

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Факультет міжнародної економіки і менеджменту

Кафедра міжнародного обліку і аудиту

**Галузь знань
Спеціальність
Спеціалізація (за наявності)**

**05 Соціальні та поведінкові науки
051 Економіка
Міжнародна економіка**

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

**ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ
ОПЕРАЦІЙ В МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ**

здобувача Сущенка Андрія Віталійовича

Науковий керівник: к.е.н., доцент Поплюйко А.М.

**Робота допущена до захисту
перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувачка кафедри: д.е.н., професор Галенко О. М.

Київ 2023

**«Облік та оподаткування посередницьких операцій у
міжнародному бізнесі»**

ПЛАН

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИВЧЕННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ	
1.1. Сутність посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.....	5
1.2. Види посередницьких операцій.....	9
1.3. Особливості організації посередницьких операцій.....	17
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ	
2.1. Облік посередницьких операцій у бухгалтерському та податковому обліку.....	24
2.2. Оподаткування посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.....	27
2.3. Практичні аспекти посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.....	31
ВИСНОВКИ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	50
ДОДАТКИ	54

ВСТУП

В сучасних умовах глобалізації формування міжнародної бізнес-системи відбувається під впливом діяльності різноманітних суб'єктів і форм її господарювання, що характеризується динамічними трансформаційними процесами. Крім того, вибір суб'єктами того чи іншого виду бізнесу відображає стан забезпеченості факторами виробництва, наявні технології, споживчі тенденції та державну політику. Цей набір показників змінюється в часі та просторі. Тому необхідно постійно аналізувати стан розвитку суб'єктів підприємницької діяльності та вивчати закономірності їх діяльності в різних країнах.

Глобалізація міжнародного бізнесу проявляється насамперед в останні роки в посиленні діяльності транснаціональних корпорацій (ТНК) і появі корпорацій, які перебувають на вищій стадії свого розвитку - глобальних ТНК. Розширюючи ринок, корпорації, як правило, стикаються з проблемою вибору всіх найбільш прибуткових форм ведення міжнародного бізнесу, можливих у країні, з урахуванням різних факторів. Крім того, функціонування суб'єктів міжнародного бізнесу в умовах нестабільності глобальних ринків є досить неоднозначним, що потребує подальших інституційних досліджень у цьому напрямі. Необхідно проаналізувати діяльність суб'єктів та форм підприємництва в країнах, які зуміли повністю відновити свою економіку, та спробувати знайти шляхи покращення діяльності суб'єктів та форм підприємництва на території України.

Метою роботи є вивчення обліку та оподаткування посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити сутність посередницьких операцій у міжнародному бізнесі;
- розглянути види посередницьких операцій;
- навести особливості організації посередницьких операцій;
- охарактеризувати облік посередницьких операцій у бухгалтерському та податковому обліку;
- описати оподаткування посередницьких операцій у міжнародному бізнесі;
- проаналізувати практичні аспекти посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.

Об'єктом роботи є посередницькі операції в міжнародному бізнесі.

Предметом роботи є теоретичні та практичні основи обліку та оподаткування посередницьких операцій у міжнародному бізнесі.

Структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИВЧЕННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ

1.1. Сутність посередницьких операцій у міжнародному бізнесі

Міжнародні торговельно-посередницькі операції - операції з купівлі-продажу товарів, що здійснюються незалежним торговельним посередником на підставі укладеного між ними договору від імені експортера-виробника. Посередництво в міжнародній торгівлі включає пошук іноземного контрагента, підготовку та виконання контракту, надання кредиту сторонам і гарантію оплати товару покупцем, проведення транспортно-експедиторських операцій і страхування товару під час транспортування, митне оформлення товару, митне оформлення товару може включати регуляторні послуги. рекламна та інша діяльність, технічне обслуговування тощо.

За способом здійснення зовнішньоекономічних операцій вони поділяються на прямі та непрямі. Перший передбачає пряму взаємодію між продавцем (виробником) і кінцевим споживачем або спеціалізованим оптовиком (магазином). Другий — взаємодія між продавцем і покупцем через третю особу, яка є посередником. Перевагою прямих угод є економічність і гнучкість відносин між продавцем і покупцем, вони можуть швидко домовитися з тих чи інших питань, що потребують уточнення, вирішити розбіжності, задовольнити вимоги один одного.

Монтаж, налагодження та експлуатація на основі прямих підключень, постачання обладнання, що потребує додаткових послуг від виробника, постачання за договорами, що передбачають заміну застарілої продукції на нову модифікацію тощо. . Водночас прямий продаж багатьох товарів на

зовнішньому ринку ускладнює їх реалізацію через необхідність дослідження ринку, у зв'язку з чим виникають додаткові витрати. Комерційне посередництво включає широкий спектр послуг:

- пошук іноземного контрагента;
- підготовка та укладення договорів;
- кредитування партій та гарантування оплати товару покупцем;
- здійснення транспортно-експедиторських операцій;
- страхування під час перевезення вантажу;
- виконання митних процедур;
- проведення рекламних та інших заходів щодо просування товарів на зовнішній ринок;
- технічне обслуговування та інші послуги.

Комерційний посередник при виконанні своєї роботи несе певні витрати, основними з яких є:

- заробітна плата керівного персоналу та обслуговуючих робітників;
- амортизаційні відрахування на будівлі, споруди, оргтехніку, машини;
- витрати на утримання будинків і споруд, зв'язок, рекламу, представницькі витрати;
- митні та транспортно-експедиційні витрати;
- витрати на підтримку субагентської мережі;
- податки та збори [6].

Торгове посередництво - це переважно комерційна діяльність, але великі брокерські фірми також виконують виробничі операції, необхідні для ефективного продажу товарів. Участь реселлера дозволяє збільшити дохід наступними способами:

- підвищення ефективності реалізації продукції та прискорення оборотності капіталу;

- продаж товарів на зовнішньому ринку, оскільки посередники, які знаходяться поблизу кінцевих споживачів, швидше реагують на будь-які зміни попиту;

- скорочення термінів зберігання та передпродажного обслуговування;

- зниження витрат на збут одиниці продукції.

В умовах товарного ринку посередники є самостійними і специфічними суб'єктами господарювання, які здійснюють торговельну діяльність на основі таких принципів:

- визначення сторін (виробників і споживачів товару та рівноправних партнерських відносин посередника);

- підприємливість (зацікавленість у реалізації резервів);

- оперативність (своєчасне виконання поставок і збутових заходів);

- обслуговування контрагентів (діяльність з надання послуг іншим агентам);

- комерціалізація (бізнес, пов'язаний з отриманням прибутку);

- договірні відносини [3].

Залежно від функцій, які виконують посередники, можна виділити такі види торгового посередництва:

- торгово-посередницька робота з перепродажу товарів;

- торгово-посередницька робота щодо здійснення актів купівлі-продажу, створення умов для організації товарообігу [1].

Сьогодні залучення міжнародних посередників до бізнесу в розвинених країнах має стійку тенденцію до зростання. Так, за оцінками експертів, у США діє близько 20 типів посередницьких структур, а з урахуванням спеціалізації продукції їхня кількість перевищує декілька тисяч. При цьому в США незалежні посередники складають 52% від загального обсягу реалізації продукції, тоді як на частку оптових філій промислових підприємств

припадає лише 40%. В Японії функціонує понад 120 тис. посередницьких структур, їх частка становить майже 60% обсягу реалізації промислово-технічної продукції [2].

Важко переоцінити значення компаній-посередників у сучасному міжнародному бізнесі. Посередники є найважливішим механізмом збуту на світовому ринку від імені оптових і роздрібних підприємств. Багаторічний досвід зарубіжних компаній доводить, що кінцевий результат використання посередників значно вищий за продукцію власної торгової мережі. Роль посередників особливо важлива при продажу за кордоном товарів масового попиту, оскільки в цьому випадку найбільше значення мають наближеність до споживачів і швидкість адаптації до потреб, що швидко змінюються. Як приклад можна навести збутові структури великих транснаціональних корпорацій - General Motors, Mitsubishi, Nestlé, IBM, які реалізують свої товари через величезну мережу компаній-посередників по всьому світу.

Великі компанії використовують посередників переважно для роботи на важкодоступних ринках і збуту вторинної продукції. У свою чергу, малий і середній бізнес часто не може працювати без посередників у всіх сферах своєї діяльності, через брак внутрішніх матеріальних, трудових та інформаційних ресурсів. Водночас посередники стали неодмінним елементом у деяких сферах міжнародного бізнесу: наприклад, на біржових торгах і міжнародних тендерах компанії не можуть обійтися без використання посередницьких структур. Звертаючись до іноземного посередника, українські підприємства використовують міжнародний персональний документ для експортно-імпортних операцій українських підприємств. керуватися відповідними нормами прав. Загалом посередники, які працюють за договорами доручення та комісії, називаються «агентами», а договори, укладені з посередниками, — «агентськими договорами».

Широке використання в контрактній практиці було розроблено приватними фірмами, а також міжнародними урядовими та неурядовими організаціями. Наприклад, Міжнародна торгова палата розробила посібник для створення агентських контрактів. Посередників у міжнародному бізнесі можна класифікувати відповідно до обсягу їх повноважень і позиції на ринку. Права та обов'язки посередників визначаються в договорах та їх умовах.

1.2. Види посередницьких операцій

Основними умовами класифікації таких договорів є: чи має право посередник укладати правочини з третіми особами, за чий рахунок і від чийого імені він може це робити. Тому посередників можна розділити на чотири основні групи:

1. посередники (агенти-представники, брокери), які не мають права укладати договори з третіми особами;

2. посередники, які укладають правочини з третіми особами від свого імені, але за рахунок рівноправних кредиторів (комісіонерів, адміністраторів);

3. посередники (агенти-мандати, торгові агенти), які укладають угоди з третіми особами від імені принципала та за його рахунок;

4. посередники (продавці, дистриб'ютори, дилери), які укладають операції з третіми особами від свого імені та за їх рахунок.

1. Представницькі агенти. Агент-представник захищає інтереси клієнта тільки згідно з узгодженою номенклатурою товарів. Він не має ліцензії підписувати будь-які контракти на товари від свого імені. В обов'язки представника входить:

- проведення маркетингових досліджень та інформування клієнта про тенденції ринку;
- інформувати замовника про технічні вимоги та ціни на товари;
- повідомляти директора про звернення споживачів та майбутні замовлення;
- справляти сприятливе враження про клієнта та його товари в ділових колах і здійснювати рекламу;
- допомога в укладенні та виконанні договорів;
- організовувати ділові відносини з імпортерами товарів, державними та іншими організаціями, від яких залежить прийняття рішень щодо розміщення замовлень.

У ролі агентів-представників залучаються фірми або особи, які займають більш високе становище в ділових колах. Якщо вдасться укласти договір за допомогою такого агента, йому буде виплачена компенсація в розмірі 2-5%. При великих обсягах угод цієї суми буде достатньо і вона перевищуватиме реальні витрати агента. Проте в подальшому довірчий представник може укладати угоди з цим покупцем без участі агента.

2. Брокери. Посередницькі операції здійснюються професійними посередниками - брокерами, які наполегливо працюють над певними товарами чи операціями. Брокери - особи, які здійснюють операції з купівлі-продажу товарів, але юридично не виступають ні продавцем, ні покупцем. Їх завдання - допомогти продавцю знайти покупця, а покупцеві знайти продавця і укласти договір між ними. Хорошим прикладом є лісові брокери в Англії, оскільки майже всі операції з торгівлі деревиною в цій країні здійснюються через посередників.

Схематично роботу брокера можна описати так:

1. Експортер звертається до брокера для пошуку покупця на цей товар у будь-якій країні.

2. Брокер робить пропозицію імпортеру купити цей товар у експортера.

3. За домовленістю сторін брокер зустрічається зі своїми колегами, контрагенти підписують контракт, а експортер здійснює поставку товару. Брокер отримує невелику винагороду за посередництво, і зазвичай від тієї сторони, яка першою до нього звернулася. Якщо заявка одноразова, договір укласти не потрібно. Але якщо відносини носять довгостроковий характер, то вони оформляються договором. Брокери, як правило, торгують великими партіями і мають значні витрати, тому тарифи на їх послуги не такі високі. Великі брокерські компанії співпрацюють з банком у кредитуванні покупця, іноді виступають кредиторами, а також можуть отримати гарантію за покупця, що відповідно збільшує комісійну ставку.

3. Уповноважені. Сторонами комісійних правочинів є комітент і комісіонер. Консигнатор доручає комісіонеру здійснити операцію купівлі-продажу за свій рахунок. Для третьої особи комісіонером є сторона договору купівлі-продажу, а саме продавець.

Комісіонер будує відносини з одержувачем на основі договору комісії. Договір комісії зазвичай містить такі пункти:

- максимальні експортні та імпортні ціни;
- умови поставки продукції;
- обмеження технічних та якісних характеристик продукції;
- відповідальність керуючих перед комісіонерами та комісіонерів перед керуючими;
- порядок сплати комісії.

Розмір комісійної винагороди повинен покривати витрати комісіонера на здійснення торгових операцій і забезпечувати його дохід. Звичайний

розмір комісій (для чистих комісійних операцій у світовій практиці) становить 1,5-3,5% від суми операції [5].

Другий вид комісійних операцій може бути застосований, якщо одержувач вимагає від комісіонера щось продати. Між покупцем і комісіонером укладається угода під назвою «делькредере», за якою комісіонер бере на себе відповідальність за платоспроможність покупця і компенсує покупцеві всі витрати, якщо покупець стає неплатоспроможним. Комісіонер може отримати прибуток на різниці між ціною покупки товару у покупця і ціною продажу покупцеві - ця сума і буде комісією комісіонера. Другий варіант комісіонера полягає в тому, що комісія встановлюється у відсотках від суми угоди, але в цьому випадку винагорода вище.

4. Дистриб'ютори. Дистриб'ютори реалізують продукцію від свого імені та за свій рахунок. Вони несуть всі ризики, пов'язані з пошкодженням або втратою товару, а також неплатоспроможністю покупців. Угоди про дистриб'юторські агентства цікаві для принципала тим, що дозволяють виходити на нові ринки і рекламувати свої товари на цих ринках. протягом кількох років. Вони складаються з фірм, які мають власну збутову мережу або засоби для її створення, супроводжуються торговельними угодами під час поставки та, на відміну від угод про консигнацію, гарантують оплату товару відразу після доставки. (якщо товар не в кредит), не виключають ризик втрати або пошкодження товару на території іншої країни, оскільки дистриб'ютор стає власником товару після його отримання.

Агентський договір з дистриб'ютором, як правило, укладається на тривалий термін (2-5 років) з подальшим продовженням за згодою сторін. Такі контракти в основному складаються з купівлі-продажу технічних, сировинних і споживчих товарів. Агентство укладає загальну базу відносин між сторонами, і вони укладають торговельні угоди на поставку товарів,

згідно з якими агент повинен отримати основний товар. а потім передати їх кінцевому споживачу. Продаж товару є останньою операцією в переліку обов'язків агента, в першу чергу він повинен організувати рекламно-збутову, передпродажну і сервісну систему протягом гарантійного терміну.

При постійному обсязі продажів агент, якого в даному випадку будемо називати головним агентом, організовує збутову мережу, що складається із субагентів, що працюють у певних регіонах, і дилерів, що обслуговують окремі населені пункти. Компенсація агента розраховується як різниця між ціною покупки товару у принципала та його перепродажем [2] У міжнародному торговельному посередництві можна виділити чотири основні форми: просте посередництво, перепродаж, дистрибуція та представництво. товари, закупівля - здійснюється дистриб'юторами при експорті або імпорті в залежності від умов договору купівлі-продажу.

Торговельно-посередницька діяльність в Україні розвивається досить суперечливо через роздробленість і віддаленість постачальників і покупців, розширення зовнішньоекономічних зв'язків, складність комерційних операцій, низький рівень професіоналізму посередників і недосконалість нормативно-правової бази. . Слід зазначити, що в таких країнах, як Великобританія, США, Японія, Німеччина, Швеція, коли половина обороту товарів і послуг припадає на посередників, існує невизначеність в оцінці явища посередництва. , його участь в економічному житті суспільства. Проте, аналізуючи роль посередництва, посередництво слід розглядати як складне, неоднозначне та багатогранне явище сучасного міжнародного бізнесу.

Можливість «зв'язку» суб'єктів господарювання створює цей специфічний продукт, постачальники якого є посередниками. Таке поділ суб'єктів ринку може бути часовим і просторовим, що особливо актуально

для міжнародного бізнесу. В сучасних умовах, коли споживач дуже вимогливий, а конкуренція сильна, виготовити продукт – це ще не означає вигідно його продати. У такій ситуації з'являються посередники, які займаються просуванням і продажем товару. У міжнародному бізнесі культурні відмінності країн світу створюють додаткові труднощі при реалізації товарів. Тому існує багато додаткових факторів, які впливають на успіх продажів: від практики ділових переговорів до споживчого ставлення до кольору упаковки та труднощів перекладу.

Просторова корисність посередництва також безпосередньо пов'язана з міжнародним бізнесом, вона полягає в зниженні витрат, викликаних просторовим розділенням виробництва і споживання товарів. Дійсно, компанії-посередники мають можливість зв'язувати суб'єктів ринку, навіть якщо вони знаходяться в різних частинах світу. В результаті покупці мають можливість знайти необхідний товар за найвигіднішою ціною. Посередники продають товари, коли вони затребувані на ринку, і відразу підбирають клієнту корисного партнера з налагодженої бази контактів. Посередники гарантують підвищення ліквідності: наприклад, можливість швидкого отримання необхідних коштів реалізується завдяки фінансовим посередникам, а наявність необхідних товарів на ринку забезпечується комерційними посередниками. Це не тільки пояснює об'єктивну необхідність наявності посередницьких структур, а й встановлює необхідний рівень компетенції, яким повинні володіти посередники, щоб їхні послуги були затребувані на світовому ринку [6].

Основною метою залучення посередників є підвищення ефективності приватних операцій, тому посередники повинні надавати можливість суб'єктам господарювання отримати максимальну вигоду. Можна назвати конкретні фактори, які дозволяють посередникам підвищувати ефективність

бізнесу своїх клієнтів. По-перше, посередники приносять користь собі та своїм клієнтам завдяки економії на масштабі. Через них проходять операції більш ніж однієї компанії-клієнта, що дозволяє здійснювати масштабні операції та більші знижки та економію. Наприклад, відправляючи клієнтів на бізнес-конференцію за кордон, міжнародне PR-агентство може отримати квитки на заходи та готельні номери за зниженими цінами, недоступними для окремих покупців.

По-друге, посередники часто займаються спеціалізованою роботою, яка передбачає виконання великої кількості стандартних транзакцій. У міжнародному бізнесі існує багато ситуацій, для успішного вирішення яких потрібні спеціальні знання. Такі приклади можуть стосуватися як міжнародних адміністративних бар'єрів, так і практики ведення бізнесу за кордоном. Таким чином, оформлення віз для ділових поїздок в такі країни, як США і Канада, пов'язане з рядом труднощів, основною з яких є необхідність заповнення великої анкети англійською мовою. Для вирішення подібних проблем існує безліч компаній, які спеціалізуються на видачі віз і підготовці документів для посольства. Загалом відмінне знання посередниками теорії та світової практики проведення окремих операцій робить їх незамінними учасниками міжнародних ділових відносин.

По-третє, посередники не тільки мають досвід проведення стандартизованих транзакцій, вони часто володіють унікальною інформацією. Тільки в ХХІ ст. поступово розуміючи, що інформація є найціннішим ресурсом, запорукою успішного бізнесу, а отже, за всіма законами ринку, вона не безкоштовна. Посередник має перевагу в отриманні інформації про ринкові можливості та продає цю інформацію клієнтам швидко та дешево. У міжнародному бізнесі інформація стає основним фактором, що впливає на успіх компанії. Ефективність японських, корейських

і гонконгських торгових компаній базується саме на мірі їх знання товарних ринків. Роль посередників дуже важлива, коли компанія вперше виходить за кордон зі своєю продукцією або починає продавати новий продукт на зовнішньому ринку. Ризики ведення іноземного бізнесу в кілька разів перевищують звичайні бізнес-ризики, і, перш за все, ця інформація пов'язана з незрівнянно великою кількістю інформації, без знання якої продаж товарів в іншій країні ніколи не досягне бажаного рівня. [5].

Слід також зазначити, що компанії-посередники в міжнародному бізнесі активно використовують нові методи та технології та постійно вдосконалюють свою діяльність. Основою їх успішної діяльності є постійна оптимізація роботи, покращення обслуговування клієнтів та зниження вартості обслуговування. Сьогодні багато посередників оснащені найсучаснішими засобами зв'язку, сучасними інформаційними та управлінськими системами.

Посередницькі компанії прагнуть бути інноваційними, а отже, після свого розвитку посередники розвивають своїх клієнтів, зокрема, світову економіку в цілому. Звичайно, є деякі недоліки використання посередників, про які не слід забувати. Залучення третьої сторони призводить до відсутності контролю над ситуацією та втрати вигоди від прямого спілкування з продавцем. Основним недоліком ведення бізнесу через посередника, на загальну думку, є націнка товару. Проте через зниження ефективності торговельних операцій та розвиток тіньового ринку ціни можливе подальше зростання при ліквідації посередництва.

1.3. Особливості організації посередницьких операцій

Комерційно-посередницька робота з перепродажу товарів, як правило, здійснюється компаніями, зареєстрованими як юридичні особи. Юридично та економічно вони незалежні від виробника та споживача товару. Вони здійснюють свою господарську діяльність з метою отримання прибутку, джерелом якого є або різниця між ціною придбання товарів у виробника (продавця) і ціною продажу цих товарів покупцям, або винагорода за послуги, забезпечується переміщення товарів на відповідні ринки. Торгово-посередницькі фірми створюються як господарські товариства (повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою або додатковою обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство) або виробничі кооперативи незалежно від сфери їх діяльності. Більшість із них мають власну матеріально-технічну базу – склади, автомагістралі, автосалони, торгові магазини.

Залежно від характеру операцій можна виділити наступні види торгово-посередницьких компаній: торговельні дома, експортно-імпортні компанії, комісійні, дилерські та розподільні організації.

Торгові дома купують товари у виробників або оптовиків, встановлюють з ними довгострокові відносини і перепродують їх місцевим оптовикам або роздрібним торговцям, а також промисловим споживачам. Торгові дома переважно формуються у формі холдингових компаній. Незважаючи на контрольний пакет акцій виробничих підприємств, транспортних організацій та інших комерційних структур, відносини між ними будуються на договірних засадах. Багатогалузеві торгові дома конгломератного типу за кордоном - у США, Японії, Англії та ін. На думку багатьох експертів, торгові дома відіграють дуже важливу роль у здійсненні

зовнішньоекономічної діяльності. Так, японські торгові дома (сого-сеся) забезпечують до 50% усіх експортних операцій; вони становлять 8-10% усіх середніх зовнішньоторговельних фірм США. Однією зі складових конкурентоспроможності японського торгового дому є широкий асортимент реалізованої продукції. Вони здійснюють зовнішньо- і внутрішньоторговельні операції з усіма видами товарів народного споживання і промислово-технічної продукції, а також надають широкий спектр послуг, пов'язаних з реалізацією товарів і в інших галузях (наприклад, у сфері страхування, фінансів, ремонт) та обслуговування тощо). Універсалізація товарної номенклатури дозволяє цим компаніям реалізовувати гнучку ринкову стратегію, швидко реагувати на зміни ринкового середовища, переходити на прибуткові види діяльності та приваблювати ринки збуту.

Цьому значною мірою сприяє наявність потужної інформаційної бази та глобальної комунікаційної мережі, яка постійно розширюється та диверсифікується в міру підвищення рівня інтернаціоналізації посередницької діяльності компаній.

В Україні формуються торгові дома, які виконують переважно торговельно-посередницькі функції: продаж товарів постійним покупцям, пошук нових ринків збуту, просування товарів на нові ринки, пошук потенційних покупців і встановлення з ними контактів, закупівля сировини тощо. Сфера їх діяльності та організаційно-правові форми абсолютно різні. Вони реєструються як товариство з обмеженою відповідальністю або відкрите та закрите акціонерне товариство.

Експортні фірми - це переважно торгово-посередницькі підприємства, що працюють у сфері зовнішньої торгівлі. Вони купують товари у вітчизняних виробників і від свого імені перепродують їх за кордон. Вони

встановлюють і підтримують довгострокові відносини з іноземними дистриб'юторами і покупцями, активно беруть участь у зовнішньоекономічних виставках, вивчають запити іноземних покупців і вживають заходів щодо виведення вітчизняних товарів на нові ринки. Іноді вони працюють комісонерами іноземних компаній, виконуючи їх комерційні завдання. Щоб задовольнити запити іноземних покупців, експортні компанії тісно співпрацюють з вітчизняними виробниками та надають їм актуальну інформацію про конструкторські та технологічні характеристики продукції, якісні показники, ціни та обсяг закупівлі.

Експортні фірми поділяються на спеціалізовані та універсальні залежно від виконуваних ними функцій і асортименту товарів.

Спеціалізовані експортні фірми, як правило, перепродують товари однієї товарної групи, частка яких у загальному обсязі продажів фірми перевищує 50%.

Переважно це товари промислового та технічного призначення. Компанія будує довгострокові відносини з виробниками, часто має власні механізовані доки в портах або термінали в транзитних пунктах, а також експортує товари кількох виробників одночасно.

Універсальні експортні фірми часто продають широкий асортимент споживчих товарів і екпортують продукцію з кількох галузей. Вони вивчають зовнішні ринки, виявляють перспективні та спрямовують зусилля на їх розвиток.

Експортні фірми укладають контракти з іноземними покупцями на зразки продукції. Після цього ці товари закуповуються у відповідних вітчизняних виробників.

Діяльність експортних фірм дає національним виробникам можливість просувати свою продукцію на зовнішній ринок, не витрачаючи зусиль і коштів на створення власної мережі каналів збуту за кордоном.

На відміну від фірм-експортерів, фірми-імпортери купують товари з-за кордону за власні кошти, а потім продають їх на внутрішньому ринку промисловим підприємствам, оптовикам і роздрібним торговцям. Вони мають складську мережу, де зберігають товари, створюють асортименти, пакують, пакують і готують товари до споживання чи переробки. Такі фірми можуть постачати товар на внутрішній ринок або безпосередньо покупцю на першу вимогу. Фірми-імпортери купують товари на товарних біржах і аукціонах або безпосередньо в іноземних виробників. У промислово розвинутих країнах переважають імпортні фірми, що спеціалізуються на закупівлі та продажу певних видів сировини та харчових продуктів.

Комісійні та консигнаційні фірми виконують разові доручення керівників, діють від свого імені, але за рахунок комітента. Вони виконують вказівки власника товару, щоб продати його на певному ринку та отримати від нього комісію.

Комісіонер бере на себе відповідальність за своєчасну доставку товару покупцеві, транспортування, фінансування угоди, а також може забезпечити гарантійне обслуговування. Комісійні фірми можуть працювати на консигнацію. Тут організують зберігання товарів на складах, здійснюють їх реалізацію, здійснюють узгоджені з власником товару операції з нереалізованими товарами.

Фірми-дистриб'ютори здійснюють торговельні операції від свого імені та за свій рахунок. При цьому вони укладають договір з виробником товару, що дає їм право купувати і продавати заздалегідь визначений асортимент товарів на зазначених ринках. Відповідно до договору вони надають

покупцям широкий перелік додаткових послуг, а також виконують окремі комерційні завдання виробників продукції.

Як правило, важливу роль у просуванні продукції на ринок з метою освоєння нових ринків відіграють представництва, створені товаровиробниками.

Представництво - це окремий відділ, розташований поза місцезнаходженням юридичної особи, який представляє та захищає її інтереси. Представництва не є юридичними особами, їх керівники призначаються юридичною особою-засновником і діють на підставі виданої нею довіреності. Законом передбачено, що відомості про представництва юридичної особи будуть вноситися до Єдиного державного реєстру.

Досвід роботи представництв іноземних компаній в Україні свідчить, що їх головне завдання — знайти привабливих покупців (продавців), поглиблено вивчити регіональні ринки, встановити тісні контакти з клієнтами, узгодити умови купівлі-продажу, підготувати відповідні договори. А працівники представництва не мають права підписувати договір.

Законодавство України визначає «Представництво як правовідносини, в яких одна сторона (представник) зобов'язана або має право діяти від імені другої сторони, яку вона представляє». Межі повноважень представника залежать від обсягу та змісту прав особи, яку він представляє.

У Цивільному кодексі України (ст. 238) записано, що «представник не може виконувати роботу, яку особа, яку він представляє, може виконувати лише особисто». Це значно розширює повноваження представництв українських товаровиробників.

Комерційне посередництво в підприємницькій сфері здійснюється агентськими фірмами, які виступають комерційними агентами.

Суб'єкт господарювання (підприємець або юридична особа), який здійснює комерційне посередництво перед уповноваженим органом на підставі агентського договору, називається комерційним агентом. Агентські фірми діють від імені та за рахунок суб'єкта господарювання, якого вони представляють. Агентська фірма організовує свою роботу відповідно до умов агентського договору.

Агентський договір укладається в письмовій формі і має двосторонній характер, тобто надає права та обов'язки обом (всім) сторонам договору. Агентський договір визначає обсяг, характер і порядок посередницьких послуг комерційного агента, права та обов'язки сторін, умови і розмір винагороди комерційного агента, строк дії договору, а також санкції, що застосовуються у разі порушення договору. умови договору, інші необхідні умови, визначені сторонами. Важливою умовою договору є узгодження території, де комерційний агент буде здійснювати свою діяльність. Відповідно до чинного законодавства, якщо територія роботи агента не вказана в договорі, агент вважається таким, що працює на території України.

Агентська компанія отримує від виробника або іншого суб'єкта господарювання, якого вона представляє, колекції зразків продукції, каталоги, прайс-листи і за ними здійснює пошук покупців. Агентські фірми часто встановлюють виставкові зали або платформи для демонстрації обладнання, організації рекламних акцій та інших дій, спрямованих на збут продукції.

Усі витрати комерційного агента на виконання робіт, визначених угодою сторін, оплачує суб'єкт господарювання, якого він представляє.

Агентська фірма несе повну відповідальність за шкоду, заподіяну суб'єкту, якого вона представляє, внаслідок невиконання або неналежного виконання своїх обов'язків. При цьому він має право на отримання

винагороди в розмірах, передбачених агентським договором, а також відшкодування збитків, завданих порушенням іншою стороною умов агентського договору.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЕРЕДНИЦЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У МІЖНАРОДНОМУ БІЗНЕСІ

2.1. Облік посередницьких операцій у бухгалтерському та податковому обліку

Згідно з договором комісії комісіонер за дорученням і за його рахунок, але від свого імені, продає певний товар (роботу, послугу) за плату. Після виконання завдання комісар складає звіт про виконання взятих зобов'язань.

У комісійному обліку товари, передані комісіонеру для продажу, обліковуються на субрахунку 283 «Комісійні товари».

При цьому директор знімає їх вартість з балансу. На підставі акта отриманих послуг від комісіонера комітент визнає «продажні» витрати на суму комісійної винагороди (Дт 93 — Кт 685).

Комісіонер веде облік прийнятих до реалізації товарів на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». При продажу товару на комісію він визнає дохід у звичайному порядку (Дт 361 — Кт 702) і списує товар «позабалансово». На субрахунку 704 на підставі звіту комісіонера кореспонденції створюється заборгованість комітенту за продані товари (Дт 704 — Кт 685). Комісійна винагорода відображається в обліку комісіонера шляхом проставлення Дт 361-Кт 703 на підставі акта наданих послуг.

Щодо податку на прибуток, то ні у комітента, ні у комісіонера особливостей немає – тут все як у бухобліку.

П.п. "е" стор. 14.1.191 ПКУ передання товару за договором комісії прирівнюється до його поставки. Отже, комітент при передачі товару

комісіонеру повинен нарахувати податкові зобов'язання (ПЗ) з ПДВ. Дата створення ПЗ визначається з урахуванням вимог частини четвертої статті 189 ГПК, якою встановлено загальне правило «першої події». Оскільки першою подією за договором комісії завжди є відвантаження товару одержувачу, то саме в цей день у комітента виникає податковий кредит, а у одержувача — податковий кредит (ПК).

Послуга з продажу товарів, що надається комісіонером для обліку ПДВ, є окремою операцією поставки. Тут теж діє правило «першої події». Комісіонер визнає ПЗ на дату, яка є більш ранньою за суму його винагороди: або на дату отримання винагороди, або на дату оформлення акту.

За договором комісії комісіонер за дорученням і за його рахунок, але від свого імені, купує певний товар (роботу, послугу).

Однак контрагент — не безпосередній постачальник, а комісіонер. На суму комісійної винагороди клієнт визнає витрати та відображає їх на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Кошти, отримані від клієнта, комісіонер відображає через Дт 311 - Кт 685 рента. При передачі їх відправнику також є звичайним повідомленням Дт 631 — Кт 311. Товари, придбані на комісію, беруться на позабалансовий облік. відомість рахунку 025 «Матеріальні цінності довіреної особи». При переведенні ТМЦ в основну заборгованість списується заборгованість 685 - 631 Дт і ТМЦ списується з позабалансового обліку. Комісіонер розраховує свою винагороду, записуючи Дт 361 — Кт 703.

Щодо податку на прибуток, то і комісіонера, і комітента – все так само, як і в бухобліку.

Щодо ПДВ ще раз нагадаємо: операцією з передачі товару в межах договору комісії є його поставка (пп. «д» п. 14.1.191 Кодексу). Отже, комісіонер після першої події має ПВ (зазвичай отримує гроші від комітента),

а у комітента — ПК. Базою оподаткування є ціна придбання товару. Крім того, комісіонер також повинен визнати комісійну оплату.

Комісіонер, який приймає від фізичних осіб продаж вживаних товарів, керується в першу чергу положеннями Закону про захист прав споживачів. На комісію приймаються непродовольчі, придатні для використання нові та вживані речі, а також антикваріат, унікальні речі та мистецтво. Головними умовами є те, що такі товари не потребують ремонту чи реставрації та відповідають санітарним вимогам.

Бухгалтерський і податковий облік «роздрібною» комісії мало чим відрізняється від звичайної торгової комісії. Проте ПДВ-облік має важливі особливості. Комісіонер (платник ПДВ), який здійснює діяльність з постачання вживаних товарів, отриманих за договором комісії, особам, не зареєстрованим платниками ПДВ, комісіонер (платник ПДВ) визначає базу оподаткування таких операцій на підставі своїх комісійна винагорода (п. 189.3). Цивільний процесуальний кодекс). Тобто фактична вартість використаних товарів, отриманих від неплатників ПДВ, не оподатковується ПДВ.

Платникам єдиного податку першої групи (США) заборонено працювати за договорами комісії як комісіонера, так і комітента (за договором купівлі-продажу). А єдиноподатниками другої та третьої груп можуть бути як комісіонери, так і комітенти. Однак для «другогрупників» є обмеження — вони можуть стати комісіонерами лише за умови, що комітентом є єдиний платник податків (фізична особа). Адже надавати послуги операторам загальної системи для них заборонено (п. 2 п. 291.4 ПКУ). Крім того, єдиноподатники другої групи не можуть надавати посередницькі послуги з купівлі-продажу нерухомого майна. Отже, якщо

предметом договору комісії є нерухоме майно, платник ЄС може виконувати обов'язки комісіонера лише за умови його належності до третьої групи.

Якщо комітент є платником єдиного податку, то він не може укласти договір комісії з продажу з умовою, що комісіонер самостійно буде утримувати комісію із сум, отриманих від покупців. Адже існують взаєморозрахунки боргів, які податківці прирівнюють до негрошових. Отже, таким принципом порушуються умови перебування на спрощеній системі (п. 292.6 ПКУ).

Зверніть увагу: для платника єдиного податку-комісіонера доходом за договором комісії є лише сума його винагороди, визнана на дату її надходження на поточний рахунок або в готівковій формі (п. 292.4 ПКУ). співати. Натомість на дату надходження коштів від платника єдиного податку – комітента дохід відображається у звичайному порядку (п. 292.1 ПКУ).

2.2. Оподаткування посередницьких операцій у міжнародному бізнесі

Результатом медіаційної угоди є дві операції:

- 1) продаж або купівля активу (товарів, послуг);
- 2) надання посередницьких послуг (надання послуг посередником: комісіонером, адвокатом або комерційним агентом) — на практиці це надання послуг.

Окремим пунктом статті 189.4 ПКУ встановлено правила визначення бази оподаткування та дати формування ПП та ПК сторін таких договорів. Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту

визначається на загальних підставах, навіть якщо право власності на ці товари не переходить (Додаток А).

Наведемо приклади.

За замовленням підприємства «А» підприємство-посередник «Б» реалізує товар на митній території України за ціною 12 000,00 грн., з ПДВ, відповідно до договору комісії. Сторони посередницького договору є платниками ПДВ на єдиній системі оподаткування. Відповідно до умов договору комісії сплата комісійної винагороди після реалізації товару становить 5% від договірної вартості товару, що підтверджується звітом комісіонера та актом наданих послуг. Винагорода вираховується з виручки від продажу товару. Балансова вартість товару 8500,00 грн. Відображення відповідних операцій в обліку клієнта наведено в таблиці 2.2, в обліку комісіонера - в таблиці 2.3.

Таблиця 2.2

Відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку
комітента

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1.	25.05	Передано товар на комісію	283	281	8500,00	—	—
2.	25.05	Нараховано ПЗ з ПДВ (складено ПН)	643	641/ПДВ	2000,00	—	—
3.	01.06	Отримано кошти за реалізований товар (за мінусом комісійної винагороди)	311	685/Б	11400,00	пп. 136.1.1	—
4.	02.06	Отримано звіт комісіонера щодо проданого товару	685/Б 702	702 643	12000,00 2000,00	10000 —	8500 —
5.	02.06	Собівартість товару	902	283	8500,00	—	—

6.	02.06	Відображено суму винагороди (отримано акт)	93	685/Б	500,00	—	500 пп. «В» пп. 138.10.3
7.*	02.06	Відображено ПК з ПДВ (отримано ПН)	641/ПДВ	685/Б	100,00	—	—
* Для спрощення бухгалтерського закінчення рахунка 79 не розглядається.							

Таблиця 2.3

Відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку
комісіонера

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1.	25.05	Отримано товар	024	—	12000,00	—	—
2.	25.05	Відображено ПК з ПДВ	641/ПДВ	644	2000,00	—	—
3.	01.06	Отримано кошти за реалізований товар	311	361/покупець	12000,00	— пп. 153.4.1	—
4.	01.06	Нараховано ПЗ з ПДВ	643	641/ПДВ	2000,00	—	—
5.	01.06	Заборгованість перед комітентом	704 04	685/А 44	12000,00 000,00 ²	—	—
6.	01.06	Перераховано кошти комітенту	685/А	311	11400,00	—	—
7.	02.06	Відвантажено товари	361/покупець 702	702 643	12000,00 2000,00	—	—
8.	02.06	Списано вартість реалізованого товару	—	024	12000,00	—	—
9.	02.06	Відображено дохід на суму	361/А	703	600,00	500	—

		винагороди (складено акт)					
10.	02.06	Нараховано ПЗ з ПДВ	703	641/ПДВ	100,00	—	—
11*.	02.06	Взаємозалік заборгованостей	685/А	361/А	600,00	—	—
* Для спрощення бухобліку закриття рахунка 79 не розглядається.							

Варто звернути увагу на зміни в інструкції з ПДВ. 27.12.2011 Наказом № 1753 Мінфін спробував внести зміни до положення про поставку товарів/послуг у рамках посередницьких договорів. Що з того вийшло? Як зазначалося вище, щойно комітент здасть товар на комісію (для реалізації), у нього з'явиться ПВ, а у комісiонера — ПДВ та ПК відповідно. Однак редакція вважає дивним змінене положення п. 2.1 Директиви щодо ПДВ щодо кредиту субрахунку 631/685 та дебету субрахунку 641/ПДВ, коли комісiонер має право обліковувати ПДВ, договори комісії (консигнації), гарантії, довірчого управління (до їх оплати) на отримання товарів/послуг.

Все це пов'язано з тим, що фактичне отримання комісійних товарів від комісiонера в балансі не відображається, а відображається на позабалансовому субрахунку 024 «Товари прийняті на комісію». Отже, при настанні першої події (у нашому випадку передача товару) у комісiонера заборгованості перед комітентом немає. Як у цьому випадку вийти з дебету субрахунку 641?! Проте класично, на нашу думку, операція з утримання ПЗ у комітента відображається дебетом субрахунку 643 за кредитом субрахунку 641/ПДВ, а право на ПК у комісiонера – за дебет субрахунку. 641/ПДВ з кредитом субрахунку 644 у першому випадку. Такі реалізації більш логічні, але вони не відповідають Керівництву.

Таким чином, коли комісiонер продає цей товар або отримує за нього аванс, у комісiонера виникне ПЗ, який буде відображено в дебеті

бухгалтерського обліку за кредитом 702 (або 643, якщо аванс був отриманий) 641/ПДВ. . До пункту 1.1 Інструкції з ПДВ внесено зміни. Крім того, при цьому комісіонер повинен відобразити заборгованість комітенту шляхом вирахування як ПДВ, так і вартості товару (Д-т 704 К-т 685 (377)), а також суми ПДВ (з поверненням) з доходу. . Д-т 704 К-т 644).Перерахування комісіонером коштів клієнту за проданий товар не має податкових наслідків.І, звісно, комісіонер не забуває отримати квитанцію про комісійну винагороду з ПДВ. Класичне виконання К-т.641/КНС і Д-т.703.

2.3. Практичні аспекти посередницьких операцій у міжнародному бізнесі

Існують певні особливості визначення бази оподаткування у сфері зовнішньоторговельного посередництва. Зверніть увагу: якщо експорт або імпорт товарів здійснюється за посередницьким договором, то для таких операцій застосовуються спеціальні правила оподаткування, визначені частиною шостою статті 189 ПКУ. Це означає, що після здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності за посередницьким договором операція повинна бути відокремлена з метою оподаткування:

- 1) на митній території України;
- 2) за межами митної території.

Податкове навантаження розглядається у таблицях 2.4, 2.5, таблиці 2.6 та таблиці 2.7.

Таблиця 2.4

Оподаткування за посередницькими договорами операцій продажу
товару на експорт

Операція	Норми ПКУ
Продаж товару	
Комітент — резидент	
База оподаткування	ПЗ виникають за ставкою 0%, експорт повинен бути підтверджений належним чином оформленою митною декларацією (пп. 195.1.1 ПКУ). До митної вартості не включається комісійна винагорода, сплачена платником ПДВ експортеру-комісіонеру (п. 200.16 ПКУ)
Дата виникнення ПЗ	Дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства (пп. «б» п. 187.1 ПКУ з урахуванням п. 187.11 ПКУ*). Ставка податку — 0% (пп. 195.1.1 ПКУ). Увага: виникає право на бюджетне відшкодування (п. 200.16 ПКУ). Складає податкову накладну, у верхній лівій частині оригіналу робиться помітка — «X», зазначається тип причини: 07 — експортні постачання** (п. 8 Порядку №1379)
Комісіонер — резидент	
База оподаткування	Право на застосування нульової ставки ПДВ і, відповідно, право на отримання бюджетного відшкодування має лише власник експортної продукції — комітент
Дата виникнення ПЗ	Експорт товарів із залученням комісіонера не впливає на порядок визначення ПЗ із ПДВ. Виникає запитання: чи треба такі операції відобразити у декларації з ПДВ комісіонеру? На нашу думку, ні, крім винагороди
<p>* «Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера», п. 187.11 ПКУ.</p> <p>** У рядках «Індивідуальний податковий номер покупця» та «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)» проставляється нуль, п. 8.1 Порядку №1379.</p>	

Таблиця 2.5

Оподаткування за посередницькими договорами посередницької
послуги, наданої у сфері ЗЕД

Операція	Норми ПКУ
Постачання посередницької послуги	
Комісіонер — резидент	
База оподаткування та дата виникнення ПЗ	Об'єктом оподаткування є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ. За загальним правилом місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника-комісіонера (п. 186.4 ПКУ), крім операцій, зазначених у п. 186.2, п. 186.3 ПКУ. Базою є договірна вартість послуги, але не нижча від звичайних цін (п. 188.1 ПКУ). Комісійна винагорода оподатковується за ставкою 20%*. Виникнення ПЗ — діє правило першої події (п. 187.1 ПКУ)
Придбання посередницької послуги	
Комітент — резидент	
Дата виникнення ПК та право на ПК	Виникнення ПК — дата першої події (п. 198.2 ПКУ). Право підтверджує ПН, складена комісіонером (п. 198.6 ПКУ), за умови використання послуги в оподатковуваних операціях (п. 198.3 ПКУ)
* До 31.12.2013 р. ставка ПДВ становить 20%, положення пп. «а» п. 193.1 ПКУ діє з 01.01.2014 р. (див. п. 10 підрозділу 2 розділу XX).	

Таблиця 2.6

Оподаткування за посередницькими договорами операцій купівлі
товару (ввезення на митну територію України). Облік у комітента

Операція	Норми ПКУ
Придбання товару (за межами митної території України)	
Комітент — резидент (у договорі зафіксовано, що сплату ПДВ на митниці здійснює комітент). Зверніть увагу: ПКУ не містить заборони, щоб і комісіонер сплачував ПДВ на митниці та займався розмитненням вантажу, але це просто не вигідно для комісіонера	
База	Договірна (контрактна) вартість, але не менша від

оподаткування	митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до МКУ. Перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Нацбанком, що діє на день подання митної декларації (п. 190.1 ПКУ)
Дата виникнення ПЗ («імпортний» ПДВ)	Дата подання митної декларації (п. 187.8 ПКУ*)
Дата виникнення ПК («імпортний» ПДВ) Виникнення ПК	Дата сплати податку за податковими зобов'язаннями**, п. 198.2 ПКУ (товар використовується у господарстві в оподатковуваних операціях). Є право на БВ за умовою — фактична сплата сум ПДВ на митницю (п. 200.4 ПКУ)
У майбутньому база оподаткування при постачанні товару, ввезеного в режимі імпорту	Договірна (контрактна) вартість, але не нижча від митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ, що включається до ціни товарів (абз. 3 п. 188.1 ПКУ)
<p>* «Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера» (п. 187.11 ПКУ).</p> <p>** Документом, що посвідчує право на віднесення сум ПДВ до ПК, вважається митна декларація, яка підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПКУ).</p>	

Таблиця 2.7

Оподаткування за посередницькими договорами операцій купівлі товару (ввезення на митну територію України). Облік у комісiонера

Операція	Норми ПКУ
Придбання товару (за межами митної території України)	
Комісiонер — резидент (у договорі зафіксовано, що сплату ПДВ на митниці здійснює комiтент)*	
Право на ПК	Якщо ПДВ сплачується безпосередньо комiтентом зі свого поточного рахунка, під час розмитнення товару** права на ПК немає
Постачання посередницької послуги	
Комісiонер — резидент	
База	До 01.01.2014 р. комісійна винагорода

оподаткування та дата виникнення ПЗ	оподатковується за ставкою 20% (додатково див. оподаткування посередницької послуги в таблиці 5)
Комітент — резидент	
Право на ПК та дата виникнення ПК	Право на ПК підтверджує ПН (п. 198.6 ПКУ) за умови використання послуги в оподатковуваних операціях. Виникнення ПК — дата першої події (п. 198.2 ПКУ)
<p>* Якщо ПДВ на митниці сплачує комісіонер, див. варіант 1 «Комісія на купівлю у сфері ЗЕД».</p> <p>** Сплачений податок при імпорті, що підтверджує митна декларація, відноситься до складу ПК комітента.</p>	

Як поєднати норми статті 189.4 та спеціальні норми статті 189.6 ПКУ, не зовсім зрозуміло, особливо при імпорті товарів. Оскільки, з одного боку, передача товару комісіонером комітенту є поставкою на митній території України. З іншого боку, стаття 189.6 ГПК містить спеціальне положення щодо імпорту товарів у рамках посередницьких договорів, зокрема договору комісії, та умови статті 189.4 ГПК. не застосовуються. Незважаючи на те, що комісіонер може укласти договір комісії з нерезидентом, сам валютний контракт зазвичай є простим комерційним договором між комісіонером і нерезидентом. Нарахування ПДВ залежить від того, як оформлені договірні відносини.

Залежно від того, яка зі сторін посередницької угоди сплачує ПДВ на митниці, виникають різні податкові наслідки. Можливі варіанти:

варіант 1 — ПДВ сплачує комісіонер;

варіант 2 — ПДВ сплачує замовник.

Отже, Митний кодекс України не забороняє комісіонеру сплачувати «імпортний» ПДВ і здійснювати митне оформлення товарів у митному органі (варіант 1). Однак замовник може сплатити ПДВ на митниці, що має бути визначено договором (варіант 2). Тому від того, хто із сторін договору

займається розмитненням товару, залежить, хто потім сплачує «імпортний» ПДВ, визнаючи податковий кредит.

У будь-якому разі датою виникнення «імпортного» ПДВ буде дата подання митному органу митної декларації. За основу береться договірна (контрактна) вартість імпортованого товару, але не менше митної вартості, визначеної згідно з МКО, з урахуванням мита та акцизного податку. Перерахунок іноземної валюти здійснюється за курсом Національного банку на день подання митної декларації до митного оформлення (п.п. 187.8 і 190.1 ПКУ).

Варіант 1. Право на податковий кредит у Уповноваженого виникає з дня сплати податкових зобов'язань. Митна декларація є документом, що підтверджує реєстрацію платником ПДВ імпортера (комісіонера).

Однак при передачі товару від комітента комісіонер зобов'язаний керуватися п. 189.4 ГПК. А це означає, що відповідно до статті 187 ЦПК перша подія (дата передачі товару комітенту або дата одержання від комітента коштів за виконання договору комісії) настає. А якщо комісіонер отримав аванс на придбання товару в майбутньому, то його ПЗ надійде раніше з ПК за митною декларацією.

Але найнеприємніше – база ПДВ при подальшому доставці товару на митній території України.

При поставці товару довірителю базою оподаткування ПДВ вважається договірна вартість товару, але слід пам'ятати, що вона не нижча за митну вартість (п. 3 ст. 188.1 ПКУ). Про це свідчить відповідь заступника директора Департаменту менеджменту ПДВ Г.Білоцерківської на Інтернет-конференції «Особливості визначення об'єкта оподаткування ПДВ згідно з положеннями Податкового кодексу України»: «В основному оподаткування операції з доставки товарів, що ввозяться на митну територію України, визначаються за

договірною (контрактною) вартістю, але податки та збори, що сплачуються під час їх митного оформлення, не нижчі від митної вартості визначених товарів. , з урахуванням акцизного податку та ввізного мита (без ПДВ), що входять до ціни товарів/послуг відповідно до закону (п. 188.1).

Іншими словами, при передачі комісіонером імпортованого товару комітенту у такого комісіонера з суми митної вартості такого товару формується податкове зобов'язання з ПДВ і, відповідно, додаткове відрахування комітента.

Але якщо з позицією контролюючого органу можна погодитись, що програмне забезпечення комісіонера визначається залежно від рівня митної вартості товару, то на якій підставі клієнт матиме додатковий ПК – до кінця не зрозуміло. ! Тому, щоб уникнути неприємних наслідків, рекомендуємо укладати посередницькі угоди з умовою сплати ПДВ замовником – власником товару безпосередньо на митниці.

Варіант 2. Якщо під час митного оформлення товару замовник сплачує ПДВ митниці зі свого поточного рахунку, комісіонер не має права на ПДВ (сплачений «імпортний» ПДВ відноситься до ПДВ замовника). Комісіонер отримує податкові зобов'язання тільки на суму комісійної винагороди.

Враховуючи зазначені вище наслідки та податкове навантаження, можна зробити висновок, що розмитнювати товар і сплачувати ПДВ комісіонеру просто марно.

Комісійні брокерські послуги оподатковуються за ставкою 20% (до 1 січня 2014 року). Датою створення ПЗ є дата першої події (ст. 187.1 ГПК).

Для прикладу розглянемо комісію при купівлі товару в іноземній валюті за умови митного оформлення товару замовником.

Наведемо приклад.

Підприємство «А» (основне) замовило у підприємства «Б» (комісіонера) придбання товару з-за кордону за договором комісії. Умовами договору комісії, за яким комісіонер зобов'язується придбати товар, є ціна товару, але 20000 грн. не повинна перевищувати. У договорі також зазначено, що довіритель сплачуватиме ПДВ та митні збори зі свого розрахункового рахунку.

В основний борг перераховано передоплату за придбання товарів у сумі 9600,00 грн. Решта платежу виплачується після виконання комісіонером умов договору. Розмір винагороди становить 2000,00 грн з ПДВ.

Для спрощення прикладу припустимо, що обмінний курс на момент операції становив 8,00 грн/дол. США. Комісар виконав умови договору на більш вигідних умовах (товар придбано у продавця за заниженою ціною – 1675 доларів США). Бухгалтерський і податковий облік див. таблиці 2.8 (комісіонер) і 2.9 (комісіонер).

Таблиця 2.8

Відображення операцій у бухгалтерському і податковому обліку
комісіонера

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, \$/грн	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1.	14.05	Отримано часткову передоплату за товар, який треба придбати за договором ЗЕД-комісії, ПЗ з ПДВ не нараховуються з урахуванням п. 189.6 ПКУ	11	685/А	9600,00	—	—
						пп. 136.1.19	
2.	05.06	Перераховано кошти постачальнику (курс НБУ — 8,00)	3712	312	1675,00\$ 13400,00	—	—
3.	13.06	Надано акт наданої послуги на суму винагороди	361/А	703	2000,00	1666,67	—

4.	13.06	Нараховано ПЗ з ПДВ (складено ПН)	703	641/ПДВ	333,33	—	—
5.	13.06	Отримано кошти від комітента за товар з урахуванням передоплати та винагороду (3800,00 + 2000,00)	311 311	685/А 361/А	3800,00 2000,00	—	—
6.	13.06	Зарахування заборгованості	685/А	3712	13400,00	—	—

Таблиця 2.9

Відображення операцій у бухгалтерському і податковому обліку
комітента

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, \$/грн	Податковий облік	
			Д-т	К-т		Дохід	Витрати
1.	4.05	Перераховано комісіонеру передоплату на придбання товару за договором ЗЕД-комісії	371/Б	11	9600,00		-*
2.	11.06	Сплачено мито (сума умовна)	377	311	500,00		—
		Сплачено «імпорتنний» ПДВ (митна вартість товару, зазначена у МД, — 20000,00)	377	311	4000,00		—
		Відображено ПК з ПДВ (на підставі МД)	641/ПДВ	377	4000,00		—
3.	11.06	Оприбутковано товар за курсом у МД (курс НБУ — 8,00)	281	85/Б	1675,00\$		—
			281	377	500,00**		—
4.	13.06	Отримано акт наданих послуг на суму винагороди	281	631/Б	1666,67***		-*
5.	13.06	Відображено ПК з ПДВ (отримано ПН на послугу)	641/ПДВ	631/Б	333,33		—
6.	13.06	Зарахування заборгованості	685/Б	371/Б	9600,00		—
7.	13.06	Сплачено комісіонеру	685/Б	311	3800,00		—

	решту коштів за товар та винагороду (3800,00 + 2000,00)	631/Б	311	2000,00		
<p>* Витрати буде визнано у періоді визнання доходу (п. 138.4 ПКУ). ** Собівартість товару формуватиметься з урахуванням мита (п. 138.6 ПКУ). *** Собівартість товару формуватиметься з урахуванням винагороди (п. 138.6 ПКУ).</p>						

Згідно з правилами оподаткування податком на додану вартість операції з постачання товарів за договором, за які сплачується комісія, визнаються постачанням товарів і прирівнюються до загальних правил виникнення податкових зобов'язань. Податковий кредит. Для оподаткування операцій за посередницькими договорами застосовується правило першого випадку. Звертаємо увагу: якщо посередницький договір реалізується у сфері ЗЕД, то порядок оподаткування таких операцій визначається окремими нормативно-правовими актами. Крім того, така операція потребує окремого оподаткування на митній території України та за правилами імпорту/експорту товарів. Підставою для оподаткування операцій з доставки товарів, попередньо ввезених на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не нижче митної вартості.

У сфері ЗЕД рекомендуємо укладати посередницькі договори з умовами сплати ПДВ безпосередньо замовником на митниці.

Або, щоб запобігти виникненню у сторін ПДВ першочергово, за посередницьким договором про продаж товарів на митній території України товар може бути переданий посереднику за договором зберігання. Бо це не поставка товару згідно з пп.196.1.2 ПКУ. А при продажу товарів ПДВ справляється за загальним порядком.

У сукупності ринкових процесів сучасного товарного ринку стрімкими темпами розвивається торгово-посередницька діяльність. Він є складовою частиною господарсько-комерційної діяльності суб'єктів інфраструктури

товарного ринку. Господарсько-комерційна робота - робота, спрямована на реалізацію суб'єктами господарювання у сфері торгівлі продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання, а також допоміжна робота, що забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. У багатьох джерелах сутність торговельно-посередницької діяльності ототожнюється з поняттям торгівля, наголошується, що це ініціативна, самостійна діяльність з купівлі-продажу товарів з метою отримання доходу.

Однак це визначення не враховує багатоаспектності цієї діяльності, оскільки вона невиправдано зводиться до процесів «купівлі-продажу товарів». Процеси купівлі-продажу, безумовно, є важливою складовою трейдингу та посередництва, але їх зміст набагато ширше. Адже торговельне посередництво передбачає пошук контрагентів для купівлі-продажу товару на користь виробника (продавця), підготовку та виконання договору, кредитування сторін, виконання значного обсягу робіт, пов'язаних із надання гарантій. для реалізації товарів та одержання відповідних коштів продавцем, страхування товарів і ризиків під час транспортування, просування товарів на ринки збуту, надання організаційно-комерційних, консультаційних та інших послуг.

Виходячи з цього, можна визначити сутність торгово-посередницької роботи. Комерційне посередництво є дуже важливою і невід'ємною частиною сучасної ринкової економіки. Об'єктивна економічна необхідність і висока ефективність торгівлі і посередництва в міжнародній торгівлі сировиною, напівфабрикатами, готовою продукцією, машинами і обладнанням, а також послугами доведена всією практикою роботи в галузі торгівлі. іноземних виробників, експортерів та імпортерів [1].

Багаторічний досвід роботи великих, середніх і дрібних промислово-комерційних структур за кордоном показав, що кінцевий результат

використання посередників, які зв'язують виробника з товарами і послугами до споживача, набагато вищий, ніж створення власної збутової мережі виробника. Особливо велика роль посередників у реалізації товарів, які користуються масовим попитом на світовому ринку, де посередницькі структури відіграють ключову роль у доставці товару до кінцевого споживача. Без таких структур основна мета сучасного маркетингу полягає в тому, що в умовах постійно мінливих потреб ринку неможливо забезпечити споживача необхідними товарами в потрібній кількості та асортименті, у потрібному місці та у зручний для нього час. його. . Роль торгових посередників дуже важлива для виробника, коли він вперше виходить зі своїм товаром на зовнішній ринок або коли він починає продавати новий товар на зовнішньому ринку.

У таких випадках успіх виробника на ринку безпосередньо залежить не тільки від конкурентоспроможності самого товару, а й від кваліфікованих дій торгових агентів. Багато зарубіжних досліджень показують, що кількість фірм-посередників у торгівлі постійно зростає. Це зумовлено зростанням споживчого попиту на товари та послуги, оновленням і доповненням асортименту останніх, розширенням і поглибленням міжнародного поділу праці, в тому числі сфери дистрибуції [2].

Торговельні фірми та організації, що працюють за кордоном, активно вдосконалюють свою діяльність, використовуючи нові методи та технології, які успішно використовуються в галузі. Це дозволяє їм оптимізувати свою діяльність, знизити ціни та покращити обслуговування клієнтів. Наразі більшість із них оснащено найсучаснішими засобами зв'язку, передовими оперативними системами обліку товарів у режимі реального часу, автоматизованими системами виписки рахунків і замовлень. Сучасні технології впроваджуються в складську галузь, де успішно використовується

комп'ютерна та інша техніка. Кожен виробник зацікавлений у прискореному збуті своєї продукції.

Продаж продукції є однією з функцій маркетингу, і її ефективність часто залежить від правильного вибору каналів просування продукції до кінцевого споживача. Існує дві основні форми продажу товару:

- пряма форма (прямий маркетинг);
- посередницька форма (через збутових посередників). Прямий маркетинг часто називають прямим продажем.

Застосовується в складних технологічних виробництвах, коли виробник забезпечує установку обладнання безпосередньо споживачеві. Така форма реалізації поширена в добувних і переробних галузях.

Отже, характерними ознаками прямого маркетингу є:

- відсутність перепродажу товару на шляху від виробника до кінцевого споживача;
- здійснення збутової функції маркетингу безпосередньо виробником.

Якщо виробник не витрачає або не може витратити час на доставку свого товару до кінцевого споживача, то він користується допомогою торгових агентів, які виконують маркетингову функцію продажу (передачі) продукції.

Таким чином, посередники дозволяють виробнику уникнути багатьох контактів з кінцевими споживачами. Крім того, в процесі просування своїх товарів виробник повинен взаємодіяти з організаціями та державними органами різних галузей народного господарства, зокрема: транспортними організаціями (залізницею, автомобільним та іншими перевізниками, митницею та регіональними митними органами, засобами масової інформації, транспортними організаціями, транспортними організаціями). страхові компанії). тощо). Не знайомий із середовищем роботи, своїми

правами та обов'язками, виробник часто звертається до посередників, які спеціалізуються на вирішенні певних організаційних питань у різних галузях промисловості та допоміжних виробництвах. За визначену договором плату вони надають послуги власнику товару, частково виконуючи його функції. [8, с. 67-70]

Залежно від функцій, які виконують посередники, можна виділити такі види торговельного посередництва:

- торговельно-посередницька робота з перепродажу товарів;
- створення умов для здійснення актів купівлі-продажу, торгово-посередницької роботи з організації товарообігу [12].

До першого виду відносять перепродаж товарів від імені виробника або за його дорученням, комісійну та консигнаційну торгівлю та інші види перепродажу за дорученням другої сторони. До другого виду відноситься сприяння суб'єктам торгівлі в проведенні ними операцій купівлі-продажу, створення умов для укладення комерційних договорів. Посередники забезпечують покупців пошуком контрагентів, підписують договори від імені продавця, покупця, гарантують оплату товару покупцем, проводять рекламні кампанії та дослідження ринку. Посередники, що працюють на певному сегменті ринку, як правило, спеціалізуються на відповідних групах товарів і послуг і тому знаходять контрагентів, зацікавлених у придбанні таких товарів, ніж виробники.

Це дозволяє виробнику знизити трансакційні витрати і збільшити швидкість обороту виробничого і торгового капіталу. Торгово-посередницька комунікація, таким чином, за допомогою інших інфраструктурних підприємств забезпечує зв'язок вихідних і кінцевих ланок і узгодження їх взаємних і водночас суперечливих інтересів. Але в той же час наявність

посередницької ланки породжує власні інтереси та економічну логіку поведінки.

Ця проблема полягає в наступному:

1. Вибір «економічної ніші», тобто оцінка змісту та масштабів можливої діяльності торговельного посередника на товарному ринку. Ці масштаби повинні бути достатніми для рентабельної роботи з урахуванням ринкових цін і оціночної вартості володіння, яка в свою чергу залежить від спеціалізації товару, широти асортименту товарів, що продаються, кількості обслуговуваних покупців і зони обслуговування. При цьому ж масштабі діяльності посередника сфера його діяльності прямо пропорційна рівню спеціалізації його товару, а витрати торгівлі обернено пропорційні рівню спеціалізації. Таким чином, вузька спеціалізація передбачає за інших рівних умов необхідність розширення обсягу послуг, але з обмеженням за транспортними витратами.

2. Необхідний рівень запасів. Насправді в торговій компанії кошти, вкладені в акції, значно більше впливають на її результативність, ніж у виробничій. Приблизно такий самий розподіл основних виробничих фондів у виробництві та розподілі промислових товарів, їх співвідношення із засобами матеріального обігу в промисловості становить 5-5,5:1, а в торгівлі промисловими товарами — 0,5:1.

Так, якщо на промислових підприємствах вирішальний вплив на загальну швидкість обороту всіх вкладених коштів надають основні фонди, то в торгово-посередницьких підрозділах - оборотні кошти. Тому перед торговельними посередниками постає проблема вирішення протиріч між прагненням максимально задовольнити попит і підтримувати для цього достатньо високий рівень продукції в широкому асортименті, з одного боку, і

необхідністю забезпечити високу темпи обороту. коштів у їх розпорядженні - інше [4].

До основних проблем становлення та розвитку торговельно-посередницької діяльності в Україні можна віднести:

1) Слабка правова база. Слід зазначити, що правова база регулювання торговельного посередництва складається з фрагментів непрямих законів, як і весь господарський обіг. Він також базується на відомчих нормативних актах, різноманітних вказівках і положеннях, часто розроблених самими посередниками. Для ефективного регулювання всього комплексу відносин, що виникають у сфері торгівлі, необхідні прямі закони і систематизовані правові норми. Як це не парадоксально звучить, на сьогоднішній день на практиці відсутні нормативні акти, які б регулювали конкретні договори, такі як договір на право продажу товарів, договір консигнації, агентський договір, біржовий договір, договір лізингу, договір продажу на аукціоні.

2) Важлива причина, яка стримує розвиток торгівлі та посередництва, носить організаційний характер. Суть проблеми полягає в стихійному становленні організаційних форм торговельного посередництва в Україні. Часто вони нагадують деформовані копії іноземних структур, які важко вписати у реальну вітчизняну практику. Структура фірм-посередників є спрощеною і нераціональною за функціональними можливостями. В першу чергу це стосується фондових бірж, аукціонів, дистриб'юторів, консигнаційних фірм і брокерських контор. Вони мають «розрізану» функціональну структуру. У той же час він універсальний. Це пояснюється двома причинами: по-перше, бажанням заощадити на роботі фірми-посередника; по-друге, загальна тенденція до універсалізації діяльності посередників. Враховуючи міжнародний досвід та особливості національної економіки, необхідно розробити оптимальні організаційні форми та

структури у сфері торговельного посередництва у вигляді пропозицій, технологічних схем.

3) Кадрова проблема. Посередники здійснюють комерційно-фінансовий і юридичний комплекс великомасштабних внутрішніх і зовнішніх операцій. Але зі зрозумілих причин їхня професійна кваліфікація низька. Крім того, українські навчальні заклади не готують кадри для торгівлі та посередницької діяльності. У зв'язку з цим доцільним є запровадження спеціальності «Торговельно-посередницька діяльність» у коледжах і торговельно-економічних університетах республіки.

4) Проблема фінансово-економічного механізму діяльності торгових посередників. В Україні створюється механізм торгівлі та посередництва. Він визначає лише фінансово-економічні важелі: ціни, процентні ставки, винагороди, пільги, стимули, податки. Однак ці важелі мало пристосовані до специфіки торгово-посередницької діяльності. В першу чергу це стосується цін, знижок на товари, тарифів, зборів і певних податків.

При цьому гарантії посередника, його відповідальність перед контрагентами не регламентуються. Багатьом виробникам не вистачає фінансових ресурсів для здійснення прямих продажів. Але навіть якщо виробник може створити власні канали збуту, у багатьох випадках він зароблятиме більше, якщо збільшить капіталовкладення у свій основний бізнес.

ВИСНОВКИ

Комерційний успіх брокерської фірми на світовому ринку багато в чому залежить від її відносин з виробником товару. Положення посередника на ринку має певну суперечливість: з одного боку, він залежить від нього як від повноправного представника принципала, з іншого боку, він повинен мати достатній ступінь незалежності, тобто. , що діє самостійно по відношенню до експортера, реалізуючи його ринкову стратегію, спрямовану на забезпечення стабільності діяльності.

Залучення торгового посередника, послугами якого зазвичай є зацікавлена фірма-експортер, дозволяє:

- через те, що торгово-посередницькі підприємства мають власну матеріально-технічну базу (склади, виставкові зали, ремонтні майстерні, іноді власні торговельні точки), що перешкоджає значним інвестиціям в організацію торговельних мереж на території країни-експортера чи за кордоном. магазини);

- збільшити прибуток за рахунок безпосереднього продажу товарів на зовнішньому ринку в період економічного покращення; можливо, в результаті чутливості посередників, близьких до кінцевих споживачів, до будь-яких змін попиту;

- звільнити експортера від багатьох операцій, пов'язаних із збутом товару (доставка в країну імпортера, сортування та пакування, вибір асортименту, адаптація до вимог місцевого ринку, реклама тощо);

- використовувати капітал торгово-посередницьких фірм для фінансування операцій на основі короткострокового та середньострокового кредитування;

- вихід на регіональні ринки окремих товарів, які майже монополізовані збутовими посередниками і недоступні для безпосереднього контакту зі споживачами.

Проте продаж через торгово-посередницькі фірми має і певні недоліки, які в основному полягають у втраті експортером прямого контакту зі споживачами на зовнішніх ринках і значній залежності від чесності та ділової активності посередника.

Тому до посередника в міжнародній торгівлі встановлено канонічні вимоги, які визначають його вибір:

- потенційний посередник не повинен бути представником іншої іноземної чи національної фірми, що виробляє аналогічний або конкуруючий товар у регіоні;

- можливий партнер повинен мати відповідну матеріально-технічну базу - торгові, представницькі, демонстраційні, складські та комунікаційні канали і засоби;

- посередник повинен мати можливість забезпечити необхідний рівень додаткового сервісу, особливо при продажу машин, устаткування чи інших машинно-технічних виробів (рівень сервісу до і після продажу є важливим критерієм конкурентоспроможності); як постачальника, так і агента);

- фірма-посередник повинна мати стійке фінансове становище, бездоганну ділову репутацію та бути готовою до довгострокової співпраці.

Крім того, вибір брокерської фірми залежить від виду виконуваних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушків Б. М., Черничинець С. П. Корпоративне управління : навч. посіб. : [рек МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ], Тернопільський НЕУ, Тернопільський НТУ імені Івана Пулюя. Київ : Кондор, 2011. 526 с.
2. Беднарчук, М. С., Полікарпов І. С. Біржові товари : підручник : затв. МОН України. 2-ге вид., стереотипне. Львів : «Магнолія2006», 2018. 348 с.
3. Богашко О. Л. Основи зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник : рек. МОН України як навч. посібник для студ. ВНЗ. Умань : Сочінський, 2010. 373 с.
4. Богашко О. Л. Проблеми національної конкурентоспроможності та пріоритети зовнішньоекономічної діяльності України. Збірник наукових праць Уманського державного аграрного університету / Редкол. : П. Г. Копитко (відп. ред.) та ін. Вип. 65. Ч. 2: Економіка. Умань : УДАУ, 2007. С. 50–56.
5. Богашко О. Л. Аналіз досвіду США, Латвії, Польщі щодо запровадження стратегічного планування. Збірник матеріалів ІХ Всеукраїнської студентської наукової конференції «Формування сучасної стратегії підприємницької діяльності» (25 листопада 2006). К. : Вид-во Європ. ун-ту. 2006. С. 3–7.
6. Богашко О. Л. Теоретичні аспекти дослідження конкурентоспроможності національної економіки в умовах глобалізації. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. Випуск 1 (25). Донецьк, 2014. С. 32–37.

7. Богашко О. Л. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств в умовах глобалізації міжнародної економіки. Актуальні питання економічних наук : збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції (м. Запоріжжя, 12-13 червня 2015 року) / Східноукраїнський інститут економіки та управління : у двох частинах. Запоріжжя : ГО «СІЕУ», 2015. Ч. 2. С. 126–128.

8. Дідківський М. І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : Навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. К. : Знання, 2006. 462 с.

9. Дроздова Г. М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. К. : ЦУЛ, 2002. 172 с

10. Рум'янцев А. П. Рум'янцева Н. С. (2004) “ Зовнішньоекономічна діяльність ”, Навчальний посібник, М-во освіти і науки України. -К.: Центр навчальної літератури. -375 с.

11. Дунська А.Р. (2012.) “ Торгові посередники в зовнішньоекономічній діяльності: проблеми визначення та класифікації ”, Економічний вісник: зб. наук. праць Нац. техн. ун-т України "КПІ".– Вип. 9. – С. 89-95.

12. Менеджмент організації : навч. посіб. / авт.–упоряд. Богашко О. Л., Кірдан О. Л., Кірдан О. П. Умань : ВПЦ «Візаві», 2019. 218 с.

13. Міжнародна торгівля : підручник : рек. МОН України як навч. посібник для студ. ВНЗ / Ю. Г. Козак, Т. Спорек, Е. Молендовські [та ін.] ; за ред. Ю. Г. Козака, Т. Спорєка, Е. Молендовського ; МОН України, Одеський нац. економічний ун-т, Економічний ун-т у Катовіцах, Економічний ун-т у Кракові. Вид. 5-те, переробл. та допов. Катовіце ; Краков ; Київ : Центр учбової літератури, 2018. 272 с.

14. Міжнародний бізнес : навч. посібник / під заг. ред. Т. В. Орехової. Вінниця : ДонНУ імені Василя Стуса, 2017. 425 с.

15. Міжнародний бізнес : підручник. / за ред. Проф. В. А. Вергуна. К. : ВАДЕКС, 2014. 810 с.

16. Митне обслуговування транспортних перевезень : [навч. посібник : рек. МОН України як навч. посібник для студ. ВНЗ] / А. О. Босак, О. Ю. Григор'єв, О. С. Скибінський, А. В. Тодощук. Львів : Новий Світ-2000, 2018. 474 с.

17. Про зовнішньоекономічну діяльність. Закон від 16 квітня 1991 р. Верховна Рада України. Офіц. вид. К. : Інститут законодавства Верховної Ради України (ІЗВР), 1997. №1. С. 333–367.

18. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті. Закон України від 23 вересня 1994 року. Верховна Рада України. Офіц. вид. К. : Відомості Верховної Ради, 1994. №40. С. 364.

19. Про митний тариф України. Закон від 5 квітня 2001 р. № 2371-ІІ. Офіційний вісник України. 2001. №18. Кн. 1. С. 240–250.

20. Прийняття управлінських рішень : навч. посібник : рек. МОН України для студ. ВНЗ / Ю. Є. Петруня, В. Б. Говоруха, Б. В. Літовченко [та ін.] ; за ред. док. економ. наук, професора засл. діяча науки і техніки України Ю. Є. Петруні. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 213 с.

21. Свидрук І. І. Теорія організації : підручник : затв. МОН України / І. І. Свидрук, Ю. Б. Миронов, О. О. Кундицький. Львів : Новий Світ-2000, 2018. 178 с.

22. Старченко Г. В. Операційний менеджмент : навчальний посібник : [рек. МОН України як навч. посібник для студ. ВНЗ] / Г. В. Старченко, І. В. Калінько, І. А. Косач ; МОН України, Чернігівський держ. ін-т економіки і управління. Київ : Кондор, 2018. 231 с.

23. Стройко Т. В. Міжнародні організації : рек. МОН України як навч. посіб. для студ. ВНЗ; МОН України, Миколаївський НУ імені В. О. Сухомлинського. Київ : Кондор, 2018. 249 с.

24. Рєзнікова В.В. (2009) “ Економічна сутність посередництва ”, Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. Том 3, № – С. 228–234.

25. Загородній А.Г. Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С (2014) “ Фінансовий словник”, Вид. 4-те (випр. та доп.). –Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 384 с.

26. Кедісов А.І., Березовенко С.М. , Биков Г.М. , Волошин В.В. (2014) “ Управління зовнішньоекономічною діяльністю ” Навчальний посібник: 2-ге вид., випр. і доп – К. : ВІРА-Р,– 552 с

27. Трішкіна Н.І. (2013) “ Сутність торговельного посередництва в системі маркетингу”, Вісник ОНУ ім. Мечнікова. – № 3/3. – С. 116-119.

28. Шалунов В.Я.. Посередники з перепродажу в міжнародній торгівлі, доц./зовнішньоторгове консультування. URL: 121 <https://cyberleninka.ru/article/n/posredniki-po-pereprodazhe-tovarov-v-mezhdunarodnoy-torgovle>

29. Охріменко, О. О. Методичні підходи до оцінки ефективності венчурних проєктів / Економічний аналіз : зб. наук. праць – Тернопіль : —Економічна думка, 2013. – Том 14. – № 2. – С. 70-77.

30. Мамотенко Д.Ю. Оцінка ефективності інвестиційних проєктів, Запорізька державна інженерна академія, 2008. URL: http://vlp.com.ua/files/32_13.pdf

31. Chandler A. D. Scale and Scope: The Dynamics of Industrial Capitalism. Belknap, Harvard University press: Cambridge, MA, 2008. - 250 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Оподаткування за посередницькими договорами операцій продажу/купівлі товару на митній території України

Операція	Норми ПКУ
Продаж товару — облік у комітента	
База оподаткування	Договірна (контрактна) вартість, але не нижча від звичайних цін*, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів), а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на вартість послуг стільникового рухомого зв'язку) п. 188.1, п. 189.4 ПКУ
Дата виникнення ПЗ	Дата відвантаження товарів комісіонеру** (п. 187.1, п. 189.4 ПКУ)
Продаж товару — облік у комісіонера	
База оподаткування	Див. визначення бази оподаткування для комітента
Право на ПК та дата виникнення ПЗ	Виникнення ПК — дата отримання платником податку товарів на комісію, що підтверджено податковою накладною (п. 198.2 ПКУ). Виникнення ПЗ — дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів за готівку — дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів (п. 187.1, п. 189.4 ПКУ)
Придбання товару — облік у комітента	
Дата виникнення ПК	Діє правило першої події: — дата списання коштів з банківського рахунка платника податку, перерахованих комісіонеру; — або дата отримання товарів, що підтверджено ПН. За умови використання товарів у межах господарської діяльності та в оподатковуваних операціях (п. 198.2, абз. 2 п. 198.3 ПКУ)

Придбання товару — облік у комісiонера	
База оподаткування	Договiрна (контрактна) вартiсть, але не нижча вiд звичайних цiн*, з урахуванням загальнодержавних податкiв та зборiв (крiм ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками для виробництва лiкарських засобiв, у тому числi компонентiв кровi i вироблених iз них препаратiв (крiм лiкарських засобiв у виглядi бальзамiв та еликсирiв), а також збору на обов'язкове державне пенсiйне страхування на вартiсть послуг стiлькикового рухомого зв'язку) п. 188.1, п. 189.4 ПКУ
Дата виникнення ПЗ та право на ПК	Виникнення ПЗ — дiє правило першої подiї, дата отримання коштів вiд комiтента або дата вiдвантаження товарiв комiтентовi (п. 187.1, п. 189.4 ПКУ). Виникнення ПК — дiє правило першої подiї, дата списання коштів на оплату товарiв або дата отримання товарiв, що пiдтверджено ПН вiд продавця (п. 198.2 ПКУ)
Постачання посередницької послуги — облік у комісiонера	
База оподаткування та дата виникнення ПЗ	Об'єктом є постачання послуг, мiсце постачання яких розташоване на митнiй територiї України, вiдповiдно до ст. 186 ПКУ. За загальним правилом мiсцем постачання послуг є мiсце реєстрацiї постачальника-комiсiонера (п.186.4 ПКУ), крiм операцiй, зазначених у п. 186.2, п. 186.3 ПКУ. Базою є договiрна вартiсть послуги, але не нижча вiд звичайних цiн* (п. 188.1 ПКУ). Комiсiйна винагорода оподатковується за ставкою 20%. Виникнення ПЗ — дiє правило першої подiї (п. 187.1 ПКУ)
Придбання посередницької послуги — облік у комiтента	
Право на ПК та дата виникнення ПК	Виникнення ПК — дата першої подiї, п. 198.2 ПКУ. Право пiдтверджує ПН (п. 198.6 ПКУ), за умови використання послуги в оподатковуваних операцiях (п. 198.3 ПКУ)
<p>* Передбачено не нижче звичайних цiн, визначених вiдповiдно до ст. 39 ПКУ, але до 01.01.2013 р. застосовуються правила визначення звичайних цiн п. 1.20 Закону про прибуток (див. ч. 1 роздiлу ХІХ ПКУ).</p> <p>** Це тiльки у питаннi обкладення ПДВ. Щодо податку на прибуток слiд керуватися п. 137.5 ПКУ: «У разi продажу товарiв за договором комiсiї (агентським договором) платником податку — комiтентом датою отримання доходу вiд такого продажу вважається дата продажу товарiв, що належать комiтенту, яка зазначена у звітi комiсiонера (агента)». У визначеннi поняття «реалiзацiя товарiв» є умова — момент передачi прав власностi.</p>	