

ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Досліджуються питання відображення в обліку господарських операцій з імпорту товарів та послуг. Дослідженню підлягали питання, які розглядалися в науковій літературі окремо: класифікація послуг у міжнародній торгівлі та відображення в обліку імпорту послуг.

Вступ. Питання відображення в бухгалтерському та податковому обліках операцій з імпорту залишаються актуальними, особливо це стосується відображення в обліку операцій з імпорту послуг. Це насамперед, пов'язане з тим, що міжнародна торгівля послугами протягом довгого часу залишалася поза увагою представників економічної науки у світі: обіг в цій сфері був незначним, і проблеми, пов'язані з його регулюванням, не являли собою щось серйозне, що заслуговувало на самостійне вивчення. З розвитком науково-технічного прогресу у сфері матеріального виробництва, поглиблення поділу праці і ростом соціально-економічних потреб багатьох країн зросли обсяги торгівлі послугами у багатьох країнах світу, а, відповідно, за таких умов міжнародна торгівля послугами, в тому числі і операції з імпортування послуг, привертає все більшу увагу спеціалістів як предмет дослідження [12, 19, 20].

Постановка проблеми. В науковій літературі, присвяченій питанням бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності, до поняття “імпорт товарів” включалося і поняття імпорту послуг, тому окремо питання обліку імпорту послуг не розглядалося [15, 17, 21]. Науковому дослідженню підлягали питання щодо встановлення відмінностей між товарами та послугами в рамках світової торгівлі, а також питанням класифікації послуг у міжнародній торгівлі [10, 11, 12, 13, 14, 19, 20]. Враховуючи те, що постійно відбувається розвиток ринку послуг, питання відображення цих господарських операцій в бухгалтерському

обліку потребує проведення додаткових досліджень.

Результати. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” прийнятий з метою запровадження правового регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності в Україні, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, спеціалізацію та кооперацію в галузі виробництва, науки і техніки, економічні зв'язки в галузі будівництва, транспорту, експедиторських, страхових, розрахункових, кредитних та інших банківських операцій, надання різноманітних послуг [3].

У цьому Законі терміни “імпорт (імпорт товарів)” вживається в такому значенні: 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 [3].

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

Отже, основний Закон, що регламентує проведення зовнішньоекономічної діяльності в Україні, направлений на регулювання зовнішньої торгівлі, до якої відносяться і операції з імпорту послуг, не надано визначення “імпорту послуг” як окремої

категорії, а прирівняно до загального визначення “імпорту (імпорту товарів)”.

В науковій літературі ряд авторів, що займаються дослідженнями зовнішньоекономічних операцій, такі як Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко, Ю.А. Кузьминський, В.Г. Козак, Л.І. Лук’яненко, М.Р. Лучко, М.Я. Остап’юк, О.В. Небильцова, Л. Солошенко притримуються визначення терміну “імпорт (імпорт товарів)”, наведеного у Законі про зовнішньоекономічну діяльність, Ю.М. Лисенков, І.В. Педь також поділяють цю точку зору щодо визначення терміну “імпорт товарів” за виключенням прикінцевих уточнень, наведених при визначенні цієї категорії у Законі [11, 15, 17, 21].

Слід зазначити, що в економічній літературі маються визначення термінів, пов’язаних з проведенням операцій з імпорту, так визначення терміну “імпорт” наводиться у Законі України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” та праці Дахно І.І., визначення категорії “імпортні операції” маються в роботах Козик В.В., Панкова Л.А., Карп’як Я.С., Григор’єв О.Ю., Босак А.О., Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко, Дроздова Г.М. [2, 11, 12, 13, 14].

Щодо терміну “імпорт послуг”, то визначення цієї категорії в законодавстві та роботах зазначених авторів не наводиться.

За результатами проведеного дослідження, на нашу думку, найбільш точним є визначення послуги як виду діяльності виробника, який задовольняє певну потребу споживача, може мати або не мати матеріальну форму, тісно пов’язаний з виробництвом товарів або повністю самостійно оформлений. При чому, надання

послуг потребує встановлення певних контрактних умов між контрагентами, виробництво й реалізація послуг не можуть відокремлюватися одне від одного [20].

Міжнародна торгівля товарами передбачає їх фізичне переміщення через державні кордони. Особливості надання послуг у сфері здійснення зовнішньоекономічних операцій полягають в тому, що таке переміщення послуг трапляється рідко. Так як час і місце надання та споживання послуги повинні співпадати, тому потрібна близькість між надавачем послуг і споживачем, що досягається завдяки комерційній присутності надавача послуг у країні, яка його приймає (наприклад, створення у ній філії або дочірнього підприємства). Близькості можна досягти, переміщуючи фізичних осіб – фахівців до інших країн з метою надання послуг. Для одержання певних послуг зацікавленим особам потрібно приїхати до країни, де надаються відповідні послуги (наприклад, туристичні, рекреаційні, лікувальні, освітні тощо).

Отже, міжнародна торгівля послугами може відбуватися у формі:

- перетинання кордонів сервісними продуктами;
- руху споживачів до країни імпорту;
- встановлення комерційної присутності у країні, де надаватиметься послуга;
- тимчасового переїзду фахівців до країни з метою надання послуг [12].

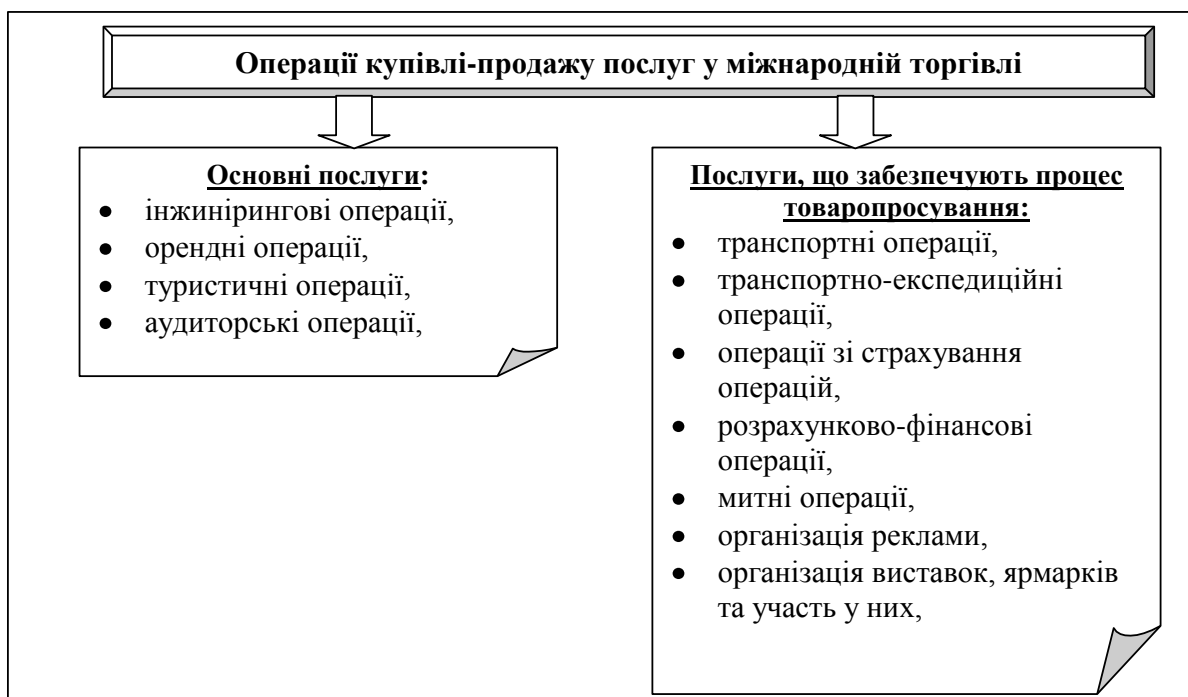


Рис. 1. Класифікація операцій купівлі-продажу послуг.

Враховуючи вищевикладене, категорію “імпорт послуг” можна визначити як комерційну діяльність, пов’язану з купівлею українськими суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності послуг, наданих іноземними суб’єктами господарської діяльності, незалежно від місця їх надання.

Питання класифікації послуг у міжнародній торгівлі не однозначне і потребує окремого дослідження, на нашу думку, для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з імпорту послуг більш доречним є наступний поділ на основні послуги та послуги, що забезпечують процес товаросупроводження [14].

З урахуванням основних положень класифікації договорів, на нашу думку імпортні операції можуть класифіковані наступним чином:

– за типами здійснення операцій: за комерційними договорами або у централізованому порядку,

– за порядком укладання угод на прями, що укладаються безпосередньо між продавцем та покупцем, та такі, що проводяться за участю посередників,

– за видами угод в залежності від методів міжнародної торгівлі, укладеними на міжнародних торгах, в рамках зустрічних угод або лізингових угод,

– за умовами платежу в залежності від форм розрахунків, інструментів платежу, засобу платежу, строків платежу,

– в залежності від предмету договору: на поставку товарів, на поставку послуг або на поставку товарів з урахуванням товаросупровідних послуг.

До основних завдань бухгалтерського обліку імпортних операцій можуть бути віднесені:

по-перше, формування достовірної інформації про витрати на придбання імпортової продукції (первісної оцінки запасів, основних фондів, нематеріальних активів, витрат);

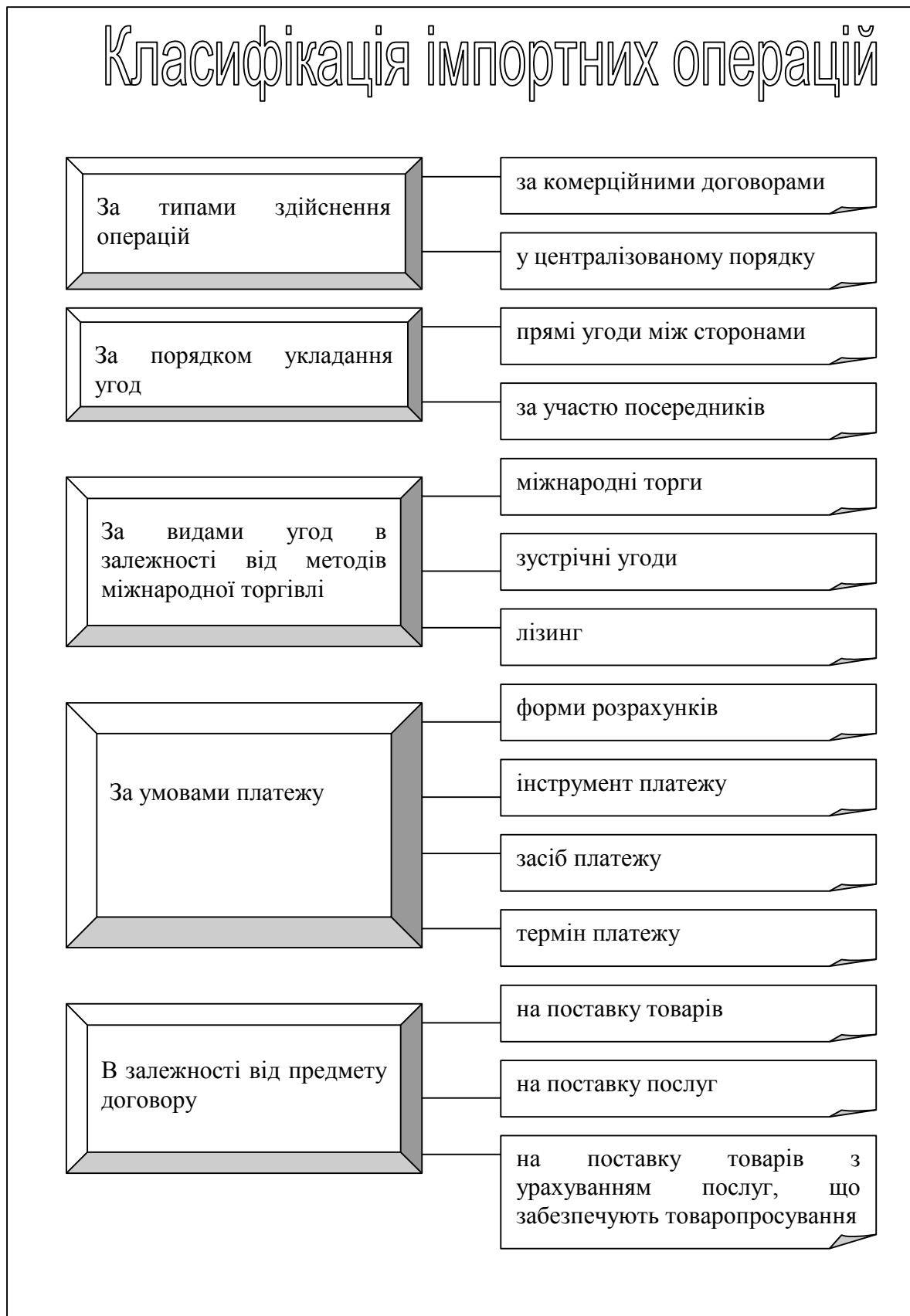


Рис.2.Класифікація імпорتنих операцій.

по-друге, формування достовірної інформації для формування цін на реалізацію імпортованих товарів, а також товарів, вироблених урахуванням імпортованої складової (товарів або послуг);

по-третє, формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними постачальниками та посередниками;

по-четверте, формування достовірної інформації про курсові різниці [11].

Як зазначалося вище імпортовані операції в бухгалтерському обліку відображаються в

залежності від того до якої з категорій вони відносяться товарів або послуг, в свою чергу як імпортовані товари можуть бути ввезені запаси та основні засоби, в якості імпортованих послуг отримані послуги, що забезпечують процес товаропросування і впливають на вартість імпортованої продукції, а також так звані основні послуги [5, 6, 7, 8].

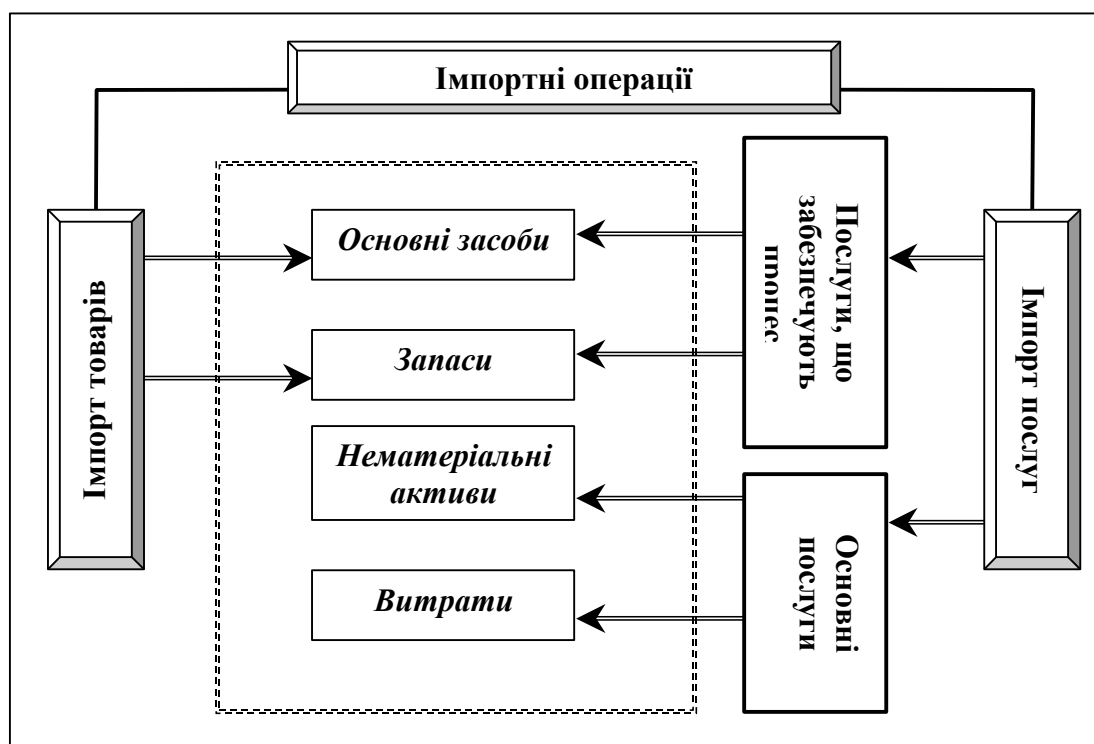


Рис.3. Порядок відображення імпортованих операцій в обліку.

Відповідно до приписів Положень (стандартів) бухгалтерського обліку об'єкти основних засобів, запасів та нематеріальних активів визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Згідно стандартів з метою відображення в бухгалтерському обліку імпортовані об'єкти класифікують таким чином:

– до основних засобів відносяться матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік);

– до запасів – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної

господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

– нематеріальними активами вважають немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Основні засоби, запаси та нематеріальні активи обліковують за однорідними групами. Придбані (отримані) вищезазвані об'єкти зараховують за первісною вартістю, яка складається з наступних витрат:

– контрактна вартість, зазначена у документах на відвантаження постачальником активів (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) об'єктів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єктів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

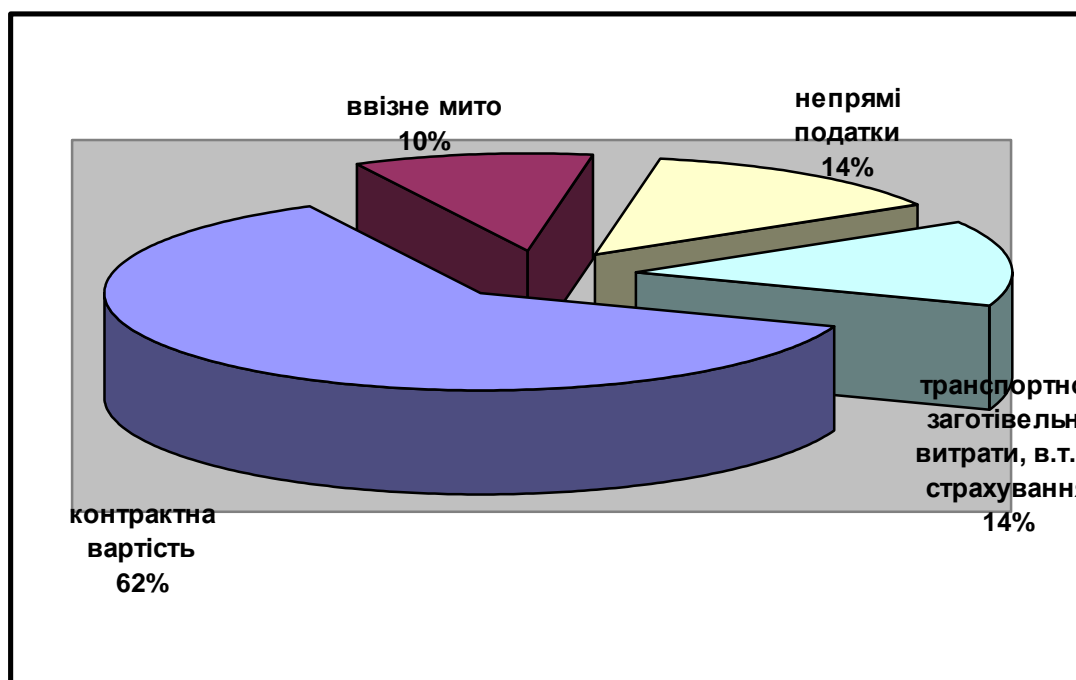


Рис.4. Первісна вартість імпортованих об'єктів.

Таким чином, повна вартість імпортованих об'єктів складається з їх контрактної вартості, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу, накладних витрат, пов'язаних з умовами поставки, в тому числі понесених за кордоном.

Не включаються до первісної вартості об'єктів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для користування у запланованих цілях.

Не визнаються нематеріальними активами, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Чистою вартістю реалізації запасів вважається очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Стандартами бухгалтерського обліку передбачено, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісне очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати

втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Враховуючи вищевикладене, імпорتنі товари (запаси) відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в залежності від місця їх зберігання за обліковими цінами. Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару.

З урахуванням вимог Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, яким визначені 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, 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) [9].

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.

На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються

за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Таким чином, вартість отриманих в рахунок погашення попередньої оплати немонетарних активів визначається перерахунком вартості фактично отриманих немонетарних активів (але не більше попередньо оплачених) за валютним курсом на дату здійснення попередньої оплати (на дату перерахування авансу). Така вартість є історичною собівартістю отриманих немонетарних активів. Вартість отриманих немонетарних активів понад попередньо оплачену визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання їх активами. Якщо немонетарних активів отримано менше, ніж попередньо сплачено, і їх отримання вже не передбачається, а сума залишку попередньої оплати (авансу) підлягає поверненню грошима, то дебіторська заборгованість (у сумі залишку авансу) підлягає перерахунку за валютним курсом на кожен дату балансу (поки не відбудеться одержання грошей) і на дату її погашення (зарахування грошей на рахунок у банку).

Отже, за положеннями П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” порядок формування облікової вартості імпортованих товарів зберігається за умови, що надходження товарів передуватиме їх оплаті. Але коли за імпортовані товари буде перерахований аванс в іноземній валюті, то їх облікова вартість буде іншою, ніж митна вартість, зазначена у вантажній митній декларації, і визначається шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

Реалізація організаціями-імпортерами імпортованих товарів покупцям проводиться за вільними продажними цінами, що формуються виходячи із купівельних цін, торгових надбавок та ПДВ.

В організації обліку імпортованих операцій важливе місце займає облік комерційних (накладних) витрат, питома вага яких в ціні товару більше 50 %. Розміри їх визначаються базисними умовами поставки товару. Деякі комерційні витрати безпосередньо відносяться до конкретних партій закуплених товарів, наприклад, витрати по транспортуванню,

недостача товарів в дорозі, при зберіганні в межах норм природного убутку та деякі інші, їх прийнято називати прямими витратами. Інші витрати, такі як відсотки по комерційному кредиту, портові і вантажні збори та ін., в більшості випадків не мають прямого відношення до конкретних поставок товарів. Такого роду комерційні витрати вважаються непрямими.

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”. Облік розрахунків ведеться паралельно в національній та іноземній валюті. За умови наступної оплати імпортованої поставки грошовими коштами цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з чим слід пам'ятати про необхідність визначення в бухгалтерському обліку курсової різниці на дату балансу та на дату здійснення операції. За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку 945 “Втрати від операційної курсової різниці”, а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці”. З подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку 791 “Результат основної діяльності”.

Для розрахунків з іноземними контрагентами за придбані необоротні активи доцільно використовувати рахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, облік на якому ведеться аналогічно до попереднього випадку. Але курсова різниця по такій заборгованості, що буде погашатись іноземною валютою або її еквівалентами, відображається на рахунках 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” та 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” відповідно.

Синтетичний облік розрахунків з контрагентами по всіх послугах, пов'язаних з доставкою товарно-матеріальних цінностей до місця призначення, (транспортних, експедиторських, страхових) ведеться на рахунку 685 “Розрахунки по інших операціях”. Ці послуги в залежності від місця розташування їх виконавця можуть бути

оплачені як в національній, так і в іноземній валюті. В останньому випадку облік по рахунку ведеться в порядку, передбаченому для відображення в обліку імпорتنих операцій.

Аналітичний облік імпорتنих поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання вантажу. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожну транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника [11].

Вартість імпортованих робіт, послуг в обліку відображується на підставі документів, що підтверджують факт виконання робіт (послуг), наприклад, акту виконаних робіт (послуг), оформленого належним чином.

В залежності від зв'язку отриманих послуг з елементами виробничого процесу діяльності суб'єкта підприємницької діяльності вартість послуг може бути врахована у складі вартості запасів, основних засобів, нематеріальних активів, у складі виробничих витрат або за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні суб'єкта.

Методика відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з імпортуванням послуг від нерезидента, в цілому аналогічний порядку обліку операцій з імпорту товарів.

Як вже зазначалось вище при перетині товарно-матеріальними цінностями кордону України підлягають сплаті мито та митні збори, акцизний збір, ПДВ їх сума зазначається в вантажній митній декларації, на рахунки митниці. В бухгалтерському обліку сума сплаченого мита та митних зборів включається до вартості імпорتنих товарно-матеріальних цінностей проводкою:

Д-т рахунків 15 “Капітальні інвестиції”, 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 28 “Товари” К-т рахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”.

Сплата цих сум з поточного рахунку в бухгалтерському обліку відображається проводкою: Д-т рахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами” К-т 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, а також інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, зобов'язані до або під час подання вантажної митної декларації сплатити акцизний збір.

Акцизний збір на ввезені підакцизні товари обчислюється у відсотках до митної вартості за встановленими ставками або в твердих сумах в Євро з одиниці товару. Сплата акцизного збору проводиться на момент розмитнення. Сума акцизного збору в бухгалтерському обліку включається до вартості імпортного товару.

При оподаткуванні імпорتنих товарів сума ПДВ визначається у розмірі 20 % від митної вартості товару з врахуванням фактично сплаченого мита і акцизного збору.

Підставою для нарахування та сплати ПДВ є вантажна митна декларація, де нарахована сума ПДВ зазначається окремо. Сплата ПДВ повинна проводитись до/або на момент приймання вантажної митної декларації до митного оформлення.

При наявності пільг по сплаті мита на імпортні товари умовно нараховані суми мита і акцизного збору в базу оподаткування ПДВ не включаються.

По імпортних товарах, які не є підакцизними і не відносяться до груп 1-24 Класифікатора товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності, на сплату ПДВ може бути оформлений вексель з відстрочкою платежу на 30 календарних днів.

Сума, зазначена в податковому векселі, включається до суми податкових зобов'язань платника податку в податковому періоді, на який припадає тридцятий календарний день з дня надання такого векселя органу митного контролю. При цьому податковий вексель вважається погашеним, а сума податку, визначеного у векселі, окремо до бюджету не

сплачується і враховується в розрахунках податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, в якому вексель погашено.

В наступному звітному (податковому) періоді сума, яка була вказана в податковому векселі, включається до складу податкового кредиту.

Не менш важливими є вирішення питання щодо класифікації імпортованих об'єктів до товарів або послуг і для визначення порядку оподаткування імпортних операцій.

Як зазначалося вище, на даний час не існує офіційного визначення терміну "імпорт послуг" [3]. Розглянемо цю проблему на прикладі визначення об'єкту оподаткування для розрахунку податку на додану вартість по операціях з імпорту, що можуть надаватися за договорами комісії і пов'язані з прокатом кінопрограм, що проводилися підприємством "Орізона".

До роялті, відповідно до п.1.30 ст.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" №283/97-ВР від 22.05.97 р. із змінами та доповненнями станом до 1999р., відносяться платежі будь-якого виду, одержані у вигляді винагород (компенсацій) за використання або надання дозволу на використання прав інтелектуальної, в тому числі промислової, власності, а також інших аналогічних майнових прав, що визнаються об'єктом права власності суб'єкта господарської діяльності, включаючи використання авторських прав на будь-які твори науки, літератури, мистецтва, записи на носіях інформації, права на копіювання і розповсюдження будь-якого патенту або ліцензії, знака на товари та послуги, права та винаходи, на промислові або наукові зразки, креслення моделі, або схеми програмних засобів обчислювальної техніки, автоматизованих систем або систем обробки інформації, секретної формули або процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування" 02.03.2000 р. N1523-III визначення терміну "роялті" (п. 1.30

ст.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств") викладено у новій редакції, а до п. 3.27 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість" внесені зміни, відповідно до яких виплата роялті не відноситься до об'єкту оподаткування.

Виходячи з наведеного визначення роялті, як платежу будь-якого виду, одержаного у вигляді винагороди (компенсації) за використання або надання дозволу на використання прав, що визнаються об'єктом права власності суб'єкта господарської діяльності, роялті не може виникнути у посередника (комісіонера), до якого не переходить право власності на право трансляції програм. Отже, внесення будь-яких змін щодо порядку оподаткування роялті, в тому числі і виключення їх з об'єкту оподаткування, не можуть вплинути на об'єкт оподаткування податком на додану вартість операцій посередника (комісіонера).

З метою оподаткування податком на додану вартість терміни "товари", "нематеріальні активи" розуміються у значенні, визначеному Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" №283/97-ВР від 22.05.97 року.

Згідно п.1.6 ст.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", товар – це матеріальні і нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-якій операції, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

До нематеріальних активів (п. 1.2 ст. 1 цього ж Закону) відносяться об'єкти інтелектуальної вартості, в тому числі промислової вартості, а також інші аналогічні права, визначені у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.

Таким чином, право на прокат програм з метою оподаткування відноситься до нематеріальних активів. Крім того, як нематеріальний актив з метою оподаткування право на прокат програм підпадає під визначення "товарів".

Законом України "Про податок на додану вартість" терміни "поставка товарів" та

“поставка послуг” вживаються у такому значенні:

“Поставка товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

Не належать до продажу операції з передачі товарів в межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, схову (відповідального зберігання), довірчого управління, оренди (лізингу), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу права власності на такі товари іншій особі.

Поставка послуг – будь-які операції цивільно-правового характеру з надання послуг (результатів робіт), надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також з надання будь-яких інших, ніж товари, об’єктів власності за компенсацію, а також операції з безоплатного надання послуг (робіт). Поставка послуг, зокрема, включає надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), продаж, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об’єкти права інтелектуальної, в тому числі промислової, власності” [4].

Враховуючи вищенаведені визначення поставки товарів та поставки послуг, право на користування нематеріальними активами (в даному випадку право на трансляцію програм) з метою оподаткування прирівнюється до “послуг”.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження з метою визначення об’єкту оподаткування не можливо встановити однозначно до “товару” чи до “послуг” відноситься нематеріальний актив (право на трансляцію програм), ввезений на територію України за договором комісії.

Висновок та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи викладене, за договорами купівлі-продажу у сфері

зовнішньоекономічної діяльності можуть бути імпортовані не тільки товари, а й послуги. Для відображення в бухгалтерському обліку імпортованих об’єктів необхідно враховувати їх економічну сутність. Досліджувана проблема розмежування понять “імпорту товарів” та “імпорту послуг” впливає також і на визначення об’єктів оподаткування податком на додану вартість.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний митний кордон України” від 04.11.99р. №1212-XIV.

2. Закон України “Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну” від 22.12.1998 р. №332-XIV.

3. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1992 р. №959-XII.

4. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. №168/97-ВР із змінами і доповненнями.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за N 288/450.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. N 242 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за N 750/404

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246 та зареєстроване Міністерством юстиції України 02.11.99 р. за №751/4044.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за N 27/4248

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”,

затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 р. за N 515/473

10. Внешнеэкономическая деятельность: Учебник для студ. Учреждений сред. проф. образования / Б.М. Смитиенко, В.К. Постпелов, С.В. Карпова и др.; под ред. Б.М. Смитиенко и В.К.Поспелова. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Издательский центр “Академия”, 2004. – 304 с.

11. *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 544 с.

12. *Дахно І.І.* Міжнародна торгівля: Навч. посіб. – К.: МАУП, 2003. – 296 с. – Бібліогр.: с.287-289.

13. *Дроздова Г.М.* Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства: навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 247 с.

14. *Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв, Босак А.О.* Зовнішньоекономічні операції і контракти: Навч. Посіб. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.

15. *Лисенков Ю.М., Педь І.В.* Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. К.: Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с.

16. *Лисенков Ю.М., Педь І.В.* Расчеты во внешней торговле / Под ред. Ю.М. Лысенкова. –К.: Весник фондового рынка. – 2003. – 336 с.

17. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Навч.-метод. Посібник для самост. Вивч. Диск. / Ю.А. Кузьминський, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко та ін.; За ред. Ю.А. Кузьминський. – К.: КНЕУ, 2001. – 179 с.

18. *Пархоменко В.М., Баранцев П.П.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – Луганськ. “Промдрук ДСД Лугань”, 2000. – 272 с.

19. *Румянцев А.П., Коваленко Ю.О.* Міжнародна торгівля послугами: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 112 с.

20. Світова економіка: підручник / А.С. Філіпченко, О.І. Рогаць, О.І. Шнирков та ін. –К.: Либідь, 2000. =582 с.

21. *Солошенко Л.* Зовнішньоекономічна діяльність: організація та документальне оформлення. – 2-е вид., переоб. і доп. – Х.: Фактор, 2001. – 176 с.

ФЕДЬКЕВИЧ Наталія Василівна – старший науковий співробітник лабораторії судово-економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз, здобувач Київського національного економічного університету кафедри аудиту.