

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ (АГЕНТСЬКИХ ВІДНОСИН)

Визначено об'єкти бухгалтерського обліку сторін здійснення посередницьких операцій (агентських відносин). Запропоновано рівні аналітичних рахунків для обліку витрат та доходів в операціях з комерційним посередництвом, що забезпечить здійснення оперативного економічного аналізу та виявлення прихованих резервів з метою розвитку системи управління підприємством

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання прискорений розвиток економіки країни залежить від застосування посередницьких операцій (агентських відносин), що надасть змогу підвищити рівень конкурентоспроможності підприємств. Необхідною умовою узагальнення та надання своєчасної та достовірної інформації в частині реалізації посередницьких операцій управлінському персоналу є існування впорядкованої системи бухгалтерського обліку, що забезпечує оперативний збір, групування та реєстрацію фактів господарського життя щодо здійснення агентських відносин. Однак недослідженість питання бухгалтерського обліку посередницьких операцій спричиняє ряд проблемних питань, які впливають на повноту та оперативність формування облікових даних, що призводить до зменшення ефективності та прибутковості здійснення діяльності суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вирішення проблемних питань облікового відображення посередницьких операцій (агентських відносин) займалися наступні дослідники: Н.І. Гордієнко, В.Б. Гукчаєв, М.Ю. Карпушенко, А.І. Накай, М.С. Палюх, К.В. Романчук, А. Свириденко, О.П. Скирпан Н.М. Ткаченко, М.С. Федорець та ін. Не применшуючи ролі наукових праць авторів, важливості їх впливу на подальший розвиток теорії та практики облікового відображення посередницьких операцій (агентських відносин) невирішеними залишаються питання ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку у сторін здійснення даних відносин, відображення встановлених об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку, визначення документального забезпечення посередницьких операцій та процес проведення їх оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Відповідно вихідним положенням облікового відображення операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) є визначення об'єктів обліку, що надасть змогу з'ясувати характерні ознаки даних об'єктів.

За твердженням Ф.Ф. Бутиця [2, с. 64] "об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати".

На думку Н.М. Ткаченко, об'єкти бухгалтерського обліку поділяються на активи, пасиви, витрати, доходи та результати діяльності [29, с. 17]. Своєрідною є позиція В.П. Астахова, який вважає, що об'єктами бухгалтерського обліку виступають необоротні, оборотні активи, власний та позиковий капітал, а також господарські операції, що характеризують процес їх кругообігу [1, с. 50]. До об'єктів бухгалтерського обліку традиційно відносять активи, зобов'язання, власний капітал і господарські процеси [26].

Від характеру об'єктів багато в чому залежить глибина їх вивчення та облікового відображення, оскільки саме об'єкт визначає межі діяльності людини, суттєво впливає на процес ведення бухгалтерського обліку. У свою чергу, характер людського мислення зумовлює те, що в процесі обліку відбираються не всі, а лише найбільш суттєві сторони економічної життєдіяльності, які розуміються людьми як категорії: кількість, вартість, виручка, витрати, доходи, прибуток, збиток тощо [2, с. 64].

Здійснення операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) зумовлює формування специфічних об'єктів обліку, що спричиняє необхідність їх відображення в системі бухгалтерського обліку (рис. 1).

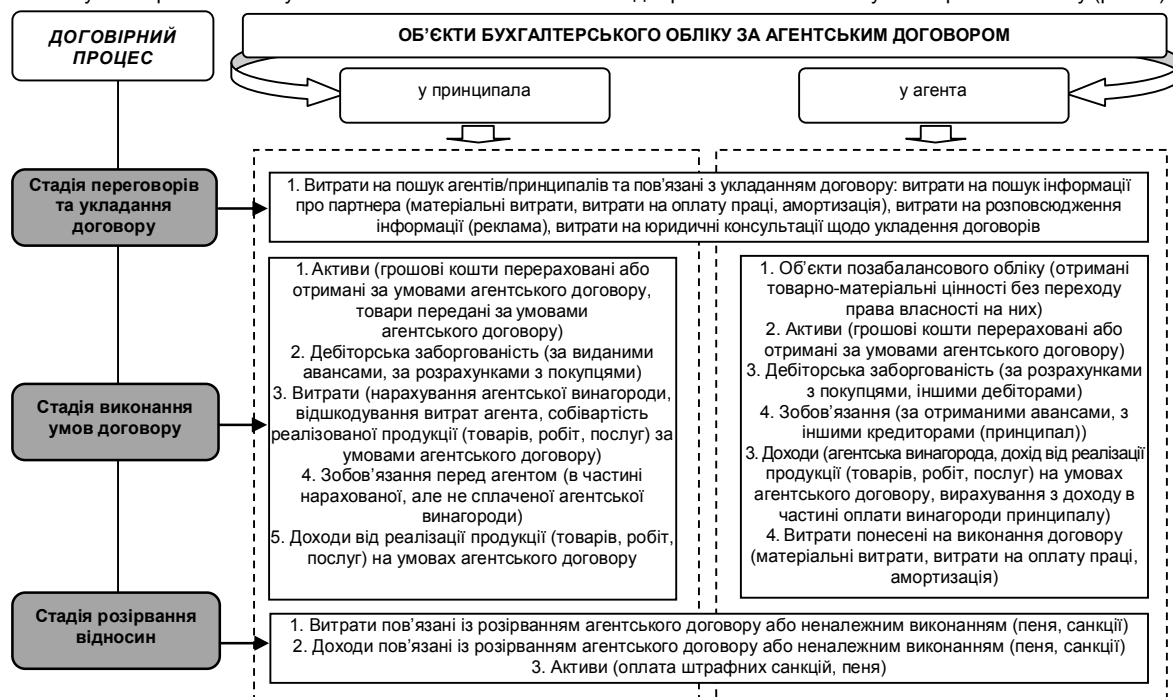


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку за агентським договором у принципала та агента

Відповідно на рис. 1 представлено основні об'єкти обліку за агентським договором у розрізі принципала та агента, що виникають на різних стадіях договірної процесу. Для дослідження договірний процес було розподілено на три етапи: стадія переговорів та укладання договору, стадія виконання договору, стадія розірвання відносин, що обумовлює виникнення специфічних об'єктів обліку на кожному з них. Правильне виокремлення об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з комерційного посередництва (агентських відносин) дозволяє підвищити інформативність і достовірність даних відображених у звітності підприємства для забезпечення виконання інформаційної функції бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що витрати, які виникають на стадії переговорів, укладання договору та стадії розірвання відносин є однаковими як для принципала, так і для агента. Основними об'єктами бухгалтерського обліку операцій з комерційного посередництва (агентських відносин), що здійснюють суттєвий вплив на процес управління, є доходи, витрати та товарно-матеріальні цінності, що передаються чи отримуються за умовами агентського договору між принципалом та агентом.

Методологія бухгалтерського обліку операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) передбачає використання всіх восьми елементів методів обліку за такими групами: систематичне та хронологічне спостереження (документування, інвентаризація), вартісне (грошове) вимірювання (оцінка, калькулювання), групування, реєстрація та систематизація (рахунки, подвійний запис), узагальнення інформації (баланс, звітність) (табл. 1).

Таблиця 1. Роль елементів методу бухгалтерського обліку операцій з комерційного посередництва

№ з/п	Елементи методу бухгалтерського обліку	Роль
Первинне спостереження		
1	Документування	Завдяки наявності документування забезпечується суцільна та безперервна реєстрація фактів здійснення агентських операцій
2	Інвентаризація	Перевіряється достовірність даних відображених на рахунках в частині ТМЦ, кредиторів, дебіторів
Вартісне вимірювання		
3	Оцінка	Визначається загальний розмір переданих/отриманих ТМЦ, наявних у підприємства заборгованостей (дебіторської, кредиторської), понесених витрат та одержаних доходів
4	Калькулювання	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах агентського договору, витрати на здійснення агентських операцій
Групування та систематизація		
5	Рахунки	Узагальнюється інформація на різних аналітичних рівнях в частині здійснених операцій з комерційного посередництва (ТМЦ, заборгованість, доходи, витрати)
6	Подвійний запис	Завдяки подвійному запису відображається подвійний характер бухгалтерського обліку операцій з комерційного посередництва, він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
Підсумкове узагальнення		
7	Баланс	Складання балансу дозволяє узагальнити та згрупувати господарські операції (заборгованість) в частині комерційного посередництва на певну звітну дату
8	Звітність	Звітність характеризує отримані доходи та понесені витрати щодо виконання умов агентського договору, містить аналітичні відомості в частині переданих та отриманих цінностей за договором (Ф.2 "Звіт про фінансові результати", Примітки до річної фінансової звітності)

Вищенаведені дані табл. 1 розкривають роль елементів методу обліку операцій з комерційного посередництва (агентських відносин). На нашу думку, суттєвий вплив для облікового відображення посередницьких операцій в системі бухгалтерського обліку мають такі елементи методу: документування, оцінка, рахунки, баланс та звітність. Дослідження балансу та звітності в частині операцій з комерційного посередництва буде представлено в наступних дослідженнях.

Суть калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут). Отже, калькулювання являє собою процес оцінювання результатів господарських процесів: постачання, виробництва, реалізації в частині операцій з комерційного посередництва (агентських відносин).

На практиці застосування калькуляції замінюється складанням звіту агента, який містить перелік витрат понесених агентом для виконання істотних умов агентського договору. Дані витрати можуть бути відшкодовані принципалом, якщо інше не передбачено договором.

Для відображення в обліку будь-яких об'єктів, необхідно, насамперед, мати про них певну уяву, тобто спостерігати за ними. Під бухгалтерським спостереженням розуміють збір первинних даних про факти господарського життя та їх реєстрацію в документах, якими оформлюється кожна господарська операція, що була здійснена на підприємстві [2, с. 246].

Агентські операції як посередницькі операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку повинні бути належним чином задокументовані (рис. 2).

Документом, що є підставою подальшого відображення посередницьких операцій на рахунках бухгалтерського обліку є договір. Відповідно первинними документами, що відображають проведення розрахунків між учасниками посередницьких операцій є рахунки, виписки банку, касові чеки, ПКО, касові звіти, податкові накладні, платіжні доручення та ін.

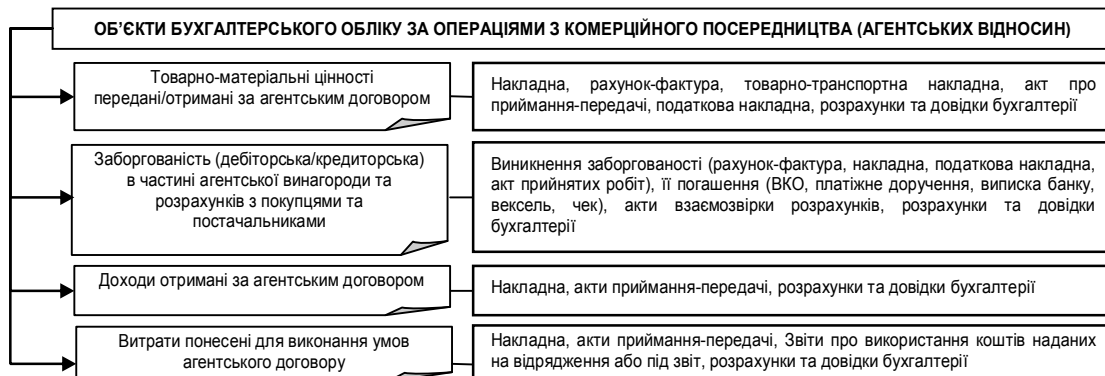


Рис. 2. Документальне забезпечення облікового відображення операцій з комерційного посередництва

Існуючий пакет первинних документів, які застосовуються при документальному оформленні операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) є великим за обсягом та відображає різні прояви даних операцій, що спричиняє втрати часу на узагальнення понесених витрат та одержаних доходів за кожним агентським договором. На нашу думку, доцільно вдосконалити існуючі форми первинних документів шляхом пристосування типових форм до вимог підприємства на основі доповнення їх необхідними елементами, або додатковими бланками у вигляді додатків до типових форм чи у вигляді окремих первинних документів, які відобразатимуть специфіку операцій з комерційного посередництва.

Зосередимо увагу на вартісному (грошовому) вимірюванні операцій з комерційного посередництва (агентських відносин), що здійснюється за допомогою оцінки. Оцінка дає можливість відобразити всі об'єкти посередницьких операцій на рахунках бухгалтерського обліку та представити інформацію про їх здійснення у звітності за різні звітні періоди.

Як елемент методу, оцінка є способом вираження об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику. Оскільки всі об'єкти, що відображаються в обліку, підлягають вартісній оцінці. Відсутність вартісної оцінки або можливості її встановлення є підставою для виключення інформації про конкретний факт господарського життя з числа тих, що будуть відображені в обліку. Для інших фактів господарського життя оцінка передбачає дії, спрямовані на забезпечення її об'єктивності, відповідності реальності [2, с. 264].

Так, О.М. Петрук дотримується позиції, що операції з комерційного посередництва включають в себе договірні зобов'язання з чим пов'язана проблематика здійснення їх оцінки [11, с. 7].

Ігнорування вітчизняними вченими договірних зобов'язань та прав як об'єктів обліку, на думку О.М. Петрука [11, с. 7], пояснюється проблемою оцінки договору. Вона є похідною від різного ставлення до зобов'язання в бухгалтерському обліку і праві. Тобто проблема оцінки договору перетворюється на оцінку зобов'язання суб'єкта господарювання.

Оцінка операцій з комерційного посередництва за агентськими договорами здійснюється по кожному окремому об'єкту обліку при надходженні, вибутті та на дату складання балансу (табл. 2).

Таблиця 2. Оцінка основних об'єктів облікового відображення за операціями з комерційного посередництва

Об'єкти обліку	Оцінка			Нормативно-правовий документ
	При надходженні (нарахуванні)	При вибутті (списанні)	На дату складання балансу	
Товарно-матеріальні цінності (в т.ч. об'єкти позабалансового обліку)	Первісна вартість (фактичні витрати)	Ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, ФіФО, нормативні затрати, ціна продажу	За найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації	П(С)БО 9 "Запаси" [19]
Дебіторська заборгованість	Первісна вартість (сума одержаного доходу, авансу)		Чиста реалізаційна вартість (дебіторська заборгованість за вирахуванням РСБ)	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [15]
Зобов'язання	Сума погашення			П(С)БО 11 "Зобов'язання" [16]
Доходи	Справедлива вартість активів, які отримані чи підлягають отриманню		-	П(С)БО 15 "Дохід" [17]
Витрати	Балансова вартість на суму вибуття активів, справедлива вартість на суму збільшення зобов'язань		-	П(С)БО 16 "Витрати" [18]

Вважаємо, що оцінка операцій за агентськими договорами як об'єктів бухгалтерського обліку повинна ґрунтуватися виходячи з того, що основним об'єктами обліку є доходи та витрати, що виникають як у агента, так і у принципала. Порядок оцінки об'єктів операцій з комерційного посередництва регламентується Положеннями стандартами бухгалтерського обліку в частині правового забезпечення обліку запасів, дебіторської заборгованості, зобов'язань, доходів та витрат.

На сьогодні проблемним залишається визначення справедливої вартості для операцій з комерційного посередництва. Застосування на практиці справедливої вартості для оцінки доходів отриманих за операціями з комерційного посередництва ускладнюється тим, що в її основу закладають не вартість заміщення активу, а чисту вартість реалізації. Застосування вітчизняними підприємствами справедливої вартості стримується високим суб'єктивізмом даної оцінки та неоднозначністю підходів до розрахунку такої вартості. Для визначення справедливої вартості в зарубіжних країнах застосовують ринкові ціни, що встановлені на активних ринках. Ще однією проблемою для вітчизняної економіки є відсутність активного ринку, що ускладнює застосування справедливої вартості до оцінки операцій з комерційного посередництва (агентських відносин).

Враховуючи особливості посередницьких операцій як об'єкта бухгалтерського обліку важливим методичним питанням є формування інформації про них в системі бухгалтерських рахунків, як елементу методу бухгалтерського обліку.

У свою чергу, М. Войцеховський та В. Мусієнко [4] наголошують, що через те, що комерційний агент діє за рахунок суб'єкта, якого він представляє (довірителя, принципала), агентський договір за своїм змістом аналогічний договору доручення.

На практиці до операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) застосовують норми щодо обліку договорів доручення, ототожнюють їх зміст, що призводить до застосування єдиної системи рахунків.

Відповідно О.М. Петрук [11, с. 13] пропонує класифікувати зобов'язання в бухгалтерському обліку за характером відношення до балансу. Неухильні зобов'язання, за якими є домовленість, але які ще не виконані, є об'єктом позабалансового обліку. Це сукупність зобов'язань або прав сторін, які обов'язково призводять до зміни стану майна підприємства та джерел його утворення. Балансові зобов'язання – ті, що виникли після виконання певних дій суб'єктом зобов'язання (боржником в договорах).

Для обліку операцій з комерційного посередництва застосовуються наступні рахунки: товарно-матеріальних цінностей, заборгованостей, доходів, витрат та позабалансові (табл. 3).

Таблиця 3. Пропозиції щодо відображення операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) на рахунках бухгалтерського обліку

Джерело	Характеристика пропозицій
Гуккаєв В.Б. [6]	До складу витрат агента відносить: сплату митних зборів і ПДВ при експорті чи імпорту товарів, транспортні витрати з доставки товарів до складу принципала, вартість різноманітних послуг, що пов'язані з реалізацією чи придбанням товарів за дорученням принципала (консультації, експертизи якості)
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8]	На рахунку 283 "Товари на комісії" окрім обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії, можна обліковувати товари передані за іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами). Суми сплачені агентам можуть відображатися у складі витрат на збут. На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати"
Накай А.І. [10]	Сума отриманої винагороди агентом за агентським договором обліковуватиметься у бухгалтерському обліку платника-продавця на субрахунках рахунку 70 "Дохід від реалізації": 701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів", 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
Романчук К.В. [22]	Витрати, пов'язані з інформаційними, посередницькими та іншими подібними послугами у зв'язку з пошуком і придбанням необоротних активів, відносити до первісної вартості необоротних активів, попередньо здійснювали доповнення до п. 8 П(С)БО 7 "Основні засоби", і відобразити за дебетом рахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів". А подібні витрати, пов'язані з придбанням запасів – відносити до первісної вартості запасів за дебетом рахунків 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувальні предмети", 28 "Товари"
Свириденко А [24]	Пропонує відобразити агентську винагороду у принципала шляхом вирахування з доходу при застосуванні субрахунку 704 "Вирахування з доходу"
Скирпан О.П., Палюх М.С. [25, с. 287]	На субрахунку 704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображають суми надходжень за агентськими договорами на користь принципалів суми наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, за кредитом – списання дебетових оборотів на рахунок фінансових результатів

Дані табл. 3 відображають різноманітність підходів до відображення операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) в залежності від істотних умов договору.

Варто зазначити, що окремого рахунку для обліку у принципала переданих товарів агенту діючим планом рахунків не передбачено.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] передбачено, що на позабалансовому субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію" обліковуються одержані товари на умовах інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Чинним законодавством передбачено, що в частині неврегульованих питань до агентських відносин застосовуються норми законодавства щодо доручення, тому виникає альтернатива обліку товарів у агента на субрахунку 025 "Матеріальні цінності довірителя".

Таблиця 4. Пропозиції щодо застосування позабалансових рахунків для обліку цінностей у агента, що отримані в межах агентського договору

№ з/п	Назва субрахунку	Автор						Разом
		Розвадовський М.В. [20]	Король А. [9]	Данканич Т.П. [7]	Тарасова М. [27]	Войцеховський М., Мусієнко В. [4]	Грибова П. [5]	
1.	024 "Товари, прийняті на комісію"					+		1
2.	025 "Матеріальні цінності довірителя"	+	+					2
3.	026 "Документи, отримані за посередницькими договорами на продаж"			+				1
4.	08 "Бланки суворого обліку" (ваучери на путівки)				+		+	3

Варто зазначити, що для операцій з комерційного посередництва у сфері туризму застосовують рахунок 08 "Бланки суворого обліку", на якому обліковують отримані від принципала (туроператора) бланки ваучерів, що засвідчують право на путівки. Доцільною є пропозиція щодо введення до плану рахунків бухгалтерського обліку рахунку 026 "Документи, отримані за посередницькими договорами на продаж", яку запропоновано Т.П. Данканич

На позабалансовому рахунку 025 "Матеріальні цінності довірителя" повіреним ведеться облік товарно-матеріальних цінностей, які надійшли повіреному від третіх осіб при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення. Аналітичний облік ведеться за назвою товарно-матеріальних цінностей, місцезнаходженням і довірителями [8].

З огляду на те, що агент не набуває права власності на товар, що отримується в межах агентського договору, то для обліку таких товарів застосовуються рахунки позабалансового обліку, що спричиняє суперечності між дослідниками (табл. 4). Наведена інформація дає змогу стверджувати про відсутність єдиного підходу серед дослідників щодо відображення на позабалансових рахунках цінностей отриманих за агентським договором у агента. Використання рахунку 024 "Товари, прийняті на комісію" (М. Войцеховський, В. Мусієнко [4]) та рахунку 025 "Матеріальні цінності довірителя" (М.В. Розвадовський [20], А. Король [9]) обумовлено наявністю спільних ознак агентського договору з договорами комісії та договором доручення.

[7]. На нашу думку, дана пропозиція не зовсім відображає сутність посередницьких операцій, адже операції з комерційного посередництва здійснюються не лише на продаж товарів (робіт, послуг), а і на купівлю.

Пропонуємо дослідити використання позабалансових рахунків для обліку цінностей за агентським договором у зарубіжних країнах (табл. 5) на підставі діючих планів рахунків та інструкцій щодо їх застосування.

Таблиця 5. Використання позабалансових рахунків для обліку цінностей за агентським договором: зарубіжний досвід

№ з/п	Країна	Агентський договір на	
		реалізацію	придбання
1.	Республіка Азербайджан [12]	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання" 004 "Товари прийняті на комісію"	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання"
2.	Республіка Білорусь [28]	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання" 004 "Товари прийняті на комісію"	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання"
3.	Республіка Молдова [14]	923 "Товари прийняті на комісію"	923 "Товари прийняті на комісію"
4.	Республіка Польща [30]	390 "Залучені запаси"	390 "Залучені запаси"
5.	Російська Федерація [13]	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання" 004 "Товари прийняті на комісію"	002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання"

Інформація представлена в табл. 5 дає змогу зауважити, що як і в Україні відсутній окремий позабалансовий рахунок для обліку цінностей отриманих за агентським договором. В Республіці Молдова [14] застосовують рахунок 923 "Товари прийняті на комісію", що не відповідає економічній та юридичній сутності агентського договору. Варто акцентувати увагу на досвіді Республіки Польща [30], де для обліку таких цінностей застосовується 390 "Залучені запаси", де обліковується майно у розрізі агентських договорів, постачальників та покупців. Ідентичні підходи до відображення на позабалансі майна отриманого за агентським договором мають наступні країни: Республіка Азербайджан [12], Республіка Білорусь [28] та Російська Федерація [13], що спричинено наближенням національного законодавства до правових норм, що закріплені у Російській Федерації.

У свою чергу, в Російській Федерації спеціальних рахунків для обліку товарів, отриманих в користування на підставі агентського договору, в системі позабалансових рахунків діючого Плану рахунків не має. Для цих цілей можна застосовувати або рахунок 004 "Товари, прийняті на комісію", або рахунок 002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання" [3, с. 275].

З огляду на вищевикладене пропонуємо внести доповнення до робочого плану рахунків шляхом відкриття додаткового субрахунку 026 "Матеріальні цінності, отримані на умовах агентського договору". Дана зміна сприятиме забезпеченню оперативності бухгалтерського обліку та впливатиме на ефективність системи управління підприємства-агента.

Методичні підходи до облікового відображення операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) мають свої особливості в залежності від їх відображення у принципала та агента.

Варто зазначити, що застосування тих чи інших рахунків залежить від наступного: умов оплати (попередня, наступна), участь агента у розрахунках, агентський договір на придбання чи реалізацію товарно-матеріальних цінностей, відшкодування витрат агента принципалом, належність виконання умов договору. Ідентичним є порядок облікового відображення агентом та

Таблиця 6. Запропонована система аналітичного облікового відображення витрат за агентським договором

Суб'єкт	Рахунок	Аналітика першого порядку	Аналітика другого порядку	Кредит рахунків
1	2	3	4	5
Принципал	92 "Адміністративні витрати"	92.1 "Адміністративні витрати пов'язані з виконанням агентського договору" (за видом договору, найменуванням агента)	92.1.1 "Інформаційні витрати" (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація)	20, 22, 23, 26, 27, 28, 30, 31, 37, 39, 50, 60, 63, 65, 66, 68
			92.1.2 "Витрати пов'язані з веденням переговорів"	
			92.1.3 "Витрати на юридичне оформлення договору"	
			92.1.4 "Витрати на сплату агентської винагороди" (за видом договору, найменуванням агента)	
			92.1.5 "Відшкодування витрат агента" (за найменуванням агента)	
	93 "Витрати на збут"	93.1 "Витрати на збут пов'язані з виконанням агентського договору" (за видом договору, найменуванням агента)	93.1.1 "Витрати на сплату агентської винагороди" (за видом договору, найменуванням агента)	685
93.1.2 "Відшкодування витрат агента" (за найменуванням агента)				

Продовження табл. 6

1	2	3	4	5
Агент	91 "Загальновиробничі витрати"	91.1 "Загальновиробничі витрати пов'язані з виконанням агентського договору" (за видом договору, найменуванням агента)	91.1.1 "Матеріальні витрати" (за найменування або групами однорідних матеріальних ресурсів)	20, 22, 23, 26, 27, 28, 30, 31, 37, 39, 50, 60, 63, 65, 66, 68
			91.1.2 "Витрати на оплату праці" (за видами витрат на оплату праці, за складом працюючих)	
			91.1.3 "Відрахування на соціальні заходи" (за складом працюючих)	
			91.1.4 "Амортизація" (за видами необоротних активів та місяцями їх експлуатації)	
			91.1.5 "Інші витрати"	
	92 "Адміністративні витрати"	92.1 "Адміністративні витрати пов'язані з виконанням агентського договору" (за видом договору, найменуванням агента)	92.1.1 "Інформаційні витрати" (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація)	20, 22, 23, 26, 27, 28, 30, 31, 37, 39, 50, 60, 63, 65, 66, 68
			92.1.2 "Витрати пов'язані з веденням переговорів"	
			92.1.3 "Витрати на юридичне оформлення договору"	

Інформація наведена в табл. 6 надає змогу підтвердити необхідність формування аналітичних розрізів за рахунками витрат у агента та принципала щодо операцій з комерційного посередництва (агентських відносин). Запропоновані напрями та види аналітичних рахунків за витратами здійсненими в ході операцій з комерційного посередництва (агентських відносин) розподілені в залежності від суб'єктів. Вибір рівнів аналітики залежить від багатьох факторів: виду агентського договору та його істотних умов, особливостей діяльності підприємств та потреб користувачів облікової інформації. Принципал для відображення витрат в частині операцій з комерційного посередництва агентських відносин застосовує рахунки 92 та 93. На рахунку 92 "Адміністративні витрати" узагальнюється інформація в частині витрат на ведення переговорів та укладання договорів, відображаються сума агентської винагороди та сума витрат агента, що підлягають відшкодуванню за агентським договором на купівлю. Рахунок 93 "Витрати на збут" систематизує інформацію в частині суми агентської винагороди та суми витрат агента, що підлягають

відшкодуванню за агентським договором на реалізацію. Використання рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" у агента обумовлено складністю розподілу витрат між агентськими договорами та різними контрагентами. Принципал застосовує рахунок 92 "Адміністративні витрати" для відображення витрат переддоговірному процесу та укладання договору з агентом.

Однаковий порядок відображення мають витрати щодо нарахування та сплати штрафних санкцій, пені за невиконання або неналежне виконання умов агентського договору принципалом чи агентом. Для нарахування застосовується рахунок 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки", де систематизується інформація у розрізі найменувань контрагентів та видів порушень відповідно до розділу про відповідальність сторін у агентському договорі.

Важливим об'єктом бухгалтерського обліку за операціями з комерційного посередництва є отримані доходи. Для забезпечення інформаційної наповненості бухгалтерського обліку пропонуємо ввести до робочого плану рахунків аналітику до наступних рахунків доходів (табл. 7).

Таблиця 7. Запропонована система аналітичного облікового відображення доходів за агентським договором

Суб'єкт	Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки першого порядку	Аналітичні рахунки другого порядку	Дебет рахунків
Принципал	70 "Доходи від реалізації"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	701.1 "Дохід від реалізації готової продукції, отриманий за агентським договором" (за видом договору, найменуванням агента)	701.1.1. За кожним видом реалізованої продукції	361, 377
		702 "Дохід від реалізації товарів"	702.1 "Дохід від реалізації товарів, отриманий за агентським договором" (за видом договору, найменуванням агента)	702.1.1 За кожним видом реалізованих товарів	361, 377
		703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	703.1 "Дохід від реалізації робіт і послуг, отриманий за агентським договором" (за видом договору, найменування агента)	703.1.1. За кожним видом реалізованих робіт та послуг	361, 377
Агент	70 "Доходи від реалізації"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	703.1 "Дохід від реалізації робіт і послуг, отриманий за агентським договором" (за видом договору)	703.1.1. За найменуванням принципала	361, 377
		704 "Вирахування з доходу" (сторно)	704.1 "Вирахування з доходу за агентським договором" (за видом договору)	704.1.1. За найменуванням принципала	685

Система управління підприємством потребує інформації щодо отриманих доходів в частині обсягів реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та за найменуваннями контрагентів з урахуванням запропонованих аналітичних розрізів. Вважаємо, що для агента, який бере участь у розрахунках між принципалом та третіми сторонами доцільно також вести аналітичний облік за отриманими доходами у розрізі найменувань третіх сторін.

Використання запропонованих рівнів аналітики для обліку витрат та доходів в операціях з комерційним посередництвом надасть можливість здійснення оперативного економічного аналізу, забезпечить можливість виявлення прихованих резервів для розвитку та надасть інформацію для системи управління підприємством.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Здійснивши аналіз різних літературних джерел, можна стверджувати про відсутність єдності підходів авторів до бухгалтерського обліку операцій з комерційного посередництва (агентських відносин), причиною чого є ототожнення їх з операціями, які виникають на підставі договору доручення.

За операціями з комерційного посередництва агент не набуває права власності на товар, тому пропонуємо внести доповнення до робочого плану рахунків шляхом відкриття додаткового субрахунку 026 "Матеріальні цінності, отримані на умовах агентського договору". Дана зміна сприятиме забезпеченню оперативності бухгалтерського обліку та впливатиме на ефективність системи управління підприємства-агента.

З метою забезпечення системи управління підприємством повною, своєчасною та деталізованою інформацією про операції з комерційного посередництва (агентських відносин) запропоновано ведення аналітичного обліку для доходів та витрат підприємства. Використання запропонованих рівнів аналітики для обліку витрат та доходів в операціях з комерційним посередництвом надасть можливість здійснення оперативного економічного аналізу, забезпечить можливість виявлення прихованих резервів для розвитку суб'єкта господарювання та надасть необхідну інформацію для системи управління підприємством.

Список використаної літератури:

1. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета: [учебное пособие] / В.П. Астахов. – Москва: ИКЦ “Март”, 2005. – 576 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
3. Бухгалтерский учет: [учебник] / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
4. *Войцеховський М.* Доручено – виконано: [Електронний ресурс] / М. Войцеховський, В. Мусієнко // Дебет-Кредит. – 2004. – № 43. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid0273.html>.
5. *Грибова Л.* Бухгалтерський і податковий облік реалізації туристичного продукту [Електронний ресурс] / Л. Грибова // Дебет-кредит. – 2009. – Режим доступу: <http://tour-cn.com.ua/load/22-1-0-81>.
6. *Гуккаев В.Б.* Агентский договор. Правовые вопросы. Особенности организации бухгалтерского учета и налогообложения операций по агентским договорам у агента [Електронний ресурс] / В.Б. Гуккаев // Консультант бухгалтера. – 2004. – № 1. – Режим доступу: <http://www.konbuh.ru/articles/2004/1/1622.html>.
7. *Данканич Т.П.* Облік тур агентської діяльності та операцій по її оподаткуванню [Електронний ресурс] / Т.П. Данканич // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізації цих процесів у світовій економіці. – 2010. – № 29 (2).
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1329920371454271>.
9. *Король А.* Туруслуги по агентским договорам: НДСный учет: [Електронний ресурс] / А. Король // Все о бухгалтерском учете. – Режим доступу: <http://advocat-cons.info/index.php?newsid=12155>.
10. *Накай А.І.* Реформування податкової системи в умовах впровадження Податкового кодексу України: [Електронний навчальний посібник] / А.І. Накай – Режим доступу: http://tc.nusta.com.ua/dkpkukomentar/3_s135/3_s135.htm.
11. *Петрук О.М.* Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку (на матеріалах підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук.: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.М. Петрук. – Київ, 2000. – 21 с.
12. План счетов бухгалтерского учета предприятий и инструкция по его применению утвержден Министерством Финансов Азербайджанской Республики Приказом от 20 октября 1995 г. N Ин94: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.crossna.narod.ru/lows/06/110.htm>.
13. План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakonprost.ru/help/plans/100060#1553>.
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий № 174 от 25.12.1997 г. Мониторинг Официал Р. Молдова N 93-96/182 от 30.12.1997: www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/.../Plan_schetov.doc 12.1997: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mf.gov.md/common/actnorm/contabil/.../Plan_schetov.doc
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” № 304 від 30.11.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 08.10.99 № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання” № 304 від 30.11.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” № 131 від 14.06.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1154500791191400>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 131 від 14.06.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” № 15 від 28.01.2000 р. / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 20.10.99 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.
20. *Розвадовський М.В.* Щодо обліку ПДВ за операціями в межах агентського договору: [Електронний ресурс] / М.В. Розвадовський. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=36&ArtID=86>.
21. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірної процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” [Електронний ресурс] / К.В. Романчук. – К., 2005. – 21 с.
22. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірної процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): дис. ... кандидата екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Романчук Катерина Василівна. – К., 2005. – 187 с.
23. *Рошко Н.Б.* Особливості обліку туристичних послуг, обумовлені специфікою туристичної діяльності / Н.Б. Рошко // Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. – 2010. – № 6.
24. Свириденко А. Облік фінансових результатів діяльності: [Електронний ресурс] / А. Свириденко // Спецвипуск газета “Податки та бухгалтерський облік”. – 2011. – № 2. – Режим доступу: <http://ukr.buhgalter.com.ua/articles/details/5768/>
25. *Скирпан О.П.* Фінансовий облік: [навчальний посібник] / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
26. *Сук Л.К.* Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – [2-ге видання, перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 507 с.
27. *Тарасова М.* Особливості податкового обліку в тур агента [Електронний ресурс] / М. Тарасова // Школа бухгалтера. – 2008. – № 9. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid02186.html>.
28. Типовий план счетов бухгалтерского учета. Приложение к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь 29.06.2011. – № 50: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/businessaccounting/buhuchet/plans/>
29. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування, звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – [3-тє вид. допов. і перероб.]. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
30. Zakładowy plan kont dla przedsiębiorstwa produkcyjnego: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.findict.pl/academy/rachunkowosc/podstawy_rachunkowosci/konto/plan_kont.php

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

Наукові інтереси:

- розвиток бухгалтерського обліку посередницьких операцій (агентських відносин);
- договірна політика у сфері посередництва (агентських відносин).