

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ

*Розглянуто питання нормативно-правового регулювання
посередницьких операцій та встановлено недоліки законодавчої бази
при обліковому відображенні даних операцій*

Постановка проблеми. Загострення економічних проблем та кризових явищ в Україні обумовлює необхідність пошуку оптимальних шляхів підвищення ефективності функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання в сфері збуту продукції (робіт, послуг). З цією метою дедалі більшого поширення набувають випадки та практика залучення посередників у ході реалізації продукції (робіт, послуг) задля прискорення процесу отримання виручки. Ефективність та своєчасність функціонування посередницької діяльності залежить від розвитку законодавчого та нормативно-правового забезпечення. Дотепер найбільш складною проблемою розвитку ринку посередницьких послуг залишається нерозвиненість та фрагментарність нормативно-правової бази. Дана ситуація зумовлена врегулюванням відносин між суб'єктами посередницьких операцій лише на основі передбачених фрагментів непрямих законів та самостійно розроблених документів безпосередньо посередниками.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання, пов'язані з нормативним регулюванням реалізації посередницьких операцій, розглядаються в працях таких дослідників, як А.М. Букало [1], А.М. Панченко [23], Н.І. Трішкіної [33], А.В. Мазур [7], В.І. Полюхович [29], І.В. Міщенко [15], О.В. Трояновського [34], Л.І. Данчак [2], Н.О. Місяць [14], І.П. Ляхновської [6], А.В. Попової [30] та ін. Варто зазначити, що ґрунтовних рекомендацій щодо розвитку нормативного регулювання посередницької діяльності автори не надають і в дослідженнях акцентують увагу лише на загальних положеннях регулювання посередницьких операцій.

Мета дослідження. Метою дослідження є критичний аналіз та встановлення особливостей рівня нормативно-правового регулювання посередницьких операцій в Україні та країнах світу задля виявлення пріоритетних напрямів розвитку зазначеної сфери.

Викладення основного матеріалу дослідження. Нормативно-правове та договірне регулювання посередницьких операцій в Україні зародилося наприкінці ХХ ст. разом зі здобуттям Україною незалежності, що було спричинено економічними, соціальними та інтеграційними змінами у суспільстві.

Радянський період ознаменувався тим, що посередницькі операції розглядалися як негативне явище економіки, яке необхідно було ліквідувати. Зокрема, на даному питанні акцентовано увагу у дисертації Г.І. Сальникової [32], яка відзначає, що до 1992 року законодавець розглядав комерційне посередництво як карний злочин. І лише зміна економічно-політичної ситуації призвела до скасування ст. 151 "Комерційне посередництво" кримінального закону, у якому передбачалася відповідальність за здійснення даного виду діяльності. Разом тим, розвиток посередництва в період СРСР здійснювався в якості комісійної торгівлі. В Україні вперше поняття посередницьких операцій та їх регулювання було висвітлено в ст. 4 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність", в якій передбачалось, що "посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень" [3].

Результати дослідження наукових статей з проблем нормативно-правового та договірної регулювання посередницьких операцій свідчать, що автори основну увагу приділяють розкриттю лише загальних положень та визначають їх зміст (табл. 1).

Таблиця 1. Питання нормативно-правового та договірної регулювання посередницьких операцій досліджені в різних наукових виданнях

№ з/п	Автор	Питання, що розглядалися
1	Букало А.М. [1]	Сутність державного регулювання посередництва у корпоративному секторі України. Проаналізовано основні законодавчі акти, що регулюють діяльність посередників у корпоративному секторі в Україні
2	Данчак Л.І. [2]	Дослідження сучасного стану і проблем законодавчо-нормативного регулювання фінансування та формування житлового фонду в Україні за участі фінансових посередників
3	Ляхновська І.П. [6]	Розглянуто правову природу договірних зобов'язань і шляхи вдосконалення нормативної бази. Здійснено порівняльну характеристику договорів андеррайтингу, доручення та комісії
4	Мазур А.В. [7]	Визначено правову регуляцію сфери митного посередництва на прикладі нормативно-правових актів, що регулювали й регламентують тепер порядок і процедуру визначення кваліфікації представників митних брокерів
5	Місяць Н.О. [14]	Досліджено основні характеристики посередницьких договорів, що використовуються у зовнішньоекономічній діяльності
6	Міщенко І.В. [15]	Розглянуто питання щодо можливих шляхів вирішення проблем у світлі реформування вітчизняного митного законодавства та приведення його у відповідність до міжнародних норм, правил і стандартів
7	Панченко А.М. [23]	Обґрунтовано актуальність правового врегулювання комерційного посередництва в економіці України, розглянуто зарубіжний досвід з метою подальшого вдосконалення даного інституту в нашій державі
8	Полухович В.І. [29]	Розглянуто питання правового регулювання діяльності з торгівлі цінними паперами на фондовому ринку України, окремих її підвидів
9	Попова А.В. [30]	Розглянуто основні господарсько-договірні зобов'язання за участю професійних учасників фондового ринку. Досліджуються угоди про надання послуг професійними учасниками фондового ринку, їх поняття та основні ознаки. Аналізується чинне законодавство, що регулює договірні відносини між професійними учасниками фондового ринку
10	Трішкіна Н.І. [33]	Досліджено сутність державного регулювання торговельного посередництва, проаналізовані методи державного регулювання торговельного посередника, обумовленні основні питання щодо покращення державної підтримки торговельного посередництва, внесені пропозиції щодо адаптації законодавства України з питань підтримки торговельного посередництва до законодавства Європейського Союзу
11	Трояновський О.В. [34]	Проведено порівняльно-правовий аналіз комерційного посередництва та його регулювання в романо-германському і англо-американському праві

Дані відображені в табл. 1 свідчать, що переважна більшість авторів досліджує питання загального стану нормативного та договірної регулювання здійснення посередницьких операцій, проводить порівняльний аналіз з досвідом зарубіжних країн, а також піднімає питання щодо нормативного регулювання окремих видів посередницьких операцій.

Зокрема, Н.І. Трішкіна [33, с. 205] підіймає питання щодо регулювання торговельного посередництва, а також вносить пропозиції щодо адаптації законодавства України з питань підтримки торговельного посередництва до законодавства Європейського Союзу. Тотожні проблемні питання розглянуто А.В. Мазур [7, с. 64], яка дослідила правову базу регулювання посередницьких операцій, що здійснюють митні брокери. Основною пропозицією автора є запровадження обов'язкового проходження митними брокерами підвищення кваліфікації на прикладі Республіки Польщі. Також дослідженням питань посередницьких операцій в митному законодавстві займався І.В. Міщенко [15, с. 44], що пропонує повністю пристосувати вітчизняне законодавство до міжнародних вимог. Відповідно з одного боку дана пропозиція має на меті спрощення митного оформлення на кордоні, а з іншої не враховує особливості діяльності вітчизняних посередників.

У свою чергу, В.І. Полюхович [29, с. 210] розглядає питання правового регулювання діяльності з торгівлі цінними паперами на фондовому ринку України у розрізі їх видів: брокерська діяльність, дилерська діяльність, андеррайтинг та діяльність з управління цінними паперами. Автор акцентує увагу на тому, що вітчизняне законодавство потребує удосконалення, що зумовлено необхідністю розвитку обороту активів на фондовому ринку, легалізації та легітимізації всіх існуючих форм обігу цінних паперів, створення чітко структурованої системи правовідносин учасників фондового ринку України, чіткому розподілі функцій між ними, а як наслідок зростанню їх професіоналізму з метою системного забезпечення та гарантування дотримання законних прав власників цінних паперів – інвесторів. Відповідно Л.І. Данчак [2, с. 25] розглядає нормативно-правове забезпечення фінансових посередницьких операцій у сфері регулювання фінансування та формування житлового фонду в Україні. Окремо питанням договірного регулювання були присвячені дослідження Н.О. Місяць [14], І.П. Ляхновської [6], А.В. Попової [30]. Вище представлені автори досліджували сутність посередницьких договорів та порядок їх застосування у господарській діяльності підприємств.

Оцінюючи та аналізуючи стан дослідження і розкриття нормативно-правового та договірного регулювання посередницьких операцій слід зауважити, що дане питання залишається недостатньо розкритим в наукових публікаціях. Різними дослідниками переважно наводиться перелік нормативно-правових актів, що регулюють посередницьку діяльність та здійснено їх поверхневий аналіз з проведенням порівняння із зарубіжним досвідом. При дослідженні наукових праць на предмет дослідження авторами тематики нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку посередницьких операцій не було виявлено жодної статті, що актуалізує дану проблематику.

Державний рівень характеризується регулюванням посередницьких операцій безпосередньо на внутрішньому ринку. Основними нормативними актами є Конституція України, кодекси, закони та підзаконні нормативно-правові акти. Особливо важливими є вирішення рівня підприємства у нормативно-правовому регулюванні, адже саме підприємства є суб'єктами здійснення даних операцій. На рівні підприємства складаються накази, посадові інструкції, договори, що опосередковано регулюють діяльність посередника.

Найвищу юридичну силу має Конституція України, що забезпечує право громадянина на отримання життєво необхідних благ, в чому можуть сприяти посередники. Наступний рівень нормативно-правового регулювання забезпечується кодексами. Господарський кодекс України, Цивільний кодекс

України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України визначають загальні аспекти діяльності посередників на ринку, положення щодо договірного регулювання та порядок оподаткування посередницьких операцій (табл. 2).

Таблиця 2. Характеристика кодифікованих законів України в частині питань регулювання посередницьких операцій

№ з/п	Назва кодексу	Питання, що регулюють									
		Визначення поняття	Види посередницьких операцій						Договірне регулювання	Оподаткування	Порядок проведення розрахунків
			Агентські	Фінансові	Комісійні	Управління майном	Доручення	Операції у ЗЕД			
1.	Господарський кодекс України [37]	-	+	+	-	-	-	-	+	-	+
2.	Цивільний кодекс України [38]	-	-	-	+	+	+	-	+	-	+
3.	Податковий кодекс України [39]	-	-	-	+	+	+	-	-	+	+
4.	Митний кодекс України [36]	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
РАЗОМ		0	1	1	2	2	2	1	2	1	3

Критичний аналіз кодексів України свідчить про відсутність єдиних вимог та фрагментарність регулювання посередницьких операцій в Україні. Зазначені нормативні документи також не містять визначення сутності терміну “посередницькі операції”, що зумовлює неоднозначність віднесення здійснених фактів господарського життя до посередницьких операцій та визначення порядку їх оподаткування.

Господарський кодекс України регулює порядок здійснення агентських відносин, та окремими розділами визначає фінансове посередництво. У даному кодифікованому законі увага зосереджена виключно на операціях з цінними паперами як одному із видів фінансового посередництва (регулюються питання ліцензування такої діяльності, суб'єкти та умови укладання угод на фондовому ринку). У Цивільному кодексі України врегульовано договірне регулювання посередницьких операцій в частині укладання договорів комісії, управління майном, доручення, визначення їх істотних умов. Окремими статтями розглядається порядок проведення розрахунків за кожним із видів договорів. Податковий кодекс України визначає порядок оподаткування посередницьких операцій у розрізі різних видів договорів, регулює порядок визнання податкових зобов'язань з податку на прибуток та податку на додану вартість. У Митному кодексі України врегульовані питання посередницьких операцій, що здійснюються в зовнішньоекономічній діяльності (регламентує порядок здійснення діяльності митними брокерами).

У свою чергу, Господарський кодекс України [37] містить суперечливі норми в частині трактування посередництва, розглядаючи під посередництвом виключно агентські відносини. Обмеження поняття “комерційне посередництво” у Господарському кодексі України [37] винятково агентською діяльністю

(відносинами) не відповідає змісту посередництва, адже посередницькі відносини є ширшою категорією. Відповідно більш повну інформацію надає Цивільний кодекс України, який включає в себе різноманітний перелік посередницьких договорів: комісії, доручення, управління майном, андеррайтингу та ін.

Закони України як наступний рівень нормативно-правового забезпечення посередницьких операцій присвячені регулюванню окремих видів посередницьких операцій у різних сферах. Більшість нормативних актів визначають діяльність фінансових посередників в частині здійснення діяльності, отримання ліцензій, порядку проходження фінансового моніторингу, здійснення посередницьких операцій при експорті та імпорті товарів, робіт (послуг). Детальне регламентування діяльності посередників у розрізі окремих операцій містять постанови, правила, умови та положення, які визначають порядок здійснення операцій, проведення розрахунків, оцінку ступеня завершеності послуги. Важливим є відокремлення в окрему групу листів ДПАУ, які визначають порядок оподаткування, сплати та нарахування податків і зборів під час здійснення посередницьких операцій.

Нормативно-правове регулювання посередницьких операцій на рівні підприємства здійснюється на підставі внутрішніх документів та посередницьких договорів. До складу внутрішніх документів можна віднести: накази, посадові інструкції, розпорядження. Основне призначення наведених вище документів врегулювати порядок здійснення операцій. Наказ як розпорядчий документ керівника містить інформацію щодо врегулювання порядку здійснення посередницьких операцій, осіб відповідальних за їх здійснення, порядку укладання та підписання договорів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Посадові інструкції як правовий документ в частині посередницьких операцій на рівні підприємства визначає відповідальних осіб за здійснення посередницької операції, обов'язки та їх права. Розпорядження покликане здійснювати вирішення оперативних питань щодо функціонування посередницьких операцій.

Міжнародний рівень регулювання посередницьких операцій представлений конвенціями, директивами ЄС, модельними законами ЮНСІТРАЛ, міжнародними стандартами. Даний рівень забезпечує регулювання даних операцій між різними країнами для уніфікації єдиних вимог у сфері посередництва.

Слід зауважити, що міжнародний рівень нормативно-правового регулювання має необов'язковий характер виконання, але його врахування є важливим для підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Дотримання міжнародних вимог у сфері посередництва сприяє уникненню непорозумінь з іноземними контрагентами та швидкому врегулюванню форс-мажорних обставин, що забезпечує зниження витрат діяльності суб'єкта господарювання.

“Враховуючи неоднакові підходи до посередницьких договорів у праві країн континентальної і праві країн англо-американської правової системи, а також невелику кількість держав, що є учасниками вже існуючих уніфікованих міжнародних договорів, актуальним залишається досягнення універсальної та регіональної одноманітності в регулюванні цих складних, з комерційної точки зору, відносин” [35, с. 11].

Проблема недосконалості та загального нормативно-правового регулювання посередницьких операцій є актуальною для багатьох країн. Варто зазначити, що як і в Україні, так і за кордоном відсутній нормативно-правовий акт, який би

регулював виключно посередницькі операції. Нормативно-правове регулювання посередницьких операцій здійснюється за рівнями не лише в Україні, а й за кордоном, про що свідчать дані рис. 1

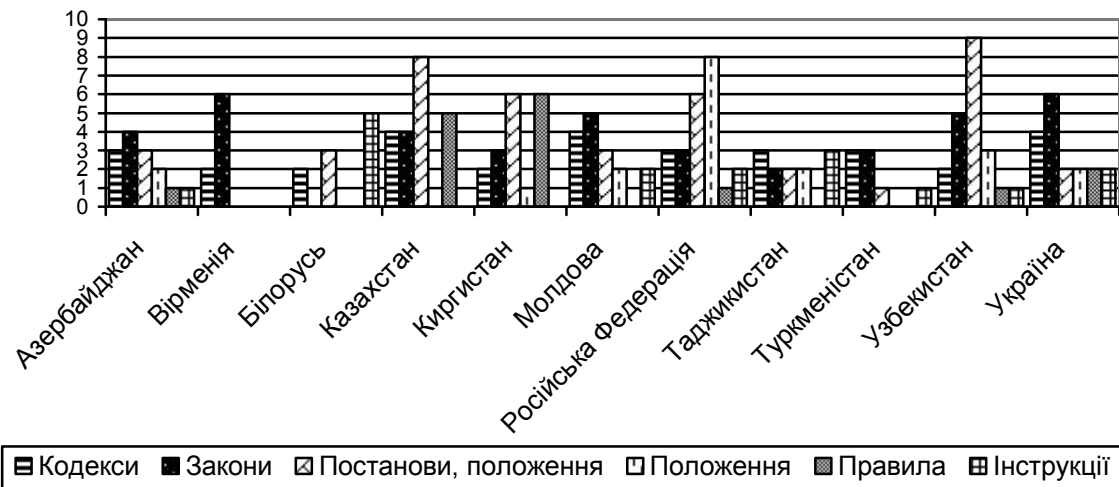


Рис. 1. Кількість нормативно-правових актів за групами, що регулюють порядок здійснення посередницьких операцій*

* систематизовано на основі [4]

Під час дослідження інформаційної бази нормативно-правових актів країн СНД [4] в частині посередницьких операцій за ключовими словами “посередницькі операції”, “посередник” встановлено, що регулювання здійснюється наступними групами документів: кодекси, закони, постанови, накази, положення, правила та інструкції.

У всіх досліджених країнах (Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан, Україна) загальні положення, щодо здійснення посередницьких операцій містяться у кодексах, які визначають договірне регулювання та поняття посередництва. Наступним є регулювання на рівні законів, які містять норми щодо регулювання посередництва у торгівлі та фінансового посередництва. Слід звернути увагу на те, що лише в Республіці Білорусь відсутній закон, щодо регулювання посередницьких операцій. Наступний рівень нормативного регулювання забезпечує затвердження постанов та наказів, який відсутній у Вірменії, де в частині посередницьких операцій врегульовано лише загальні положення без зазначення детального порядку здійснення посередницьких операцій. Методика облікового відображення та порядок проведення розрахунків за посередницькими операціями зазначається у правилах, інструкціях та представлений у більшості країн СНД (Азербайджан, Білорусь, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Російська Федерація, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан, Україна) в частині окремого регулювання операцій у торгівлі, операції у торговців цінними паперами, фондах фінансування будівництва.

Регулювання посередницьких операцій в зарубіжних країнах здійснюється щодо нормативно-правового забезпечення окремих видів договорів: комісії, доручення, агентського. На особливу увагу заслуговує детальний перелік питань щодо здійснення посередницьких операцій затверджений в нормативних документах країн СНД в сфері оподаткування (табл. 3).

Таблиця 3. Нормативне регулювання порядку здійснення посередницьких операцій у різних країнах

№ з/п	Назва кодексу	Питання, що регулюють									
		Визначення поняття	Види посередницьких операцій						Договірне регулювання	Оподаткування	Порядок проведення розрахунків
			Агентські	Фінансові	Комісійні	Управління майном	Доручення	Операції у ЗЕД			
1.	Господарський кодекс України [37]	-	+	+	-	-	-	-	+	-	+
2.	Цивільний кодекс України [38]	-	-	-	+	+	+	-	+	-	+
3.	Податковий кодекс України [39]	-	-	-	+	+	+	-	-	+	+
4.	Митний кодекс України [36]	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
РАЗОМ		0	1	1	2	2	2	1	2	1	3

Позитивним є досвід Узбекистану, Туркменістану та Таджикистану, де в податкових кодексах прописується поняття посередницьких операцій, чи посередника, що усуває неточності у віднесенні операцій до посередницьких. Податкові кодекси вищенаведених країн містять перелік документів необхідних для облікового відображення та оподаткування посередницьких операцій.

Фрагментарність та недостатня урегульованість питань здійснення посередницької діяльності зумовлює виникнення недоліків в регламентації бухгалтерського обліку посередницьких операцій. Пропонуємо виділити три рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку посередницьких операцій (рис. 2).

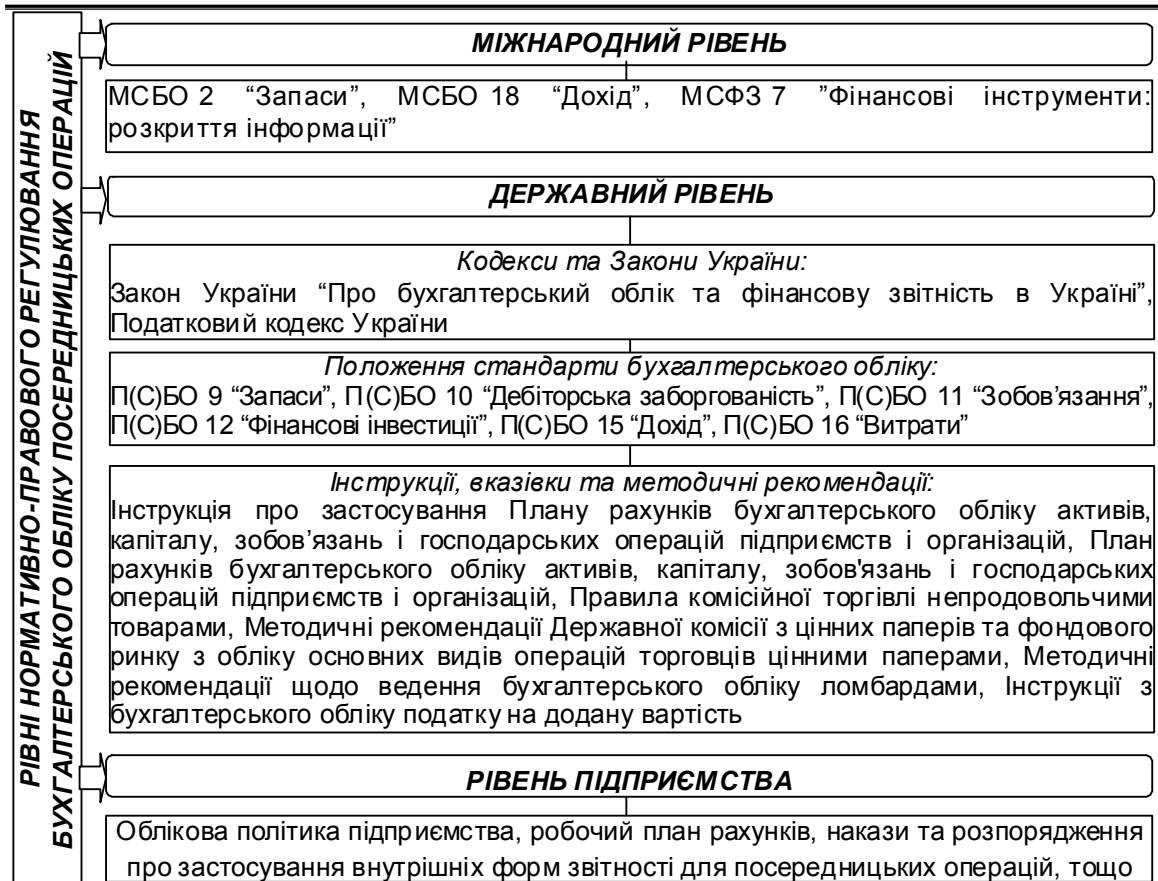


Рис. 2. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку посередницьких операцій

Державний рівень регулювання бухгалтерського обліку посередницьких операцій забезпечений такими групами документів: кодекси та закони України; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; інструкції, вказівки та методичні рекомендації, які визначають загальний порядок ведення бухгалтерського обліку окремих видів посередницьких операцій у торгівлі та фінансовій сфері.

На рівні підприємства регулювання бухгалтерського обліку забезпечує виконання норм облікової політики підприємства, застосування робочого плану рахунків та інші внутрішні розпорядження адміністративного персоналу.

Слід зазначити, що як і у вітчизняній, так і в зарубіжній практиці відсутній окремий стандарт, що регулює посередницькі операції. Лише окремі положення обліку посередницьких операцій висвітлюється у міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ) та вітчизняних стандартах (положеннях) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО) в частині обліку посередницьких операцій (табл. 4).

Таблиця 4. Характеристика Міжнародних стандартів фінансової звітності та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що регулюють питання облікового відображення посередницьких операцій

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Коротка характеристика
1	2	3
1	МСБО 2 “Запаси” [12]	Визначення товарів складовою запасів підприємства. Визначає порядок визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів

Продовження табл. 4

1	2	3
2	МСБО 18 "Дохід" [11]	Регулює порядок визнання доходів при посередницьких операціях. Визначає інформацію, що підлягає розкриттю суб'єктом господарювання в частині доходів отриманих від посередницьких операцій
3	МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації" [13]	Розкриває питання застави, визначає інформацію про заставу, що підлягає розкриттю суб'єктом господарювання
4	П(С)БО 9 "Запаси" [28]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про товари як складову частину запасів суб'єкта господарювання
5	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [24]	Розкриває зміст дебіторської заборгованості, порядок оцінки та визнання та перелік інформації про дебіторську заборгованість, що необхідно висвітлити суб'єкту господарювання у примітках до фінансової звітності
6	П(С)БО 11 "Зобов'язання" [25]	Регламентує порядок визнання та оцінки зобов'язань, їх класифікацію. Розкриває перелік статей, що повинні бути розкритими у примітках до фінансової звітності
7	П(С)БО 15 "Дохід" [26]	Визначає, що сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала не визнаються доходами. Визначає порядок визнання та класифікації доходів
8	П(С)БО 16 "Витрати" [27]	Регламентує засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Визначає, що платежі за договором комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати

Представлені в табл. 4 документи лише опосередковано відносяться до об'єкту дослідження, не розкривають сутності посередницьких операцій, порядку переходу права власності на об'єкт посередницьких договорів. Міжнародні стандарти фінансової звітності визначають загальні положення обліку доходів, застави, порядок визнання запасів, не акцентуючи увагу, на тому що товари отримані за посередницькими операціями повинні обліковуватися на позабалансових рахунках. Окремі положення в частині посередницьких операцій розкритті в П(С)БО 15 "Дохід" та П(С)БО 16 "Витрати". Посередницькі операції є обліковим процесом виникнення розрахунків, доходів та витрат, тому доцільним є застосування П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", П(С)БО 11 "Зобов'язання". Детальний порядок облікового відображення посередницьких операцій містять методичні рекомендації та правила, порівняльна характеристика яких наведена в табл. 5.

Таблиця 5. Характеристика нормативно-правових документів, що регулюють бухгалтерський облік посередницьких операцій

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Питання, що регулює				
		Документування	Оцінка	Визнання доходів і витрат	Кореспонденція рахунків	Оподаткування
1	Методичні рекомендації Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку з обліку основних видів операцій торговців цінними паперами [8]				+	
2	Методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку ломбардами [9]				+	
3	Методичні рекомендації щодо ведення управителями фонду фінансування будівництва та/або фонду операцій з нерухомістю бухгалтерського обліку власного майна та майна, що знаходиться в їх управлінні [10]			+	+	
4	Правила комісійної торгівлі непродовольчими товарами [31]	+	+	+		+
РАЗОМ		1	1	2	3	1

Критичний аналіз методичних рекомендацій, що застосовуються в торгівлі та фінансовій сфері для торговців цінними паперами, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, ломбардів надав змогу встановити, що методичні рекомендації чітко регулюють порядок облікового відображення посередницьких операцій. Проте акцентування уваги лише на рахунках як одному з елементів методів бухгалтерського обліку не дає можливості повного висвітлення інформації про посередницькі операції для зацікавлених користувачів. Прийняття рішень на основі облікової інформації вимагає повного її відображення із регламентуванням всіх елементів бухгалтерського обліку.

З огляду на вищенаведене можна зробити висновок, що в Україні існують певні недоліки в частині регулювання посередницьких операцій на різних рівнях.

Таблиця 6. Недоліки нормативного регулювання облікового відображення посередницьких операцій та шляхи їх усунення

Недоліки регулювання	Нормативний документ	Пропозиції з удосконалення
На всіх рівнях регулювання бухгалтерського обліку посередницьких операцій відсутнє визначення поняття “посередницька операція”, що спричиняє суперечності у віднесенні операції до посередницької та застосування порядку її оподаткування	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Внести доповнення до статті 1 “Визначення термінів”: посередницька операція – це господарські операції суб’єкта господарювання, за якими одна сторона діє в інтересах та за рахунок іншої сторони, на підставі господарських договорів, що сприятиме відображенню достовірної та своєчасної інформації для користувачів
П(с)БО містять загальні вимоги щодо оцінки доходів, витрат, порядку визнання заборгованості не акцентуючи увагу на посередництві. Ці стандарти визначають лише концептуальні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси, витрати та доходи і розкриття її у фінансовій звітності. Нормативно-правові акти, які б регулювали виключно посередницькі операції в Україні відсутні	П(с)БО 9 “Запаси”	Оцінка товарів на комісії та об’єктів, що прирівнюються до товарів за посередницькими угодами, здійснюється з використанням методу ідентифікованої собівартості
	П(с)БО 15 “Доходи”	У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація в частині посередницьких операцій як розподіл доходу за кожною групою посередницьких договорів
	П(с)БО 16 “Витрати”	У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про склад і суму витрат за кожним видом посередницьких договорів

Запропоновані доповнення та зміни сприятимуть достовірному відображенню подій або операцій у фінансовій звітності підприємства, що вплине на прийняття рішень користувачами облікової інформації. В частині удосконалення П(С)БО 9 “Запаси” пропонуємо внести доповнення щодо оцінки товарів на комісії та об’єктів, що прирівнюються до товарів за посередницькими угодами. Таким чином, нами запропоновано здійснювати оцінку даних товарів та об’єктів з використанням методу ідентифікованої собівартості. Щодо доповнень до П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати” пропонуємо розширити перелік інформації, яка буде наводитися у примітках до фінансової звітності в частині доходів та витрат отриманих при здійсненні посередницьких операцій.

Для забезпечення ефективного регулювання порядку здійснення та забезпечення посередницьких операцій на рівні підприємства необхідно передбачити основні положення у Наказі про облікову політику. Положення про облікову політику підприємства повинно містити наступний перелік інформації в частині запасів, заборгованості, доходів та витрат. Затвердження методів оцінки та обліку посередницьких операцій на рівні підприємства сприятиме усім зацікавленим користувачам облікової інформації упевнитися в тому, що звітність підприємства містить достовірну інформацію, яка відповідає затвердженій на підприємстві обліковій політиці та визначеним принципам.

Висновки та перспективи досліджень. Оцінюючи та аналізуючи стан дослідження і розкриття нормативно-правового регулювання посередницьких операцій можна зауважити, що дане питання залишається недостатньо

висвітленим в працях дослідників, оскільки авторами переважно наводиться перелік нормативно-правових актів, що регулюють посередницькі операції, а не їх детальна характеристика та критика.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку слід здійснювати на основні трьох рівнів: міжнародний рівень, державний рівень та рівень підприємства. Слід зазначити, що як і у вітчизняній, так і в зарубіжній практиці відсутній окремий стандарт, що регулює посередницькі операції. Лише окремі положення обліку посередницьких операцій висвітлюється в стандартах в частині загального порядку визнання доходів, витрат та зобов'язань. З метою усунення недоліків нормативного регулювання облікового відображення посередницьких операцій запропоновані зміни до діючих нормативних документів, які сприятимуть достовірному відображенню посередницьких операцій у фінансовій звітності підприємства, що вплине на прийняття обґрунтованих та ефективних рішень користувачами облікової інформації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Букало А.М. Аналіз законодавчого забезпечення функціонування посередників у корпоративному секторі України / А.М. Букало // Економіка. Проблеми економічного становлення. – 2011. – № 2. – С. 33-40.

2. Данчак Л.І. Сучасний стан і проблеми законодавчо-нормативного регулювання фінансування та формування житлового фонду / Л.І. Данчак // Вісник ІЕПД НАН України. – 2011. – № 2. – С. 25-33.

3. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16 квітня 1991 року № 959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

4. Законодательство стран СНГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.spinform.ru/>.

5. Кодекс Республики Казахстан “О налогах и других обязательных платежах в бюджет” (Налоговый кодекс) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.kz/211994-nalogovyyj-kodeks-rk-2012.html>.

6. Ляхновська І.П. Порівняльна характеристика договорів андеррайтингу, доручення та комісії / І.П. Ляхновська // Університетські наукові записки. – 2009. – № 1. – С. 164-171.

7. Мазур А.В. Посередницька діяльність представників митних брокерів: питання якості правової організації / А.В. Мазур // Митна справа. – 2009. – № 6 (66). – С. 64-71.

8. Методичні рекомендації Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку з обліку основних видів операцій торговців цінними паперами схвалено Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 02.06.2002 № 125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0125312-02>.

9. Методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку ломбардами затверджено Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 07.05.2004 N 531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.7461.0>

10. Методичні рекомендації щодо ведення управителями фонду фінансування будівництва та/або фонду операцій з нерухомістю бухгалтерського обліку власного майна та майна, що знаходиться в їх управлінні затверджено Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України

від 27.03.2008 № 421 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1156.25.1>.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320291/file/IAS%2018.pdf>.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320283/file/IAS%2002.pdf>.

13. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2012_01_01/MU12017.html.

14. Місяць Н.О. Особливості розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності при використанні посередницьких договорів / Н.О. Місяць // Економічні науки / Серія “Облік і фінанси”. – 2010. – Випуск 7 (25). – Ч. . – С. 1-16.

15. Міщенко І.В. Митні посередники в Україні: проблеми сьогодення та перспективи розвитку / І.В. Міщенко // Митні справа. – 2011. – № 3 (75). – С. 44-48.

16. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики Утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ІГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml.

17. Налоговый кодекс Республики Беларусь 29 декабря 2009 г. № 71-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://newsby.org/by/2009/12/29/text12840.htm>.

18. Налоговый кодекс Республики Таджикистан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tajinvest.tj/downloads/zakon/014.pdf>.

19. Налоговый кодекс Республики Узбекистан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.soliq.uz/upload/iblock/e42/e421967266f93fd6d46a57d5955088c8.pdf>.

20. Налоговый кодекс РФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/>.

21. Налоговый кодекс Туркменистана [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.turkmenistan.gov.tm/_ru/laws/?laws=01bn.

22. Налоговый кодекс Утвержден Законами Республики Молдова от 24 апреля 1997 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm/>.

23. Панченко А.М. Комерційне посередництво: сутність та правове регулювання / А.М. Панченко // Держава та регіони. Серія: Право. – 2011. – № 1. – С. 107-109.

24. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/standart/p-s-bo-10-deb-torska-zaborgovan-st.html>.

25. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

26. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

27. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1154500791191400>.

28. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

29. Полюхович В.І. Особливості правового регулювання діяльності з торгівлі цінними паперами на фондовому ринку України / В.І. Полюхович // Право та управління. – 2011. – № 3. – С. 210-218.

30. *Попова А.В.* Договори про надання послуг професійними учасниками фондового ринку / А.В. Попова // Правове регулювання економіки: Зб. наук. праць. – 2008. – № 8. – с. 107-119.

31. Правила комісійної торгівлі непродовольчими товарами затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків України від 13.03.1995 р. № 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95>.

32. *Сальнікова Г.І.* Правове регулювання посередництва у підприємницькій діяльності: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 “Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / Г.І. Сальнікова. – Харків, 2003. – 12 с.

33. *Трішкіна Н.І.* Особливості державної підтримки торговельного посередництва / Н.І.Трішкіна // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2011. – Вип. 33, Ч. 1. – С. 205-209.

34. *Трояновський О.В.* Комерційне посередництво в романо-германському і англо-американському праві: порівняльно-правовий аналіз / О.В. Трояновський // Проблеми цивільного та господарського права. – 2008. – № 1. – С. 84-86.

35. *Трояновський О.В.* Відповідальність сторін за міжнародним договором комерційного посередництва: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 “Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / О.В. Трояновський. – Одеса, 2009. – 22 с.

36. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. № 92-IV:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/92-15/print1328605398398316>.

37. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

38. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hozpravo.com.ua/conferences/arhiv/uchastnik.php?ELEMENT_ID=314&ID=362.

39. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1329920371454271>.

КАЗАРЯН Генріх Генріхович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 20.01.12 р.