

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21 » грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості організації обліку, оподаткування та формування
звітності в сфері торгівлі»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООП-22 М (1,4)
ОПП «Адміністрування податків
та митних платежів»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Кушнір В.О.
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Олександр ГАЙ
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
міжнародних економічних
відносин
Дар'я НАСИПАЙКО

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Адміністрування податків та митних платежів

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

_____ **Кушнір Валерія Олександрівна**
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Особливості організації обліку, оподаткування та формування звітності в сфері торгівлі

2. Керівник роботи (проекту)
Гай Олександр Миколайович, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту **21 грудня 2023 р.**

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) _____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Кушнір В.О. Особливості організації обліку, оподаткування та формування звітності в сфері торгівлі. - Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Адміністрування податків та митних платежів». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

В першому розділі «Галузеві особливості діяльності підприємств торгівлі та їх вплив на організацію обліку, оподаткування та звітності» досліджено особливості організації діяльності та її нормативного регламентування у сфері торгівлі, оподаткування цієї діяльності та відображення її результатів у звітності.

В другому розділі «Організація обліку та оподаткування діяльності торгівельних підприємств та відображення її результатів у звітності на матеріалах ТОВ «СРВ ГРУП»» розкрито специфіку діяльності досліджуваного торгівельного підприємства, вивчено його фінансовий стан, організацію облікової служби, систему оподаткування, процеси формування звітності.

В третьому розділі «Напрями удосконалення організації бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та механізму оподаткування підприємств торгівлі» систематизовано сучасні проблемні питання, що виникають при оподаткуванні інтернет-торгівлі. Висвітлено та запропоновано шляхи підвищення аналітичності облікового забезпечення управління торгівельною діяльністю.

Ключові слова: торгівельна діяльність, податки, оподаткування, податкова звітність, фінансова звітність, сучасні форми торгівлі, облікове забезпечення

ANNOTATION

Kushnir V.O. Peculiarities of the organization of accounting, taxation and reporting in the field of trade. - Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational and professional program "Administration of taxes and customs payments". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

In the first chapter "Industry specifics of trade enterprises and their influence on the organization of accounting, taxation and reporting" the specifics of the organization of activity and its regulatory regulation in the field of trade, taxation of this activity and the display of its results in reporting are investigated.

In the second chapter "Organization of accounting and taxation of the activities of trading enterprises and display of its results in reporting on the materials of «SRV GRUP LLC» the specifics of the activity of the investigated trading enterprise are revealed, its financial condition, organization of the accounting service, taxation system, reporting processes are studied.

The third chapter "Directions for improving the organization of accounting, financial reporting and the mechanism of taxation of trade enterprises" systematizes modern problematic issues that arise in the taxation of Internet trade. Ways to improve the analytical support of accounting management of trading activities are highlighted and suggested.

Keywords: trading activity, taxes, taxation, tax reporting, financial reporting, modern forms of trade, accounting support

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗВІТНОСТІ	11
1.1. Організація торговельної діяльності та її особливості	11
1.2. Нормативна регламентація обліку торговельної діяльності та відображення її результатів у звітності	21
1.3. Особливості оподаткування підприємств торгівлі.....	33
Висновки до розділу 1	44
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ У ЗВІТНОСТІ НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «СРВ ГРУП».....	46
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «СРВ ГРУП»	46
2.2. Організація бухгалтерського обліку та облікової політики на ТОВ «СРВ ГРУП»	55
2.3. Порядок оподаткування діяльності ТОВ «СРВ ГРУП».....	67
2.4. Формування фінансової звітності ТОВ «СРВ ГРУП».....	77
Висновки до розділу 2	86
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВОГО ТА КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	89
3.1. Проблемні аспекти формування та контролю податкової звітності сільськогосподарських підприємств	89
3.2. Напрями оптимізації облікового забезпечення формування податкової звітності сільськогосподарських підприємств.	96
Висновки до розділу 3	107
ВИСНОВКИ.....	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	113
ДОДАТКИ	124

ВСТУП

Актуальність теми. Галузь торгівлі є важливою складовою української економіки, яка на сучасному етапі перебуває у динамічному процесі трансформації. Діяльність торговельних підприємств в умовах ринку завжди спрямована на комерційну вигоду, а результатом цієї діяльності для підприємців є отримання прибутку. Особливо важливим завданням забезпечення сталого розвитку даної сфери економіки України стає за умов реалізації євроінтеграційної політики держави. Набуття Україною членства в Європейському Союзі буде мати безпосередній вплив на результати діяльності національних торгових підприємств через вхід на внутрішні ринки іноземних суб'єктів торгівлі, у той час як станом на сьогодні вихід українських компаній на зовнішній ринок є досить проблематичним у зв'язку із обмеженістю ресурсів й, відповідно, низькою конкурентоспроможністю. Відтак, наразі визначальним для розвитку української економіки є успішна діяльність національних торговельних підприємств саме на внутрішньому ринку, оскільки близько 20% валового внутрішнього продукту створюється у цій сфері суспільного виробництва.

Доходи, які підприємства отримують за результатами проваджуваної торговельної діяльності повинні бути належно відображені у бухгалтерському обліку, коректно оцінені і співставлені з витратами, понесеними для їх отримання, а також достовірно відображені у фінансовій звітності підприємства з подальшим контролем. Саме такий підхід забезпечить задоволення інформаційних потреб щодо діяльності торговельного підприємства, як його власників, так й інші зацікавлені в такій інформації сторони: держава, наймані працівники, покупці, партнери, кредитори тощо.

Впродовж останніх років у податковому законодавстві нашої держави відбулися динамічні зміни, які сприяли розвитку підприємництва на мікрорівні. Особливе зростання малого бізнес відчутне саме у сфері торговельної

діяльності. Своєчасне надання підприємствами торгівлі повної, об'єктивної та достовірної інформації стосовно фінансових результатів своєї діяльності є необхідним не лише з метою їх оподаткування, але і для виміру економічної доцільності проведення даної господарської діяльності та визначення стратегії подальшого розвитку підприємства. Така інформація виступає базою для розробки та подальшого запровадження заходів, спрямованих на створення сприятливих умов розвитку національної торгівлі не лише через систему стимулювання і регулювання з боку держави, але й через побудову ефективного механізму внутрішнього управлінського впливу тощо. Важливу роль тут має організація бухгалтерського обліку кожного торговельного підприємства, що має на меті вчасно надавати користувачам повну та цілком достовірну інформацію про фінансовий стан та результати його діяльності.

Вагомий внесок у розвиток теорії, методології та організації обліку товарних операцій в підприємствах роздрібної торгівлі внесли такі вітчизняні вчені, як, зокрема, В.І. Бачинський, О.М. Брадул, В.О. Іваненко, Ю.А. Верига, А.С. Ярошенко, В.Г. Горелкін, О.В. Фоміна, Л.М. Котенко, А.М. Кузьмінський, О.М. Чабанюк, Н.М. Ткаченко, Гура Н.О., а також такі представники зарубіжної наукової школи, як, зокрема, Х. Андерсон, С.І. Волков, Д. Колдуелл, Н.С. Макарова, Б. Нідлз, А.Ш. Моргуліс, В.Ф. Палій, В.І. Подольський, Ю.А. Ратміров, Я.В. Соколов.

Проблеми розвитку теорії і методології розрахунків сільськогосподарського підприємства за податками та подання податкової звітності досліджують вчені-економісти О. Василик, В. Вишневський, Н. Гудзенко, М. Дем'яненко, Д. Дема, Д. Дяковський, Л. Ликова, Я.Литвиненко, С. Лондар, І. Луніна, Г. Калетнік, В. Калюжний, Н. Коваль, Т. Мулик, В. Опарін, І. Панасейко, О. Подолянчук, Д. Полозенко, Т. Плахтій, В. Синчак, А. Соколовська та інші. Питання оподаткування оптової та роздрібної торгівлі розглядали такі вітчизняні вчені, як Слав'янська Н.Г., Панура Ю.В., Гаврилець В.А., Ващенко Н.В. Єріс М.Л., Ільяшенко В.А. й інші.

Постійні зміни, що відбуваються на рівні законодавства у сфері

бухгалтерського обліку та оподаткування торгівельної діяльності, вимагають удосконалення наукових підходів до принципово важливих питань обліку та облікового забезпечення процесів формування звітності, їх обґрунтування й оперативного уточнення.

Мета дослідження - обґрунтування теоретичних, методологічних та організаційних положень щодо організації обліку, оподаткування та формування звітності в сфері торгівлі, встановлення відповідності формування і подання звітності чинному законодавству та обґрунтування напрямків оптимізації облікового забезпечення потребам управління у ТОВ «СРВ ГРУП».

Завдання дослідження. Для досягнення поставленої мети були поставлені та вирішені наступні завдання:

- розкрито особливості організації торговельної діяльності;
- досліджено нормативну регламентацію обліку торговельної діяльності та відображення її результатів у звітності;
- визначено та проаналізовано особливості оподаткування підприємств торгівлі;
- вивчено організаційно - економічні особливості діяльності, організацію бухгалтерського обліку та облікової політики ТОВ «СРВ ГРУП»;
- досліджено порядок оподаткування діяльності та формування фінансової звітності ТОВ «СРВ ГРУП»;
- вивчено проблемні питання бухгалтерського обліку торговельних підприємств та напрями їх вирішення.

Об'єктом дослідження є організація торговельної діяльності, її облікове забезпечення, оподаткування та формування звітності ТОВ «СРВ ГРУП».

Предметом дослідження є облікові методики процесу оподаткування та формування звітності в сфері торгівлі.

Методи дослідження. Теорія і методологія дослідження базується на діалектичному методі пізнання, системному підході і комплексному вирішенні

завдань щодо облікового забезпечення оподаткування та формування звітності в сфері торгівлі.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою виконання кваліфікаційної роботи є наступні джерела інформації: нормативні та законодавчі регламенти, монографії, навчальні посібники, підручники, публікації у фахових виданнях, інформація мережі Інтернет, роботи вчених в галузі обліку, звітності та оподаткування, облікова та звітна документація ТОВ «СРВ ГРУП». Базовою установою при написанні кваліфікаційної роботи обрано ТОВ «СРВ ГРУП», метою діяльності якого є роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів.

Наукове та практичне значення одержаних результатів. У роботі наявні елементи наукової новизни, які виявляються у тому, що:

- систематизовано проблемні питання оподаткування сучасних форм торгівлі, та визначено напрямки їх вирішення через модернізацію податкових правил та адаптації податкового законодавства до сьогоденних реалій інтернет-торгівлі;

- визначено напрямки вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування результатів фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств через деталізацію інформації щодо отриманих доходів. Деталізацію рахунків обліку доходів від реалізації товарів варто здійснювати для максимізації аналітичності інформаційної системи управління продажами товарів.

Практичне значення отриманих у кваліфікаційній роботі результатів визначається тим, що у ній викладено конкретні методики підвищення аналітичності облікового забезпечення управління, які можуть бути застосовані в обліковій практиці інших підприємств торговельної сфери.

Апробація результатів дослідження та їх публікація.

Результати дослідження були оприлюднені на LVII науковій конференції здобувачів вищої освіти університету Центральноукраїнського національного технічного університету (Тема доповіді «Особливості податкового контролю

суб'єктів малого підприємництва та напрямки його розвитку» 20 квітня 2023 р.).

Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах доповіді «Taxation of Modern Forms of Trade and Prospects for its Development» у матеріалах XI Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем (30 листопада 2023 року, ЦНТУ).

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Галузеві особливості діяльності підприємств торгівлі та їх вплив на організацію обліку, оподаткування та звітності» досліджено особливості організації діяльності та її нормативного регламентування у сфері торгівлі, оподаткування цієї діяльності та відображення її результатів у звітності.

В другому розділі «Організація обліку та оподаткування діяльності торговельних підприємств та відображення її результатів у звітності на матеріалах ТОВ «СРВ ГРУП»» розкрито специфіку діяльності досліджуваного торговельного підприємства, вивчено його фінансовий стан, організацію облікової служби, систему оподаткування, процеси формування звітності.

В третьому розділі «Напрями удосконалення організації бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та механізму оподаткування підприємств торгівлі» систематизовано сучасні проблемні питання, що виникають при оподаткуванні інтернет-торгівлі. Висвітлено та запропоновано шляхи підвищення аналітичності облікового забезпечення управління торговельною діяльністю.

Робота викладена на 123 сторінках, вона містить 4 рисунки, 11 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 102 найменування та викладений на 11 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗВІТНОСТІ

1.1. Організація торговельної діяльності та її особливості

Згідно з ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» «Торгівля це вид економічної діяльності у сфері товарообігу і просування їх від виробника до споживача у формі купівлі-продажу та надавання пов'язаних із цим послуг», а «Торговельна діяльність – ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача» [2].

На сучасному етапі розвиток більшості підприємств як національної економіки загалом, так і торговельної галузі зокрема, характеризується нестабільністю та великим ступенем ризику господарювання - і це негативно позначається на показниках їхньої господарської діяльності. З огляду на це, забезпечення ефективності їх соціально-економічного розвитку потребує вирішення ряду питань і запровадження відповідних заходів, які б допомогли їм пристосуватися до змін ринкового середовища та сприяли посиленню їхніх позицій на ринку.

Ринкові відносини між суб'єктам господарювання торговельної галузі досить складні та багатогранні, адже кожне підприємство функціонує в умовах гострої конкуренції, а тому має організувати таку систему свого бухгалтерського обліку, яка своєчасно забезпечує свій менеджмент надійною й корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Це допоможе керівникам приймати обґрунтовані фінансові й управлінські рішення, що забезпечують підприємству економічну стійкість.

Найрозвиненішою формою підприємництва й однією з основних галузей економічної діяльності держави є торгівля. Розглядаючи її саме як галузь економічної діяльності, як правило, використовується поняття «сфера торгівлі».

Сфера торгівлі - це досить складна структура. Ключовим елементом її організаційної структури є саме суб'єкти господарювання, що провадять торговельну діяльність, яка являє собою ініціативну, самостійну діяльність юридичних або фізичних осіб по купівлі-продажу товарів з метою отримання прибутку.

Торговельна діяльність здійснюється підприємствами всіх форм власності за наявності у них державного дозволу (ліцензії, патенту), що дає їм право на таку діяльність. Відповідно від форми організації та призначення торговельна діяльність може бути на оптовою або ж роздрібною.

Оптова торгівля представляє собою сферу підприємницької діяльності з придбання товарів з подальшою їх реалізацією підприємствам роздрібної торгівлі, тобто іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Вона передбачає як безпосередні комерційні зв'язки на умовах договору купівлі-продажу та поставки між виробниками та споживачами, так і зв'язки між ними через роботу торгових посередників.

У широкому розумінні оптовими слід вважати операції, коли суб'єкт підприємництва (покупець) купує у великій кількості товари не для власного споживання, а для перепродажу їх меншими порціями з метою отримання прибутку іншим споживачам, а також виконує функції зберігання і транспортування товарів.

Оптова торгівля здійснюється:

- через оптові бази - основні господарські одиниці оптової торгівлі, що роблять оптову закупівлю та продаж товарів й надають свої торгові послуги підприємствам та організаціям роздрібної торгівлі, громадського харчування тощо;

- через товарні склади, склади-холодильники - представляють собою відокремлені або спеціально пристосовані для зберігання товарних запасів приміщення;

- через склади-магазини - це торговельні та складські площі закритих та напіввідкритих приміщень, що використовуються для зберігання та продажу великогабаритних товарів (наприклад, будівельні матеріали, меблі).

Підприємства оптової торгівлі виконують роль сполучної ланки між виробниками, роздрібною торгівлею та іншими споживачами. Вони покликані забезпечити раціональне просування товарів від підприємств-виробників до роздрібних підприємств, а також промислових підприємств для подальшої переробки та споживання.

Завдання підприємства оптової торгівлі:

- забезпечити відвантаження товарів покупцям оптимальними партіями, і таким чином сприяти раціональному використанню транспортних засобів і, відповідно, зниженню витрат на перевезення;

- своєчасно забезпечити підприємства роздрібною торгівлі необхідними для населення товарами, а підприємства виробничої сфери - необхідними для їхнього виробництва матеріальними ресурсами.

Роздрібна торгівля являє собою сферу підприємницької діяльності з продажу товарів (послуг) кінцевим споживачам для їх власного (не комерційного) споживання. Роздрібний товарообіг передбачає як продаж товарів населенню в роздріб, так і відпуск товарів за безготівковими розрахунками дрібним оптом закладам освіти, охорони здоров'я, закладам соціального забезпечення (лікарням, школам, інтернатам, будинкам відпочинку тощо).

Основні завдання підприємств роздрібною торгівлі:

- вчасне забезпечення споживачів необхідними їм товарами;
- підтримка балансу між виробництвом та попитом та активний вплив на виробництво товарів, що користуються підвищеним попитом на ринку;
- скорочення витрат обігу та забезпечення рентабельності

підприємницької діяльності.

Можна виділити характерні особливості функціонування суб'єктів торговельної діяльності:

- специфічна система обліку руху товарів: облік роздрібного товарообігу ведеться лише у вартісному вираженні за цінами продажу;
- значні запаси товарно-матеріальних цінностей, а отже, важливо організувати правильний контроль за їх зберіганням;
- специфічна система обліку витрат: видатки торговельних підприємств утворюють витрати обігу, що обліковуються за видами, статтями і покриваються за рахунок доходів;
- специфічна система визначення валового доходу: він формується за рахунок торгових націнок на реалізовані товари.

Чинне законодавство вимагає від суб'єктів підприємництва (юридичних осіб), що здійснюють торговельну діяльність, наявність такого переліку документації:

- свідоцтво про їх державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (відповідне рішення органу місцевого самоврядування) або ж договір оренди приміщення;
- ліцензії (або їх копії), що затверджені органом, який їх видав; торговельний патент на кожне торговельне місце (звичайний чи пільговий - залежно від асортименту, виду товару);
- документацію по надходженню товару (накладні, сертифікати якості);
- електронний контрольно-касовий апарат, що використовується при торгівлі у стаціонарних приміщеннях, а, в окремих випадках, які передбачені законодавством, - товарно-касову книгу.

Організація та здійснення торгової діяльності в Україні передбачає дотримання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, установлених діючим законодавством. Серед таких вимог - ліцензування та патентування.

Ліцензуванню підлягають такі види діяльності, що мають вплив на здоров'я людини (лікарські засоби, алкогольні та тютюнові вироби); на безпеку

держави (вироби з дорогоцінних металів, каменів та зброя); на навколишнє середовище (небезпечні хімічні речовини, спеціальні засоби індивідуального захисту людини, що заправлені речовинами сльозогінної та подразнюючої дії).

Для продажу певних товарів необхідно мати ліцензію. Так, відповідно до ст. 7 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності», у сфері торгівлі обов'язковому ліцензуванню підлягають:

- «тютюнові вироби й алкогольні напої;
- лікарські засоби, ветеринарні медикаменти;
- спеціалізовані технічні засоби зняття інформації з каналів зв'язку й інших технічних засобів негласного отримання інформації;
- піротехнічні засоби;
- агрохімікати;
- вогнепальна зброя тощо» [6].

Щодо патентування, йому підлягає така торговельна діяльність, що здійснюється в пунктах продажу товарів: магазинах, лотках, кіосках, автокрамницях, АЗС, їдальнях, ресторанах та інших пунктах громадського харчування, оптових базах і складах, що використовуються для оптової торгівлі за готівкові кошти. Не поширюється дія норм діючого законодавства на торговельну діяльність з надання побутових послуг, підприємств військової торгівлі, державних аптек; фізичних осіб-підприємців, що торгують на ринках, реалізують продукцію, яка вирощена в особистому підсобному господарстві; сплачують держмити за нотаріальні послуги підприємств, створених громадськими організаціями інвалідів, на яких поширюються податкові пільги. Без торгового патенту також здійснюється торгівля основними продуктами харчування; продаж працівникам підприємства товарів його власного виробництва; діяльність із закупівлі продукції у населення (якщо надалі її реалізація відбувається у безготівковій формі); торговельно-виробнича діяльність (громадське харчування) на підприємствах, установах (зокрема, в навчальних закладах з обслуговування їх працівників та студентів, що навчаються).

Обов'язковою в Україні є сертифікація (у державній системі сертифікації) продукція відповідно до визначеного її переліку. Добровільну сертифікацію можуть отримувати підприємства, на яких покладена функція органу з добровільної сертифікації і які подають до Державної служби статистики України інформацію для реєстрації сертифікатів, виданих в установленому порядку.

Торгівельна діяльність має певну специфіку, яка позначається на організації обліку. Головні особливості обліку в торгівлі:

- в торгівлі (на відміну від виробництва) нічого не виробляється, надана послуга не має кількісних характеристик;

- відсутність процесу визначення виробничої фінансової собівартості результату, а відтак, прямих та непрямих (накладних) витрат, а також обліку готової продукції й інших облікових робіт, що є характерними для виробництва;

- через велику номенклатуру товарів облік роздрібного товарообороту відбувається лише у вартісному вираженні відповідно до цін продажу. Кількісно-вартісний облік ведеться за товарами, які вимагають особливого контролю;

- в оптовій торгівлі здійснюється груповий облік товарів за розрахунковим методом відповідно до бухгалтерських документів і оперативних даних;

- у роздрібній торгівлі окремо обліковується різниця між закупівельною й продажною ціною придбаних товарів для обчислення доходу та результатів діяльності;

- витрати торговельних фірм становлять витрати обігу, які не включаються до вартості товарів, належать до витрат звітного періоду, відображаються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на збут та фінансових витрат, а також списують на фінансовий результат звітного періоду.

Фінансові результати господарювання підприємства відображають

ефективність його діяльності за всіма напрямками: основної, операційної, фінансової та інвестиційної. Вони складають основу економічного розвитку та зміцнення фінансових відносин підприємства з його партнерами.

Сукупний дохід підприємства торгівлі у загальному економічному аспекті складається з товарообороту (доходу, отриманого від реалізації товарів), а також інших доходів (від звичайної діяльності й надзвичайних доходів). Більша частина обсягу товарообороту підприємства формується за рахунок закупівельної вартості реалізованих ним товарів. Виходячи із місії підприємництва, основну частину доходу підприємства отримують від своєї основної діяльності.

Факти, що пов'язані з реалізацією товарів торговельним підприємством, становлять його основну (операційну) діяльність. Доходи саме від такої діяльності і є основою операційних доходів торговельного підприємства, вони - фінансова база розвитку, що допомагає вирішенню трьох важливих завдань:

1. Доходи від основної (операційної) діяльності становлять джерело відшкодування поточних витрат підприємства, що пов'язані зі здійсненням основної діяльності.

2. Доходи такої діяльності слугують джерелом виплат податкових платежів, що пов'язані зі здійсненням основної діяльності. Саме за рахунок даної частини операційних доходів відбувається формування коштів державного та місцевих бюджетів, а також позабюджетних фондів. Через реалізацію даного завдання підприємство виконує свої фінансові зобов'язання перед державою.

3. Нарешті, доходи від основної (операційної) діяльності підприємства - це джерело чистого прибутку, формуючи який, підприємство поповнює свої статутний та резервний капітали, а також та здійснює виплати власникам.

На формування доходу від основної діяльності впливають ряд чинників - як зовнішніх, так і внутрішніх. Зокрема, до зовнішніх належать економічні, соціальні й політичні фактори, що склалися в країні і не залежать від підприємства.

Серед внутрішніх чинників, що відчутно впливають на формування доходів, слід віднести асортимент товарів, їх якість, рівень встановлених підприємством цін, а також елементи його облікової політики. Безпосередній вплив на розмір виручки від продажу має кількість реалізованих товарів - тобто, разом із зростанням обсягів реалізації зростає розмір виручки, а значить, і дохід підприємства. А зміна асортименту на товарів з вищим рівнем рентабельності, відповідно, веде до зростання виручки від реалізації і навпаки.

Цінова політика торговельного підприємства являє собою не лише одну з основних складових системи управління його доходами, але й важливим механізмом, який здатен забезпечити чимало напрямів його економічного розвитку. Вона має суттєвий вплив на основну діяльність підприємства, а також формує його імідж серед покупців та позначається на фінансовому стані загалом. Поряд із тим, цінова політика підприємства - дієвий інструмент конкурентної боротьби на ринку товарів. Рівень цін, визначений при формуванні цінової політики підприємства, має прямий безпосередній вплив на суму його доходу та прибутку.

Отже, цінова політика є важливою складовою діяльності торговельних підприємств. Її формування передбачає обґрунтування диференційованих рівнів торгових націнок, нарахованих на товари, що реалізуються, а також визначення умов і розміру оперативного їх коригування відповідно від зміни ситуації на споживчому ринку, а також внутрішніх умов господарювання підприємства [73].

Формуючи свою цінову політику, торговельному підприємству слід враховувати специфічні умови, що притаманні торгівлі, а саме:

1) об'єктом цінової політики є не ціна товару в цілому, а лише її елемент - торговельна націнка;

2) якщо виробниче підприємство цілком самостійно визначає ціну на вироблену ним продукцію, то торговельне підприємство має самостійність лише у встановленні рівня надбавки;

3) якщо виробник встановлює ціну на товар у діапазоні "собівартість

товару - попит на товар", то торговельне підприємство змушене орієнтуватися не лише на рівень власних витрат щодо реалізації товарів, а й на цінову політику виробника та споживчий попит;

4) виробнича програма підприємств-виробників має досить обмежену кількість видів продукції, натомість у підприємств-торговиків - більш широкий асортимент товарів, що ним реалізуються. Ця особливість обумовлює формування політоварної цінової політики, де рівень торгової надбавки диференціюється не за окремими товарами, а за цілими асортиментними групами;

5) торговельне підприємство у порівнянні з виробничим більш гнучке - воно може досить оперативно змінювати профіль своєї діяльності і переходити до реалізації інших товарів за несприятливих змін на ринку.

Отже, сьогодні торгівля є однією з провідних галузей економічної діяльності України і має суттєвий вплив на розвиток економіки держави. Наразі є низка проблем, що стримують розвиток торговельних підприємств та погіршують їх економічний стан, а саме: інфляція та, як наслідок, зростання роздрібних цін, відчутне зниження платоспроможного попиту покупців, зростання витрат обігу - усе це негативно позначається на задоволенні споживчих потреб населення у товарах і виражається у зменшенні обсягів як гуртового, так і роздрібного товарообігу та показників прибутковості. Серед наявних причин такого стану можна назвати свідоме маніпулювання величиною фінансових результатів, що має на меті ухилення від оподаткування - це веде до викривлення інформації, що формується підприємствами для зовнішнього та внутрішнього використання.

У процесі визначення фінансових результатів від кожного з видів діяльності підприємства, треба враховувати певні особливості їх формування, що зумовлені специфікою кожного виду діяльності. При цьому найбільш пильну увагу слід приділити фінансовому результату, отриманого від основної діяльності, яка є головною метою створення підприємства і яка дає йому змогу отримувати основну частку доходу від господарчої діяльності.

Для усіх торговельних підприємств таку основну діяльність становлять операції, що пов'язані з придбанням та подальшою реалізацією товарів. Формування фінансових результатів від оптової та роздрібної торгівлі на підприємствах має певні особливості, які обумовлені специфікою торговельної діяльності, а також процесом ціноутворення та особливим порядком обліку доходів та витрат обігу.

Прийняття управлінських рішень щодо доходів підприємств торгівлі має базуватися на достовірній та своєчасній інформації щодо формування кожного доходу. Таку інформацію потрібно мати у розрізі видів діяльності підприємства, наявних товарних груп, центрів утворення й інших секторів управління - це передбачає їх відповідні класифікацію та визнання. На перший план слід винести питання визнання доходів, що пов'язане із характеристиками моменту визнання доходу та вимірювання його величини за обліковими групами, центрами управління та іншими параметрами.

Визнання доходів з основної діяльності є одним із визначальних питань при відображенні інформації в обліку і звітності, а також для цілей проведення аудиту. Діяльність торговельних підприємств характеризується, зокрема, тим, що товари можуть відвантажуватися, значитися у запасах та бути реалізованими за різних умов та з різними формами оплати (готівка, платіжні картки, розстрочка платежу тощо) - і все це має вплив на момент визнання доходу. Поряд із тим, діяльність стосовно реалізації товарів може бути розпочата в одному звітному періоді, а закінчена вже в іншому.

Визнання й оцінка інформації з бухгалтерського обліку та аудиту стосовно доходів від основної діяльності ґрунтується на принципах повноти, коректності, своєчасності й ефективності. З огляду на те, що постійне відображення доходів, які постійно накопичуються, практично не є можливим, бухгалтери прагнуть знайти той момент, коли дохід дійсно є сформованим. Для торговельного підприємства таким моментом є реалізація товару.

Фінансовий результат, отриманий від реалізації товару у торгівлі визначається як різниця між ціною продажу без ПДВ (дохід від реалізації) та

купівельної ціни (собівартість) та витратами обігу. Відповідно, ціни продажу мають встановлюватися підприємством у такому розмірі, аби можна було окупити витрати обігу, а також забезпечити очікуваний рівень прибутку.

Однією з головних проблем сьогодення в обліку на торговельних підприємствах можна вважати низький рівень релевантності та оперативності інформації стосовно доходів, витрат та фінансових результатів - а саме така інформація є вкрай важливою керівнику підприємства для прийняття правильних управлінських рішень.

Отже, зазначимо, що ринкові відносини висувають сьогодні нові завдання, що покликані вирішити проблеми бухгалтерського обліку операцій із продажу товарів, а особливо, стосовно належного аналітичного забезпечення формування доходів та витрат, які являють собою основні складові фінансового результату в усій системі управління ефективністю функціонування підприємств, що здійснюють торговельну діяльність.

1.2. Нормативна регламентація обліку торгівельної діяльності та відображення її результатів у звітності

В Україні торговельна діяльність провадиться суб'єктами підприємництва всіх форм власності та регулюється цілою низкою нормативно - правових актів, які частково наведені в табл. 1.1.

Перед початком діяльності підприємств роздрібної торгівлі їм необхідно мати [92]: дозвільні документи, документи на товар, договір оренди приміщення (при потребі), реєстратор розрахункових операцій (РРО) у стаціонарних приміщеннях або розрахункову книжку (РК).

Відповідно до діючого законодавства України, підприємства торгівлі й громадського харчування зобов'язані здійснювати розрахунки з покупцями із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Реєстратор розрахункових операцій — це спеціальний пристрій або

програмно-технічний комплекс, що реалізує фінансові функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій під час продажу товарів (послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти, а також реєстрації

Таблиця 1.1

Законодавчі та нормативні документи, які регулюють діяльність підприємств роздрібною торгівлі

№ з/п	Назва, дата та номер	Характеристика
Кодекси України		
1	Цивільний кодекс України (ЦКУ)	Глава 54 Купівля-продаж визначає: загальні положення §1, роздрібну купівлю-продаж §2
2	Господарський кодекс України (ГКУ)	визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання
3	Податковий кодекс України (ПКУ)	регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів суб'єктами господарювання, в т.ч. підприємствами роздрібною торгівлі
4	Кодекс України про адміністративні правопорушення	встановлює адміністративну відповідальність посадових осіб і працівників підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю
5	Кримінальний кодекс України (ККУ)	встановлює кримінальну відповідальність посадових осіб і працівників підприємств, що здійснюють роздрібну торгівлю
6	Указ Президента «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995р. № 436/95	порушення юридичними особами всіх форм власності норм з регулювання обігу готівки у національній валюті передбачає застосування фінансові санкції у вигляді штрафу
Закони України		
7	Про захист прав споживачів від 12.05.91 р. № 1023-ХІІ	регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг
8	Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг від 06.07.95 р. № 265/95	визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.
9	Про платіжні системи та переказ коштів в Україні від 05.04.2001 р.	визначає загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні
10	Про ліцензування видів господарської діяльності від 02 березня 2015 року № 222-УІІ	визначає перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню: торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами; роздрібна торгівля лікарськими засобами;
11	Про електронну комерцію від 03.09.2015 р. № 675-VІІІ	регулює відносини у сфері інтернет-торгівлі
Постанови, накази		
12	Правила роздрібною торгівлі непродовольчими товарами, наказ Міністерства економіки України від 19.04.2007 № 104	порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу та продажу непродовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги щодо дотримання прав споживачів стосовно належної якості та безпеки товарів і рівня обслуговування
13	Правила роздрібною торгівлі продовольчими товарами, наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 11.07.2003 № 185	порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу і продаж продовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги в дотриманні прав споживачів щодо якості й безпеки товару та рівня торговельного обслуговування
14	Правила торгівлі на ринках, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету стандартизації, метрології та	визначають вимоги щодо функціонування створених в установленому порядку ринків усіх форм власності, організації оптового та роздрібного продажу на них сільгосппродуктів, продовольчих і непродовольчих товарів, худоби, тварин, кормів тощо, надання послуг, додержання ветеринарних, санітарних, протипожежних вимог і правил безпеки праці на ринках, прав споживачів і вимог податкового законодавства

кількості проданих товарів чи наданих споживачам послуг. До РРО відносяться: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, автомат з

продажу товарів (послуг), електронний таксометр тощо.

РРО мають бути зареєстровані та опломбовані у відповідному порядку. Дозволяється застосовувати лише ті РРО, що включені до Державного реєстру. Постанова Кабінету Міністрів України № 199 від 18.02.2002 р. регламентує вимоги до реалізації фіскальних функцій РРО.

У разі, якщо РРО виходить з ладу або сталося відключення електроенергії (не більш, як 72 год.) розрахункові операції здійснюються підприємством з використанням книги обліку розрахункових операцій, а також розрахункової книжки.

За невикористання підприємством РРО стаття 17 Закону [5] передбачає штрафні санкції. Згідно зі ст. 10 цього Закону постановою Кабінету Міністрів України [19] затверджений перелік форм та умов здійснення діяльності у галузі торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволяється не використовувати РРО, а замість того вести розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій. Так, зокрема, без РРО можуть здійснюватися такі види діяльності: пересувна торгівля, роздрібна торгівля на ринках (за винятком кіосків, магазинів), торгівля газетами і журналами на підприємствах поштового зв'язку (лише якщо їх обсяг в асортименті перевищує 50%), продаж транспортних квитків у кіосках, а також у салонах транспортних засобів, продаж страв та безалкогольних напоїв у буфетах закладів вищої освіти тощо.

Торгова діяльність повинна здійснюватися з суворим дотриманням встановлених вимог [5, 9, 26], таких як:

- забезпечення прав споживачів;
- відповідність приміщення, де здійснюється торгівля, санітарним і технічним нормам;
- наявність куточка покупця (у видному й доступному місці), де знаходиться книга відгуків та пропозицій, а також адреси й номери телефонів органів, які опікуються забезпеченням захисту прав споживачів;
- наявність на товарах цінників, а також документів, які підтверджують якість товару;

- наявність торгового патенту або ліцензії (відповідно до встановлених законодавством вимог);
- обов'язкове дотримання санітарних вимог;
- наявність у торговому приміщенні контрольних вагів й іншої вимірювальної техніки;
- суворе дотримання термінів зберігання товарів;
- дотримання відповідних правил продажу товарів;
- при розрахунках із покупцями продавцем має бути забезпечена наявність розмінної монети, здійснюється приймання зношених купюр та ін.

У підприємств роздрібної торгівлі існують такі основні види операцій стосовно руху товарів та їх відповідного документального оформлення [92]:

- при ввезенні товару в торговельну точку оформляються документи внутрішнього обліку, а саме: накладна на внутрішнє переміщення товару, оборотні відомості, товарні звіти тощо;
- при реалізації товару кінцевому покупцю складаються документи, що видаються (або пред'являються) споживачам: чеки, цінники на товар, гарантійні талони, сертифікати якості, відповідності тощо;
- при інших операціях, що також мають місце в торгівлі (повернення товару, його переоцінка, передача з торгівельної точки на склад або ж в іншу торговельну точку, виявлення нестачі або надлишків товару) - оформляються відповідні документи внутрішнього обліку, такі як: накладні, акти переоцінки, інвентаризаційні описи тощо.

Цей рух товарів оформлюється наступними документами (Табл. 1.2).

Бухгалтерський облік у торгівлі, так само, як в інших галузях, ведеться згідно із діючим законодавством держави, а також відповідно до національними стандартів бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.2

Документальне оформлення руху товарів на підприємствах роздрібної торгівлі

Назва документа	Характеристика
Договір купівлі-продажу	продавець, який здійснює підприємницьку діяльність з продажу товару, зобов'язується передати покупцеві товар, що звичайно призначається для особистого, домашнього або іншого використання, не пов'язаного з підприємницькою діяльністю, а покупець зобов'язується прийняти товар і оплатити його. Складається у 2 примірниках, є публічним.
Накладна	Є підставою для списання товарів з матеріально-відповідальної особи постачальника і оприбуткування товарів матеріально-відповідальною особою покупця (роздрібного підприємства). Накладна виписується в 3-ох примірниках: 1-ий - отримувачу товарів, 2-ий - постачальнику, 3-ій - на пропускний пункт.
Довіреність	З 01.01.2015 р. в питаннях використання довіреностей потрібно орієнтуватися на загальні норми Цивільного кодексу України — довіреністю є письмовий документ, що видається однією особою іншій особі для представництва перед третіми особами. Наявність такої інформації: про довірителя; відомості про представника; повноваження представника, тобто які саме дії вчинятимуться від імені довірителя; дата складання. Довіреність - не є первинним документом, не фіксує факт здійснення господарських операцій.
Рахунок-фактура	Є підставою для виписки платіжного доручення на оплату товарів постачальнику. Підписують керівник, головний бухгалтер.
Платіжне доручення	Є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства. Використовується для розрахунків між підприємствами за одержані товарно-матеріальні цінності, при авансових платежах тощо.
Виписка банку	Документ, який видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на рахунках в банках.
Товарно-транспортна накладна	Документ, призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи. Виписується в 4-ох примірниках: 1-ий - вантажовідправнику; 2-ий, 3-ій і 4-ий примірники, завірені підписами і печаткою вантажовідправника передаються водію. Водій 2-ий примірник здає вантажоодержувачу (як підстава оприбуткування товарів на складі). 3-ій і 4-ий примірники, завірені підписами і печаткою вантажотримувача , водій передає АТП - перевізнику (третій примірник є підставою для проведення розрахунків за транспортні послуги і надається замовнику; четвертий - додається до подорожнього листа і є підставою для обліку транспортних робіт і нарахування заробітної плати водію).
Податкова накладна	Податкова накладна складається особою, яка зареєстрована як платник податку і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Податкова накладна та додатки до неї складаються винятково в електронній формі (з 2015 року), обов'язкова реєстрація в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін.
Товарний звіт	Рух товару на підприємствах роздрібної торгівлі фіксується в товарному звіті, який складається матеріально відповідальною особою і потім передається до бухгалтерії для подальшої обробки і відображення в бухгалтерському обліку. Разом з бланком товарного звіту матеріально відповідальні особи передають всі відображені в звіті первинні документи (як прибуткові так і видаткові).

Особливості галузі зумовлюють особливості обліку:

1. У торгівлі немає витрат, які були б пов'язані з виробництвом продукції, але при цьому є витрати, що пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів.

Такі витрати називають витратами обігу - їх обліковують на рахунках 93 «Витрати на збут» і 92 «Адміністративні витрати».

2. Торговельні підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають їх дорожче (за цінами продажу). Облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу [П(С)БО 9], у разі, якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно.

3. Фінансовий результат від реалізації товарів для підприємств торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (тобто доходом, отриманим від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю реалізованих товарів) та витратами обігу:

Існують специфічні рахунки для обліку в торгівлі:

28 «Товари» (з відповідними субрахунками), окрім субрахунку 286, що не є специфічним лише для торгових підприємств;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» — для бухгалтерського обліку витрат обігу.

Зауважимо, що порядок відображення на рахунках обліку операцій з надходження і реалізації товарів в цілому не суттєво відрізняється від схеми обліку, що ведеться на промислових підприємствах. Головна відмінність полягає у відсутності рахунку 23 «Виробництво», немає витрат на виробництво продукції і списання їх на рахунок 26 «Готова продукція».

Товари належать до запасів і обліковуються підприємством згідно з П(С)БО 9. Запаси — це активи, відповідно [24]:

- вони утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва;

- вони утримуються для споживання під час виробництва, виконання робіт й надання послуг, а також управління господарюючим підприємством.

Оцінка запасів відбувається при їх придбанні, вибутті, а також на дату балансу.

При придбанні (отриманні) або виготовленні запаси зараховуються на баланс суб'єкта господарювання за їх первісною вартістю.

Первісною вартістю придбаних й оплачених запасів є їх собівартість, яка складається з наступних фактичних витрат:

- суми, які сплачуються згідно з контрактом постачальнику (або продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням запасів, які підприємству не відшкодовуються;
- витрати на заготівлю, вантажні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, а також витрати зі страхування;
- інші витрати, що пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. Зокрема, до таких витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати підприємства на оплату праці, інші прямі витрати, що понесені на доопрацювання та підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

У випадку, якщо на момент оприбуткування запасів не має можливості достовірно визначити їх первісну вартість, тоді вони можуть бути оцінені за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

До первісної вартості запасів не зараховуються, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (або встановлені):

- нестачі запасів та понаднормові втрати;
- відсотки за користування позиками;
- витрати понесені на збут;
- загальногосподарські (та інші подібні) витрати, що не мають безпосереднього зв'язку з придбанням і доставкою запасів, а також приведенням їх до стану, придатного для їх використання у запланованих цілях.

Для оцінки вибуття запасів застосовують один з наступних методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- метод середньозваженої собівартості;
- оцінка собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- метод нормативних затрат;
- оцінка за цінами продажу.

У бухобліку та у фінансовій звітності запаси відображають за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або ж чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації - це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та реалізацію даних запасів.

В оптовій торгівлі зазвичай товари обліковуються на субрахунку 281 «Товари на складі», а в роздрібній - відображаються на рахунку 282 «Товари в торгівлі». Зауважимо, що в роздрібній торгівлі можуть бути використані обидва субрахунки: 281 - для обліку товарів на складі торговельного підприємства, а рахунок 282 - для обліку товарів, що знаходяться у торговому залі.

Якщо облік товарів у торгівлі в роздріб ведеться за цінами продажу, то при оприбуткуванні на них встановлюється торгова націнка:

$$\text{Д-т 282 (281)} \quad \text{К-т 285.}$$

У випадку, якщо транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) визначають окремо (не включають їх до вартості товарів у момент придбання), то їх облік здійснюється на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

У балансі сальдо рахунку 28 згортається за всіма субрахунками, а до валюти балансу включається купівельна вартість товарів.

Надходження товарів, так само як й інших запасів, оформляється відповідними первинними документами. Так, від постачальника надходять наступні документи:

- рахунок-фактура;
- накладна, товарно-транспортна накладна;
- податкова накладна (з податку на додану вартість);
- платіжна вимога-доручення;

- сертифікат якості, гарантійний талон (за необхідності).

На підприємстві, що отримує запаси оформляються документи:

- акт про приймання (форма № М -7);
- прибутковий ордер (форма № М-4);
- довіреність, яка видається працівнику для отримання запасів від постачальника;
- товарно-транспортна накладна (у разі доставки запасів автомобільним транспортом);
- акт про виявлені нестачі;
- комерційний акт (при нестачі на залізниці);
- платіжна вимога-доручення чи платіжне доручення (для оплати отриманих запасів).

Із партією відправленого товару постачальник передає супроводжувальні документи, податкову накладну, а також платіжний документ (платіжну вимогу-доручення).

Оприбуткування запасів на склад підприємство оформляє прибутковим ордером або ж актом про приймання. Комірник підприємства має здійснити приймання товарів за кількістю та якістю. Якщо не виявлено розбіжностей у кількості та якості отриманого товару з тим, що зазначено у документах постачальника - на документах постачальника ставиться штамп або робиться напис «Оприбутковано в повному обсязі». Видані довіреності реєструються у спеціальному журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3), а сама довіреність лишається у постачальника.

Регістром аналітичного обліку товарів на складі торговельного підприємства є картка складського обліку (форма № М-12).

Зазвичай, комірник кожного дня передає до бухгалтерії всі прибуткові і видаткові документи з товарним звітом. В даному звіті зазначаються залишки товарів на початок і кінець звітного періоду, а також дані про надходження й вибуття товарів за відповідними прибутковими та видатковими документами.

Інвентаризація товарів з відображення результатів її проведення

здійснюється так само, як інших запасів відповідно до діючих нормативних документів [25, 34].

Інвентаризація запасів підприємства перед складанням річної звітності проводиться не раніше 1 жовтня. Перед здійсненням інвентаризації в бухгалтерії складається інвентаризаційний опис за формою № М-21, а результати проведеної інвентаризації оформлюються порівняльною відомістю (форма інв. - 19). Виявлені надлишки оприбутковуються як інший операційний дохід підприємства, а пересортиця переноситься з одного регістра аналітичного обліку до іншого у межах одного синтетичного рахунку запасів:

Виявлені нестачі відносять на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». До того, як буде прийняте рішення про те, на які рахунки списувати нестачі, їх також відображають на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Нестачі запасів можуть списуватися по-різному:

- на осіб, що винні у їх виникненні (субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»);
- нестачі, що у межах норм природних втрат списують на собівартість;
- у випадках, коли винні не встановлені або нестача виникла внаслідок стихійного лиха, пограбування тощо - на інші витрати операційної діяльності (субрахунок 947).

Постанова Кабінету Міністрів України [25] регламентує, що підприємства мають відшкодовувати нестачі цінностей у двократному розмірі за формулою.

У результаті проведення інвентаризації також можуть бути виявлені неходові, залежані, пошкоджені товари, крадіжки, товарні втрати тощо.

Товарні втрати бувають нормовані або ненормовані.

Нормовані - це зокрема, природні втрати, поломки, бій (наприклад, посуду, новорічних іграшок тощо), а також втрати, що виникають в магазинах самообслуговування.

Ненормованими вважаються втрати понад встановлені норми,

виникнення яких зумовлено порушенням правил зберігання товарів, а також розтратами, крадіжками, уціненням застарілих моделей тощо.

Природні втрати - це втрати, що виникли при перевезенні товарів, їх зберіганні та реалізації, що зумовлено фізично-хімічними властивостями окремих товарів (висихання, витікання, розтрушування тощо). Граничні норми таких природних втрат встановлюються відповідними державними органами [32] у відсотках до загальної кількості товарів. При інвентаризації нестачі, що є природними втратами в межах норм, списують на витрати обігу (Д-т 93).

Під витратами обігу [13] розуміються представлені в грошовій формі витрати підприємства торгівлі, що були понесені на здійснення процесу реалізації товарів - за своєю суттю вони складають собівартість послуг з доведення товарів від виробника до кінцевого споживача.

Витрати обігу в торгівлі обліковують (П(С)БО 16) на рахунках 93 і 92; окремо, як й у інших галузях, обліковують інші операційні (рахунок 94), фінансові (рахунки 95, 96) та інші витрати. Відповідно до Методичних рекомендацій [13], до складу витрат обігу слід включати операційні витрати (рахунки 92, 93, 94), відсотки за кредит (субрахунок 951) та ТЗВ (субрахунок рахунка 28), що припадають на реалізовані підприємством товари. ТЗВ, що пов'язані з придбанням товарів, включаються до вартості даних товарів.

Елементи витрат у торгівлі такі ж самі, як і в інших галузях економіки:

- витрати матеріальні;
- витрати, що пішли на оплату праці;
- здійснені відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- інші витрати.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» існують наступні статті витрат на збут (рахунок 93):

- витрати на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах готової продукції підприємства;
- витрати на здійснення ремонту тари;

- оплата праці, а також комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, які забезпечують збут товарів;
- витрати, що здійснені на рекламу й дослідження ринку (маркетинг);
- витрати, пов'язані з передпродажною підготовкою товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати щодо утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що пов'язані зі збутом товарів, робіт, послуг (оренда приміщень, страхування, амортизація, ремонт обладнання, опалення, освітлення приміщень, охорона тощо);
- витрати, що здійснені на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні й інші послуги, що безпосередньо пов'язані з товару відповідно до договору його поставки;
- витрати на гарантійний ремонт, а також на гарантійне обслуговування товарів;
- інші витрати, що пов'язані зі здійсненням збуту товарів, робіт, послуг.

За методичними рекомендаціями [13] статтями інших операційних витрат, специфічними для торгівлі є:

- вартість послуг, наданих сторонніми підприємствами: страхові, посередницькі, протипожежні та сторожові охорони, послуги з проведення рекламних заходів;
- витрати, здійснені на обслуговування РРО;
- витрати підприємства на медичні огляди працівників;
- витрати, пов'язані з облаштуванням та подальшим утриманням кімнат відпочинку для працівників, роздягальнь, душу тощо;
- витрати на транспортно-експедиційні послуги, що безпосередньо не пов'язані з придбанням товарних та інших запасів тощо.

Протягом звітного періоду витрати торгівлі списуються у дебет рахунків 92 і 93, а в кінці періоду - з кредиту даних рахунків у дебет рахунку 791.

Ще раз зауважимо: витрати на перевезення товарів від постачальника включають до вартості товарів, а ті, що здійснені на перевезення товарів до

покупця - до витрат обігу.

Прибуток торгівлі відображається на рахунку 79, як різниця між доходом від реалізації товарів та їх собівартістю та витратами обігу.

1.3. Особливості оподаткування підприємств торгівлі

Податкове законодавство України сьогодні передбачає для дві альтернативні системи оподаткування платників: загальну та спрощену. Загальна система встановлює сплату всіх податків та зборів, що передбачені ПКУ [20]. Спрощена система оподаткування (далі - ССО) - являє собою такий спеціальний податковий режим, що передбачає зниження податкового навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності. Спрощена система включає передбачена для чотирьох груп платників єдиного податку (при цьому зауважимо, що одна з них належить до сфери сільськогосподарської діяльності) (табл. 1.3.).

Усі подані у таблиці групи платників лають можливість суб'єкту господарювання на єдиному податку можливість здійснювати торговельну діяльність. Проте, зазначимо, що для платників першої та другої групи є певні обмеження щодо видів діяльності відповідно ПКУ, а відтак, багатьом суб'єктам у сфері торгівлі доцільно обирати для себе провадження діяльності на третій групі. Поряд з тим, Податковим кодексом України передбачено певні обмеження і щодо того, хто може бути платником єдиного податку на 3 групі (п. 291.5 ст. 291) [20].

Під час процедури реєстрації суб'єкта господарювання, він автоматично зараховується на загальну систему оподаткування. Перехід на ССО відбувається через подання до контролюючих органів заяви. Обрати спрощену систему оподаткування підприємство може не більше, ніж один раз на рік.

Таблиця 1.3

Спрощена система оподаткування (3 групи ЄП)

	I група (фізичні особи)	II група (фізичні особи)	III група (фізичні особи та підприємства)
Ставка ЄП	до 10% від прожиткового мінімуму	до 20% від мінімальної заробітної плати	5% з доходу 3% з доходу + ПДВ
Обсяг річного доходу	до 1 118 900 грн.	до 5 587 800 грн	7 818 900 грн.
Кількість найманих працівників	відсутня	до 10 чоловік	немає обмежень
Податковий період	календарний рік	календарний рік	календарний квартал
Діяльність	Виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню	Господарська діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, а також здійснення діяльності з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та напівдорогоцінного каміння)	

Для фізичних осіб-підприємців, що знаходяться на першій та другій групі, ставка єдиного податку встановлюється органами місцевого самоврядування - відповідно до місця держреєстрації ФОП та у залежності від виду діяльності.

Стосовно діяльності юридичних осіб у сфері торгівлі, необхідно визначити, що товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) - це юридична особа, статутний капітал якої поділений на частки, а розмір цих часток визначено статутом. Сутність ТОВ у тому, що його засновники (учасники) несуть відповідальність за зобов'язання у визначеному об'ємі, а саме - їх зобов'язання обмежені обсягом їх внесків до статутного капіталу. Найчастіше ТОВ орієнтоване на суб'єкти малого підприємництва та являє собою найпоширеніший вид господарських товариств на території України [3, 7].

При аналізі спрощеної системи оподаткування для суб'єктів, які ведуть

діяльність у сфері торгівлі, особливу увагу потрібно приділити податку на додану вартість, адже є одночасна можливість торговельним підприємствам бути платниками ПДВ та єдиного податку (підприємці третьої групи).

У разі, якщо суб'єкт підприємництва має бажання бути платником податку на додану вартість, слід подати відповідну заяву встановленої форми до контролюючих органів. В якості платника ПДВ підприємство буде обліковуватися, починаючи з першого числа місяця, що є наступним за місяцем подання даної заяви. При обранні податку на додану вартість, ставка єдиного податку з доходу буде зменшена до 3 %, а нарахування та сплату ПДВ підприємство буде вести на загальних засадах. У сучасній ринковій ситуації, торгіві підприємства, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування, як правило, обирають сплату податку на додану вартість - у такому разі у суб'єкта господарювання збільшується чисельність контрагентів.

Базою для нарахування трьох або ж п'яти відсотків єдиного податку є будь-який дохід, отриманий підприємством впродовж податкового (звітного) періоду в готівковій і безготівковій грошових формах, що визначено п. 292.3 ст. 292 Податкового кодексу України. У тому разі, коли за поставлені товари з торговельним підприємством розраховалися іноземною валютою, його дохід перераховується у гривнях відповідно до офіційного курсу Нацбанку України, встановленого на дату отримання даного доходу.

Податковий і Митний кодекси України визначають торговельні підприємства, залежно від їх статусу, платниками наступних податків та платежів:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток (єдиний податок);
- акцизний податок;
- мито та митні збори тощо.

Сам порядок нарахування й сплати податків регламентується ПКУ та МКУ, а також іншими державними нормативно-правовими актами.

Порядок нарахування і сплати податку на додану вартість (ПДВ)

підприємствами торгівлі визначає ПКУ. Підприємства на загальній системі оподаткування або знаходяться на спеціальному режимі (спрощена система обліку та звітності) і при цьому віднесені до 3 групи платників ЄП або які добровільно зареєструвалися як платники податку на додану вартість, є платниками ПДВ відповідно до ПКУ. Об'єктом оподаткування виступають операції платника податку з постачання товарів (послуг), місце постачання яких знаходиться на митній території України, а також ввезення та вивезення товарів на митну територію України (ст.185 ПКУ).

Датою виникнення податкових зобов'язань підприємства (ПЗ) з постачання товарів/послуг слід вважати дату зарахування коштів від покупця (замовника послуги) на банківський рахунок платника податку або дату відвантаження товарів. При експорті або імпорті товарів - це дата оформлення митної декларації, яка свідчить про факт перетинання митного кордону України.

Коли постачання товарів або послуг відбувається з використанням торговельних автоматів, такою датою виникнення податкових зобов'язань є дата виймання грошової виручки з цих торговельних апаратів.

У разі, якщо постачання товарів (надання послуг) здійснюється через торговельні автомати з використанням жетонів, карток, будь-яких інших замінників національної валюти - датою збільшення податкових зобов'язань є дата постачання даних замінників національної валюти.

Якщо постачання товарі (надання послуг) відбувається з використанням кредитних чи дебетових карток, комерційних, дорожніх, іменних або інших чеків - датою збільшення податкових зобов'язань визначається дата, коли засвідчений факт постачання платником податку покупцю товарів чи послуг (коли була оформлена податкова накладна) або ж дата виписування рахунка (товарного чека) - залежить від того, яка з подій відбулася раніше (ст.187 ПКУ).

База оподаткування операцій щодо постачання товарів (надання послуг) визначається, відштовхуючись від їх договірної вартості та враховуючи загальнодержавні податки і збори (за винятком акцизного податку на

реалізацію суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору обов'язкового державного пенсійного страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується підприємствами для виробництва лікарських засобів (ст.188 ПКУ). Для окремих випадків ПКУ встановлює особливості визначення бази оподаткування при постачанні товарів. Так, зокрема, вартість тари, яка за умовами договору є зворотною (заставною), до бази оподаткування не входить. Якщо ж у строк більший за 12 календарних місяців з дати надходження зворотної тари вона не була повернута відправнику, то вартість цієї тари має бути включена до бази оподаткування отримувача.

Коли підприємець-платник податку провадить свою діяльність з постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), які приймаються за договором комісії в осіб, що не зареєстровані як платники податку - базою оподаткування вважається комісійна винагорода даного платника податку.

Для товарів, що ввозяться на митну територію України, базою оподаткування слугує їх договірна (контрактна) вартість, але вона має бути не нижчою від митної вартості цих товарів, що визначено відповідно до розд. III МКУ (гл.9), з урахуванням мита й акцизного податку, які підлягають сплаті та включаються до ціни ввезених товарів.

Ставки податку визначаються у наступних розмірах від бази оподаткування:

- двадцять відсотків;
- нуль відсотків - при вивезенні товарів за межі митної території України у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, або у режимі вільної митної зони.
- сім відсотків - при операціях із постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів чи медичного обладнання.

Сума податку, що підлягає перерахуванню до Держбюджету України або

бюджетному відшкодуванню, являє собою різницю між сумою податкового зобов'язання за звітний (податковий) період та сумою податкового кредиту такого періоду.

Також, вважаємо за доцільне, розглянути питання оподаткування експортно-імпортних операцій, яке виступає одним із методів регулювання державою зовнішньої торгівлі.

Станом на сьогодні всі питання щодо оподаткування міжнародної торгівлі переважно регулюються шляхом укладання двосторонніх договорів між країнами - вони ґрунтуються на існуючих конвенціях та переважно стосуються уникнення подвійного оподаткування торгових операцій. Зазначимо, що станом на сьогодні спроби, що були зроблені у напрямку розробки єдиної конвенції (навіть під егідою ООН), на жаль, успіху не мали. Отже, в умовах сьогодення, коли світ став *global village* і спостерігаємо перехід до економіки вже четвертого покоління та новий етап науково-технічного розвитку з широким використанням цифрових технологій (зокрема, інтернет-банкінг, криптовалюти інтернет-торгівля) - особливо актуальною стає потреба вдосконалення наявних міжнародних договірних інструментів, а також необхідна розробка універсального механізму регулювання оподаткування міжнародної торгівлі (під егідою не тільки таких організацій, як ООН та ОЕСР, але й Світової організації торгівлі).

Кожна держава за принципом свого державного суверенітету має невід'ємне право на стягнення податків, виходячи з підстави наявності зв'язку суб'єкта чи об'єкта оподаткування з національною юрисдикцією - громадянство держави, місце здійснення підприємницької діяльності тощо. Здійснення суб'єктом зовнішньо-економічної діяльності одразу підпорядковує його кільком юрисдикціям, зокрема податковим. Отже, вихід ділових відносин за межі однієї держави може спричинити сумування податкового обкладення. Для платників податків це призводить до погіршення їх конкурентної позиції на ринку - і це суперечить існуючим принципам вільної торгівлі.

Сьогодні світова законотворча практика знаходиться в інтенсивному пошуку новітніх моделей для регулювання міжнародного оподаткування. Це спостерігається в кількох наявних тенденціях. По-перше, серед більшості міжнародних торговельних партнерів можна відзначити рух до гармонізації податкового права, його інститутів. По-друге, країнами заохочуються закони, які містять стимулюючі норми оподаткування - сьогодні вже намітився відхід від законів, які закріплюють лише конфіскаційні норми. По-третє, з'являються нові інститути, зокрема: інститут соціальної безпеки оподаткування, інститут оптимальної інвестиційної можливості оподаткування, інститут консолідації оподаткування, інститут обґрунтованого розміру державної податкової підтримки та податкового кредитування, інститут доцільного рівня покарання неплательників податків [85].

Для цілей створення правової основи регулювання податкових відносин, які мають міждержавний характер, між країнами укладаються договори. У переважній більшості питання щодо оподаткування міжнародної торгівлі вирішуються за допомогою двосторонніх договорів між державами, які виступають торговельними партнерами, або ж у межах інтеграційних об'єднань. Разом з тим, існує й ціла низка міжнародно-правових інструментів, що покликані уніфікувати міжнародні податкові відносини [85].

Міжнародні угоди стосовно уникнення здійснення подвійного оподаткування зазвичай охоплюють усі види податків на доходи і капітал та переслідують дві мети: усунути подвійне оподаткування й боротися з ухиленням платників від податків. Як правило, угоди визначають види податків і коло осіб, що охоплюються даною угодою; робиться опис конкретних режимів оподаткування, встановлених даною угодою для окремих видів доходів (прибуток від діяльності, відсотки, дивіденди, роялті, заробітна плата тощо); статті, які визначають порядок усунення подвійного оподаткування тієї частини доходів та капіталу, на обкладання яких права зберігаються за обома країнами-учасницями угоди; статті, що описують порядок виконання укладеної угоди [62].

Зазначимо, що двосторонні договори України щодо уникнення подвійного оподаткування, що укладені з такими країнами, як Австрія, Данія, Ірландія, Нідерланди, Бельгія, Франція, Німеччина, Великобританія, Фінляндія, Швеція Угорщина - розроблені на базі Модельної конвенції ОЕСР. А для договорів України з низкою інших держав (Іспанія, Португалія, Болгарія, Польща, Греція, Естонія, Латвія, Литва, Кіпр, Чехія, Румунія, Словенія, Хорватія) взято за основу Типову конвенцію ООН [70].

На початку кожного року інформація про перелік країн, у взаєминах з якими Україна застосовує міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, доводиться до відома і, відповідно, виконання податковим службам.

Право на використання переваг певного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування надається згідно із положеннями ст. 103 Податкового кодексу України.

Відповідно до Конституції України та Закону про міжнародні договори України, а також згідно із п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України, у разі, якщо діючим міжнародним договором, згода на обов'язковість якого була надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом - мають застосовуватися правила міжнародного договору.

Станом на 28.02.2019 р. Україною укладені міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з 71 країною. Окрім того, згідно зі ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» чинними є три договори СРСП про уникнення подвійного оподаткування (з Іспанією, Малайзією та Японією), що продовжують діяти до набрання чинності новими договорами. А договори з Кубою та Катаром вже були підписані та ратифіковані нашою державою, проте ще не набули чинності (Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78_7_99-99-01- 02-02-17).

При оподаткуванні міжнародної торгівлі наразі актуальними є питання стосовно стягнення наступних видів податків: податок на прибуток, податок з доходів нерезидентів, податок на додану вартість і трансфертне ціноутворення.

Усі міжнародні угоди щодо усунення подвійного оподаткування доходів відрізняють прибуток від комерційної діяльності від особливих видів доходів, для яких застосовуються спеціальні режими оподаткування. Таке застосування спеціальних режимів зумовлено певними особливостями окремих видів діяльності у міжнародних економічних відносинах. Так, зокрема, до таких видів діяльності, які характеризуються вираженою специфікою, відносяться наступні: міжнародні пасажирські та вантажні перевезення; міжнародні кредитні відносини; інвестиційна діяльність; міжнародні операції, що пов'язані з отриманням доходів від володіння і реалізації майна (рухомого і нерухомого), яке знаходиться на території іноземних держав; передача авторських прав, патентів і ліцензій; а також інші окремі види діяльності фізичних осіб, що здійснюються ними за межами країни їх постійного місцеперебування.

Слід сказати про фактори, що мають негативний вплив на рівень податкових надходжень до бюджетів держав - це функціонування офшорних зон і агресивне податкове планування. Це виявляється у прагненні окремих платників мінімізувати податкове навантаження шляхом штучного прикріплення свого бізнесу до найменш обтяжливих податкових юрисдикцій. Зауважимо, що на вибір такої юрисдикції впливають не лише діючі ставки оподаткування, але й рівень складності та ступінь прозорості адміністрування податків.

Отже, передумовою ефективного міжнародного співробітництва є налагодження механізмів обміну податковою інформацією між державами. Сьогодні такою великою податковою спільнотою Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією, який діє в рамках ОЕСР. Він являє собою багатосторонню структуру, яка створена для сприяння дотриманню міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією для податкових

цілей, а також для ефективного об'єднання міжнародних зусиль у боротьбі з ухиленням від сплати податків [62].

Зауважимо, що особливо податкова прозорість важлива для тих країн, що розвиваються. За підтримки Глобального форуму 85 саме таких країн, що прагнуть розвитку, здійснюють обмін інформацією задля підвищення своїх можливостей зі збору податків.

Україна з набуттям членства в Глобальному форумі (листопад 2013 р.) взяла зобов'язання із впровадження міжнародних стандартів прозорості та автоматичного обміну інформацією з іншими учасниками спільноти, а також погодила на проведення експертної оцінки свого внутрішнього податкового середовища фахівцями ОЕСР.

Ще одним суттєвим фактором, що впливає на діяльність та оподаткування підприємств торгівлі є військовий стан в Україні, який спричинено агресією росії. Для суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, з 30 червня 2023 року в оподаткуванні відбулися зміни в наслідок прийняття Закону України №. 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану».

Даний Закон України від 30.06.2023 року №. 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану», крім змін, внесених до Податкового кодексу, також вносить наступні зміни до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»: суб'єкти господарювання звільняються від відповідальності за порушення ними вимог Закону № 265, що були ними вчинені у термін з 01 січня 2022 року до 01 жовтня 2023 року - крім відповідальності, що передбачена за порушення порядку проведення розрахункових операцій при продажу підакцизних товарів, здійснення

купівлі/продажу іноземної валюти, а також проведення діяльності з організації й проведення азартних ігор.

А з 1 жовтня 2023 року суб'єкти господарювання звільнені від відповідальності за порушення вимог Закону № 265 (за винятком порушень порядку проведення розрахункових операцій при продажу підакцизних товарів) - у разі, якщо вони були вчиненні при продажу товарів або при наданні послуг, що здійснюються:

- на територіях, що є тимчасово окупованими російською федерацією (по дату завершення тимчасової окупації даних територій);
- на територіях, де ведуться активні бойові дії (по дату завершення бойових дій на цих територіях);
- на територіях можливих бойових дій (по дату зникнення такої можливості на даних територіях).

При цьому зауважимо, що дати завершення бойових дій, тимчасової окупації та припинення можливості бойових дій визначаються відповідно до визначеного Переліку територій, який затверджений наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій № 309 від 22.12.2022р. та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 23.12.2022р. за № 1668/39004.

Також відбулися зміни щодо розміру штрафних (фінансових) санкцій, які накладаються за порушення порядку використання реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, що були здійснені у період з 01.08.2023 р. по 31.07.2025 р. - проте не пізніше дати припинення/скасування воєнного стану на території України, що був введений відповідним Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» №. 64/2022 від 24.02.2022 р. і затверджений Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 2102-IX. від 24.02. 2022 р.

Так, до фізичних осіб-підприємців, що зареєстровані платниками єдиного податку та не є платниками податку на додану вартість, які здійснюють продаж товарів (за винятком підакцизних, технічно складних побутових товарів, які

підлягають гарантійному ремонту, виробів медичного призначення та лікарських засобів, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів і каміння, виробів з дорогоцінного каміння органогенного утворення, а також напівдорогоцінного каміння) або ж надають послуги - за здійснення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів таких операцій, а також програмних реєстраторів розрахункових операцій чи розрахункових книжок на неповну суму вартості проданих ними товарів (або наданих послуг), за непроведення розрахункових операцій через відповідні реєстратори та/або програмні реєстратори розрахункових операцій із фіскальним режимом роботи, за невидачу (у паперовій та/або електронній формі) розрахункового документа на підтвердження виконання розрахункової операції, чи за проведення її без відображення у розрахунковій книжці на окремому об'єкті господарювання до такого суб'єкта застосовується фінансова відповідальність у таких розмірах:

- 25% від вартості товарів (робіт, послуг), що були продані з порушенням, у разі, якщо таке порушення вчинене вперше;
- 50% від вартості товарів (робіт, послуг), проданих з порушенням – за кожне наступне вчинене суб'єктом господарювання порушення.

Висновки до розділу 1

На сучасному етапі розвиток більшості підприємств як національної економіки загалом, так і торговельної галузі зокрема, характеризується нестабільністю та великим ступенем ризику господарювання - і це негативно позначається на показниках їхньої господарської діяльності. З огляду на це, забезпечення ефективності їх соціально-економічного розвитку потребує вирішення ряду питань і запровадження відповідних заходів, які б допомогли їм пристосуватися до змін ринкового середовища та сприяли посиленню їхніх позицій на ринку.

Ринкові відносини між суб'єктам господарювання торговельної галузі

досить складні та багатогранні, адже кожне підприємство функціонує в умовах гострої конкуренції, а тому має організувати таку систему свого бухгалтерського обліку, яка своєчасно забезпечує свій менеджмент надійною й корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства. Це допоможе керівникам приймати обґрунтовані фінансові й управлінські рішення, що забезпечують підприємству економічну стійкість.

Організація та здійснення торгової діяльності в Україні передбачає дотримання суб'єктами господарювання певних вимог і норм, установлених діючим законодавством. Серед таких вимог - ліцензування та патентування.

Однією з головних проблем сьогодення в обліку на торговельних підприємствах можна вважати низький рівень релевантності та оперативності інформації стосовно доходів, витрат та фінансових результатів - а саме така інформація є вкрай важливою керівнику підприємства для прийняття правильних управлінських рішень.

Станом на сьогодні всі питання щодо оподаткування міжнародної торгівлі переважно регулюються шляхом укладання двосторонніх договорів між країнами - вони ґрунтуються на існуючих конвенціях та переважно стосуються уникнення подвійного оподаткування торгових операцій. Зазначимо, що станом на сьогодні спроби, що були зроблені у напрямку розробки єдиної конвенції (навіть під егідою ООН), на жаль, успіху не мали. Отже, в умовах сьогодення, спостерігаємо перехід до економіки вже четвертого покоління та новий етап науково-технічного розвитку з широким використанням цифрових технологій (зокрема, інтернет-банкінг, криптовалюти інтернет-торгівля) - особливо актуальною стає потреба вдосконалення наявних міжнародних договірних інструментів, а також необхідна розробка універсального механізму регулювання оподаткування міжнародної торгівлі (під егідою не тільки таких організацій, як ООН та ОЕСР, але й Світової організації торгівлі).

Сьогодні світова законотворча практика знаходиться в інтенсивному пошуку новітніх моделей для регулювання міжнародного оподаткування. Це

спостерігається в кількох наявних тенденціях. По-перше, серед більшості міжнародних торговельних партнерів можна відзначити рух до гармонізації податкового права, його інститутів. По-друге, країнами заохочуються закони, які містять стимулюючі норми оподаткування - сьогодні вже намітився відхід від законів, які закріплюють лише конфіскаційні норми. По-третє, з'являються нові інститути, зокрема: інститут соціальної безпеки оподаткування, інститут оптимальної інвестиційної можливості оподаткування, інститут консолідації оподаткування, інститут обґрунтованого розміру державної податкової підтримки та податкового кредитування, інститут доцільного рівня покарання неплательників податків.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ У ЗВІТНОСТІ НА (МАТЕРІАЛАХ ТОВ «СРВ ГРУП»)

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «СРВ ГРУП»

Досліджувана нами компанія «СРВ Груп» за роки своєї діяльності у сфері агробізнесу отримала довіру своїх клієнтів і прихильність партнерів. Підприємство співпрацює з фермерськими господарствами та компаніями, що надають їм сервісне обслуговування. Співпраця з «СРВ Груп» забезпечує як великим корпораціям, так і фермерам, що працюють на себе, найкращі на ринку ціни, найвищу якість та оптимальні строки отримання запчастин. Адже керівництво компанії та усі її спеціалісти усвідомлюють, скільки коштує її клієнтам «простий» обладнання через використання неякісних деталей.

Товариство з обмеженою відповідальністю «СРВ ГРУП» є юридичною особою, створеною та зареєстрованою у встановленому законом порядку з моменту його державної реєстрації. Дані державної реєстрації Товариства включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, відкритого для загального

ознайомлення (Додаток А).

Відносини ТОВ "СРВ ГРУП" у сфері господарювання регулюються Конституцією України, Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Законом України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», іншими законами України, нормативно-правовими актами Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правовими актами інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування, Статутом (Додаток Б), а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

Відповідно до Статуту учасником ТОВ "СРВ ГРУП" є Станкевич Любов Михайлівна, яка є керівником підприємства з правом одного підпису. Юридична адреса: Україна, 02218, місто Київ, ВУЛИЦЯ РАЙДУЖНА, будинок 11 А, квартира 18б.

ТОВ "СРВ ГРУП" має самостійний баланс, поточний, валютний та інші рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням. Товариство може мати товарний знак, який реєструється відповідно до законодавства України, бланки та фірмовий знак.

ТОВ "СРВ ГРУП" створено з метою задоволення громадських потреб в його товарах (роботах, послугах) шляхом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг оренди (в тому числі фінансової), здійснення торгівельної діяльності, створення нових робочих місць та отримання прибутку.

Для забезпечення діяльності ТОВ "СРВ ГРУП" сформовано Статутний капітал Товариства, який складається з вартості вкладів його Учасників, а також утворюється резервний капітал у відповідності до вимог діючого законодавства. Зараз він становить 20 000 грн.

Товариство має право без обмежень самостійно здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, що не заборонена законом. Підприємництво здійснюється на основі:

- вільного вибору видів підприємницької діяльності;

- самостійного формування програм діяльності, вибору постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону;
- вільного найму працівників;
- комерційного розрахунку та власного комерційного ризику;
- вільного розпорядження прибутком, що залишається після сплати податків, зборів та інших ~ платежів, передбачених законом;
- самостійного здійснення зовнішньоекономічної діяльності, використання Товариством належної йому частки валютної виручки на свій розсуд.

ТОВ "СРВ ГРУП" самостійно визначає перспективи розвитку, планує та здійснює свою діяльність, виходячи з попиту на продукцію (роботи, послуги), що воно вироблює та необхідність забезпечення виробничого та соціального розвитку Товариства, підвищення доходів.

ТОВ "СРВ ГРУП" веде бухгалтерський облік, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством. Достовірність та повнота річної фінансової звітності Товариства може бути перевірена на вимогу Учасників або на вимогу Товариства за рахунок Товариства або Учасників (з відшкодуванням Учасникам витрат за рішенням Загальних зборів) та підтверджена аудитором (аудиторською фірмою). Товариство у відносинах з громадянами, які вступають з ним у трудові відносини, керується нормами законодавства України про працю.

ТОВ "СРВ ГРУП" самостійно встановлює форми, системи та розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників. Товариство самостійно визначає фонд оплати праці з урахуванням вимог законодавства України.

Управління поточною діяльністю Товариства здійснюється одноособовим виконавчим органом - «директором». Директор є посадовою особою ТОВ "СРВ ГРУП".

Директор Товариства підзвітний Загальним зборам учасників Товариства

та організовує виконання їхніх рішень і несе перед ними повну матеріальну та дисциплінарну відповідальність за виконання цих рішень.

Станкевич Л.М. (директор) несе відповідальність перед Товариством за збитки, заподіяні Товариству його винними діями або бездіяльністю, а також здійснює керівництво усією поточною діяльністю Товариства.

До компетенції Станкевич Л.М. належить вирішення всіх питань, пов'язаних з управлінням поточною діяльністю Товариства, крім питань, що належать до виключної компетенції Загальних зборів учасників.

У своїй діяльності Станкевич Л.М. керується чинним законодавством, статутом Товариства, рішеннями Загальних зборів, укладеним трудовим контрактом, а також іншими внутрішніми нормативними актами Товариства.

У Статуті ТОВ "СРВ ГРУП" зазначено багато видів діяльності «на перспективу». Наразі підприємство здійснює наступні види економічної діяльності:

- 45.31 Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів (основний);
- 45.32 Роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів;
- 46.61 Оптова торгівля сільськогосподарськими машинами й устаткуванням;
- 46.69 Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням.

Як зазначено на сайті ТОВ «СРВ Груп» <https://srv-group.com.ua/> (на момент звернення) основні кількісні показники є наступними:

- 155367 товарів в каталозі;
- 6571 опрацьованих замовлень;
- 369587 проданих товарів;
- 886 задоволених клієнтів.

Відповідно до електронного каталогу сайту компанії основні групи товарів наступні (які, в свою чергу, діляться на підгрупи):

- оливи та мастила;
- витратні матеріали;

- гідравліка;
- двигун;
- кабіна;
- кузов;
- трансмісія;
- мости;
- аналоги;
- навісне обладнання;
- електрика;
- інше;
- без категорії;
- втулки.

Торгівельна діяльність ТОВ «СРВ Груп» відповідно до штатного розпису (Додаток В) здійснюється 4 особами:

- директор;
- менеджер зі збуту;
- механік;
- помічник керівника.

Як відомо, торгівля є однією з найважливіших галузей народного господарства, оскільки вона забезпечує звернення товарів, їхній рух зі сфери виробництва у сферу споживання.

Довготривалою метою діяльності роздрібного торговельного підприємства є максимізація прибутку. Реалізувати цю мету можна лише через максимальне задоволення потреб споживачів.

Поряд із названою метою в залежності від конкретних умов можуть існувати й інші критерії - наприклад, збільшення ринкової частки, мінімізація витрат та ін.

У ТОВ «СРВ Груп» проводяться різні операції, пов'язані з доведенням товарів до населення. При цьому виконуються певні торгові (комерційні) та технологічні функції.

До основних торгових функцій підприємств роздрібної торгівлі слід зарахувати:

- вивчення купівельного попиту товари;
- формування асортименту товарів;
- організацію закупівель та завезення товарів;
- надання торгових послуг покупцям;
- рекламування товарів та послуг.

Технологічний процес включає у собі сукупність послідовно взаємозалежних методів, прийомів і трудових операцій, вкладених у збереження споживчих властивостей товарів хороших і прискорення доведення товарів до мережі і споживачів.

Технологічний процес забезпечує обробку потоків, починаючи з надходження товарів у магазин і закінчуючи повною підготовкою їх до продажу. Технологічний процес включає такі операції, як приймання товарів за кількістю та якістю, зберігання, фасування та упаковка товарів, їх переміщення та викладення у каталогах.

Основними принципами організації цих процесів у ТОВ «СРВ Груп» є:

- забезпечення комплексного підходу до вироблення оптимальних варіантів продажу товарів;
- забезпечення найкращих умов вибору товарів, економія часу покупців, високий рівень торговельного обслуговування;
- досягнення оптимальної економічної ефективності технологічного процесу шляхом прискорення оборотності товарів, економії праці, зростання його продуктивності, зниження витрат обігу.

Ці чинники визначають динамічність торговельного та технологічного процесу.

Організація торгово-технологічного процесу, послідовність виконання різних операцій залежать від споживчих властивостей товарів, ступеня їхньої готовності до продажу, прийнятої системи руху товару, форми продажу, виду і типу торговельного процесу.

Нині основними, за рівнем їхнього впливу загальну ефективність діяльності торгового підприємства, вважаються етапи торгово-технологічного процесу, у яких здійснюється зв'язок підприємства з елементами його довкілля, тобто етапи комерційної діяльності.

Комерційна діяльність у торгівлі - поняття ширше, ніж проста купівля-продаж товару. Щоб акт купівлі-продажу відбувся, торговому підприємцю необхідно здійснити деякі оперативно-організаційні та господарські операції, у тому числі вивчення попиту населення та ринку збуту товарів, перебування постачальників та покупців товарів, налагодження з ними раціональних господарських зв'язків, транспортування товарів, рекламно-інформаційну роботу зі збуту товарів, організацію торговельного обслуговування тощо.

Діяльність торговельного підприємства не відбувається самостійно. Вона прямує людьми, регулюється ними та керується.

Система управління комерційною діяльністю ТОВ «СРВ Груп» - це система, орієнтована на ринок, що означає не тільки організацію взаємопов'язаної структури задіяних у ній процесів підприємства, але і їх поєднання з усіма зовнішніми факторами. Управління комерційною діяльністю ставить своїм безпосереднім завданням внести певну впорядкованість у комерційні та торговельні процеси, організувати спільні дії працівників, які беруть участь у цих процесах, досягти узгодженості та координації дій.

При цьому управління спрямоване на оптимізацію роботи працівників з метою підвищення ефективності комерційних процесів та досягнення кінцевих цілей підприємства.

У сучасних умовах діяльність ТОВ «СРВ Груп» пов'язана з підприємництвом, комерцією, економетрикою, економічною кібернетикою та інформатикою. Цим визначається новий якісний рівень та економічне

зростання ринку. Відповідним чином має будуватись і організаційна структура управління торговим підприємством.

Проаналізуємо Баланс підприємства за 2020, 2021, 2022 роки (Додатки Д, Е, Ж). Валюта балансу постійно зростає, що є позитивним. Так зростання валюти балансу 2021 році склало 72,3 %, зростання валюти балансу в 2022 році порівняно з 2021 роком склало 12,9 % (табл. 2.1.).

За досліджений період найбільшу частку активів складають виробничі запаси, що для торговельного підприємства є природнім. При цьому, їх обсяг зріс у 2021 році на 25,5%, а у 2022 році на 37,5% (що частково пояснюється інфляцією та зростанням цін). Частка виробничих запасів у підсумку балансу 2022 року становить більше 40%.

Спостерігається значне збільшення обсягу основних засобів у 2021 році – більше ніж у 14 разів, у 2022 році балансова вартість основних засобів дещо

Таблиця 2.1

Динаміка активів ТОВ «СРВ ГРУП», тис. грн.

	2020	2021	Темп приросту, %	2022	Темп приросту, %
Основні засоби	49,2	761,7	1448	689,8	-9,4
Первісна вартість	77,1	870,3	1028	990,2	13,8
знос	27,9	108,6	289,2	300,4	176,6
Виробничі запаси	1170,6	1469,3	25,5	2020,1	37,5
У т.ч. готова продукція	1170,6	1451,7	24,0	1990,1	37,1
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1187,1	2022,5	70,4	1379,8	31,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1,7	-	-100	20	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	75,9	79,7	5,0	301,3	278
Інші оборотні активи		0,3	-	1,1	266,7
Грошові кошти	72,3	71,3	-1,4	560,6	686,3

Разом	2556,8	4404,8	72,3	4972,7	12,9
-------	--------	--------	------	--------	------

зменшилась через нарахування зносу, але мало місце придбання нових основних засобів.

Негативним явищем є зростання дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги у 2021 році більше ніж на 70%, але у 2022 році намітилась тенденція до її зменшення. Негативним є збільшення іншої поточної дебіторської заборгованості у 2022 році майже в 4 рази. Спостерігаємо значні коливання по залишкам грошових коштів – зростання у 2022 році майже в 8 разів.

Як свідчать дані табл. 2.2. основну частку пасиву балансу складає нерозподілений прибуток господарства 85%, 78,3% та 83,8% по роках відповідно.

Це свідчить про високий рівень фінансової незалежності підприємства.

Таблиця 2.2

Динаміка пасиву балансу ТОВ «СРВ ГРУП», тис. грн.

Пасив	На 31.12.20	На 31.12.21	Темп приросту, % (До 2020)	На 31.12.22	Темп приросту, % (до 2021)
I. Власний капітал					
Капітал	20	20	-	20	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2172,4	3447,9	58,7	4168,3	20,9
Усього за розділом I	2192,4	3467,9	58,2	4188,3	20,7
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	479,5	-	342,5	-28,6
III. Поточні зобов'язання					
Поточна кредиторська заборгованість за:					

довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-	-
товари, роботи, послуги	182,1	277,9	52,6	139,1	-50
розрахунками з бюджетом	111,9	76,2	-31,9	166,1	118
розрахунками зі страхування	1,6	5,1	218,8	-	-100
розрахунками з оплати праці	5,8	18,5	219	-	-100
Інші поточні зобов'язання	6,3	79,7	1165	136,7	71,5
Усього за розділом III	364,4	457,4	25,5	441,9	-3,4
Баланс	2556,8	4404,8	72,3	4972,7	12,9

ТОВ «СРВ ГРУП» є прибутковим із щорічним збільшенням власного капіталу. У підприємства з'явилися довгострокові зобов'язання, але вони становлять на кінець періоду, що вивчається біля 8% власного капіталу, що не впливає на автономію капіталу.

Дані звіту про фінансові результати свідчать про прибутковість підприємства та наявність доходів лише від основної діяльності.

Компанія «СРВ Груп» постійно вдосконалює свою діяльність у сфері професійного підбору й продажу запчастин для сільгосптехніки, будівельної техніки та спецтехніки, постійно додаючи до свого асортименту нові категорії товарів від найвідоміших світових брендів: MUSTANG, JCB, GEHL, Manitou, Dana Spicer тощо. Усі товари поставляються напряму від виробників або ж з основних складів їх офіційних дистриб'юторів.

У своїй діяльності досліджуване підприємство робить акцент на оптимальному співвідношенні ціни і якості пропонованих нею запчастин для техніки. Основним своїм завданням керівництво компанії бачить формування таких пропозицій для своїх клієнтів, що дозволяли б їм успішно вирішувати проблеми підбору запчастин для досягнення найкращих результатів в їхньому бізнесі. Переваги від співробітництва з підприємством «СРВ Груп» клієнти відчують вже з першого замовлення. Завдяки цьому компанія змогла напрацювати багато постійних клієнтів, яких вона роками забезпечує кращими запчастинами за вигідною ціною та з мінімальними строками поставки.

2.2. Організація бухгалтерського обліку та облікової політики у ТОВ «СРВ ГРУП»

Бухгалтерський облік у ТОВ «СРВ ГРУП» ведеться за журнально-ордерною системою. Для автоматизації обліку використовується програма для роботи з електронними таблицями Microsoft Excel.

В штаті підприємства відсутня посада бухгалтера, отже ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової, статистичної та податкової звітності забезпечується директором.

На дослідженому підприємстві на виконання Закону України від 16.07.99 р. №996-ХІУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» видано наказ «Про облікову політику підприємства» (Додаток 3).

Достовірність інформації про рух товарів, що відображена у бухгалтерській звітності підприємства, і, відповідно, надана зацікавленим користувачам, великою мірою залежить від її деталізації, а також від правильності обраних елементів облікової політики суб'єкта господарювання. На основі проведеного нами дослідження регулювання облікового відображення та контролю руху товарів на законодавчому рівні, ми пропонуємо елементи облікової політики в розрізі двох складових: методичної та організаційно-технічної (табл. 2.3.).

Робочий план рахунків містить рахунки, що передбачені для ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку підприємства торгівлі.

Формуючи план рахунків, треба пам'ятати про головне завдання, яке полягає у забезпеченні можливості групування й аналізу інформації, необхідної для потреб управління й контролю. При цьому слід враховувати всі потреби ведення бухгалтерського обліку, а саме: формування фінансової звітності підприємства, підготовка необхідної управлінської інформації, визначення податків та зборів, наявність інформації для формування системи

статистичного обліку.

Таблиця 2.3

Облікова політика підприємства роздрібної торгівлі щодо руху товарів

Методична частина	Організаційно-технічна частина
1. Облікова одиниця товарів.	1. Визначення матеріально-відповідальних осіб і розподіл їх обов'язків.
2. Первісна оцінка товарів.	2. Розподіл облікової праці за ділянками.
3. Облік транспортно-заготівельних витрат.	3. Засоби комп'ютерних технологій.
4. Методи оцінки при вибутті.	4. Перелік первинних документів та облікових регістрів щодо руху товарів.
5. Порядок нарахування торгової націнки.	5. Графік документообігу.
6. Порядок проведення уцінки.	6. Робочий план рахунків
7. Норми природного убутку.	7. Форми внутрішньої звітності.

Робочий план рахунків на підприємстві не розроблено, але як свідчать дані головної книги (Додаток К) використовуються синтетичні рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11] без поділу на субрахунки і без використання класу 8 «Витрати за елементами».

Наступним аспектом облікової політики підприємства є встановлення вимог до документального оформлення його господарських операцій. За цією вимогою торговельне підприємство зобов'язане приділяти увагу організації формування інформації в системі первинного бухгалтерського обліку руху товарів. Досліджене підприємство використовує типові форми первинних документів, графік документообігу не розробляється.

У табл. 2.4. наведено обрані підприємством елементи облікової політики.

Розглянемо облік доходів та видатків, що пов'язані з торгівельною діяльністю ТОВ «СРВ ГРУП». Дані про доходи підприємства відображаються у його фінансовому обліку і фінансовій звітності - у відповідності до доходів та

витрат, а також до принципів їх нарахування.

Доходи визнаються у той час, коли певна операція була здійснена фактично і, відповідно, призвела до їх виникнення. Даний підхід нарахування доповнюється принципом відповідності доходів і витрат, за яким паралельно із визнанням доходів від даної операції також визнаються і витрати, що зумовили можливість отримання цих доходів.

Відповідно до П(С)БО 15, у переважній більшості випадків дохід визнається щодо конкретної операції. Разом із тим, існують окремі випадки, коли на наведені вище критерії слід посилалися стосовно окремих елементів однієї або ж більшої кількості операцій. Таким чином, необхідно дотримуватися принципу превалювання економічної сутності конкретної операції над її юридичною формою.

Таблиця 2.4

Елементи облікової політики ТОВ «СРВ ГРУП»

№	Елементи облікової політики, що мають бути відображені в наказі про облікову політику	Елементи облікової політики ТОВ «СРВ ГРУП»
1	Методи оцінки вибуття запасів	Метод середньозваженої собівартості
2	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Проводити на дату операції
3	Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат	Вести на окремому субрахунку зі списанням при вибутті запасів із застосуванням середнього відсотка
4	Методи амортизації основних засобів	Метод прямолінійної амортизації основних засобів.
5	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Об'єкт основного засобу Товариство визнає малоцінним необоротним активом, якщо його фактична вартість не перевищує 20 000 гривень.
6	Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	Для узагальнення інформації про витрати підприємства застосовувати рахунки класу 9 "Витрати діяльності" без застосування рахунків класу 8 "Витрати по елементам".
7	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	Не створюються
8	Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	для інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу - у розмірі до 3% вартості всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу відповідно; для окремих видів доходів і витрат - 2% чистого прибутку (збитку) підприємства; для визначення подібності активів - 5 % справедливої вартості об'єктів обміну; для статей Балансу - 5% суми підсумку Балансу; для статей Звіту про фінансові результати - 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
9	Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Щорічно перед складанням звітності
10	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Конкретне найменування

Відображення доходів на спеціальних субрахунках можливе тільки при умові їх визнання, тобто за дотримання таких умов, що зазначені на рисунку 2.1.

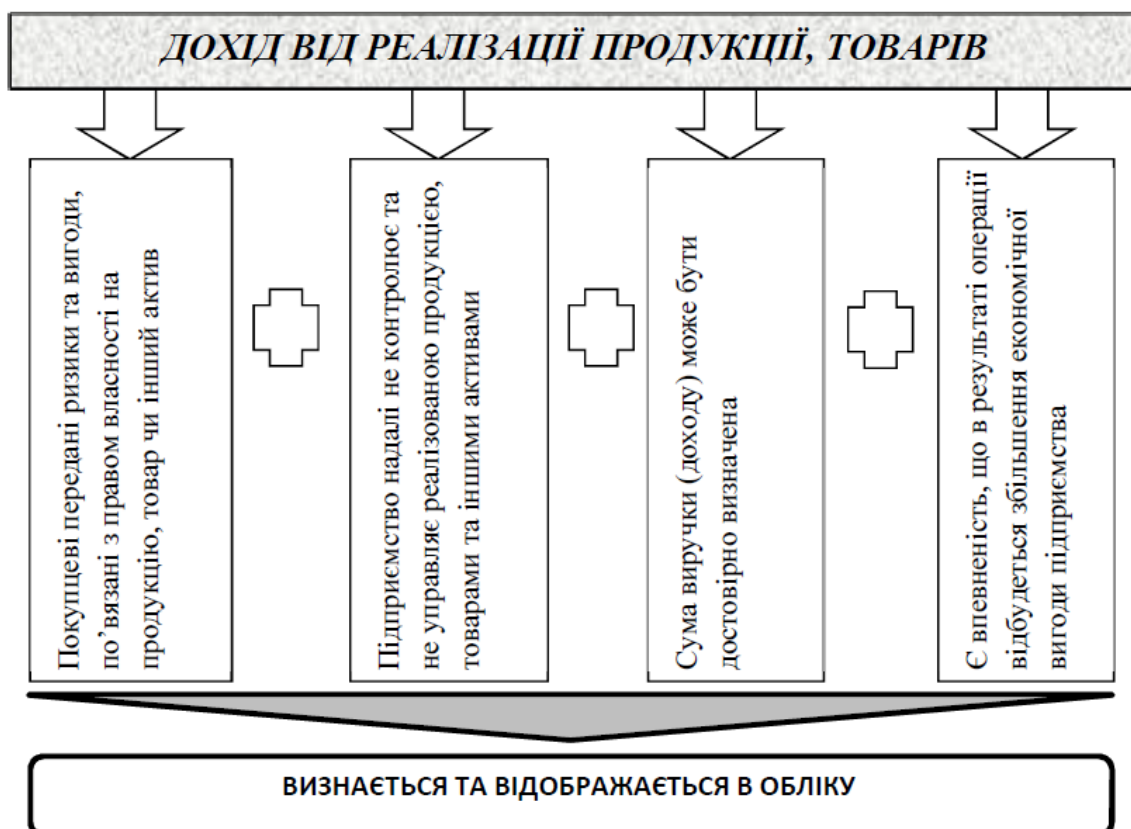


Рис. 2.1. Умови визнання доходу від реалізації товарів

Для обліку та узагальнення відомостей підприємства стосовно доходів та результатів його діяльності призначений 7-й клас рахунків. На рахунках з 70 до 76 відбиваються доходи. Для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства існує рахунок 79. Рахунки 7-го класу - це пасивні рахунки, виняток становлять рахунок 79 «Фінансові результати» та субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

7-й клас рахунків містить такі рахунки:

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 71 «Інший операційний дохід»;
- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи»;
- 76 «Страхові платежі»;
- 79 «Фінансові результати».

Досліджуване підприємство ТОВ «СРВ ГРУП» рахунки 72, 73 та 76 в обліку не використовує, оскільки не отримує відповідні види доходів. Усі рахунки, за винятком 79-го слугують для обліку доходів. За кредитом даних рахунків здійснюється нарахування відповідного доходу, а за дебетом - ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, та здійснюється закриття рахунку доходів на фінансові результати відповідного облікового періоду. Дані рахунки не мають залишків, їх призначення - формування інформації стосовно доходів підприємства для складання Звіту про його фінансові результати.

В загальній сумі доходів підприємства найбільш значущу питому вагу займають надходження, отримані від основної діяльності. Основною діяльністю підприємства слід вважати ті операції, задля здійснення яких воно і було створене, та які, відповідно, приносять підприємству найбільшу частку його сукупного доходу. Так, для ТОВ «СРВ ГРУП» - це операції з реалізації товарів.

Збільшення (отримання) підприємством доходу відображається за кредитом субрахунку 70, а за його дебетом - сума непрямих податків, а саме: акцизного збору, податку на додану вартість та інших податків, що передбачені законодавством. Суми, які отримуються підприємством на користь комітента, списуються у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

У таблиці 2.5. відображена кореспонденція за рахунком 70, який використовується в обліку підприємства ТОВ «СРВ ГРУП».

Зазначимо, що досліджуване підприємство отримує доходи не тільки від реалізації товарів. Отже, на рахунок 71 «Інші операційні доходи» відповідно узагальнюється інформація стосовно інших доходів від операційної діяльності даного підприємства за звітний період.

До інших операційних доходів даного підприємства належать:

- «доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проводки з обліку доходів від реалізації товарів

Господарські операції	Дт	Кт
Відображений дохід, визнаний у момент відвантаження товарів вітчизняним або іноземним покупцем, плата за які відстрочена	36	70
Відображене зменшення кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками шляхом реалізації їм товарів	63	70
Відображена сума непрямих податків, пов'язаних із реалізацією готової товарів	70	64
Відображений дохід від реалізації товарів за готівку	30	70
Відображено дохід від продажу товарів іншим дебіторам	37	70
Відображено дохід від реалізації товарів, відвантажених покупцеві за рахунок отриманого авансу	68	70
Відображений дохід від реалізації товарів поточного періоду, переведений зі складу доходів майбутніх періодів	69	70
Відображення вартості поверненого товару	70	36
Відображена сума знижки після дати реалізації товару	70	36
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ у вартості поверненого товару (в сумі знижки) (методом «сторно»)	70	64
Відкоригований фінансовий результат на суму відрахувань із доходу	79	70

– суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником, або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення;

– доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності;

– відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);

– суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій;

– інші доходи від операційної діяльності» [11].

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображається сума

збільшення (одержання) підприємством доходу, а за дебетом рахунку вказуються суми непрямих податків (на додану вартість, акцизний збір та інші збори (обов'язкові платежі) - списання робиться в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Документування операцій з обліку доходу, що отримує підприємство, відзначається різноманітністю бухгалтерських і юридичних документів, що можуть носити як розпорядчий, так і виконавчий характер. Зокрема, облікова інформація стосовно доходів може бути отримана з первинних документів, облікових регістрів, Головної книги, а також з форм фінансової та податкової звітності підприємства (Додатки Л, М, Н, П). Дана інформація важлива для обчислення прибутку до оподаткування, а також є необхідною для ухвалення управлінських економічних рішень стосовно шляхів отримання підприємством доходу.

Відображення в обліку та фінансовій звітності витрат за звітний період згідно із П(С)БО 16 «Витрати» відбувається відповідно до критеріїв їх визнання (рис. 2.2).

Щодо витрат, які мають місце у торговельній діяльності, наказом № 145 від 22.05.2002 р. Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України затверджено «Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності».

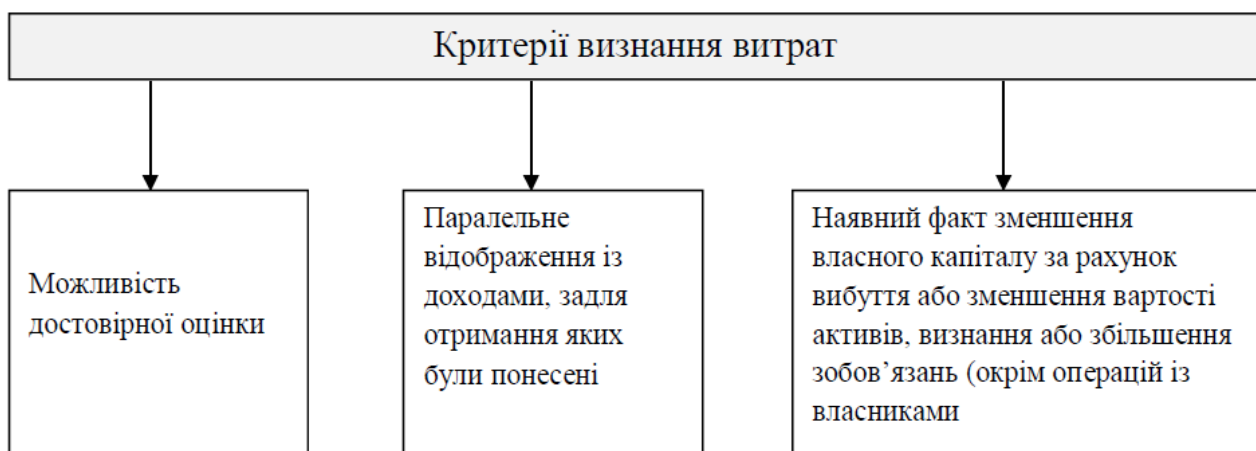


Рис. 2.2. Критерії визнання витрат

Відповідно до даного документу, до складу витрат торговельної діяльності підприємств належать витрати, що виникають безпосередньо у процесі руху товарів.

Поточні витрати досліджуваного підприємства ТОВ «СРВ ГРУП» являють собою грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці, спрямованої на здійснення ним поточної торговельно-виробничої діяльності - за натурально-речовим складом дані витрати становлять спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства.

Так, до складу поточних витрат ТОВ «СРВ ГРУП», представлених у грошовій формі, входять витрати обігу, понесені при здійсненні процесу реалізації товарів - за своєю суттю вони становлять собівартість послуг з постачання товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності.

До складу витрат обігу ТОВ «СРВ ГРУП» відносять операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати стосовно реалізованих товарів, а також відсотки за кредит, що належать до витрат фінансової діяльності підприємства.

Групування витрат діяльності досліджуваного підприємства за статтями витрат наведені у таблиці 2.6.

Для відображення в обліку понесених витрат ТОВ «СРВ ГРУП» використовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності». Ці рахунки є активними, а тому за дебетом відображається збільшення витрат, а за кредитом показують списання. У кінці звітного кварталу витрати, показані на даних рахунках, списують на фінансові результати.

Собівартість реалізованих підприємством товарів включає вартість проданих товарних запасів, яка визначається розрахунковим шляхом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», а також суми транспортно-заготівельних витрат, що припадають на ці реалізовані товари. Незалежно від методу оцінки, прийнятого в обліковій політиці конкретного підприємства, на підприємствах оптової торгівлі списання реалізованих товарів за собівартістю мають відображатися наступними записами:

Таблиця 2.6

Витрати діяльності ТОВ «СРВ ГРУП»

Витрати діяльності	Статті витрат
1. Собівартість реалізованих товарів	1.1. Собівартість реалізованих товарів
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу. 2.2. Відрахування на соціальні заходи. 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби. 2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.6. Витрати на страхування майна. 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 2.8. Загальні корпоративні витрати. 2.9. Інші адміністративні витрати
3. Витрати на збут	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів 3.2. Відрахування на соціальні заходи. 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів. 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують збут товарів. 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут продукції. 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів. 3.7. Витрати на транспортування. 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів. 3.9. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 3.10. Інші витрати на збут.
4. Інші операційні витрати	4.1. Собівартість реалізованої іноземної валюти. 4.2. Втрати від операційної курсової різниці.
5. Витрати фінансової діяльності	Відсотки за кредит.

Дебет 90 «Собівартість реалізації»

Кредит 28 «Товари».

Субрахунок 90 у кінці звітного періоду кредитується на суму списаної собівартості реалізованих підприємством товарів за дебетом субрахунку 79 «Результат основної діяльності».

Витрати, що пов'язані з операційною діяльністю та не включені до собівартості реалізованих товарів, діляться на такі види: адміністративні витрати підприємства, витрати на збут та інші операційні витрати.

Зазначимо, що до складу адміністративних витрат ТОВ «СРВ ГРУП» відносяться ті витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління даним підприємством. Для обліку таких витрат складаються наступні первинні документи: розрахунки бухгалтерії, накладні, видаткові касові ордери, рахунки-фактури, авансові звіти, табелі обліку робочого часу, акти на списання малоцінних й швидкозношуваних предметів, розрахунки амортизації необоротних активів та ін. (Додатки Р, С).

Методика обліку адміністративних витрат загалом полягає в тому, що на першому етапі відбувається їх групування на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», а на другому етапі - списання їх загальною сумою на рахунок 79 «Фінансові результати». Для управлінських потреб здійснюється групування адміністративних витрат за їх прямим або непрямим відношенням до конкретного виду продукції, а також до певного центру відповідальності.

Бухгалтерський облік витрат на збут здійснюється на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, а за кредитом відбувається списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Первинні документи, що складаються для обліку витрат на збут, є аналогічними, що й при адміністративних витратах. Списання витрат на збут на фінансові результати щомісячно оформлюється відповідними довідками бухгалтерії.

Аналітичний облік витрат на збут здійснюється в розрізі статей витрат. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут наведена в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

Зміст операції	Дт	Кт
Відображається списання виробничих запасів на витрати на збут	93	20
Відображається нарахування заробітної плати персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93	66
Відображаються відрахування на соціальні заходи з ФОП персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93	65
Відображається нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують збут	93	13
Відображаються витрати на відрядження персоналу, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг	93	37
Відображається списання передачі в експлуатацію підрозділам підприємства, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг малоцінних та швидкозношуваних предметів	93	22
Відображаються суми витрат на послуги стороннім організаціям, що забезпечує збут продукції, товарів, робіт, послуг (послуги рекламного характеру, послуги, надані при реалізації тощо)	93	68
Відображається списання витрат збут на фінансові результати	79	93

У відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» [22] до витрат на збут відносять ті витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) підприємством продукції (товарів, робіт, послуг):

- «витрати на ремонт тари;
- витрати пакувальних матеріалів для підготовки до збуту готової продукції на складах готової продукції;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговельним агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, що забезпечують збут продукції;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо);
- витрати на транспортування, перевалювання і страхування готової продукції (товарів), транспортно- експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договорів поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування товарів, що зберігаються на складах підприємства;
- інші витрати, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг».

2.3. Порядок оподаткування діяльності ТОВ «СРВ ГРУП»

Досліджене підприємство ТОВ «СРВ ГРУП» належить до суб'єктів малого підприємництва, є платником єдиного податку 3 групи та зареєстроване платником податку на додану вартість (Додаток Т).

Існуюча сьогодні модель бухгалтерського фінансового обліку зорієнтована на таких споживачів інформації, як власники підприємств, їх інвестори, керівники, а також органи статистики. Проте слід зауважити, що потреби контролюючих органів система такого обліку у повній мірі не задовольняє. Саме тому проведення багатьох процедур з первинного, аналітичного обліку, а також формування звітних податкових показників врегульовано саме податковим законодавством держави.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37] фінансова, податкова, статистична й інші

види звітності, що застосовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. В умовах інформаційного суспільства податковий облік маємо розглядати як складову глобального інформаційно-облікового масиву підприємства. Разом із тим, поняття податкового обліку сьогодні на законодавчому рівні не визначено.

Сутність податкового обліку становлять фінансові відносини, які виникають при нарахуванні й сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), тобто це відносини між контролюючими органами держави та юридичними й фізичними особами стосовно податків і обов'язкових платежів до бюджетів всіх рівнів.

ТОВ «СРВ ГРУП», як і інші платники податку повинно вести облік показників, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та/або своїх податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також інших документів, що пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено діючим законодавством, зокрема положеннями Податкового кодексу України, окремі статті та пункти якого вимагають дотримання особливих правил і норм, пов'язаних з необхідністю здійснення на підприємствах податкового обліку.

Процес справляння податків можна розділити на дві частини: власне оподаткування та процес податкового обліку й звітності (табл. 2.8).

На рівні підприємства-платника податку процес «оподаткування» розуміється як певні дії та відповідні фінансово-аналітичні розрахунки персоналу підприємства-платника податку для цілей прийняття управлінських рішень стосовно обчислення й сплати податку (збору) до державного бюджету.

Поняття «податковий облік» уособлює процес фіксації (відображення) нарахованих (розрахованих) складових податкової бази, а також самого податку (податкового зобов'язання) та сплати його сум.

Податковий облік являє собою систему підготовки й накопичення інформації платника податків, яка є необхідною для розрахунку податків і зборів, що визначені податковим законодавством з метою складання податкової

звітності підприємства.

Таблиця 2.8

Складові процесу справляння податків і зборів

Процес оподаткування	Процес податкового обліку та звітності
1. Ідентифікація підприємства як платника податку (збору)	1. Складання первинних і зведених документів
2. Оцінка альтернативних варіантів або оптимізація оподаткування	2. Запис операцій в реєстри податкового та фінансового обліку (узагальнення)
3. Визначення об'єкта оподаткування	3. Складання декларацій (податкових розрахунків)
4. Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування	4. Подання декларацій (податкових розрахунків) до контролюючого органу
5. Застосування ставки податку	5. Сплата податку (виконання сплати, контроль дат і сум основних платежів, авансів або переоплат)
6. Уточнення порядку та терміну сплати податку	6. Контроль дат і сум відшкодування податку з бюджету (для ПДВ)
7. Встановлення порядку обчислення податку (збору) та аналіз його результатів	

Мета податкового обліку – це:

– визначення сум податкових зобов'язань платника з податків і зборів для відображення в його податковій звітності, а також контроль за їх сплатою. Зазначена мета досягається за допомогою здійснення комплексу завдань, які реалізують наступне:

– контроль за законністю та правомірністю відображення господарських операцій згідно із нормами податкового законодавства, а також порядком

ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- достовірне відображення господарських фактів й процесів задля визначення зобов'язання платника або суми податку, яка підлягає відшкодуванню з бюджету;

- здійснення контролю за правильністю, своєчасністю заповнення первинних документів, податкових реєстрів та податкової звітності, дотримання строків їх зберігання тощо;

- ведення обліку структурних елементів об'єкта оподаткування на основі інформації зі спільної інформаційної бази бухгалтерського й податкового обліку, яка б максимально забезпечувала отримання даних, потрібних для складання фіскальної звітності, при мінімізації витрат на їх обробку та дотриманні принципів і правил ведення цих обох видів обліку.

Процес правильного і своєчасного визначення податкового зобов'язання ТОВ «СРВ ГРУП» передбачає суцільне спостереження окремих фактів і процесів господарської діяльності підприємства з метою прийняття і реалізації певних управлінських рішень. На даному етапі відбувається сприйняття саме об'єктів податкового обліку - податкових подій, які надалі підлягають відображенню в первинних документах, реєстрах податкового обліку та звітності підприємства. Виявлені структурні елементи об'єкта оподаткування повинні бути виражені в певних одиницях вимірювання - тобто оцінені за правилами, що визначені Податковим кодексом України й зафіксовані на технічному носії інформації. Етап реєстрації податкових подій наочно можна простежити на прикладі обліку податку на додану вартість, так як більшість господарських операцій, що є об'єктом податкового контролю, мають бути документально зафіксовані - у податковій накладній.

Системно-хронологічне групування об'єктів податкового обліку відбувається в реєстрах податкового обліку, які мають нормативно встановлену форму (як для податку на додану вартість) чи довільну (як для податку на прибуток) у розрізі певних податкоутворюючих показників. Так, зокрема, з метою обліку податку на додану вартість в реєстрах податкового

обліку групуються дані про господарські операції, які оподатковуються за основною ставкою, за ставкою 0% або ж оподаткуванню не підлягають.

Відповідно, відображені об'єкти податкового обліку - це основа для складання податкових звітів, що підлягають передачі зацікавленим користувачам з метою задоволення їхніх інформаційних потреб. Головним користувачем даної інформації є державні контролюючі органи, в окремих випадках податкова інформація використовується фінансовою службою, а також службою з податкового менеджменту підприємства в цілях контролю за фактичним станом розрахунків підприємства з бюджетом, або ж для потреб здійснення податкового планування.

Податковий облік відбувається шляхом суцільного, безперервного документального обліку усіх господарських операцій, що пов'язані з визначенням податкової бази для конкретного податку, збору. На підприємстві податковий облік ведеться безперервно - починаючи з дня реєстрації підприємства в контролюючому органі і аж до його ліквідації.

Податковий облік ведеться для цілей формування повної й достовірної інформації стосовно господарських операцій, які проведені платником впродовж звітного періоду з метою оподаткування, а також для забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для здійснення контролю за правильністю нарахувань, повнотою й вчасністю сплати податків. Його призначення - визначити розмір податкових зобов'язань платника.

Податковий облік має бути організований у такому порядку, аби забезпечити можливість задовольнити потреби управління, а також служби податкового менеджменту в інформації стосовно формування оподатковуваної бази підприємства від усіх видів його діяльності.

Завдання належної організації податкового обліку на підприємстві знаходяться у компетенції його власника або ж уповноваженого ним органу (посадової особи) - відповідно до чинного законодавства, а також установчих документів підприємства.

Інформаційну базу для податкового обліку становлять первинні облікові

документи, реєстри податкового обліку, податкова звітність з окремих податків і зборів (рис.2.3).

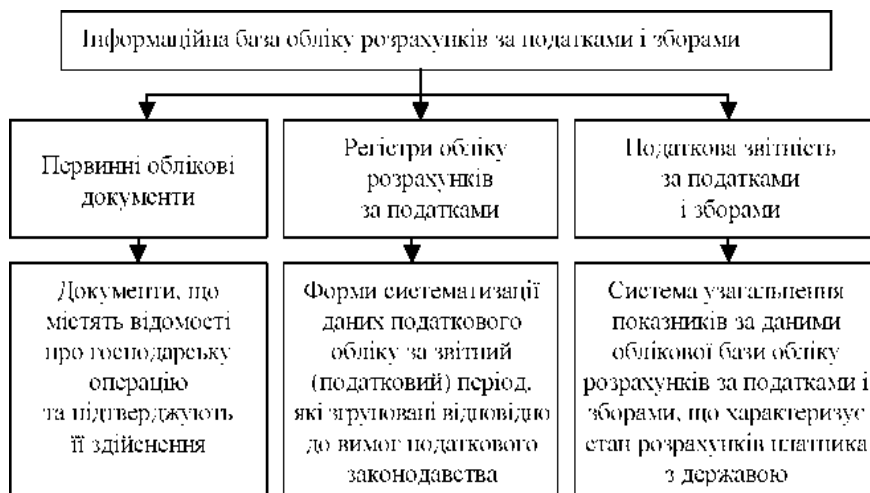


Рис. 2.3. Складові інформаційної бази оподаткування суб'єктів господарювання

Форми первинних документів з податкового обліку можуть бути встановлені чинним податковим законодавством (зокрема, це податкові накладні). Якщо ж форми первинних документів податкового обліку законодавчо не встановлені, то в такому разі використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Платник податку має право самостійно розробляти первинні документи податкового обліку (наприклад, довідки бухгалтера, податкові розрахунки, пояснювальні записки тощо).

Податкові реєстри представляють собою форми для систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, що групуються у відповідності до вимог податкового законодавства.

Призначення даних реєстрів - накопичення систематизованої інформації з первинних документів, аналітичних даних податкового обліку для подальшого відображення у податковій звітності.

Податкова звітність (декларація, розрахунок, звіт) складається ТОВ «СРВ ГРУП» на основі даних податкового обліку окремо для кожного сплачуваного ним податку, збору (Додатки У, Ф).

Особливості чинного податкового законодавства України зумовили

необхідність ведення податкового обліку з метою поглиблення інформативності фінансового обліку - адже на основі лише даних фінансового або ж управлінського обліку достовірно забезпечення податкової звітності неможливе.

Прийоми, що застосовуються в бухгалтерському фінансовому обліку частково можуть бути використані також і в податковому обліку. Так, зокрема, в податковому обліку податку на додану вартість (ПДВ) використовуються такі елементи бухгалтерського обліку, як документування та інвентаризація. ТОВ «СРВ ГРУП», як платник податку з ПДВ повинен на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ оформити (zareestruvati) відповідну податкову накладну. Перед складанням річної звітності обов'язко проводиться інвентаризація заборгованості платника перед бюджетом за податками і зборами. При визначенні бази оподаткування за певними операціями з постачання товарів (робіт, послуг) застосовується метод оцінки. Для визначення суми чистого податкового зобов'язання або ж суми до відшкодування здійснюється прийом балансового узагальнення, що реалізується шляхом порівняння зобов'язань та кредиту. Наприкінці кожного звітного періоду формується податкова звітність. Таким чином, в податковому обліку ПДВ застосовуються окремі універсальні елементи бухгалтерського обліку - і це свідчить про наявний зв'язок зазначених видів обліку в контексті накопичення та оформлення інформації.

Податковий облік ТОВ «СРВ ГРУП» виконує функції, які характеризують саме облікові процеси: документування проведених операцій, розрахункове узагальнення даних про об'єкт і базу оподаткування та податкові зобов'язання підприємства, відображення операцій, що підлягають оподаткуванню, та результатів розрахунків в реєстрах обліку, а також у формах податкової звітності.

Зауважимо, що процес податкового обліку є досить складним і неоднозначним. Отже, винятково важливою є його внутрішня скоординованість, а також підпорядкованість загальним правилам. Відтак

першорядного значення набуває чітке визначення й коректне застосування принципів податкового обліку.

В широкому сенсі під поняттям «принцип» розуміється основне (вихідне) положення будь-якої наукової системи, теорії, наряду тощо. Отже, принцип податкового обліку маємо розуміти як основне положення, яке визначає саму сутність та основу даного процесу; певне правило, що покладене в основу здійснення податкового обліку.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ТОВ «СРВ ГРУП» базуються на таких законодавчо закріплених принципах: повнота висвітлення, автономність підприємства, послідовність нарахування, відповідність доходів і витрат, безперервність діяльності, переважання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник - а також інших принципах, що визначені міжнародними стандартами чи окремими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (в залежності від того, які з наведених стандартів застосовуються конкретним підприємством).

Податкове законодавство нашої держави ґрунтується на наступних принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників податків перед законом, недопущення ніяких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання відповідальності, що визначена законом, при порушенні платником податкового законодавства; презумпція правомірності рішень, прийнятих платником податку; економічність оподаткування; фіскальна достатність; соціальна справедливість; стабільність; нейтральність; рівномірність та зручність сплати податків; єдність підходу до встановлення податків та зборів.

Організація та порядок ведення на ТОВ «СРВ ГРУП» податкового обліку регулюються Податковим кодексом України, іншими законодавчими актами у податковій сфері, а також наказом про податкову політику підприємства.

Структура нормативно-правового регулювання обліку та звітності в оподаткуванні підприємства складається з декількох рівнів. На кожному рівні управління обліком та звітністю розроблена певна нормативна та методична

база щодо його ведення відповідно до визначених цілей і завдань.

На перших двох рівнях передбачено суворе дотримання чітко встановлених норм, правил і процедур - їх порушення веде за собою відповідальність підприємств відповідно до вимог чинного законодавства держави у сфері оподаткування.

Третій рівень передбачає розробку загальної методологічної бази, що ґрунтується на вимогах нормативних документів першого та другого рівня управління, а також бере до уваги особливості галузей економіки.

Четвертий рівень управління представлений внутрішніми розпорядчими документами суб'єктів господарювання, зокрема, це накази, постанови, розпорядження стосовно організації та ведення на підприємстві обліку й складання податкової звітності.

Усі питання, що пов'язані з організацією на підприємстві податкового обліку належать до компетенції власника або ж уповноваженого ним органу (посадової особи) - у відповідності до діючого законодавства й установчих документів підприємства.

Вся сукупність питань розробленої підприємством облікової політики для цілей оподаткування поєднує у собі методичні та організаційно-технічні способи ведення податкового обліку.

Під методичними способами ведення такого обліку розуміються способи формування інформації, призначеної для правильного нарахування податків та зборів.

Організаційно-технічні - це організація технологічного процесу податкового обліку, тобто способи, які визначають: організацію роботи бухгалтерської служби підприємства в частині податкового обліку; склад, форму і способи складання аналітичних регістрів податкового обліку; впорядкування документообігу, організація належного зберігання документації, податкової звітності та регістрів податкового обліку.

Всі способи ведення податкового обліку по суті зводиться до основних двох підходів:

1) здійснення розмежування процедур податкового та бухгалтерського обліку (тобто їх автономність);

2) здійснення інтеграції - передбачається, що податковий облік ведеться з використанням системних характеристик та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Таким чином, податковий облік може вестися в системі бухгалтерського обліку або ж поза нею.

Так, ведення податкового обліку в системі обліку бухгалтерського передбачає відображення інформації (наприклад, щодо ПДВ) в регістрах журнальної форми обліку та на рахунках обліку. Поряд із відображенням сум господарських операцій, на яких формуються дані стосовно доходів і витрат у бухобліку, у додаткових рядках і графах вносяться ті суми доходів та витрат, які згідно з ПКУ визнаються в податковому обліку.

Сутність позасистемного способу ведення податкового обліку в тому, що на підприємстві податковий облік ведеться окремо від бухгалтерського. Для здійснення цього відкривають відповідні відомості, книги та інші необхідні аналітичні реєстри податкового обліку, на підставі яких буде складатися податкова звітність.

Таким чином, організація податкового обліку ТОВ «СРВ ГРУП» передбачає наступні три етапи:

- організація на підприємстві первинного обліку податків та зборів;
- ведення аналітичного обліку щодо податків і зборів;
- складання й подання звітності з податків та зборів.

Первинний облік реалізується шляхом здійснення записів у відповідних первинних податкових документах - такими, наприклад, є податкова накладна (складається в електронному вигляді), розрахунок коригування показників (кількісних та вартісних) до податкової накладної, податковий вексель.

На підставі первинних податкових документів формуються реєстри аналітичного обліку. Таким чином, під аналітичним обліком розуміється внесення записів у реєстри аналітичного обліку, зокрема, такі як: Реєстр

виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді (для платників ПДВ); книга обліку доходів юридичної особи, яка знаходиться на спрощеній системі оподаткування тощо.

На основі даних аналітичних реєстрів ТОВ «СРВ ГРУП» складає податкову звітність, а саме: податкову декларацію з податку на додану вартість, декларацію платника єдиного податку - юридичної особи.

2.4. Формування фінансової звітності ТОВ «СРВ ГРУП»

На дослідженому підприємстві формування фінансової звітності здійснюється на підставі чинного законодавства у відповідності з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва» [23].

Зазначений стандарт вимагає, аби фінансова звітність підприємства була зіставною зі звітністю за минулі періоди. На досліджуваному господарстві нами встановлено, фінансова звітність за роки, які аналізувалися, є зіставною.

Один з принципів підготовки фінансової звітності - це принцип безперервності діяльності, який передбачає, що фінансову звітність складають, виходячи при цьому з того припущення, що підприємство не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або ж значно скоротити свою господарську діяльність (як мінімум протягом 12 місяців після дати складання балансу). Принцип безперервності господарської діяльності має наступні значущі наслідки:

- 1) активи, що обліковуються, зазвичай в обліку не переоцінюються, отже найдоцільнішою вважається оцінка активів за їх собівартістю;
- 2) витрати, що приносять доходи в майбутньому періоді, мають капіталізуватися;
- 3) підприємство не повинно створювати резерви;
- 4) фінансові результати мають бути розподілені за звітними періодами;
- 5) звітність подається за відповідні календарні періоди.

Формування та надання звітної фінансової інформації на досліджуваному

нами господарстві відбувається у кілька етапів. Процедури, що передують заповненню форм даної звітності, являють собою сукупність впорядкованих дій і методологічних прийомів - їх виконання дозволяє приступити безпосередньо до формування фінансової звітності.

Першим етапом складання фінансової звітності на господарстві виступає організація ведення бухгалтерського обліку.

До істотних недоліків стану організації обліку на підприємстві, що досліджується, треба віднести також відсутність інших внутрішніх регламентів, що містяться у додатках до облікової політики, а саме: робочого плану рахунків, посадових інструкцій бухгалтерів, графіків документообігу на підприємстві тощо.

Отже, на підприємстві, що досліджувалось перший етап формування фінансової звітності не виконується.

Другий етап - це складання вступного або ж початкового балансу. Вступний баланс - початковий етап організації обліку для новоствореного підприємства - показує його майновий стан на момент реєстрації і будується на основі статуту підприємства. Для функціонуючого підприємства формується початковий баланс, що показує фінансовий і майновий стан даного підприємства на початок звітного періоду. Початковий баланс ґрунтується на основі даних сальдо рахунків підприємства на кінець попереднього звітного періоду. Нами встановлено, що на досліджуваному підприємстві описані принципи дотримані.

Третій етап – поточна реєстрація. Всі факти господарської діяльності, що підлягають внесенню до інформаційної бухгалтерської системи, знаходять відображення в первинних документах, які формуються або в момент здійснення факту, або ж відразу по його завершенню. Первинний обліковий документ в якості інформаційного повідомлення дозволяє з'ясувати економічну сутність проведеної господарської операції, момент її реєстрації, вартісну оцінку господарської операції, а також класифікувати її в плані рахунків. Складання первинних документів на ТОВ «СРВ ГРУП» відбувається згідно із

діючим законодавством.

Як результат - формується обліковий запис, який відображається, узагальнюється та групується в облікових реєстрах. Зазначимо, що підприємство, що нами досліджувалося, використовує хронологічні, систематичні, а також комбіновані реєстри. Перші ґрунтуються на реєстрації у відповідності до послідовності виникнення усіх господарських операцій, другі базуються на групуванні господарських операцій за окремими об'єктами спостереження, останні мають у собі ознаки перших двох. відповідно, кількість, структура та форма реєстрів зі встановленим для них порядком записів визначають форму бухгалтерського обліку. Вибір певної форми знаходиться в межах компетенції бухгалтерського апарату підприємства. Як вже зазначалось, у ТОВ «СРВ ГРУП» обрана журнально – ордерну форму обліку.

Четвертий етап підготовки фінансової звітності представлений інвентаризацією, а також здійсненням інших додаткових процедур. З метою забезпечення достовірності інформації, що подається у звітності, бухгалтерський апарат досліджуваного в даній роботі підприємства, здійснює її формування з урахуванням результатів проведення інвентаризації майна та зобов'язань господарства. Інвентаризація на підприємстві проводиться щорічно. Склад інвентаризаційної комісії визначається й затверджується керівником підприємства. Видається відповідний наказ, в якому відображено всі важливі моменти щодо проведення процедури інвентаризації, термінів її проведення та відповідальних осіб.

При здійсненні інвентаризації специфічних об'єктів, зі складу усієї інвентаризаційної комісії участь беруть лише компетентні у даному питанні особи. За результатами проведеної інвентаризації складається інвентаризаційний акт.

Мета кожної інвентаризації - забезпечити достовірність даних обліку й фінансової звітності підприємства. При проведенні інвентаризації перевіряється й підтверджується документально наявність, а також стан активів та зобов'язань підприємства, проводиться їх оцінка.

Об'єкти, що підлягають інвентаризації, та періодичність її проведення визначаються власником (керівником) підприємства, крім тих випадків, коли її проведення є обов'язковим.

Згідно із діючим законодавством суцільною інвентаризацією мають бути охоплені всі види зобов'язань підприємства та всі його активи незалежно від їхнього місцезнаходження.

Інвентаризації також підлягають активи і зобов'язання підприємства, облік яких ведеться на позабалансових рахунках, зокрема такі цінності, що підприємству не належать, проте тимчасово знаходяться у його розпорядженні, користуванні, або ж перебувають на зберіганні, наприклад: матеріальні цінності на відповідальному зберіганні (переробці, комісії, монтажі); об'єкти операційної оренди основних засобів, умовні активи та зобов'язання (застави, гарантії тощо); бланки документів суворої звітності, а також інші активи.

На досліджуваному ТОВ «СРВ ГРУП» для проведення інвентаризації розпорядчим документом керівника створюється інвентаризаційна комісія з числа з представників апарату управління даного підприємства, працівників бухгалтерської служби, а також досвідчених фахівців, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (це технологи, інженери, механіки, економісти тощо). Очолює дану комісію керівник підприємства (або його заступник, або керівник структурного підрозділу, уповноважений керівником).

По закінченню інвентаризації оформляються інвентаризаційні описи (акти інвентаризації), які подаються до бухгалтерської служби для перевірки та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними обліку зазначаються напроти відповідних даних інвентаризаційного опису - шляхом їх зіставлення виявляються можливі розходження між даними інвентаризації й даними бухгалтерського обліку. Також бухгалтерська служба здійснює перевірку всіх підрахунків в поданих інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені при цьому помилки (у цінах, таксуванні, підрахунках) повинні бути

виправлені, що завіряється особистими підписами всіх членів робочої інвентаризаційної комісії, а також матеріально відповідальних осіб.

Остання сторінка інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) має містити відмітку про проведену перевірку цін, таксування та підрахунків результату - за особистими підписами осіб, що провели таку перевірку.

З метою якісного і своєчасного проведення інвентаризації директор ТОВ «СРВ ГРУП» попередньо проводить інструктаж для членів робочої інвентаризаційної комісії, при цьому звертаючи їхню увагу на специфіку здійснення інвентаризації окремих видів майна, а також видає членам комісії необхідні бланки документів. Крім того, директор разом з членами постійно діючої на підприємстві інвентаризаційної комісії здійснює контрольні перевірки стосовно достовірності та повноти проведення інвентаризацій.

Директор контролює своєчасність завершення та визначення результатів інвентаризацій, а також їх відповідне відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Усі матеріали інвентаризацій, а також прийняті рішення з регулювання виявлених розбіжностей затверджує керівник підприємства - з подальшим внесенням результатів до звіту за той період, в якому була закінчена інвентаризація, а також до річного звіту.

Додаткові процедури можна згрупувати наступним чином:

1. Виправлення помилок, що були виявлені до дати подання фінансової звітності. У разі виявлення помилок у відображенні господарських операцій можливі три варіанти врегулювання:

- записи виправляються в період знаходження помилки (коли така помилка виявлена в звітному році);

- записи виправляються у грудні місяці звітного року (у разі, якщо помилка була виявлена після закінчення звітного року, але звітність при цьому ще не затверджена);

- записи виправляються в періоді, що є наступним за звітним (у випадку, якщо помилки були виявлені вже після затвердження звітності).

Виправлення помилок має бути здійснене у відповідності до вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [18].

Проте, зауважимо, що на підприємстві, що досліджувалося, ми не спостерігали випадків виявлення помилок у відображенні господарських операцій за період, що нами вивчався.

2. Уточнення оцінки активів, що відображені в бухгалтерському обліку: Це стосується уточнення оцінки запасів та інших активів підприємства, по яким виникає необхідність переоцінки на підставі порівняння їх балансової вартості з ринковою (вартістю реалізації або справедливою вартістю тощо) - проводиться у відповідності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Надалі детальніше розглянемо перелік статей балансу, вартість яких необхідно переглянути перед складанням балансу підприємства.

Нематеріальні активи стосовно яких існує активний ринок (ті, щодо яких наявна інформація про ринкові ціни і на які легко знайти покупців), можуть бути дооцінені або ж, навпаки, уцінені до їх справедливої вартості на дату балансу. Це робиться у тій ситуації, якщо залишкова та справедлива вартість даного нематеріального активу відрізняються суттєво. Зазвичай, такою переоцінкою займаються в інвентаризаційний період. Слід взяти до уваги: якщо підприємство раніше робило переоцінку своїх нематеріальних активів, то після першої здійсненої переоцінки дану процедуру слід повторювати щорічно (п.20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Також основні засоби переоцінюються, у разі, коли їхня залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої (п.16 – 21 П(С)БО 7 «Основні засоби»). При цьому необхідно враховувати три аспекти:

1) Переоцінка проводиться не окремо по об'єктах, а в цілому по групі основних засобів.

2) Не переоцінюються малоцінні необоротні матеріальні активи, а також бібліотечні фонди, за якими нараховується амортизація у розмірі 100% або ж за методом списання 50% вартості об'єкту у першому місяці його використання та решти 50% - у місяці його списання з балансу.

3) При проведенні переоцінки необхідно залучати професійного оцінювача (ст. 3, 4 та 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 р. №2658-III).

Запаси відображають в обліку за найменшою з двох оцінок: їх первісною вартістю або ж чистою вартістю їх реалізації (п.24-28 П(С)БО 9 «Запаси»). В кінці кожного звітного року необхідно перевірити, чи не знизилася ціна запасів, чи вони не зіпсувалися, чи не застаріли або не втратили своїх якостей якимось іншим чином. Якщо виявлено, що таке відбулося, слід встановити їх реальну вартість і оформити належні документи відповідно до Положення про порядок уцінки та реалізації продукції, що залежалась, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затвердженого наказом Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 10.09.96 р. №120/190.

Довгострокові та поточні фінансові інвестиції (за винятком тих, що утримуються для погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) відображають в бухгалтерському обліку за їх справедливою вартістю (п.8 – 9 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»). Так, зокрема, для цінних паперів такою справедливою вартістю вважається їх поточна ринкова вартість на фондовому ринку, а у разі її відсутності – експертна оцінка. Так, якщо підприємство має у власності, наприклад, акції інших підприємств, то для встановлення їх вартості треба звернутися до професійних торговців цінними паперами.

3. Уточнення оцінки майна (послуг, робіт), що були отримані (виконані, надані) по невідфактурованим поставкам і супровідні документи по яких були отримані до настання дати подання фінансової звітності. За період, що нами аналізується, на досліджуваному підприємстві такої операції не відбувалося.

4. Відображення на дату складання фінансової звітності придбаних підприємством цінностей, що знаходяться в дорозі або ж з певних причин були не вивезені зі складів постачальників.

5. Відображення у фінансовій звітності подій, що настали після дати формування балансу, що підтверджують існування певних умов та обставин на

дату балансу у відповідності до П(С)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах». Річна фінансова звітність підприємства формується з урахуванням підсумків розгляду діяльності підприємства за звітний рік, а також прийнятих рішень щодо покриття збитків, виплаті дивідендів тощо. На господарстві, що ми досліджували, у проаналізований період не відбувалося відображення у фінансовій звітності подій після дати балансу.

П'ятий етап - складання пробного балансу (сальдово-оборотної відомості). Наприкінці звітного періоду підраховуються обороти та робиться розрахунок кінцевих залишків за всіма рахунками Головної книги. При цьому безсальдові рахунки закриваються, а їх обороти по дебету й кредиту мають бути рівними, а сальдо - відсутнім. У першу чергу, це стосується рахунків за якими ведеться облік доходів та витрат. На основі таких рахунків будується пробний баланс, різновидом якого в Україні є сальдово-оборотна відомість. В дану відомість включаються залишки та обороти по кожному з рахунків (по безсальдовим наводяться тільки обороти) і визначаються підсумки по дебету та кредиту. Сальдово-оборотна відомість являє собою контрольний інструмент бухгалтерського обліку. Рівність початкових залишків по дебету та кредиту говорить про відсутність помилок у відображенні здійснених господарських операцій по рахункам бухобліку та при визначенні кінцевих залишків. На підприємстві, що досліджені в даній роботі, протягом проаналізованого періоду книги оборотних відомостей складалися. Після завершення контрольних процедур на підставі сальдово-оборотної відомості формується кінцевий баланс. Проте, зауважимо, що на ТОВ «СРВ ГРУП» це здійснюється вручну.

Шостий етап - формування фінансової звітності. Під час його робиться остаточне узагальнення показників бухгалтерських рахунків у формах звітності. На їх основі формується баланс - саме він характеризує майновий стан підприємства на кінець звітного періоду. Дані оборотів безсальдових рахунків, що беруть участь у формуванні фінансових результатів, використовуються при формуванні звіту про фінансові результати підприємства. Звіт щодо руху грошових коштів і звіт про власний капітал

підприємства, а також примітки до фінансової звітності робляться з використанням даних, що беруться із сальдово-оборотної відомості, а також аналітичних даних по окремим об'єктам бухгалтерського відображення.

Перед тим, як буде формуватися річний бухгалтерський баланс, обов'язково вивіряються залишки на всіх рахунках в банках, а також робиться вивірка заборгованості підприємства за товари, роботи, послуги та нетоварні операції. Бухгалтер розробляє графік проведення такої вивірки, а її результати розглядаються керівником підприємства. Виявлені у процесі вивірки відхилення мають бути відображені на рахунках обліку.

Перед складанням бухгалтерського балансу фахівці облікової служби досліджуваного підприємства проводять наступні облікові процедури:

- завершують внесення записів на рахунки аналітичного обліку, в необхідних випадках складають оборотні відомості за окремими субрахунками до синтетичних рахунків. Ці види робіт необхідні як для забезпечення достовірності даних, так і для подальшого заповнення форм звітності;

- завершують внесення записів до Головної книги та складають оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками Головної книги. Вивіряють суми оборотної відомості за синтетичними рахунками з оборотними відомостями за аналітичними рахунками, а також за реєстрами аналітичного бухгалтерського обліку;

- роблять заповнення форм фінансової звітності, що передбачені Міністерством фінансів України;

- перевіряють узгодженість даних фінансової звітності в межах окремих форм, а також між формами. Відповідна методика узгодження показників звітності надана Міністерством фінансів України (вона також може уточнюватися і доповнюватися іншими міністерствами і відомствами з урахуванням наявної відомчої звітності);

- річну фінансову звітність розглядають та затверджують у відповідності до установчих документів підприємства;

- подають фінансову звітність разом із супровідним листом за адресами,

відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Кабміном України.

ТОВ «СРВ ГРУП» подає фінансову звітність за загальною формою (Додатки Д, Е, Ж), яка складається з таких форм:

- Баланс, форма № 1-м;
- Звіт про фінансові результати, форма № 2-м.

Показники даних форм розраховуються на основі даних бухгалтерського обліку та наводяться у тисячах гривень.

Підприємство подає фінансову звітність органам, до сфери управління яких належить, трудовому колективу (за відповідною вимогою), власникам (засновникам) згідно з установчими документами підприємства, а також іншим органам і користувачам, зокрема органам державної статистики.

Висновки до розділу 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «СРВ ГРУП» є юридичною особою, створеною та зареєстрованою у встановленому законом порядку з моменту його державної реєстрації. ТОВ «СРВ ГРУП» створено з метою задоволення громадських потреб в його товарах шляхом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг оренди, здійснення торгівельної діяльності, створення нових робочих місць та отримання прибутку.

За досліджений період найбільшу частку активів складають виробничі запаси, що для торгівельного підприємства є природнім. При цьому, їх обсяг зріс у 2021 році на 25,5%, а у 2022 році на 37,5% (що частково пояснюється інфляцією та зростанням цін). Частка виробничих запасів у підсумку балансу 2022 року становить більше 40%.

Негативним явищем є зростання дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги у 2021 році більше ніж на 70%, але у 2022 році намітилась тенденція до її зменшення. Негативним є збільшення іншої поточної

дебіторської заборгованості у 2022 році майже в 4 рази. Спостерігаємо значні коливання по залишкам грошових коштів – зростання у 2022 році майже в 8 разів.

Основну частку пасиву балансу складає нерозподілений прибуток господарства 85%, 78,3% та 83,8% по роках відповідно. Це свідчить про високий рівень фінансової незалежності підприємства. ТОВ «СРВ ГРУП» є прибутковим із щорічним збільшенням власного капіталу. У підприємства з'явилися довгострокові зобов'язання, але вони становлять на кінець періоду, що вивчається біля 8% власного капіталу, що не впливає на автономію капіталу.

Дані звіту про фінансові результати свідчать про прибутковість підприємства та наявність доходів лише від основної діяльності.

Компанія «СРВ Груп» постійно вдосконалює свою діяльність у сфері професійного підбору й продажу запчастин для сільгосптехніки, будівельної техніки та спецтехніки, постійно додаючи до свого асортименту нові категорії товарів від найвідоміших світових брендів. Усі товари поставляються напряму від виробників або ж з основних складів їх офіційних дистриб'юторів.

ТОВ «СРВ ГРУП» веде бухгалтерський облік, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством. Бухгалтерський облік у ТОВ «СРВ ГРУП» ведеться за журнально-ордерною системою. Для автоматизації обліку використовується програма для роботи з електронними таблицями Microsoft Excel.

В штаті підприємства відсутня посада бухгалтера, отже ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової, статистичної та податкової звітності забезпечується директором.

На підприємстві використовуються синтетичні рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій без поділу на субрахунки і без використання класу 8 «Витрати за елементами».

В цілому, облікова політика підприємства розроблена відповідно до чинного законодавства і забезпечує достовірність фінансової звітності.

Досліджене підприємство ТОВ «СРВ ГРУП» належить до суб'єктів малого підприємництва, є платником єдиного податку 3 групи та зареєстроване платником податку на додану вартість.

ТОВ «СРВ ГРУП», як і інші платники податку веде облік показників, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та/або своїх податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також інших документів, що пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено діючим законодавством.

На дослідженому підприємстві формування фінансової звітності здійснюється на підставі чинного законодавства у відповідності з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва». Зазначений стандарт вимагає, аби фінансова звітність підприємства була зіставною зі звітністю за минулі періоди. На досліджуваному господарстві нами встановлено, фінансова звітність за роки, які аналізувалися, є зіставною.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

3.1. Проблемні питання бухгалтерського обліку торговельних підприємств та напрями їх вирішення

Сучасний етап розвитку більшості підприємств як національної економіки, так і торговельної галузі характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання, що негативно позначається на показниках їх виробничо-господарської діяльності. Тому забезпечення їх ефективного соціально- економічного розвитку вимагає вирішення низки питань з обґрунтування відповідних заходів, які б дали їм змогу пристосуватись до наявних змін ринкового середовища та посилити свої позиції на ринку.

Ринкові взаємовідносини між суб'єктам господарювання торговельної галузі складні та багатогранні, і кожне підприємство, що функціонує в умовах гострої конкурентної боротьби, повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить управлінців надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення економічної стійкості підприємств. Тому актуалізується проблема організації високоефективної системи обліково-аналітичного забезпечення формування доходів та фінансових результатів діяльності торговельного підприємств, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління і пошуку на цій основі способів підвищення і зміцнення прибутковості підприємства.

Головною метою створення та подальшого розвитку будь-якого суб'єкта господарської діяльності незалежно від виду його діяльності чи форми

власності є отримання кінцевого фінансового результату, який є узагальнюючим показником та віддзеркалює ефективність виробничо-господарської діяльності. Фінансовим результатом підприємницької діяльності у загальному розумінні може бути прибуток або збиток, отриманий господарюючим суб'єктом внаслідок своєї діяльності.

До основних проблем, що сьогодні негативно позначаються на економічному стані вітчизняних торговельних підприємств, стримуючи їх розвиток, слід віднести інфляцію та зростання роздрібних цін на товари. Також спостерігається зниження платоспроможного попиту населення України та збільшення витрат обігу, що, як наслідок, виявляється у зменшенні обсягів гуртового і роздрібного товарообігу та показників прибутковості діяльності. Серед причин такого стану слід назвати й свідоме маніпулювання величиною фінансових результатів з метою ухилення від сплати податків - це призводить до викривлення інформації, яку отримують зовнішні та внутрішні користувачі про діяльність підприємства.

Визначаючи фінансові результати підприємства від кожного з видів здійснюваної ним діяльності, треба брати до уваги особливості їх формування, що зумовлені специфікою кожного з видів діяльності. Найбільш суттєву увагу слід приділяти фінансовому результату, отриманому від основної діяльності підприємства, яка дає підприємству основну частку його доходу і яка була метою його створення.

Для усіх торговельних підприємств такою основною діяльністю є операції, що пов'язані з придбанням та подальшою реалізацією товарів. На підприємствах як оптової, так і роздрібною торгівлі формування фінансових результатів характеризується певними особливостями, які впливають зі специфіки торговельної діяльності, порядку ціноутворення, а також особливого порядку ведення обліку доходів та витрат обігу.

В сучасних умовах сьогодення однією з головних проблем ведення бухгалтерського обліку на торговельних підприємствах вбачається низький рівень релевантності та оперативності інформації про доходи, витрати та

фінансові результати на багатьох підприємствах - а ця інформація необхідна керівнику для прийняття ефективних управлінських рішень.

Слід зауважити, що ринкові відносини на сучасному етапі ставлять перед підприємствами нові завдання стосовно вирішення проблем обліку операцій з продажу товарів, а особливо - аналітичного забезпечення на належному рівні формування доходів та витрат, які є основними складовими фінансового результату у системі управління ефективністю торговельного функціонування підприємств.

Діяльність торговельного підприємства потребує розмежування облікових даних для внутрішніх користувачів та зовнішніх користувачів (насамперед, щодо складання звітності), а також для підвищення ефективності управління продажами. Цього дозволяє досягти удосконалення системи аналітичного обліку підприємства.

Торговельні підприємства здійснюють облік своїх доходів відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» [21], використовуючи рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме: на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації» із відкриттям субрахунків 702 «Дохід від реалізації товарів» та 704 «Вирахування з доходу» - за Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [11]. Собівартість реалізованих товарів визначається у відповідності до вимог П(С)БО 16 «Витрати» [22] й обліковується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Проте, зазначимо, що цієї інформації недостатньо для повного задоволення потреб користувачів облікової інформації на різних рівнях управління - адже є потреба визначати та обліковувати доходи від реалізації товарів за окремими напрямками (або формами) здійснюваної торговельної діяльності, за різними групами та асортиментом товарів, а також за різними категоріями покупців й різними каналами збуту. Отже, торговельне підприємство має можливість самостійно розробляти додаткові субрахунки й аналітичні рахунки, у відповідності до специфіки своєї діяльності та конкретних потреб і завдань щодо управління та контролю. Зокрема, для

деталізації інформації щодо відповідного виду діяльності доцільним є відкриття наступних субрахунків: 70211 - для реєстрації доходів від оптової торгівлі з вітчизняними покупцями; 70212 - для відображення доходів від оптової торгівлі на експорт; 7022 - для доходів від роздрібної торгівлі [67]. Таку деталізацію рахунків слід застосовувати також і для відображення собівартості реалізованих підприємством товарів.

На підприємствах, що здійснюють роздрібну торгівлю, деталізацію рахунків щодо обліку доходів від реалізації товарів треба здійснювати, прагнучи максимально відобразити інформаційну систему управління продажами за методами активізації продажу товарів. Управлінські рішення стосовно того, із застосуванням яких методів продажу товарів здійснювати торговельну діяльність, тобто які саме методи активізації при цьому застосовувати: які саме вводити дисконтні картки, за яких умов їх видавати покупцям, які саме знижки надавати власникам цих карток, чи проводити розпродаж шляхом уцінки чи надання знижок - ці методи мають базуватися на ретельному аналізі оперативної бухгалтерської інформації. Використання додаткових аналітичних субрахунків дає змогу виокремити з усього виторгу доходи підприємства, отримані від реалізації товарів із застосуванням тих чи інших методів активізації продажу - і це дає змогу підприємцям проводити поглиблений аналіз товарообігу та оцінювати доцільність застосування конкретного маркетингового інструмента [67].

На підприємствах роздрібної торгівлі з метою здійснення деталізації інформації стосовно методів активізації продажу доречно ввести до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» наступні субрахунки:

- 7021 «Дохід від реалізації товарів»;
- 7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками»;
- 7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»;
- 7024 «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»;
- 7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів».

А до рахунку 704 «Вирахування з доходу» доцільно ввести рахунки третього порядку, а саме:

- 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»;
- 7042 «Сума знижок, наданих покупцям»;
- 7043 «Інші вирахування з доходу».

Введення до обліку окремих субрахунків для відображення сум, які зменшують дохід підприємства, допомагає підвищити ступінь аналітичності даних для визначення їх впливу на фінансові результати підприємства. Так, наприклад, виділення субрахунків, де накопичується інформація про надані покупцям знижки дасть керівникам уявлення про загальний обсяг наданих знижок та дозволить без додаткових вибірок отримувати дані, що необхідні для аналізу ефективності проваджуваної маркетингової і цінової політики підприємства.

Методика формування фінансових результатів представляє собою зіставлення доходів та витрат торговельного підприємства у розрізі його операційної фінансової та інвестиційної діяльності, а також відображення на окремих субрахунках до рахунку 79 «Фінансові результати».

Величина фінансового результату підприємства визначає можливість подальшого розвитку та створює запас його фінансової стійкості, який дозволяє підприємству швидко реагувати на зміни у кон'юктурі ринку.

Диверсифікація діяльності підприємства, що має на меті пошук додаткових джерел прибутку, спричиняє необхідність визначати фінансовий результат не лише у розрізі видів за діючою формою фінансової звітності «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», але й зумовлює визначення результату основної діяльності окремих структурних підрозділів підприємства.

Розмежування результатів за видами діяльності підприємства має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому. У даному контексті важливим є розмежування результатів операційної діяльності торговельних підприємств з виділенням

результатів від основної діяльності та результатів іншої операційної діяльності, адже основним джерелом прибутку підприємств є реалізація ними товарів народного споживання.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежуванні відображення фінансових результатів в бухобліку. Для цієї мети доцільно ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунку 791 «Результат операційної діяльності»:

- 791.1 «Результат операційної (основної) діяльності»;
- 791.2 «Результат іншої операційної діяльності».

Саме таке відображення операцій господарюючого підприємства дає можливість без залучення додаткових трудових та часових ресурсів отримати інформацію щодо результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для потреб ефективного менеджменту.

Деталізація інформації з формування фінансових результатів основної діяльності направлена на задоволення потреб користувачів облікової інформації усіх рівнів управління, які мають визначати й обліковувати собівартість, доходи від реалізації товарів за місцями виникнення доходу (у підрозділах підприємства), за окремими групами та асортиментом товарів, а також за різними категоріями покупців. Таким чином, облік фінансового результату основної діяльності підприємств торгівлі доцільно вести з використанням аналітичних субрахунків, які запропоновані автором дослідження для виробничих підприємств [86], з деталізацією наступної інформації:

- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за різними категоріями покупців;
- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за окремими місцями формування (виникнення) прибутку;
- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за різними групами (асортиментом) товару.

Зазначимо, що деталізація субрахунку 791.1 «Результат основної операційної діяльності» за субрахунками першого, другого, третього й четвертого порядків уможливорює поглиблений аналіз продажів, а також дає змогу вирішувати питання стосовно доцільності роботи з тим або іншим видом товару і, як наслідок, визначатися стосовно доцільності роботи з тим чи іншим постачальником товару. Аналітична інформація щодо результатів основної діяльності підприємства корисна керівнику для оцінки рівня ефективності її здійснення, а також важлива для прийняття ним обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, аналітичну деталізацію інформації про продажі товарів для визначення фінансових результатів на торговельному підприємстві, враховуючи індивідуальну специфіку його діяльності, вважаємо за доцільне здійснювати за наступними критеріями:

- 1) аналітичні рахунки відповідно до форми торгівлі (реалізація товарів в оптовій або в роздрібній торгівлі);
- 2) аналітичні рахунки (при оптовій торгівлі підприємства) за категоріями покупців (реалізація товарів вітчизняним або іноземним покупцям);
- 3) аналітичні рахунки за окремими товарними групами (реалізація продовольчих/непродовольчих товарів);
- 4) аналітичні рахунки (на підприємствах роздрібною торгівлі) за використаними методами активізації продажу (реалізація за дисконтними картками; продаж товарів зі знижками; реалізації товарів під час проведення розпродажу).

Отже, зауважимо: сьогодні практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства з продажу товарів повинна надавати можливість оперативного аналізу доходів, що отримані від продажу товарів, а також бути надійною і зручною базою, на якій ґрунтуються ефективні рішення при управлінні продажами. Щодо управління продажами товарів за умов активізації ринкових відносин на сучасному етапі, треба зазначити, що ключовим завданням для підприємств торгівлі наразі є їх

орієнтація на кінцевого споживача. Це, зокрема, означає, що будь-яке управлінське рішення стосовно вибору методів продажу, має базуватися на аналізі даних оперативної бухгалтерської інформації стосовно формування доходів та фінансових результатів підприємства торгівлі.

Описані розрізи аналітичної інформації обліку із врахуванням специфіки діяльності конкретних торговельних підприємств дадуть можливість в оперативному порядку отримувати інформацію стосовно обсягу товарообігу відповідно до різних форм здійснюваної торгівлі, товарними групами та методами активізації продажів. Удосконалення торговельним підприємством обліково-аналітичного забезпечення формування своїх фінансових результатів в аспекті деталізації інформації про отримані доходи - це необхідний напрям, як в обліковій системі зокрема, так і в системі управління загалом, що створює сприятливі умови для підвищення прибутковості підприємства.

3.2. Оподаткування сучасних форм торгівлі та перспективи його розвитку

Податки являють собою безальтернативне джерело фінансових ресурсів держави і є впливовою фінансовою категорією. Торговельна галузь відіграє суттєву роль у формуванні валової доданої вартості при розподілі валового внутрішнього продукту, а також дає найбільшу частку валового прибутку серед інших галузей економіки держави.

В умовах стрімкої глобалізації світової економіки високі податкові надходження до держбюджету зазнали загрози. Причинами цього є розширення міжнародної торгівлі, мобільність капіталу, зростаюча трудова мобільність. Чимале значення мають й технологічні зміни, а особливо у сфері комунікацій. Такі новітні явища суттєво "підривають" існуючу технологію оподаткування. Так, зокрема, автор Віто Танци виділяє шість фінансових "термітів" [43]:

- здійснення електронної торгівлі;

- обіг електронних грошей;
- міждержавні трансакції, що відбуваються всередині фірми, а також трансферне ціноутворення (особливо це стосується оцінки вартості інтелектуальної власності та позик);
- складність або ж небажання стягнення податків з приватного капіталу - це спричинено тим, що висока ставка податку в окремо взятій країні, як наслідок, веде до виводу даного доходу до інших країн, де податковий режим більш сприятливий;
- наявність офшорних зон;
- застосування похідних фінансових інструментів, які використовуються з метою створення схем уникнення від податків [43].

Електронна комерція сьогодні ефективно сприяє задоволенню потреб як виробників, так і споживачів товарів і послуг - за сучасних умов вона є дієвим інструментом розвитку економіки України. За складних економічних й політичних умов, що склалися у нашій державі, Інтернет-торгівля дає можливість підприємцям з порівняно невеликим витратами організувати збут товарів (робіт, послуг). Як і будь-який інший вид діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, що займаються виробництвом та реалізацією товарів (робіт, послуг), електронна торгівля, є об'єктом обліку та оподаткування.

До основних складових об'єкта бухгалтерського обліку електронної торгівлі відносяться витрати, здійснені на створення сайтів та презентацію товарів, а також на оформлення електронних договорів, приймання замовлень, проведення електронних платежів у різних формах, різні операції, що спрямовані на виконання замовлень тощо. Усі названі господарські операції мають бути зареєстровані у хронологічному порядку та підлягають обробці й відображенню на рахунках обліку, що, відповідно, є підставою для подальшого складання фінансової звітності.

Учасниками Інтернет-торгівлі як виду торговельних відносин завжди є продавець та покупець - взаємовідносини між ними відбуваються на основі укладеного договору.

Розділ III «Порядку вчинення електронних правочинів» Закону України «Про електронну комерцію» [4] регламентує порядок укладання електронних договорів. Діюче законодавство визначає їх як певну домовленість двох (або більше) сторін, що спрямована на встановлення, зміну чи припинення цивільних прав і обов'язків сторін, що оформлена в електронній формі (дистанційно, з застосуванням інформаційно- телекомунікаційних систем). Під час укладання даних договорів також керуються вимогами Цивільного та Господарського кодексів України, а також іншими актами законодавства.

До об'єктів оподаткування відносять операції, що пов'язані з реалізацією товарів, нарахуванням заробітної плати робітникам, нарахуванням податку відповідно від обраної підприємством системи оподаткування. Юридичні особи або фізичні особи-підприємці, що є суб'єктами e-commerce, згідно з чинним законодавством України, мають право самостійно обрати для себе спрощену систему оподаткування або ж загальну.

Спрощена система передбачає сплату податків із заміною окремих податків і зборів на єдиний податок. При цьому слід зазначити, що платники єдиного податку I групи не можуть являтися суб'єктами Інтернет-торгівлі, адже у класифікації видів економічної діяльності (КВЕД ДК 009:2010) для таких фізичних осіб-підприємців прописана роздрібна торгівля з лотків та на ринках: 47.81 - харчовими продуктами, напоями, тютюновими виробами, 47.82 - товарами, що є текстильними виробами, одягом, взуттям, 47.89 - іншими товарами.

Таким чином, перебувати на спрощеній системі оподаткування та бути суб'єктами інтернет-бізнесу мають змогу лише платники II і III груп. Зазначимо, що є певні обмеження: платники ЄП II групи мають право продавати товари через Інтернет-магазин будь-яким покупцям, а от послуги з

доставки товару вони можуть надавати лише іншим платникам єдиного податку або ж населенню.

Для платників єдиного податку II групи обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, а дозволена кількість працівників має бути не більше, ніж 10 осіб. Ставка податку при цьому становить для них 20% мінімальної заробітної плати (1340 грн).

До платників єдиного податку III групи належать фізичні особи-підприємці та юридичні особи, що є суб'єктами господарювання з доходом, що за звітний рік не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Ставка податку зазвичай для них становить 3% або 5% від отриманого доходу і вона підвищується для юридичних осіб у випадках, що визначені п. 293.5 ПКУ, і становить 6% - зі сплатою ПДВ або 10% - без сплати ПДВ.

Перебування суб'єктів господарювання е-комерції на загальній системі оподаткування передбачає сплату ними податку на отриманий прибуток, порядок нарахування і сплати якого регламентується розділом III «Податок на прибуток» ПКУ.

Також зазначимо, що, Інтернет-магазини залежно від обраної ними системи оподаткування, обліку та звітності (спрощена чи загальна) також можуть виступати платниками ПДВ (20%), платниками податку на доходи фізичних осіб (18%), військового збору (1,5%), а також інших податків.

З поширенням Інтернету в світі й в Україні та його зростаючою доступністю у вітчизняну економіку стрімкими темпами входить електронна комерція – але з недостатністю її державного регулювання. У результаті це позначається податковими недонадходженнями до державної казни. Така проблема є досить гострою в українських реаліях тіньової економіки. Несплата податків від торговельної діяльності, здійснюваної в цифровому просторі, є наслідком безконтрольності з боку держави та відсутності реальної можливості

відстежувати господарські операції в мережі та неможливості відстежувати рух електронних грошей.

На шляху розвитку електронної комерції є безліч проблемних питань, що вимагають якнайшвидшого врегулювання з боку держави. Одним з них є здійснення податкового навантаження цієї форми діяльності, адже наразі ця специфічна галузь торгівлі, на жаль, має тверду основу для легкого "ухилення" від податків.

У глобалізаційних реаліях сьогодення, ця проблема для України набирає обертів і є надзвичайно актуальною, адже загальновідомим фактом є зростання тіньового бізнесу в мережі Інтернет: товари, що пропонуються споживачу на українському внутрішньому ринку, часто є контрабандними або ж контрафактними. Також гострою є проблема наявності в інтернет-мережі цифрових товарів чи послуг, а саме: фільми, музика, програмні продукти, різноманітні консультаційні послуги тощо - неможливо визначити ані походження, ані місце споживання таких товарів.

Складність відстеження, а тому й неможливість контролю господарських грошових операцій, що підлягають оподаткуванню, зумовлено обігом електронних грошей при веденні бізнесу в мережі Інтернет. За такого грошового обігу під прямою загрозою опиняються як податки з продажу (торговельно-посередницькі транзакції не підпадають під документальний облік), так і прямі податки. Наприклад, є можливість знайти роботу через Інтернет та отримувати розрахунки за виконані роботи [99].

Базисом розвитку суспільства завжди є економіка, а основною умовою успішного розвитку її є ефективне функціонування суб'єктів господарювання. Отже, головним завданням для урядів кожної країни світу є забезпечення таких умов діяльності бізнесових структур усіх форм власності, що будуть для них максимально сприятливими.

Слід зауважити, що зростання значущості електронної комерції та особлива гострота проблем, які породжені наявними прогалинами в

оподаткуванні даної сфери підприємницької діяльності, наразі є предметом особливої уваги багатьох міжнародних організацій.

Наслідком недосконалості національного законодавства у даній сфері є те, що Інтернет-підприємства частково випадають зі сфери податкового регулювання держави. На рис. 3.1. наведено основні проблеми, пов'язані з оподаткуванням інтернет-торгівлі.



Рисунок 3.1. Проблеми, пов'язані з оподаткуванням інтернет-торгівлі

Розглянемо ці проблеми більш детально:

– визначення місця оподаткування: для інтернет-торговців, а в першу чергу, у випадку міжнародної торгівлі, визначення місця оподаткування постає однією з ключових проблем. Досить часто виникає питання: яка країна має право отримувати податки з такої діяльності та як має розподілятися прибуток. За відсутності чітких правил у даному питанні ускладнюється оподаткування, а також утворюються прогалини, що можуть бути використані недобросовісними підприємцями для ухилення від податків;

– нерівні умови конкуренції: інтернет-магазини в Україні знаходяться у нерівних умовах конкуренції у порівнянні з традиційними магазинами. Нерідко зарубіжні інтернет-платформи мають змогу працювати на ринку України, не

сплачуючи при цьому податків й без дотримання національних законодавчих вимог. А це, відповідно, створює нерівні умови для вітчизняних підприємців, що по суті є порушенням принципів справедливої конкуренції [69];

- складність податкового обліку: через розмаїття продуктів, різноманітність розрахункових систем та платіжних методів оподаткування інтернет-торгівлі в Україні є досить складним процесом;

- відсутність ефективного контролю: відчутний брак ефективного контролю держави за інтернет-торгівлею сприяє ухиленню деяких підприємців від сплати податків, а також ухиленню від декларування отриманого прибутку. Як наслідок, наявні прогалини у системі та втрати надходжень до бюджету. Отже, є необхідність вдосконалення механізмів контролю та забезпечення більш суворого дотримання інтернет-торговцями податкових правил;

- неясність податкових ставок: не існує чіткої визначеності щодо податкових ставок, які застосовуються до окремих категорій товарів та послуг, що продаються в інтернет-мережі. Ця ситуація може вести до виникнення суперечок між підприємцями й податковими органами та веде до ризиків недоплати чи переплати податків [39].

У світлі вище описаних проблем важливо провести модернізацію національної системи оподаткування інтернет-торгівлі, аби вона могла відповідати викликам сьогодення. Встановлення чітких правил і розробка спеціалізованих законодавчих актів, створення сприятливих умов для підприємців й держави, а також застосування ефективного контролю сприятимуть розвитку цієї сфери та зможуть забезпечити справедливість і стабільність оподаткування української інтернет-торгівлі.

Отже, враховувати зростаючу роль інтернет-торгівлі як сектору економіки в Україні, система її оподаткування вимагає постійного вдосконалення з метою забезпечення справедливості оподаткування.

Перспективи оподаткування інтернет-торгівлі є важливим аспектом, що сприятиме розвитку цієї галузі в Україні. Інтернет-торгівля неуклінно зростає і стає все більш популярною серед підприємців та затребуваною серед

споживачів. В цілях ефективного оподаткування даного сектора та забезпечення справедливого підходу до його оподаткування, розглядаються певні перспективні напрями.

Серед таких напрямів - модернізація податкових правил. Необхідно адаптувати податкове законодавство до сьогоднішніх реалій інтернет-торгівлі. Це може стосуватися визначення особливих правил для що не мають фізичної форми (цифрових товарів та послуг), а також розробки нових механізмів для здійснення збору податків з міжнародних трансакцій [77].

Для належного забезпечення законодавчого врегулювання мають бути встановлені чіткі правила та зрозумілі вимоги для інтернет-торговців стосовно сплати ними податків. Це може бути реалізовано, зокрема, через встановлення обов'язкових реєстраційних процедур, звітності, а також відповідальності, що виникає за порушення податкових правил. Поряд із тим, введення спрощеної системи оподаткування для малих і середніх підприємств, що ведуть інтернет-торгівлю, може стимулювати їхній розвиток. Це призведе до зниження податкового навантаження на них та спростить процедури звітності.

Важливим є обмін досвідом та інформацією про оподаткування інтернет-торгівлі з іншими країнами - це дозволить встановити ефективну міжнародну співпрацю. Така співпраця дозволить уникнути подвійного оподаткування, а також допоможе боротися з ухиленням від оподаткування та сприятиме забезпеченню справедливої конкуренції в інтернет-торгівлі.

Налагодження співпраці між підприємствами та податковими органами, а також розвиток електронних систем звітності може значно спростити процедуру збору й аналізу податкової інформації, що, безперечно, дозволить більш ефективно контролювати оподаткування підприємств інтернет-торгівлі [92].

Успішне вдосконалення системи оподаткування інтернет-торгівлі в Україні сьогодні вимагає комплексного підходу й спільних зусиль уряду та бізнесу, а також інших зацікавлених сторін. Слід створити розумну та

справедливу податкову систему, яка буде сприяти розвитку інтернет-торгівлі та економіки держави в цілому.

У зв'язку з вищезазначеним, набуває важливості необхідність вивчення наявного зарубіжного досвіду в даній сфері з метою виявлення основних підходів різних країн та міжнародних організацій до розв'язання проблем із правового регулювання й оподаткування торгівельно-економічної діяльності, яка відбувається в мережі Інтернет.

Так, зокрема, корисним є вивчення досвіду держав-членів Європейського Союзу щодо оподаткування електронної комерції. З погляду зацікавленості держав в поповненні держбюджету, основою політики багатьох країн є концепція максимального втручання держави у діяльність підприємств, що здійснюють електронну торгівлю. Уряди країн ЄС роблять ставку на те, що незабаром, на певній стадії розвитку світової електронної комерції, податки від операцій, здійснюваних у глобальній інтернет-мережі, стануть однією з найважливіших статей наповнення бюджетів - як національного цих держав, так і консолідованого бюджету Євросоюзу.

Зауважимо, що в українській економіці станом на сьогодні електронна комерція є ще досить новим видом бізнесу. І оскільки він знаходиться лише на стадії початкового розвитку, то жорстке державне втручання в діяльність таких підприємств та максимальне податкове навантаження наразі є неприпустимим. Перш за все, це не відповідало б самим канонам розвитку ринкових відносин та вільної торгівлі - жорстке державне втручання неодмінно призведе до формування прошарку підприємств, що намагатимуться уникати від сплати податків.

Звісно, державне регулювання є обов'язковим, разом з тим, воно не повинне стати перешкодою ефективному функціонуванню підприємств, а навпаки, має створювати для них можливості розвиватися за мінімального втручання держави. При цьому функція податкових органів має перетворитися з суто фіскальної (що управляє) на партнерську (що обслуговує та контролює). Гармонійні планові перевірки поряд з посиленням для електронних магазинів

податковим навантаженням могли б одночасно забезпечити як наповнення держбюджету, так і розвиток цієї торговельної ланки, а також сприяли б захисту споживача від шахрайства, що, на жаль, нерідко трапляється в "нелегальних" інтернет-магазинах.

Для вирішення цих завдань пропонується зробити наголос на непрямому державному регулюванні та звернути увагу на ціноутворення для деяких товарних груп, зокрема таких, як дитяче харчування, медикаменти, вироби, що відноситься до товарів першої необхідності тощо.

Характерна особливість мережі Інтернет - це неможливість фіксації постійного представництва компанії. Уряди США та країн Євросоюзу запропонували спрощену процедуру сплати податків. Так, наприклад, постачання електронних продуктів пропонується прирівняти до поставки послуг й оподатковувати за місцем знаходження покупця, а нерезидентів реєструвати в якості платників ПДВ (замість реєстрації постійного представництва). Оскільки будь-який продукт, який продається в інтернет-мережі, вважається не товаром, а послугою, то, відповідно, й сплату податку на його споживання слід проводити за місцем використання даного продукту.

При пошуку шляхів вдосконалення слід взяти до уваги позитивний досвід країн, які вже успішно впровадили на практиці ефективні підходи до оподаткування інтернет-торгівлі. Один з таких прогресивних прикладів демонструє Німеччина, де вжито наступних заходів [93]:

- встановлене порогове значення для оподаткування в інтернет-торгівлі. Так, підприємці, що мають оборот нижчий від встановленого порогу, звільнені від обов'язкових податкових зобов'язань. Такий підхід полегшує податковий тягар для малих торговців та стимулює розвиток даного підприємницького середовища;

- розширена сфера оподаткування: Німеччина встановила обов'язкове оподаткування іноземних інтернет-торговців, що продають свої товари на німецькому ринку, що дозволило уникнути конкурентних переваг для іноземних підприємців і забезпечило рівні умови для всіх учасників ринку [76];

– застосована ефективна система реєстрації та контролю для інтернет-торговців. Вона дозволяє збирати відомості про підприємців та їхні обороти - й оподатковувати їх за встановленими у державі правилами. Таким чином, забезпечений ефективний нагляд за оподаткуванням інтернет-торгівлі у країні та унеможливлено недекларування доходів [42];

– налагоджена співпраця з міжнародними партнерами (іншими країнами та міжнародними організаціями), для вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням інтернет-торгівлі. Відбувається обмін інформацією, розроблені спільні стандарти, здійснюється взаємне сприяння в розслідуванні виникаючих податкових порушень. За такого підходу забезпечені ефективність та узгодженість в оподаткуванні міжнародної інтернет-торгівлі.

Отже, взявши до уваги позитивний досвід Німеччини, Україна також має змогу вдосконалити оподаткування інтернет-торгівлі через, по-перше, встановлення порогових значень для оподаткування; по-друге, розширення сфери оподаткування; по-третє, впровадження системи реєстрації та контролю; а по-четверте, підвищивши рівень своєї співпраці з міжнародними партнерами. Комплекс цих заходів обов'язково сприятиме забезпеченню справедливого і ефективного оподаткування інтернет-торгівлі в Україні, а також захисту інтересів підприємців та їхнього стабільного розвитку.

Державна зацікавленість у стягненні податків з підприємств, що здійснюють електронну торгівлю, виражається у прагненні звузити перелік видів діяльності, що підлягають під спрощене оподаткування. У кризових умовах нестачі оборотних коштів малого підприємництва зміна спрощеної системи оподаткування є недоцільною й з великою вірогідністю може призвести до втрати працездатності невеличких інтернет-магазинів та уходу багатьох із них у тінь - як наслідок, це матиме негативний відбиток на надходженнях до державної казни. До того ж, зауважимо, що підвищення податкового навантаження на підприємства електронної торгівлі змусить підприємства підіймати ціни на продукцію - і це негативно відобразиться на витратах споживачів і взагалі може призвести до скорочення кількості

підприємств електронної торгівлі, які просто не витримують такі зміни у фіскальній політиці держави. Обов'язково необхідно враховувати, що в Україні електронний бізнес на сучасному етапі його розвитку потребує збалансованого податкового навантаження, а також відчутної державної підтримки задля ефективного розвитку цієї перспективної торговельної ланки.

Висновки до розділу 3

Сучасний етап розвитку більшості підприємств як національної економіки, так і торговельної галузі характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання, що негативно позначається на показниках їх виробничо-господарської діяльності. Тому забезпечення їх ефективного соціально-економічного розвитку вимагає вирішення низки питань з обґрунтування відповідних заходів, які б дали їм змогу пристосуватись до наявних змін ринкового середовища та посилити свої позиції на ринку.

Головною метою створення та подальшого розвитку будь-якого суб'єкта господарської діяльності незалежно від виду його діяльності чи форми власності є отримання кінцевого фінансового результату, який є узагальнюючим показником та віддзеркалює ефективність виробничо-господарської діяльності.

Визначаючи фінансові результати підприємства від кожного з видів здійснюваної ним діяльності, треба брати до уваги особливості їх формування, що зумовлені специфікою кожного з видів діяльності. Найбільш суттєву увагу слід приділяти фінансовому результату, отриманому від основної діяльності підприємства, яка дає підприємству основну частку його доходу і яка була метою його створення.

Для усіх торговельних підприємств такою основною діяльністю є операції, що пов'язані з придбанням та подальшою реалізацією товарів. На підприємствах як оптової, так і роздрібної торгівлі формування фінансових результатів характеризується певними особливостями, які впливають зі

специфіки торговельної діяльності, порядку ціноутворення, а також особливого порядку ведення обліку доходів та витрат обігу.

В сучасних умовах сьогодення однією з головних проблем ведення бухгалтерського обліку на торговельних підприємствах вбачається низький рівень релевантності та оперативності інформації про доходи, витрати та фінансові результати на багатьох підприємствах - а ця інформація необхідна керівнику для прийняття ефективних управлінських рішень.

На підприємствах, що здійснюють роздрібну торгівлю, деталізацію рахунків щодо обліку доходів від реалізації товарів треба здійснювати, прагнучи максимально відобразити інформаційну систему управління продажами за методами активізації продажу товарів. Також введення до обліку окремих субрахунків для відображення сум, які зменшують дохід підприємства, допомагає підвищити ступінь аналітичності даних для визначення їх впливу на фінансові результати підприємства.

Сьогодні практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства з продажу товарів повинна надавати можливість оперативного аналізу доходів, що отримані від продажу товарів, а також бути надійною і зручною базою, на якій ґрунтуються ефективні рішення при управлінні продажами.

Електронна комерція сьогодні ефективно сприяє задоволенню потреб як виробників, так і споживачів товарів і послуг - за сучасних умов вона є дієвим інструментом розвитку економіки України. За складних економічних й політичних умов, що склалися у нашій державі, Інтернет-торгівля дає можливість підприємцям з порівняно невеликим витратами організувати збут товарів (робіт, послуг). Як і будь-який інший вид діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, що займаються виробництвом та реалізацією товарів (робіт, послуг), електронна торгівля, є об'єктом обліку та оподаткування.

На шляху розвитку електронної комерції є безліч проблемних питань, що вимагають якнайшвидшого врегулювання з боку держави. Одним з них є

здійснення податкового навантаження цієї форми діяльності, адже наразі ця специфічна галузь торгівлі, на жаль, має тверду основу для легкого «ухилення» від податків. Слід зауважити, що зростання значущості електронної комерції та особлива гострота проблем, які породжені наявними прогалинами в оподаткуванні даної сфери підприємницької діяльності, наразі є предметом особливої уваги багатьох міжнародних організацій.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів організації обліку, оподаткування та звітності в торгівлі дозволило зробити такі висновки.

1. На сучасному етапі розвиток більшості підприємств як національної економіки загалом, так і торговельної галузі зокрема, характеризується нестабільністю та великим ступенем ризику господарювання - і це негативно позначається на показниках їхньої господарської діяльності. З огляду на це, забезпечення ефективності їх соціально-економічного розвитку потребує вирішення ряду питань і запровадження відповідних заходів, які б допомогли їм пристосуватися до змін ринкового середовища та сприяли посиленню їхніх позицій на ринку.

2. Однією з головних проблем сьогодення в обліку на торговельних підприємствах можна вважати низький рівень релевантності та оперативності інформації стосовно доходів, витрат та фінансових результатів - а саме така інформація є вкрай важливою керівнику підприємства для прийняття правильних управлінських рішень.

3. На підприємствах, що здійснюють роздрібну торгівлю, деталізацію рахунків щодо обліку доходів від реалізації товарів треба здійснювати, прагнучи максимально відобразити інформаційну систему управління продажами за методами активізації продажу товарів. Також введення до обліку окремих субрахунків для відображення сум, які зменшують дохід підприємства,

допомагає підвищити ступінь аналітичності даних для визначення їх впливу на фінансові результати підприємства.

4. Сьогодні практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства з продажу товарів повинна надавати можливість оперативного аналізу доходів, що отримані від продажу товарів, а також бути надійною і зручною базою, на якій ґрунтуються ефективні рішення при управлінні продажами.

5. Товариство з обмеженою відповідальністю «СРВ ГРУП» є юридичною особою, створеною та зареєстрованою у встановленому законом порядку з моменту його державної реєстрації. ТОВ «СРВ ГРУП» створено з метою задоволення громадських потреб в його товарах шляхом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг оренди, здійснення торгівельної діяльності, створення нових робочих місць та отримання прибутку.

6. За досліджений період найбільшу частку активів складають виробничі запаси, що для торгівельного підприємства є природнім. При цьому, їх обсяг зріс у 2021 році на 25,5%, а у 2022 році на 37,5% (що частково пояснюється інфляцією та зростанням цін). Частка виробничих запасів у підсумку балансу 2022 року становить більше 40%.

7. Основну частку пасиву балансу складає нерозподілений прибуток господарства 85%, 78,3% та 83,8% по роках відповідно. Це свідчить про високий рівень фінансової незалежності підприємства. ТОВ «СРВ ГРУП» є прибутковим із щорічним збільшенням власного капіталу. У підприємства з'явилися довгострокові зобов'язання, але вони становлять на кінець періоду, що вивчається біля 8% власного капіталу, що не впливає на автономію капіталу. Дані звіту про фінансові результати свідчать про прибутковість підприємства та наявність доходів лише від основної діяльності.

8. Компанія «СРВ Груп» постійно вдосконалює свою діяльність у сфері професійного підбору й продажу запчастин для сільгосптехніки, будівельної техніки та спецтехніки, постійно додаючи до свого асортименту нові категорії

товарів від найвідоміших світових брендів. Усі товари поставляються напряму від виробників або ж з основних складів їх офіційних дистриб'юторів.

9. ТОВ «СРВ ГРУП» веде бухгалтерський облік, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством. Бухгалтерський облік у ТОВ «СРВ ГРУП» ведеться за журнально-ордерною системою. Для автоматизації обліку використовується програма для роботи з електронними таблицями Microsoft Excel.

10. В штаті підприємства відсутня посада бухгалтера, отже ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової, статистичної та податкової звітності забезпечується директором.

11. На підприємстві використовуються синтетичні рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій без поділу на субрахунки і без використання класу 8 «Витрати за елементами». В цілому, облікова політика підприємства розроблена відповідно до чинного законодавства і забезпечує достовірність фінансової звітності.

12. Досліджене підприємство ТОВ «СРВ ГРУП» належить до суб'єктів малого підприємництва, є платником єдиного податку 3 групи та зареєстроване платником податку на додану вартість. ТОВ «СРВ ГРУП», як і інші платники податку веде облік показників, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та/або своїх податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також інших документів, що пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено діючим законодавством, зокрема положеннями Податкового кодексу України.

13. На дослідженому підприємстві формування фінансової звітності здійснюється на підставі чинного законодавства у відповідності з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва». Зазначений стандарт вимагає, аби фінансова звітність підприємства була зіставною зі звітністю за

минулі періоди. На досліджуваному господарстві нами встановлено, фінансова звітність за роки, які аналізувалися, є зіставною.

14. Сучасний етап розвитку більшості підприємств як національної економіки, так і торговельної галузі характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання, що негативно позначається на показниках їх виробничо-господарської діяльності. Тому забезпечення їх ефективного соціально- економічного розвитку вимагає вирішення низки питань з обґрунтування відповідних заходів, які б дали їм змогу пристосуватись до наявних змін ринкового середовища та посилити свої позиції на ринку.

15. Питання оподаткування експортно-імпортних операцій виступає одним із методів регулювання державою зовнішньої торгівлі. Станом на сьогодні всі питання щодо оподаткування міжнародної торгівлі переважно регулюються шляхом укладання двосторонніх договорів між країнами - вони ґрунтуються на існуючих конвенціях та переважно стосуються уникнення подвійного оподаткування торгових операцій.

16. Сьогодні світова законотворча практика знаходиться в інтенсивному пошуку новітніх моделей для регулювання міжнародного оподаткування. Це спостерігається в кількох наявних тенденціях. По-перше, серед більшості міжнародних торговельних партнерів можна відзначити рух до гармонізації податкового права, його інститутів. По-друге, країнами заохочуються закони, які містять стимулюючі норми оподаткування - сьогодні вже намітився відхід від законів, які закріплюють лише конфіскаційні норми. По-третє, з'являються нові інститути, зокрема: інститут соціальної безпеки оподаткування, інститут оптимальної інвестиційної можливості оподаткування, інститут консолідації оподаткування, інститут обґрунтованого розміру державної податкової підтримки та податкового кредитування, інститут доцільного рівня покарання неплательників податків.

17. На шляху розвитку електронної комерції є безліч проблемних питань, що вимагають якнайшвидшого врегулювання з боку держави. Одним з них є здійснення податкового навантаження цієї форми діяльності, адже наразі ця

специфічна галузь торгівлі, на жаль, має тверду основу для легкого «ухилення» від податків.

18. Електронна комерція сьогодні ефективно сприяє задоволенню потреб як виробників, так і споживачів товарів і послуг - за сучасних умов вона є дієвим інструментом розвитку економіки України. За складних економічних й політичних умов, що склалися у нашій державі, Інтернет-торгівля дає можливість підприємцям з порівняно невеликим витратами організувати збут товарів (робіт, послуг).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV
Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» від 1 липня 2005 р. Режим доступу: <https://www.victorija.ua/wp-content/uploads/2022/04/rozdribna-ta-optova-torhivlia-dstu-4303-2004.pdf>.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII.
Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T157600.html
4. Закон України «Про електронну комерцію» № 675-VIII від 3 вересня 2015 року. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>
5. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
6. Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text>.
7. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Закон України 03.09.2015 р. № 675-VIII «Закон про електронну комерцію». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>.
9. Закон України 19.05.1991р. № 1023-XII «Про захист прав споживачів». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>.
10. Інструкція з бухгалтерського обліку тари на підприємствах і в організаціях державної торгівлі та громадського харчування. № v0093400-86 від 28.04.1986. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0093400-86#Text>.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
12. Концептуальна основа фінансової звітності: Верховна Рада. Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
13. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/ME02094>
14. МСБО 2 «Запаси» // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17029.html
15. Наказ Міністерства Економіки України 19 квітня 2007 р. № 103 «Про затвердження Правил продажу товарів на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1181-07#Text>.
16. Наказ Міністерства Економіки України 19 квітня 2007 р. № 104 «Про затвердження Правил роздрібної торгівлі непродовольчими товарами». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1257-07#Text>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Від 28.05.99 N 137. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.
19. Перелік окремих форм і умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 р. № 1336. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1336-2000-%D0%BF#Text>
20. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Мінфіну України від 25.02.2000 р. № 39 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.
25. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, нищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116. Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>

26. Порядок збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки), затверджений наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 02.10.2001 р. № 224. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0866-01#Text>.
27. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торгового обслуговування населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text>
28. Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені наказом Мінекономіки України від 11.07.2003 р. № 185. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0628-03#Text>.
29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
30. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476 (зі змінами та доповненнями). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>.
31. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України: Наказ державної податкової служби № 516 від 14 червня 2012. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0516837-12>.
32. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів у торгівлі та інструкцій з їх застосування. Наказ № 88 від 02.04.87. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0088400-87#Text>.
33. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 (зі змінами та доповненнями). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> 61.

34. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами та доповненнями). Редакція 03.11.2020 р. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> 62.
35. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 (зі змінами та доповненнями). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>
36. Цивільний кодекс України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
37. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
38. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 № 1023-XII, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> .
39. Coppola D. Statistics and facts about global e-commerce. 2021. URL : <https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossier-chapter1>
40. Digital Market Insightse. Commerce – Ukraine. Statista. 2023. URL: <https://www.statista.com/outlook/dmo/ecommerce/ukraine>.
41. Instagram нарощує м'язи – як українці користуються соцмережами. URL : <https://nachasi.com/2020/03/11/facebook-instagram-in-ukraine/> 81
42. Popa, M., Muntean, M. E-commerce and its accounting implications. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 18(2). 2019, 254-272.
43. Tanzi V. Globalization, Technological Developments and Work of Fiscal Termities / V. Tanzi // IMF Working Papers. – 2000. – November. – WP/00/181. – 23 p.
44. Андронік, О. Л. "Вплив оподаткування на розвиток малого та середнього підприємництва в Україні." *Економіка і організація управління* 39. 2020. С. 144-154.

45. Байцар Р.І. Розвиток нормативно-правового регулювання електронної комерції в Україні / Р.І. Байцар, А.М. Зеліско // *Стандартизація, сертифікація, якість*. — 2016. — № 3. — С. 39—44.
46. Безверха, О. О. Розвиток торгівлі через мережу Інтернет в Україні та світі. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий, 8
47. Безверхий К. Порядок складання спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. №11-12. С. 40-50.
48. Белова І., Семенишина Н., Мельничук О. Генезис становлення облікової системи малих підприємств в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Вип. 1-2. С. 26-48.
49. Бондар М. І., Верига Ю. А., Орищенко М. М. Звітність підприємства : підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.
50. Бруханський Р. Ф. Адаптація бухгалтерського обліку до сучасних потреб управління. *The genesis of genius*. 2017. № 8. С. 10-16.
51. Букало Н.А. (2016). Складання та подання податкової звітності підприємств з податку на прибуток. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*, (4-46), 192-195.
52. Величко, Катерина Юріївна, Лариса Леонідівна Носач, Оксана Іванівна Печенка. Сучасні тенденції та перспективи розвитку ринку інтернет-торгівлі: міжнародний досвід та національна практика. 2019.
53. Верига Ю.А. Звітність підприємств : навч. посіб. 2-ге вид., доповн. і переробл. Київ : ЦУЛ, 2018. 776 с.
54. Вигівська І.М. Поняття достовірності фінансової звітності та фактори впливу при її визначенні / І. М. Вигівська, М. І. Скрипник, О. О. Григоревська // *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. — 2017. — № 1. — С. 11-14.

55. Виноградова О.В. Електронний бізнес. *Навчальний посібник.* / О.В. Виноградова, Н.І. Дрокіна. – Київ: ДУТ, 2018. – 292 с.
56. Височан О.С. Реорієнтація фінансової звітності в системі «суб'єкт бухгалтерського обліку – користувач» / О. С. Височан // Проблеми системного підходу в економіці. – 2017. – Вип. 2. – С. 125-129.
57. Владіміров В. (2021). Як підприємцю подати звіт в податкову онлайн через кабінет платника податків. *Кагарлик.city*. URL: <https://kagarlyk.city/articles/138706/yak-pidpriyemcyu-podatit-zvit-v-podatkovu-onlajn-cherez-kabinet-platnika-podatkov>.
58. Войтенко Т. Форми оподаткування ФГ. Податки і бухоблік. 2018. № 38. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/may/issue-38/article-36315.html>.
59. Волот І. & Єрмоленко Б. (2019). Імплементація інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу. *Тези доповідей II Міжнародної науково-практичної Інтернет конференції* (с. 194-195). 18 квітня, 2019, Харків, Україна: ХДУХТ.
60. Волощук Н.Ю. Теоретичні підходи до дослідження сутності категорії малого підприємництва / Н.Ю. Волощук // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2015. – Вип. 2. – С. 13–17.
61. Гаврись, О. Міжнародний досвід використання електронної комерції та його значення для України. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка*, 1(4), 2018. С. 67-73.
62. Герасименко, Н. М. (2014). Розвиток міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України, Вип. 2, 70–84. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znnpnadu_2014_2_8
63. Доманчук О. Правові основи організації діяльності інтернет-магазину. URL: <http://juristblog.com.ua>.
64. Дращиця, С. А. Електронна комерція [Текст]: навч. посібник / С. А. Дращиця. – Львів: *Новий світ-2000*, 2021. – 184 с.

65. Дропшипінг як сучасний напрям розвитку бізнесу в Україні. *Modern Economics*. 24. 2020. С. 107-112.
66. Ілляшенко, С.М. Перспективи та основні проблеми розвитку інтернет-торгівлі в Україні [Текст] / С.М. Ілляшенко, Т.Є. Іванова // *Механізм регулювання економіки*. - 2020. - № 3. - С. 72-81.
67. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Ілюхіна // *Вісник соціально-економічних досліджень*. – 2014. – Вип. 2. – С. 61–64.
68. Ковальова О. М., Кірсанова В. В. Основні форми інтернет-торгівлі: особливості, переваги, недоліки. *Економіка та держава*. № 7/2020. С. 85-92.
69. Комарницька, С.М. Основні проблеми вдосконалення інтернет-торгівлі в Україні // *Механізм регулювання економіки*. - 2018. - № 3. - С. 38-39.
70. Крихтина, Е. (2018). Особенности применения конвенций об избежании двойного налогообложения, разработанные ОЭСР и ООН. Aston Financial Services. URL: <https://astonfs.com/ru/blog/ob-izbezhaniiidvojnogo-nalogooblozheniya-razrabotannye-oesr-i-onn>
71. Кузьменко Н.В., Онищенко О.В., Циган Р.М. Тенденції змін в системі оподаткування малого бізнесу. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія : «Економічні науки». 2021. № 5. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2021-5-7287>.
72. Лега О.В. Інтернет-торгівля: оподаткування та облік. *Причорноморські економічні студії*. 43. 2019. С. 161-166.
73. Мазаракі А. А. 118 Економіка торговельного підприємства: [підручник для вузів] / А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушакова / під ред. проф. Н. М. Ушакової. - К. : «Хрещатик», 1999. - 800 с.
74. Максименко І., Васильченко Е., Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування товарів через інтернет-торгівлю. *Молодий вчений*, 9 (61), 2018. С. 253-256.

75. Маловичко С. В. Аналіз сучасних тенденцій та динаміки розвитку електронної торгівлі на підприємствах України / С. В. Маловичко // *Проблеми економіки*. – 2020. – № 2. – С. 71-77
76. Маловичко С. В. Аналіз сучасних тенденцій та динаміки розвитку електронної торгівлі на підприємствах України / С. В. Маловичко // *Проблеми економіки*. – 2020. – № 2. – С. 71-77.
77. Марусей Т. В. Основні тенденції розвитку ринку електронної комерції в Україні. *Видання Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. Мукачів, 2018. №14. С. 1011–1015.
78. Марусей Т. В. Основні тенденції розвитку ринку електронної комерції в Україні. *Видання Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. Мукачів, 2018. №14. С. 1011–1015 (дата звернення: 23.04.2023).
79. О. В. Кравченко, Я. О. Гербут. Проблеми та перспективи розвитку Інтернет-торгівлі 23-25 *Фінанси, банківська система та страхування в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку в кризовій економіці: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції 2-3 березня 2023 р.*: Дніпро : ДДАЕУ, 2023. – 291 с.
80. Оподаткування електронної торгівлі: проблема, що розвивається. URL: <https://bit.ly/39d2Idw>.
81. Паламаренко Ю.О. Особливості бухгалтерського обліку і оподаткування в інтернет-торгівлі / Ю.О. Паламаренко // *Облік і фінанси АПК*. – 2017. - №1. – С. 63-65.
82. Петрович І.А. Веб-сайт інтернет-магазину: бухоблік витрат на створення та обслуговування / І.А. Петрович // *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 99. С. 36-41.
83. Полторац А.С., Буганов О.В. Особливості оподаткування інтернет-торгівлі. 2020.

84. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств / [С.В. Князь, В.П. Залуцький, Н.П. Яворська] // Ефективна економіка. – 2017. – № 2. Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5425>
85. Селезень, П. О. (2010). Обмін податковою інформацією в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. Юридична Україна, 8, 54–59.Скляр Д. В. Концептуальні засади управління бізнес-процесами підприємств електронної комерції / Д. В. Скляр // *Економіка та підприємництво*. 2020. № 2. С. 89-95.
86. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук / М.Є. Скрипник. – К., 2014. – 23 с.
87. Сливка Я.В. Проблематика використання термінів «продаж», «реалізація», «збут» / Я.В. Сливка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Вип. 2 (20). – С. 434–447.
88. Степанов А. Відкриття інтернет-магазину: перспективний startup. 2019. URL: <http://yurgazeta.com>.
89. Тарасова Т.О. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібно́ї торгівлі: Монографія / Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. - Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2015. 240 с.
90. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підручник] / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
91. Товарний документообіг в роздрібній торгівлі // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua>
92. Тренд електронної комерції в Україні 2020: цифри і факти. Режим доступу : <https://webexpert.com.ua/ua/elektronna-komertsiya-v-ukrayini-2020>.
93. Турчин, О.Ю. Аналіз розвитку інтернет-торгівлі в Україні [Текст]: *робота на здобуття кваліфікаційного ступеня бакалавра; спец.: 076 -*

підприємництво, торгівля та біржова діяльність / О.Ю. Турчин; наук. керівник Б.Л. Ковальов. - Суми: СумДУ, 2020. - 64 с.

94. Федоричак В. Бізнес в Інтернеті: види та приклади. URL: <http://lemarbet.com/ua/otkrytieinternet-magazina/biznes-v-internete-vidy-primery/>.
95. Федорчак В. Дропшипінг: переваги та недоліки такої моделі бізнесу. Київ. *Маркетинг*, 2018. URL: <https://webexpert.com.ua/ua/dropshipping-perevagi-tanedoliki>.
96. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
97. ФОП 3 чи ФОП 2: як обрати? Основні факти і відмінності щодо податків і умов перебування. *Fairo* – URL: <https://www.fairo.com.ua/blog/fop-2-or-fop-3>
98. Чабанюк О.М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібною торгівлі / О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297–301.
99. Швабій К.І. Вплив глобалізацій на систему оподаткування та податкову політику України. Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/book/StrPryor/10/17.pdf>
100. Шевчук, О. Моделі та методи розвитку електронної комерції. *Економіка та держава*. 2018. №5. С. 77-80.
101. Юлін А.О. Інтернет-магазин придбав та продав товар: облік та документи / А.О. Юлін // *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 99. С. 52-57.
102. Ярошенко А.С. До питання обліку товарів на підприємствах/А.С. Ярошенко. Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789.pdf>.

ДОДАТКИ

