту країни, що є компенсуючим фактором, який певною мірою нівелює негативне сальдо у зовнішній торгівлі товарами. Традиційно баланс торгівлі послугами складається позитивним. Сфера послуг має значний потенціал у напрямі збільшення пропозиції для зовнішнього світу та розширення можливостей їх надання.

До основних видів послуг, завдяки яким може бути розширений експорт, насамперед належать: транспортні (послуги трубопровідного, автомобільного, авіаційного, морського та залізничного транспорту); технічні (інжиніринг, будівельні послуги, ремонт, сервісне обслуговування та ін.); туристичні (курортні, історичні, бальнеологічні, зелений туризм, полювання тощо); освітні та консультаційні; медичні.

Розглянемо особливості документального забезпечення та обліку експорту послуг українських суб'єктів господарювання.

Згідно ПКУ 14.1.185. «постачання послуг – 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» [1].

Коли говорять про експорт послуг, апріорі мають на увазі, що укладення зовнішньоекономічного договору в класичній письмовій формі дуже

«зарегульоване» і для цілої категорії суб'єктів господарювання вельми клопітне. І багато хто з них (наприклад, фізичні особи) вважає за краще не обтяжувати себе юридичним оформленням угод, маючи можливість надавати послуги і отримувати за них оплату дистанційно поза банківським контролем. Тому, щоб не залишати такі угоди взагалі без документального оформлення, законодавець запропонував використовувати електронну форму ЗЕД-договору як альтернативу простій письмовій формі [2, 3].

Згідно ч.2 ст 6 ЗУ «Про ЗЕД» зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій або в електронній формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом.

У разі експорту послуг (крім транспортних) зовнішньоекономічний договір (контракт) може укладатися шляхом:

- 1) прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або
- 2) шляхом обміну електронними повідомленнями, або
- 3) в інший спосіб, зокрема шляхом виставлення рахунка (інвойсу), у тому числі в електронному вигляді, за надані послуги [4].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», п. 2.1 розділу 2 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями, п. 1 Постанови Правління НБУ від 03.06.2015 № 354 «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» в разі експорту робіт, транспортних послуг виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг. На виконання зазначених вище норм для здійснення контролю за дотриманням резидентами законодавчо встановлених строків розрахунків (зокрема, для відліку цих строків) за операціями, що передбачають експорт робіт, транспортних послуг, банки в разі надходження від нерезидентів коштів на користь резидентів вимагають від клієнтів копії договорів з нерезидентами, а

також актів та інших документів, що підтверджують виконання робіт, надання послуг [5, 6].

Щодо форми зовнішньоекономічного договору за операціями з експорту резидентами послуг нерезидентам через мережу Інтернет необхідно зауважити, що згідно із законодавством України, зокрема Господарським та Цивільним кодексами України, Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) документи, що застосовуються у міжнародній практиці, можуть виступати в ролі зовнішньоекономічного договору, якщо вони відповідатимуть певним умовам. Зокрема, такі документи можуть вважатись договором у випадку, якщо будуть належно оформлені, міститимуть достатню інформацію про сторони, між якими мають здійснюватися розрахунки, умови та вимоги, згідно з якими встановлюються зобов'язання, а також прийняття стороною пропозиції (оферти) і вчинення нею відповідних дій. Це можуть бути публічна пропозиція про угоду (оферта) і підтвердження про її прийняття іншою стороною, «інвойс» (рахунок-фактура) або інші [6, 7].

Щодо документів, які використовуються банком в якості підтвердження експорту послуг та є підставою для відліку законодавчо встановлених строків розрахунків, законодавство України не встановлює вичерпного переліку документів, що підтверджують виконання резидентом робіт, надання послуг, передавання прав інтелектуальної власності нерезиденту, і є підставою для відліку банком законодавчо встановленого строку розрахунків за відповідною експортною операцією. При цьому, акт виконаних робіт, наданих послуг, переданих прав інтелектуальної власності може бути лише одним із таких документів. Якщо згідно з умовами експортного договору документом, який засвідчує надання резидентом послуг, виконання робіт нерезиденту, є, наприклад, «інвойс» (рахунок-фактура) або інший документ, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, то саме цей документ має вимагатися банком для здійснення валютного контролю і бути підставою для відліку банком законодавчо встановленого строку розрахунків за відповідною експортною операцією.

Щодо перекладу необхідно зазначити, що банки мають право вимагати від резидентів перекладу на українську мову складених іноземною мовою документів, у тому числі рахунка (інвойсу), крім викладених англійською мовою, а також викладених іноземною мовою з одночасним викладенням українською (англійською) мовою [3].

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Інвойс (рахунок-фактура) у міжнародній комерційній практиці є документом, що надається продавцем покупцеві та містить перелік товарів, їх кількість і ціну, за якою вони поставлені покупцеві, формальні особливості товару (колір, вага ті інші), умови поставки і відомості про відправника та одержувача. Виписка інвойсу свідчить про те, що (крім випадків, коли постачання здійснюється по передоплаті) у покупця з'являється обов'язок оплати товару відповідно до зазначених умовами, а також про те, що товар відвантажено відповідно до умов поставки.

Фактично інвойс є розрахунково-платіжним документом, що передбачає тільки виставлення певних сум до оплати покупцям за товари, що поставляються (або вже фактично поставлені) чи послуги, що надаються (або фактично надані). Затвердженої форми інвойсу та вимог щодо його заповнення законодавством України не передбачено.

Але, зазвичай інвойс має містити такі дані: 1) обов'язково – дату складання, найменування та реквізити продавця і покупця, найменування товарів, їх ціну, загальну вартість рахунку та валюту; 2) рекомендовано – платіжні реквізити, умови поставки згідно Інкотермс, умови оплати; і 3) необов'язково – номер інвойсу, реквізити зовнішньоекономічної угоди, відповідно до якої здійснюється поставка, ставки та розмір податку, місце завантаження, розмір та підстави надання знижок.

Додатково можна зазначити, що інвойс одночасно може виступати декларацією експортера про країну походження товару, що передбачено п. 5 ст. 43 Митного кодексу. Для того, щоб інвойс міг бути визнаний одночасно і

декларацією про походження товару, необхідно виконати декілька пунктів: 1) інвойс має бути в оригінальному вигляді, з підписом та печаткою; 2) декларація про країну походження має бути записана саме фразою «Країна походження» (на відповідній мові, якою складено інвойс), фрази «Зроблено в ...» або «Вироблено в ...» не є підтвердженням країни походження.

Для відображення в бухгалтерському обліку експорту послуг підприємству необхідно визначитись в основному з трьома основними моментами:

1) обрання способу визнання доходу згідно ПСБО 15 «Дохід» (зазвичай визначається обліковою політикою). Визначення гривневого еквіваленту доходу згідно ПСБО 21;

2) якщо вказано безпосередньо в документі (рахунок-фактура (інвойс)), що дата оплати є засвідченням наданих послуг, то в обліку на підставі первинного документа визнаємо дохід на цю дату;

3) формування собівартості послуги на рахунку 23 «Виробництво» (визначення переліку і складу статей калькулювання собівартості послуги).

Таким чином, законодавством звільнено від валютного контролю експорт послуг. Фактично експортна ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» діятиме лише на: експорт продукції; експорт робіт; експорт транспортних послуг.

У разі експорту послуг (окрім транспортних і страхових), прав інтелектуальної власності, авторських і суміжних прав – валютний контроль не діятиме [3].

### **Список використаної літератури**

1. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р., ост. ред. від 27.02.2018р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.
2. Деркач Т. Експорт послуг: веселіше стане всім // Бухгалтерія. – № 52 (1247) від 26 грудня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.buhgalteria.com.ua/Hit\\_ua.html?id=5046](http://www.buhgalteria.com.ua/Hit_ua.html?id=5046).

3. Про внесення змін до деяких законів України щодо усунення адміністративних бар'єрів для експорту послуг: Закон України від 03.11.2016 р. № 1724-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/>
4. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України №960-XII від 16.04.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/>
5. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23.09.94 № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/185/94-вр>.
6. Про здійснення контролю за операціями резидентів, які передбачають експорт послуг нерезидентам через мережу Інтернет: Лист НБУ від 07.07.2015 № 22-01012/46746. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/>.
7. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 № 201 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.npp.com.ua/articles/>.

*К.е.н. Макарович В.К.*

*доцент кафедри обліку і аудиту*

*ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

*м. Ужгород*

*E-mail: vyktorya.makarovych@uzhnu.edu.ua*

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОСЛУГ КЕЙТЕРИНГУ**

Сучасний етап розвитку соціально-орієнтованої ринкової економіки для підприємств ресторанного бізнесу, характеризується істотними труднощами в пошуку нових неосвоєних сегментів ринку. У той же час отримують розвиток