

УДК 367

JEL Classification: M41

DOI: 10.15587/2312-8372.2019.168376

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ

Остап'юк Н. А., Сташенко Ю. В.

1. Вступ

Останні роки економіка України характеризується тенденцією посилення конкуренції, зменшенням прибутку та зниженням темпів розвитку внутрішнього ринку. У зв'язку із цим керівники українських підприємств перебувають у постійному пошуку шляхів підвищення рентабельності діяльності. Одним із таких шляхів є ефективне управління товарними запасами, що ґрунтується на формуванні облікової інформації про комісійні операції. Отже, необхідна особлива увага до організації обліку розрахунків підприємства за комісійними операціями в сучасних умовах господарювання.

Сьогодні комісійна торгівля займає особливо важливе місце в економіці як специфічний посередник між сферами виробництва та споживання. Ефективність господарської діяльності підприємства, яке реалізує товари на умовах комісійної торгівлі залежить від організації механізму отримання достовірної та повної обліково-економічної інформації. Через що збільшується роль та значення обліку комісійної торгівлі як однієї з особливо важливої функції управління господарською діяльністю підприємства. Проте існуюча система організації бухгалтерського обліку комісійних операцій на підприємстві не в змозі повністю задовольнити зростаючі потреби менеджменту. Неточність викладу та часті зміни законодавчого регулювання стали причиною перекручення сутності комісійного посередництва, нерозуміння предмета та об'єкта бухгалтерського обліку. Останнє призвело до зниження ефективності комісійних операцій та зменшення використання даного інструменту управління прибутковістю. Таким чином, актуальним є дослідження сутності комісійних операцій для визначення напрямів удосконалення механізмів оподаткування.

2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

Об'єктом даного дослідження визначено механізм здійснення комісійних операцій та управління ними як інструментом оптимізації використання фінансових ресурсів підприємства.

Комісійна операція – операція, яку виконує одна зі сторін (комісіонер) за дорученням іншої сторони (комітента) за певну плату (комісійну винагороду). Комісійні операції здійснюють функціонуючі підприємства і банки. Підприємство, яке купує або продає товари за дорученням і за рахунок комітента (доручателя), має назву комісійне. Комісійна винагорода встановлюється, переважно, у відсотках від обсягу продажу чи закупівлі товарів.

Сучасна науково-методична база обліку та оподаткування розрахунків підприємств за комісійними операціями не в повній мірі задовольняє потреби управління. Господарська діяльність підприємства передбачає отримання прибутку, що залежить від номенклатури товарів, продаж яких забезпечує отримання доходу. Тому створення і функціонування методів та форм бухгалтерського обліку та оптимізації оподаткування комісійних товарів може бути досягнуте за допомогою ефективного управління товарними ресурсами.

3. Мета та задачі дослідження

Метою роботи є систематизація підходів до обліку та звітності в оподаткуванні комісійних операцій.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі задачі:

1. Визначити елементи комісійної операції як об'єкта бухгалтерського обліку.
2. Систематизувати сукупність документів, що складаються при виконанні комісійних операцій.
3. Актуалізувати порядок бухгалтерського відображення розрахунків за комісійними операціями, враховуючи уточнення позицій суб'єкта комісійної операції.
4. Виділити точки уваги для оптимізації розрахунків з податку на додану вартість в межах комісійних операцій.

4. Дослідження існуючих рішень проблеми

Бухгалтерський облік та оподаткування комісійних операцій є напрямом, що мало досліджений у обліковій науковій думці. Вивчення особливостей обліку комісійних операцій, як правило, відбувається в навчальній літературі. При чому питання методичного характеру розкрито у процесному варіанті [1, 2]. Окрема увага також приділяється документальному забезпеченню операцій в комісійній торгівлі [3, 4]. Зокрема, дослідники детально розглядають порядок формування первинних документів для забезпечення достовірності та прозорості дій учасників комісійних операцій з метою ефективного внутрішнього контролю.

Однак проведене вивчення наукових праць показало, що питання комісійних операцій розглядається в частині організації торговельних відносин [5, 6]. Дослідники вивчають механізми реалізації комісійних операцій як об'єкта управлінського впливу. Фактично, вказані підходи є базовими для організації облікового відображення стану і результатів комісійної операції. В частині бухгалтерського обліку увагу комісійним операціям приділено в незначній кількості праць [7, 8]. Автори систематизували підходи до формування кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку, але з урахуванням особливостей норм міжнародного законодавства.

У наукових джерелах знаходимо розгляд організаційних аспектів здійснення комісійних операцій виключно в частині посередницьких. Зокрема, розглядаються особливості морального аспекту посередницьких операцій [9], вказуючи на необхідність дотримання моральних принципів при представленні інтересів третіх сторін та фінансовій оцінці таких послуг. Більшою популярністю нині користується питання ідентифікації та оцінки зобов'язань у посередницьких операціях в електронній торгівлі [10, 11]. Як правило, це

питання розглядається в працях юридичного напрямку.

Однак питання підвищення ефективності систем документування та оподаткування комісійних операцій в Україні потребують подальшого розгляду та комплексного завершального вирішення.

5. Методи досліджень

В ході дослідження використовувалися наступні методи дослідження:

- абстрагування та конкретизація, які забезпечили визначення меж комісійних операцій та процедури їх документування;
- групування, аналогії та теоретичного узагальнення застосовано для побудови системи складових комісійної операції з метою організації облікових процесів їх відображення;
- індуктивний підхід та моделювання сприяли розробці алгоритмів оптимізації оподаткування комісійних операцій;
- порівняння, аналіз і синтез в поєднанні з системним підходом дозволив визначити методику бухгалтерського обліку комісійних операцій.

6. Результати дослідження

У ході господарської діяльності підприємства здійснюють різні операції, у тому числі комісійні. Наразі в науковій літературі не існує класичного визначення комісійної торгівлі, яка розглядається, в основному, як різновид роздрібною торгівлі [5]. Дослідження юридичних особливостей проведення торговельних угод на умовах комісії дає можливість визначити комісійну торгівлю як форму здійснення торговельної діяльності. Основою є взаємовідносини між комітентом та комісіонером, що відбуваються на базі укладеного договору комісії. Подальшим елементом виступають відносини комісіонера з кінцевим покупцем товару, які відбуваються на підставі договору купівлі-продажу. Виділені етапи та елементи комісійної торгівлі свідчать про специфічний посередницький характер комісійної операції і допомагають встановити правові аспекти взаємовідносин сторін, які розкривають зовнішні та внутрішні особливості цих операцій.

Комісійна форма торгівлі має всі риси, які притаманні такій діяльності, однак має і свої специфічні відмінності. Перш за все, це те, що комісійна торгівля поєднує в собі два важливих структурних елементи – це торгівля та надання послуг, звідси і впливає її подвійна природа [6].

Комісійна операція – це операція, яку виконує одна зі сторін (комісіонер) за дорученням іншої сторони (комітента) за певну плату (комісійну винагороду) [4]. Комісійні операції здійснюють функціонуючі підприємства і банки. Підприємство, яке купує або продає товари за дорученням і за рахунок комітента (доручателя), має назву комісійне. Комісійна винагорода встановлюється, переважно, у відсотках від обсягу продажу чи закупівлі товарів.

Комісія – це плата, яку компанія сплачує продавцеві в обмін на послуги при завершенні продажу. Комісія може базуватися на платіжному плані, або (частіше) у відсотках від отриманого доходу. Найменшого поширення набула комісія, що базується на валовій маржі чи чистому прибутку від продажу [2].

Згідно з методом нарахування, необхідно зафіксувати витрати та компенсаційну відповідальність за комісію в тому ж періоді, що й продаж.

Слід наголосити, що найбільшу цінність комісійні операції мають для підприємств із точки зору заняття стійких позицій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Найбільш використовувані комісійні операції для продажу ексклюзивних товарів, товарно-матеріальних цінностей, предметів антикваріату, які знаходяться у власності підприємства. При цьому комітент залишається фактичним власником товарів до моменту передачі його покупцеві, а комісіонер, в свою чергу, є звільненим від ризиків, що виникають в ході реалізації цього товару. Проте головним фактором розвитку торговельного посередництва є законодавство, яке дозволяє учасникам комісійних операцій обчислювати об'єкт оподаткування за касовим методом.

Сьогодні товарні операції та розрахунки з комітентами є основою фінансово-господарської діяльності комісіонера та, одночасно, є однією з найбільш трудомістких ділянок обліку в загальній системі організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Відповідним чином організоване інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку на підприємствах комісійної торгівлі забезпечується кількома складовими. Серед них:

- чітко визначений порядок організації складання та опрацювання первинних документів (починаючи з моменту їх формування в бухгалтерії або надходження);
- механізм збереження з наступним архівуванням цих документів.

При цьому важливим рішенням на сьогоднішньому етапі господарювання є вибір форми документування: паперова чи електронна. Останнє дозволяє значним чином скоротити витрати часу та ресурсів на організаційне супроводження операції.

Бухгалтерський документ повинен не тільки офіційно підтверджувати фактичне проведення господарської операції, а й надавати користувачу економічну інформацію у зручній для сприйняття формі. Тут виникає низка труднощів (рис. 1).

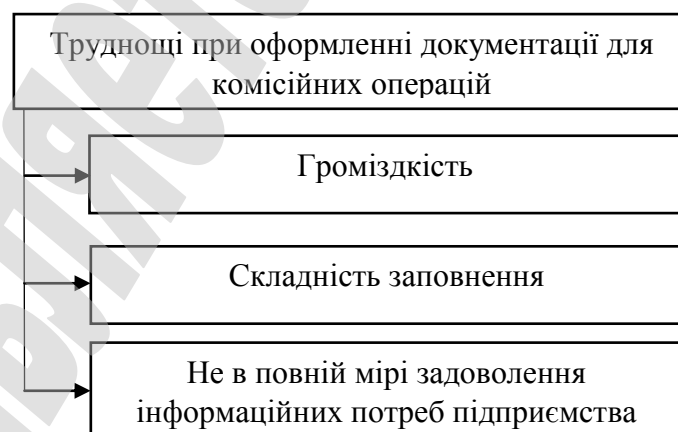


Рис. 1. Труднощі при оформленні первинної документації для комісійних операцій [1]

Через це утворюються додаткові матеріальні та трудові витрати.

Документальне оформлення комісійних операцій розпочинається зі складання договору комісії. Договір комісії – це цивільно-правовий акт,

відповідно до якого комісіонер зобов'язується за дорученням комітента, за відповідну винагороду, вчиняти правочини від свого імені, проте за рахунок комітента. Використання договору комісії в торговельних відносинах нині є досить поширеним. Така схема бізнес-відносин надає додаткові переваги порівняно з класичним договором купівлі-продажу. Зокрема, дозволяє комісіонеру увійти в товарооборот з невеликими затратами, комітету розширити ринок збуту своєї продукції, а також значно оптимізувати витрати обох. Порядок відображення господарських операцій по договору комісії в бухгалтерському обліку визначається багато в чому положеннями договору, укладеного між сторонами. І від того, наскільки вірно відображені операції, пов'язані з комісійним договором у бухгалтерському обліку, залежить і величина податкового навантаження підприємства. Як правило, здійснення комісійних операцій дозволяє впливати на суму, період виникнення податкових зобов'язань. Таким чином отримується надійний інструмент управління ресурсами, які спрямовуються на сплату податків.

В нинішніх умовах господарювання для оформлення комісійних операцій застосовується певний набір різного виду первинних документів (рис. 2). При цьому базовим є чітке визначення умов комісійної операції в договорі та розпорядчих документах, які супроводжують його виконання.



Рис. 2. Документальне оформлення операцій [3]

Основними первинними документами, які оформляються при здійсненні комісійних операцій є:

- квитанція;
- товарний ярлик;

- цінник;
- оціночно-здавальна відомість;
- товарний чек;
- касовий чек;
- реєстр товарних чеків;
- реєстр примірників квитанцій;
- акт уцінки комісійних товарів;
- акт про переоцінку;
- акт про зняття комісійних товарів з продажу;
- прибуткова відомість. оборотна відомість.

У бухгалтерському обліку, який здійснює комітент, комісійна операція придбання товару відображається так само, як будь-яке інше придбання. Різниця лише в тому, що контрагентом виступає не постачальник товару, а комісіонер. Комітентом визнаються витрати на суму комісійної винагороди.

Комітент обліковує товари, що передані комісіонеру на реалізацію, на субрахунку 283 «Товари на комісії». Причому аналітичний облік ведеться за видами переданих товарів і комісіонерами. Комітент, що продав комісіонеру товари, які були призначені для продажу, залишає за собою право власності на дані товари до моменту їх продажу [12].

Після факту продажу комісіонером товарів, які знаходяться у власності комітента, комітент має визнати дохід від продажу. Вказана сума отриманого доходу відображається за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». Одночасно стандарти бухгалтерського обліку зобов'язують визнати витрати в сумі первісної вартості реалізованих товарів (дебет 902, кредит 283). Розмір комісійної винагороди, яку комітент нараховує та сплачує на комісіонеру, відображається за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут».

У табл. 1 покажемо особливості бухгалтерського обліку комісійних операцій з оплатою послуг комісіонера.

Таблиця 1

Бухгалтерський облік комісійних операцій з оплатою послуг комісіонера*

№	Господарська операція	Дебет	Кредит
1	Товари передано на комісію	283	281
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ з подальшою передачею товарів комісіонеру	643	641
3	Реалізація товарів комісіонером	361	702
4	Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	702	643
5	Відображена собівартість товарів у витратах підприємства	902	283
6	Зараховано виручку від реалізації товарів	311	361
7	Витрати на оплату послуг комісіонера	93	631
8	Нараховано податковий кредит з податку на додану вартість за послуги комісіонера	641	631
9	Перерахована винагорода комісіонеру	631	311

Примітка: побудовано авторами на основі даних [7]

Дохід від реалізації товарів комітент обліковує на дату продажу товарів комісіонером, що вказана в звіті комісіонера, списуючи з балансу їх собівартість. Відповідно до акту наданих послуг, що надає комісіонер, комітент на суму комісійної винагороди визнає витрати на збут.

У табл. 2 показано комісійне постачання товарів у бухгалтерському обліку комісіонера.

Таблиця 2

Бухгалтерський облік комісійних операцій з оплатою послуг комісіонера за рахунок виручки*

№	Господарська операція	Дебет	Кредит
1	Товари передано на комісію	283	281
2	Нараховано податкове зобов'язання з податку на додану вартість на передання товарів комісіонеру	643	641
3	Реалізація товарів комісіонером	361	702
4	Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	702	643
5	Відображена собівартість товарів у витратах підприємства	902	283
6	Утримання комісіонером суми своєї винагороди з виручки за товари	377	361
7	Нараховано податковий кредит з податку на додану вартість	641	644
8	Отримано виручку від реалізації товарів	311	361
9	Витрати на оплату послуг комісіонера	93	631
10	Відображено податковий кредит з податку на додану вартість у винагороді комісіонера	644	631
11	Організація взаємозаліку заборгованостей	631	377

Примітка: побудовано авторами на основі даних [7]

Прийняті на реалізацію товари враховуються комісіонером на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». У момент продажу комісійного товару визнається дохід і списується товар з «позабалансу».

Одним із найважливіших завдань фінансового менеджменту в комісійній торгівлі є оптимізація механізму ціноутворення. Ця оптимізація повинна відбуватися за рахунок удосконалення правового регулювання питань сплати податку на додану вартість, тому що саме він викликає суттєве завищення відпускної ціни.

Базою оподаткування при реалізації продукції, яка належить платникам податку на додану вартість, має виступати загальна вартість реалізованого товару та комісійної винагороди; неплатникам податку на додану вартість – вартість виконаних послуг. При цьому забезпечується єдиний порядок формування податкових зобов'язань і податкового кредиту комітентів та комісіонерів, а ПДВ буде сплачений у бюджет тільки з комісійної винагороди. Це дозволяє оптимізувати відпускну ціну на товар, знизити податковий тягар комісіонера та призводить до збільшення обсягу реалізації. Одним із напрямків удосконалення цінового механізму є скасування обов'язкового проведення операцій з уцінки, наслідком чого стане скорочення витрат часу на документальне оформлення операцій та підвищиться зацікавленість комітентів у послугах комісіонера. Адже, оперативність та ефективність облікового

процесу комісійних операцій в першу чергу пов'язані з порядком документування фінансово-господарських операцій.

Податковим кодексом України (ПКУ) прирівнюється передача товару в рамках договору комісії до операцій з постачання. Податкові зобов'язання з податку на додану вартість комітент має нарахувати в момент передачі товару комісіонеру. Час виникнення податкових зобов'язань визначається, враховуючи вимоги п. 189.4 ПКУ, при цьому працює правило першої події [13]. За договором комісії першою подією на продаж є відвантаження товару комісіонеру, оскільки у комітента на цю дату виникають зобов'язання, а у комісіонера, відповідно, право на податковий кредит. Послуга по реалізації товару, надана комісіонером – окрема операція поставки. Тут також діє правило «першої події». Суму отриманої винагороди комісіонер визнає на дату, яка сталася раніше.

У комісіонера податок стягується з прибутку, що отримано від надання послуги з комісійної торгівлі. При цьому обов'язковим є дотримання встановленого законодавством механізму коригування фінансового результату до оподаткування. Відповідна величина фінансового результату, визначеного за національними або міжнародними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (фінансової звітності), коригується на встановлені ПКУ різниці.

Отримані на користь комітента грошові кошти або товари не включаються до доходів посередника, оскільки такі надходження як «сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента» відповідно до законодавства не визнаються доходами.

7. SWOT-аналіз результатів досліджень

Strengths. У результаті проведеного дослідження розкрито критичні елементи комісійних операцій, що є основою розробки моделей їх обліку та оподаткування. Унікальність механізму комісійних операцій полягає в тому, що послуга є чітко окресленою і прибуток встановлюється заздалегідь. Це обумовлює можливість прогнозування доходів підприємства і усіх витрат, які пов'язані з ними. У свою чергу, визначено, що при такому підході саме комісійні договори набувають ролі гнучкого інструменту оптимізації оподаткування. Останнє дозволяє спрогнозувати суми податкового навантаження та розподілити його між періодами.

Weaknesses. Разом з тим, необхідним є комплексний підхід в частині відображення зв'язку між договірними, розпорядчими та первинними документами оформлення комісійних операцій та їх впливу на результати податкових операцій. Спроба локального удосконалення механізму облікового відображення комісійної операції не призводить до спрощення та прозорості процедур оподаткування. Крім того, сприятиме ефективності виконання усіх зобов'язань в межах комісійних операцій лише поєднання облікових моделей з правильним юридичним оформленням.

Opportunities. Подальші дослідження повинні бути присвячені розробці комплексних міждисциплінарних моделей управління комісійними операціями. Зокрема, необхідними є моделі, що включатимуть механізми обліку,

юридичного регулювання та оподаткування для уникнення проблем податкового адміністрування та контролю сторін комісійної операції.

Threats. Основною загрозою для реалізації вказаних досліджень є необхідність переосмислення ролі комісійних операцій в господарському механізмі та представлення нових підходів до оподаткування комісійної операції виключно в частині чистої різниці між доходами та витратами в операції.

8. Висновки

1. Встановлено, що комісійна операція містить такі основні елементи в якості об'єкта бухгалтерського обліку: послуга між комісіонером і комітентом – сутність договору – та відносини між комісіонером та кінцевим споживачем. Визначені елементи дозволяють змодельовати комісійну операцію та ґрунтувати фінансові плани, прогнозуючи майбутні надходження. Зокрема, це дозволяє виділити валову складову грошових надходжень, а також частину прибутку, яка залишається в складі грошових коштів, які залишаються в розпорядженні.

2. Сформована система документального забезпечення комісійних операцій з детальним відображенням етапу здійснення операції та порядку відображення в документах є основою побудови документообороту за вказаною операцією. Це необхідно для розробки та практичного використання стандартного набору документів, який може бути підготовлено в електронній формі. Останнє, у свою чергу, забезпечує підвищення оперативності використання ресурсів та скорочує витрати часу на документальне оформлення стандартних операцій.

3. Представлено порядок бухгалтерського відображення розрахунків за комісійними операціями у комісіонера, виходячи з різних умов оплати за вказану послугу. Використання уніфікованого процесу облікового відображення комісійної операції дозволить уникнути задвоєння оборотів доходів і витрат в бухгалтерському обліку. Крім того, чіткість механізму формування кореспонденції рахунків є основою удосконалення цінового механізму.

4. Визначено особливості оподаткування комісійних операцій податком на додану вартість. Зокрема, базою оподаткування при реалізації продукції, яка належить платникам ПДВ, повинна виступати загальна вартість реалізованого товару та комісійної винагороди; неплатникам ПДВ – вартість виконаних послуг. При цьому забезпечується єдиний порядок формування податкових зобов'язань та податкового кредиту комітентів та комісіонерів, а ПДВ буде сплачений у бюджет тільки з комісійної винагороди. Це дозволяє оптимізувати відпускну ціну на товар, знизити податковий тягар комісіонера та приводить до збільшення обсягу реалізації.

Література

1. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві: навч. посіб. / Блакита Г. В., Гладій І. О., Дзюба О. М., Бровко О. Т. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 288 с.

2. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2011. 5-ге вид. доповнене і перероблене. 976 с.

3. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства // Європейський вектор економічного розвитку. 2013. № 1 (14). С. 11–18.
4. Тарасова Т. О., Янчев А. В., Волошин І. Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі: монографія. Харків: ХДУХТ, 2015. 204 с.
5. Дроздова О. Г. Комісійна торгівля – специфічна форма торговельної діяльності // Вісник соціально-економічних досліджень. 2014. Вип. 2. С. 56–60.
6. Кузьма Х. В. Комісійна торгівля: історія виникнення та особливості // Підприємництво і торгівля. 2016. Вип. 20. С. 117–121.
7. Дзюба О. М. Товарні операції підприємства: особливості обліку з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки. 2016. Вип. 17 (1). С. 134–137.
8. Яргутова В. Ю., Кудакова К. С. Особенности бухгалтерского учета операций по договору поручения // Сибирский экономический журнал. 2019. № 2.
9. Study of moral hazard management in accounting intermediary organizations / Li B., Zhao C., Ji Y., Bai J. // 2011 International Conference on E-Business and E-Government (ICEEG), 2011. doi: <http://doi.org/10.1109/icebeg.2011.5882677>
10. Brunner L. The Liability of an Online Intermediary for Third Party Content: The Watchdog Becomes the Monitor: Intermediary Liability after Delfi v Estonia // Human Rights Law Review. 2016. Vol. 16, Issue 1. P. 163–174. doi: <http://doi.org/10.1093/hrlr/ngv048>
11. Julià-Barceló R., Koelman K. J. Intermediary liability: intermediary liability in the e-commerce directive: so far so good, but it's not enough // Computer Law & Security Review. 2000. Vol. 16, Issue 4. P. 231–239. doi: [http://doi.org/10.1016/s0267-3649\(00\)89129-3](http://doi.org/10.1016/s0267-3649(00)89129-3)
12. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія. Львів: ЛКА, 2015. 239 с.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (поточна редакція 01.01.2019 р., підстава 2628-VIII) // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.