

Гончар М. А.

Аспірантка кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет,
вул. Преображенська, 8, м.Одеса, Україна
maria.honchar21@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-6933-6985>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З АГЕНТУВАННЯ МОРСЬКИХ СУДЕН

Honchar Mariia,

PhD student in Accounting and Auditing,
Odessa National Economic University,
Preobrazhenskaya street, 8, Odessa, Ukraine
maria.honchar21@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0001-6933-6985>

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF OPERATIONS WITH AGENT OF SEA SHIPS

Анотація. Підприємства сфери агентування морських суден мають певну специфіку виробничої діяльності, яка накладає відбиток на організацію та методику бухгалтерського і податкового обліку. Недостатня законодавча урегульованість і відсутність єдиного методологічного підходу до обліку операцій з агентування морських суден являється гострою проблемою для морських агентів, що спонукає нас досліджувати дану тему. Метою статті є розробка теоретичних і практичних положень, а також методологічного підходу щодо обліку та оподаткування операцій з агентування морських суден. У статті проаналізовано основні аспекти законодавчого регулювання операцій з агентування морських суден. Автором досліджено законодавче підґрунтя підприємницької діяльності морських агентів як різновиду комерційного посередництва та, як наслідок, особливостей відображення операцій із агентування морських суден у бухгалтерському обліку морського агента. Значну увагу також приділено документальному оформленню даних операцій, зокрема такому первинному документу, як дисбурсментський рахунок.

Крім того, у статті детально розглянуто особливості оподаткування операцій із морського агентування. По-перше, досліджено питання щодо регулювання процесу визначення бази оподаткування ПДВ у морського агента, враховуючи чи являється судновласник резидентом України, чи ні. По-друге, визначено дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у морського агента, а також вирішено деякі проблемні питання, що пов'язані з цим. По-третє, була наведена специфіка відображення доходів і витрат при наданні послуг із морського агентування з урахуванням вимог П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати». Особливу увагу приділено порядку відображення в бухгалтерському обліку транзитних операцій, а також особливостям оподаткування таких операцій, зокрема ПДВ і податком на прибуток. Було розглянуто тему визначення курсових різниць при розрахунках у іноземній валюті між агентом, судновласником і постачальниками послуг. Наведено особливості проведення розрахунків між сторонами при отриманні знижок, а також порядок повернення переплати.

Запропоновано покращити аналітичний облік розрахунків шляхом ведення заборгованості у розрізі суднозаходів.

У результаті даного дослідження автором розроблено та запропоновано кілька схем відображення операцій з агентування морських суден судновласника-нерезидента та судновласника-резидента. Надано пропозиції щодо ведення обліку та поліпшення контролю за такими операціями.

Ключові слова: агентування морських суден, облік, оподаткування, морський агент, судновласник, зовнішньоекономічна діяльність.

Abstract. Enterprises in the field of shipping agency have a certain specificity of production activities, which leaves an imprint on the organization, accounting methodology and taxation. Insufficient legal regulation and the lack of a unified methodological approach to the accounting of maritime agency operations is an acute problem for maritime agents, which motivates us to explore this topic. The purpose of the article is to develop theoretical and practical provisions, as well as a methodological approach to the accounting and taxation of maritime agency operations. The article analyzes the main aspects of the legislative regulation of maritime agency operations. The author has studied the legal basis of entrepreneurial activity of maritime agents as a kind of commercial intermediation and, as a consequence, the peculiarities of maritime agent operations in the accounting of maritime agents. Considerable attention is also paid to the documentation of these transactions, in particular to the main document as a primary and final disbursement account.

Moreover, the article features taxation specifics of the maritime agency operations. First, the issue of regulating the process of determining the VAT tax base of a maritime agent is investigated, taking into account whether the shipowner is a resident of Ukraine or not. Secondly, the date of occurrence of the VAT liability of the maritime agent is determined, as well as some problematic issues related to it were resolved. Third, the reflection specifics of income and expenses in the provision of maritime agency services, taking into account the requirements of UAS 15 "Income" and UAS 16 "Expenses".

Significant attention is paid to the reflection order in the accounting of transit transactions, as well as the taxation peculiarities of such transactions, including VAT and income tax. The topic of determining exchange rate differences in foreign currency settlements between the agent, shipowner and service providers is considered. The peculiarities of settlements between the parties upon receipt of discounts, as well as the procedure for returning the overpayment is presented.

It is proposed to improve the calculations of the analytical accounting by keeping debts in the context of ship measures.

As a result of this study, the author has developed and proposed several schemes to reflect the agency operations of seagoing vessels of non-resident and non-resident shipowners. Suggestions for the accounting and for improving the control over such transactions are provided.

Key words: agency of sea vessels, accounting, taxation, sea agent, shipowner, foreign economic activity.

JEL code: M41

Постановка проблеми. Посередництво займає важливу нішу серед інших видів підприємницької діяльності в Україні. А зважаючи на те, що Україна — це морська держава, значна кількість підприємств провадить свою діяльність у галузі агентування морських і річкових суден.

Разом з тим, агентська діяльність в Україні залишається недостатньо законодавчо врегульованою. Через певну специфіку діяльності агентської галузі деякі податкові норми і правила можуть трактуватися неоднозначно, а деякі аспекти взагалі не висвітлені. Відсутність єдиної методології обліку та оподаткування операцій із агентування морських суден спонукає нас досліджувати дану тему.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей операцій з агентування та сутності агентських відносин здійснили вітчизняні дослідники: І.О. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, І.Я. Верес, О.О. Герасименко, А.Г. Загородній, Т.П. Данканич, Г.В. Назарова, А.М. Панченко, В.В. Рєзнікова, Г.І. Сальнікова, Л.С. Скаун, О.О. Чуб, М.М. Шигун та інші.

Методика дослідження. Методичним підґрунтям дослідження є система загальнонаукових і спеціальних методів, які дають можливість концептуально дослідити операції з агентування морського торговельного флоту та особливості їх відображення у бухгалтерському обліку. Також застосовано метод моделювання для побудови оптимальної схеми бухгалтерських проведення по відображенню операцій з агентування морських суден.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не дивлячись на достатньо широке висвітлення в наукових працях основних проблем щодо обліку посередницьких та, зокрема, агентських операцій, невирішеними залишаються питання щодо обліку і оподаткування саме операцій з агентування морських суден. Неоднозначність підходів до дослідження теоретико-методичних питань у сфері агентування морських суден, наявність недоліків у методичному забезпеченні, практична потреба в створенні методології обліку таких операцій, а також необхідність у врегулюванні податкового законодавства в частині оподаткування операцій за агентськими договорами підштовхують нас вивчати дану тему.

Метою статті є розробка теоретичних і практичних положень, а також методологічного підходу щодо обліку та оподаткування операцій з агентування морських суден.

Виклад основного матеріалу Посередницька діяльність досить розповсюджена у торгівлі, страхуванні та в транспортній сфері. Окреме місце займає ця діяльність серед морського бізнесу. Саме морські посередники виконують таку своєрідну функцію, як агентування морських суден. Ця робота має велике комерційне значення для судовласника, якщо враховувати досвід агента, знання ним місцевих умов, звичаїв і кон'юнктури ринку.

Підприємства, що надають послуги з агентування морських суден, ведуть бухгалтерський облік згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО. Але агентування морських суден є досить специфічним видом діяльності, що впливає на бухгалтерський облік та оподаткування, зважаючи на наявність низки особливостей при здійсненні господарських операцій.

Агентська діяльність являється одним із різновидів комерційного посередництва.

У п. 1 статті 295 Господарського кодексу України (ГКУ) зазначено, що «комерційне посередництво (агентська діяльність) є підприємницькою діяльністю, що полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє» [1].

Правові засади діяльності суб'єктів господарювання у сфері морського агентування регламентовані главою 5 розділу 4 Кодексу торговельного мореплавства України від 23.05.95 р. № 176/95-ВР.

Морський агент — суб'єкт підприємницької діяльності, який за договором морського агентування діє від імені, за дорученням і за рахунок судновласника як його постійний представник і за винагороду надає послуги в галузі торговельного мореплавства.

При цьому судновласником визнається юридична або фізична особа, яка експлуатує судно від свого імені, незалежно від того, чи є вона власником судна, чи використовує на інших законних підставах [2].

Морський агент виконує формальності та дії, пов'язані з прибуттям, перебуванням і відходом судна, допомагає капітану судна у налагодженні контактів з службами порту, місцевими органами виконавчої влади, в організації постачання і обслуговування судна в порту, оформляє митні документи та документи на вантаж, інкасує суми фрахту та інші суми для оплати вимог судновласника, що виникають з договору перевезення, сплачує за розпорядженням судновласника і капітана судна суми, пов'язані з перебуванням у порту, залучає вантажі для морських ліній, здійснює збір фрахту, експедирування вантажу, наймання екіпажів для роботи на суднах, виступає від імені вантажовласника, а також договірною стороною учасників перевезення вантажів у прямому змішаному сполученні [2].

Так як морський агент діє за рахунок судновласника, то перед постановкою судна морський агент виставляє на судновласника попередній дисбурсментський рахунок, в якому вказано перелік можливих портових зборів і послуг, що мають бути оплачені.

Дисбурсментський рахунок — документ, що пред'являється портовим агентом і відображає витрати (податки, збори, роботи з обслуговування судна), здійснені ним за рахунок судновласника під час перебування судна на стоянці в порту.

На дату виходу судна морський агент складає фінальний дисбурсментський рахунок, в якому вказуються усі послуги, що були надані третіми особами, а також окремо виділяється агентська винагорода.

Кошти, що надходять за дисбурсментським рахунком, мають бути використані лише за цільовим призначенням. Тобто, використовувати їх для власної операційної діяльності являється заборобою. І навпаки, агент не має права діяти за власний рахунок та оплачувати власними грошовими коштами рахунки на оплату портових зборів та інших платежів, що сплачуються морським агентом від імені судновласника.

У зв'язку з цим для виокремленого обліку коштів судновласника підприємствам рекомендовано відкривати окремі рахунки в банківських установах.

Одним із найголовніших рахунків, що мають бути сплачені до відходу судна, являється попередній рахунок від ДП «АМПУ». Відповідно до п. 197.9 ст. 197 Податкового кодексу України звільняються від оподаткування операції з постачання послуг, що надаються іноземним та вітчизняним суднам, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами [3]. Таким чином, на дату передоплати складається та реєструється податкова накладна на портові збори, які звільнені від оподаткування ПДВ.

Зазвичай, при виставленні попереднього рахунку на оплату портових зборів можуть не застосовуватись знижки, що передбачені законодавством, або застосовуватись не в повному обсязі.

На дату відходу судна ДП «АМПУ» виставляє фінальний рахунок. Якщо фінальний рахунок і сумі менший ніж попередній, то виникає переплата, яку або повертають, або враховують як оплату наступних суднозаходів за умови, що судновласник один і той же. У разі якщо розрахунки відбуваються в іноземній валюті, то переплата, яка має бути повернена агенту, переходить до складу монетарних статей, що передбачає розрахунок курсових різниць.

Якщо переплата, що виникла в результаті такої операції, зараховується в рахунок оплати за іншими послугами, то морський агент має надіслати лист щодо здійснення даної операції. На дату листа складається розрахунок-коригування до податкової накладної, який має бути зареєстрований у ЄРПН у визначені законодавством строки.

У разі повернення коштів розрахунок-коригування до податкової накладної складається на дату списання коштів із рахунків АМПУ.

Усі рахунки, отримані від постачальників, перевиставляються судновласнику у дисбурсментському рахунку, що означає, що морський агент являється посередником і дані операції проходять транзитом у його обліку. На підставі цього, на кожну отриману податкову накладну в межах даної операції агент складає та реєструє в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановленні законодавством строки власну податкову накладну, нараховуючи податкове зобов'язання з ПДВ по вже отриманим податковим накладним з податковим кредитом з ПДВ. При цьому, якщо замовником даних послуг являється нерезидент, то податкова накладна складається на неплатника податків. У результаті наведених вище дій за даними операціями сума податкового кредиту з ПДВ дорівнює сумі податкового зобов'язання з ПДВ.

У разі якщо замовником послуг являється судновласник-нерезидент, то всі розрахунки за операціями здійснюються в іноземній валюті. Залежно від умов договорів, складеними між агентом і постачальниками послуг, деякі постачальники потребують передоплати. Так як при розрахунках в іноземній валюті кошти можуть бути списані з банківського рахунку морського агента в один день, а зараховані постачальнику послуг наступного дня або навіть пізніше, у такому разі виникає питання щодо дати складання податкової накладної. Адже постачальник послуг складе податкову накладну на дату зарахування коштів на його поточний рахунок (згідно з пунктом 187.1 статті 187 ПКУ) [3]. В агента кошти з банківського рахунку були списані раніше. Таким чином виникає питання щодо визначення дати нарахування податкового зобов'язання з ПДВ і складання податкової накладної агентом. При розрахунках в іноземній валюті податкова накладна складається в національній валюті України за курсом НБУ, що діяв на дату першої події. Тобто при такому розриві в датах списання валютних коштів з рахунку агента та зарахування їх на рахунок постачальника послуг, ми вважаємо що потрібно орієнтуватись на дату зарахування коштів на поточний рахунок постачальника послуг. По-перше, це допоможе уникнути різниці в сумах ПДВ та обсягу постачання послуг в податковій накладній постачальника послуг і в податковій накладній агента. Адже на ці дати курси НБУ гривні щодо іноземних валют можуть відрізнятися. По-друге, у випадку, коли валютні кошти списані з банківського рахунку агента в одному місяці, а зараховані постачальникам послуг у іншому, це сприяє відображенню кожної ланки даної операції у одному податковому періоді в Податковій декларації з

ПДВ. Таким чином, виключається можливість завищення податкового зобов'язання з ПДВ у морського агента.

При визначенні доходів і витрат на підприємстві виникають певні нюанси. Так, у пункті 5 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [4].

А також відповідно до пункту 6 П(С)БО 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5].

При цьому пунктом 6 П(С)БО 15 «Дохід» визначено, що сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо не визнається доходом [4].

Згідно з пунктом 9 П(С)БО 16 «Витрати» не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо. [5].

Таким чином ми приходимо до такого висновку: так як морських агент являється посередником між судновласником і третіми особами, кошти, що надходять від судновласника, за виключенням агентської винагороди, являються транзитними.

Тому надходження таких коштів від судновласника на користь морського агента не визнаються доходом і не відображаються у Звіті про фінансові результати. Водночас, кошти, сплачені на користь третіх осіб у межах операцій, що здійснюються за договором агентування, не включаються до складу витрат морського агента та не відображаються у Звіті про фінансові результати.

Для коректного відображення заборгованості агента перед судновласником, а також з метою дотримання вимог П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати» ми пропонуємо відкривати окремий субрахунок до рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: 686 «Розрахунки із судновласниками за агентськими договорами».

Залежно від резидентського статусу судновласника розрахунки можуть вестися як у національній валюті, так і в іноземній. Тому, з нашої точки зору, буде доцільним відкрити субрахунки четвертого порядку для відокремлення операцій в національній валюті та операцій в іноземній валюті:

- субрахунок 6861 «Розрахунки із судновласниками в національній валюті»;
- субрахунок 6862 «Розрахунки із судновласниками в іноземній валюті».

Ми вважаємо, що облік на даних субрахунках варто вести в розрізі суднозаходів. Така аналітика допоможе відображати оперативні залишки заборгованості із судновласником по конкретним суднозаходам.

Виокремлення субрахунків для ведення рахунків у національній та іноземній валюті також пов'язано із особливостями оподаткування податком на додану вартість агентської винагороди.

Так, згідно з п. 185.1 ст. 185 розділу V ПКУ послуга, яку надає товариство (агент) у межах агентського договору Споживачам, є об'єктом оподаткування ПДВ і підлягає оподаткуванню у загальновстановленому порядку за основною

ставкою, при цьому база оподаткування за такою операцією визначається виходячи з винагороди товариства (агента), що отримана від Принципалів у межах виконання агентського договору.

Але згідно з пп. 196.1.11 статті 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень. [3].

У бухгалтерському обліку в момент зарахування грошових коштів від нерезидента податкових наслідків у частині ПДВ взагалі не виникає. Тобто, агентська винагорода не є об'єктом оподаткування з ПДВ, а сума грошових коштів, що призначена для подальшого перерахування третім особам, відображається у складі кредиторської заборгованості. Це означає, що на суми транзитних коштів у морського агента об'єкт оподаткування з ПДВ не збільшується, тобто податкова накладна не складається. Тобто правило «першої події» в даному випадку не працює, адже ці кошти не включаються до бази оподаткування ПДВ.

У разі якщо послуги із агентування та фрахтування морського торговельного флоту надаються резидентам України, то дані операції являються об'єктом оподаткування ПДВ. Тобто, на дату зарахування коштів або на дату дисбурсментського рахунку залежно від того, яка з подій відбулася раніше, повинна бути складена та зареєстрована у встановлені законодавством терміни податкова накладна на суму агентської винагороди.

Тобто, саме таке запропоноване нами виділення субрахунків четвертого порядку призводить до спрощення контролю над нарахуванням ПДВ на суму агентської винагороди.

На підставі теоретичних доробок і практичних знань нами була розроблена схема бухгалтерських проведення операцій з агентування морських суден за умовним прикладом, яка відображена у табл. 1.

Укладено договір із судновласником-нерезидентом на надання агентських послуг. За попереднім розрахунком був виставлений дисбурсментський рахунок на загальну суму 72 900 доларів. Валюта зарахована на банківський рахунок агента 09.11.2020 р. Цього ж дня був оплачений попередній рахунок від АМПУ за портові збори на загальну суму 61560,35 доларів. Дата приходу судна — 10.11.2020 р. Дата виходу судна — 11.11.2020 р. На прихід і відхід судна працювали буксири. Рахунок за буксири склав 10200 доларів. Оплата за буксири була здійснена 12.11.2020 р. Сума агентської винагороди склала 1050 доларів.

Офіційний курс НБУ долара щодо гривні: 09.11.2020 р. — 28,1375 грн, 11.11.2020 р. — 28,1206 грн, 12.11.2020 р. — 28,161 грн.

Також за результатами дослідження була побудована дещо інша схема бухгалтерських проведення по відображенню операцій з агентування морських суден, приклад використання якої наведено нижче.

Укладено договір із судновласником-резидентом на надання агентських послуг. За попереднім розрахунком був виставлений дисбурсментський рахунок на загальну суму 120 000 грн. Агентська винагорода склала 36000 грн, у т.ч. ПДВ. Рахунок від АМПУ за портові збори склав 73 500 грн.

На прихід і відхід судна працювали буксири. Рахунок за буксири склав 10 500 грн, у т.ч. ПДВ.

Таблиця 1

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З АГЕНТУВАННЯ МОРСЬКИХ СУДЕН
СУДНОВЛАСНИКА-НЕРЕЗИДЕНТА**

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Бухгалтерське проведення		Сума
			Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05	06
1	09.11.20	Отримані кошти від судновласника-нерезидента за попереднім дисбурсментським рахунком	312	362	\$72 900 2051223,75
2	09.11.20	Сплачено попередній рахунок за портові збори	632	312	\$61560,35 1732154,35
3	11.11.20	Відображено вартість портових зборів	6862	632	\$61560,35 1732154,35
4	11.11.20	Відображено податковий кредит (без ПДВ)	6432	632	0
5	11.11.20	Отримано податкову накладну (без ПДВ)	6412	6442	0
6	11.11.20	Складено та зареєстровано в ЄРПН податкову накладну (без ПДВ)	6432	6412	0
7	11.11.20	Отримано послуги буксирів	6862	632	\$10200/ 286830,12
8	11.11.20	Відображено податковий кредит	6432	632	\$1700/ 47805,02
9	11.11.20	Отримано податкову накладну	6412	6442	\$1700/ 47805,02
10	11.11.20	Відображено вартість послуг буксирів у фінальному дисбурсментському рахунку	362	6862	\$10200/ 286830,12
11	11.11.20	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	6862	6432	\$1700/ 47805,02
12	11.11.20	Складено та зареєстровано в ЄРПН податкову накладну	6432	6412	\$1700/ 47805,02
13	11.11.20	Відображено агентську винагороду	362	703	\$1050/ 29544,38
14	12.11.20	Сплачено за послуги буксирів	632	312	\$10200/ 287242,20
15	12.11.20	Проведено переоцінку заборгованості перед постачальником	945	632	412,08
16	12.11.20	Повернуто залишок невикористаних коштів судновласнику-нерезиденту	6862	312	\$89,65/ 2524,63

Джерело: побудовано автором на основі власних досліджень.

У бухгалтерському обліку операції з виконання договору морського агентування, укладеного із судновласником-резидентом, можуть відображатися такими бухгалтерськими проведеннями (табл. 2).

Таблиця 2

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З АГЕНТУВАННЯ МОРСЬКИХ СУДЕН
СУДНОВЛАСНИКА-РЕЗИДЕНТА**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерське проведення		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05
1	Отримані кошти від судновласника за попереднім дисбурсментським рахунком	311	681	120 000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у частині агентської винагороди	6431	6432	6 000
3	Складена та зареєстрована податкова накладна в частині агентської винагороди	6432	6412	6 000
4	Сплачено попередній рахунок АМПУ за портові збори (без ПДВ)	631	311	73 500
6	Сплачено постачальникам за буксири	631	311	10 500
7	Складена та зареєстрована в ЄРПН вхідна податкова накладна з ПДВ	6412	6442	1 750
8	Відображення взаємозалік заборгованості перед судновласником і постачальником послуг	681	631	84 000
9	Відображено залік податкових зобов'язань і податкового кредиту	6442	6432	1 750
10	Складена та зареєстрована в ЄРПН вихідна податкова накладна з ПДВ	6432	6412	1 750
11	Відображено агентську винагороду	362	703	36 000
12	Відображено ПДВ в частині агентської винагороди	703	6431	6 000

Джерело: побудовано автором на основі власних досліджень.

Фактично агент отримує передоплату від судновласника, тому згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій агент може використовувати рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» для обліку коштів нерезидента. Але, на нашу думку, для повного виокремлення заборгованості все ж краще використовувати окремий рахунок 686 «Розрахунки із судновласниками за агентськими договорами». Використання того чи того рахунку для ведення операцій із агентування морських суден має бути закріплено у Наказі про облікову політику підприємства.

Беручи до уваги той факт, що майже неможливо абсолютно точно розрахувати суму фінального дисбурсментського рахунку, то виникає ситуація, коли у агента на рахунку знаходиться переплата за попереднім дисбурсментським рахунком. На таку переплату не потрібно складати податкову накладну та реєструвати на її у ЄРПН, адже це кошти судновласника, які підлягають поверненню.

Висновки. Результатом дослідження є вирішення наукового завдання, яке полягає у формуванні методології обліку з урахуванням особливостей надання

послуг з агентування морських суден. Так, розроблено кілька схем бухгалтерських проведення для відображення даних операцій. Значну увагу було приділено особливостям оподаткування операцій за агентськими договорами. По-перше, було визначено, що відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» і 16 «Витрати» морський агент кошти за транзитними операціями не відображає у складі доходів та витрат. Тому було запропоновано введення додаткового субрахунку 686 «Розрахунки із судновласниками за агентськими договорами».

По-друге, розглянуто особливості оподаткування операцій з агентування морських суден податком на додану вартість. Так, морський агент має дзеркально відображати у своєму обліку нарахування податкового зобов'язання з ПДВ у разі отримання податкового кредиту з ПДВ щодо транзитних операцій.

Специфіка надання послуг агентування морських суден потребує й подальшого дослідження, зокрема у частині визначення та відображення курсових різниць і деякі інші нюанси оподаткування операцій, що надаються за посередницькими договорами.

Література:

1. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
2. Кодекс торговельного мореплавства України : Кодекс України від 23 травня 1995 р. № 176/95-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
3. Податковий кодекс України : Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

References:

1. Hospodarskyi kodeks Ukrainy : Kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 roku № 436-IV / Verkhovna Rada Ukrainy [Commercial Code of Ukraine: Code of Ukraine, 16.01.2003 № 436-IV/ The Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [In Ukrainian].
2. Kodeks torhovelnoho moreplavstva Ukrainy : Kodeks Ukrainy vid 23.05.1995 r. № 176/95-VR / Verkhovna Rada Ukrainy Merchant Shipping Code of Ukraine: Code of Ukraine, 23.05.1995 № 176/95-VR/ The Verkhovna Rada of Ukraine [Merchant Shipping Code of Ukraine: Code of Ukraine, 23.05.1995 № 176/95-VR/ The Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176/95-%D0%B2%D1%80#Text> [In Ukrainian].
3. Podatkovyy kodeks Ukrayiny : Kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 roku № 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrayiny [Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine, 02.12.2010 № 2755-VI / The Verkhovna Rada of Ukraine]. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [In Ukrainian].
4. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.999 № 290 [Provisions (standard) of accounting 15 “Income”]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> [In Ukrainian].
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 “Vytraty” : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318 [Provisions (standard) of accounting 16 “Costs”]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> [In Ukrainian].

Стаття надійшла в редакцію 03.04.2021