

Облік та оподаткування товарів: стан та перспективи розвитку

Чабанюк О.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівського торговельно-економічного університету

Полянська О.А.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівського торговельно-економічного університету

Кальніна Г.О.

магістр
Львівського торговельно-економічного університету

У статті викладено результати досліджень стану товарообігу підприємств торгівлі. Звертається увага на показники оптового товарообігу, на товарну структуру товарообігу в частині товарообігу за продовольчими та непродовольчими товарами. Здійснюється порівняння оптового товарообігу України та Львівської області. Визначено місце та роль бухгалтерського обліку в системі управління торговельними підприємствами. Розглядаються основні підходи стосовно побудови бухгалтерського обліку товарних операцій. Узагальнено теоретичні та практичні аспекти оподаткування операцій з товарами з урахуванням вимог податкового законодавства. Обґрунтовується необхідність побудови бухгалтерського обліку для потреб управління торговельним підприємством.

Ключові слова: облік, оподаткування, товари, товарообіг, управління.

Чабанюк О.М., Полянская Е.А., Кальнина А.А. УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТОВАРОВ: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

В статье изложены результаты исследований состояния товарооборота предприятий торговли. Обращается внимание на показатели оптового товарооборота, на товарную структуру товарооборота в части товарооборота по продовольственным и непродовольственным товарам. Осуществлено сравнение оптового товарооборота Украины и Львовской области. Определено место и роль бухгалтерского учета в системе управления торговыми предприятиями. Рассматриваются основные подходы к построению бухгалтерского учета товарных операций. Обобщены теоретические и практические аспекты налогообложения операций с товарами с учетом требований налогового законодательства. Обосновывается необходимость построения бухгалтерского учета для нужд управления торговым предприятием.

Ключевые слова: учет, налогообложение, товары, товарооборот управление.

Chabanyuk O.M., Polyanska O.A., Kalnina G.O. ACCOUNTING AND TAXATION OF GOODS: STATE AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT

The article presents the results of studies on the state of commodity turnover of trade enterprises. Attention is drawn to the indicators of wholesale trade turnover, to the commodity structure of trade in the part of goods turnover for food and non-food products. Comparison of wholesale turnover of Ukraine and Lviv region is carried out. The place and role of accounting in the management system of trading enterprises are determined. The main approaches to the construction of accounting for commodity operations are considered. The theoretical and practical aspects of taxation of transactions with goods are considered in the light of tax legislation requirements. The necessity of construction of accounting for the needs of management of a trading enterprise is substantiated.

Keywords: accounting, taxation, goods, goods turnover, management.

Постановка проблеми. Торгівля сьогодні є однією з галузей діяльності, що розвивається, та, беззаперечно, вважається рушієм як виробничих процесів, оскільки саме тут відбувається реалізація товарів кінцевим споживачам, так і економіки загалом. У торгівлі зайнята значна частина працівників, тому

стабільний розвиток торгівлі має і значне соціальне значення. За таких обставин зростає потреба у додаткових дослідженнях стану товарообігу та окреслення напрямів його зростання. Важливим завданням структурних підрозділів торговельного підприємства є напрацювання інформаційно-аналітичних

даних, які будуть підґрунтям для обрання альтернативних релевантних управлінських рішень щодо поточного та стратегічного розвитку й збільшення товарообігу. Очевидно, що значна частина інформації формується у системі бухгалтерського обліку. Оподаткування торговельних операцій базується на даних реєстрів, у яких відображаються фінансово-господарські операції з відображення витрат, доходів та фінансових результатів торговельного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження розвитку торгівлі, обліку й оподаткування товарних операцій та напрямів зростання товарообігу здійснювали В.І. Бачинський [1], Р.М. Воронко [2], В.Ю. Гордолов [3], Й.В. Канак [1], Т.В. Ков'ях [4], М.В. Корягін [5], П.О. Куцик [1, 6], Ф.Ф. Макарук [6], О.А. Полянська [1], Н.Б. Фірко [10], О.М. Чабанюк [11], О.Я. Чернін [12] та інші.

Однак з метою формування партнерства фіскальних органів та суб'єктів торговельної діяльності у напрямі зменшення ризиків щодо оподаткування, необхідності оптимізації облікових процесів у напрямі їх об'єктивності та актуальності та розроблення сфер розвитку торгівлі і зростання товарообігу виникає потреба у проведенні додаткових досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – дослідити стан та тенденції розвитку торговельних підприємств України та Львівської області, побудову бухгалтерського обліку торговельних операцій, їх оподаткування в умовах чинного податкового законодавства. Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- дослідити товарообіг торгівлі як основний показник діяльності торговельних операцій;
- розглянути особливості обліку товарних операцій торговельних підприємств;
- дослідити порядок оподаткування товарних операцій в умовах чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Торгівля є однією з умов економічної діяльності. В нових умовах у цій галузі відбулися значні зміни, які зумовлюють необхідність подальшого розвитку методології, методики й організації торговельних операцій. Торгівля – особлива діяльність людей, пов'язана зі здійсненням актів купівлі – продажу, яка являє собою сукупність специфічних технологічних та господарських операцій, що спрямовані на обслуговування процесу обміну. Це форма

товарного обігу, що здійснюється за посередництвом грошей.

Діяльність підприємств торгівлі характеризується товарообігом. Відрізняють оптовий товарообіг та роздрібний товарообіг. Оптовий товарообіг визначають як обсяг перепродажу (продажу без перероблення) підприємствами, основним видом діяльності яких є оптова торгівля, від свого імені нових або вживаних товарів (готових виробів) на момент їх відпуску, придбаних за власний рахунок без будь-яких змін (крім звичайних для торгівлі операцій: фасування, сортування крупних партій товару, пакування, подрібнення партій, розподіл, складання, перемішування тощо), роздрібним торговцям, підприємствам та організаціям або іншим оптовикам (крім населення) для їх використання або подальшого продажу як у межах України, так і на експорт. Оптовий товарообіг ураховують без ПДВ і акцизу.

До обороту роздрібною торгівлю включено роздрібний товарообіг підприємств, які здійснюють діяльність із роздрібною торгівлю, а також розрахункові дані щодо обсягів продажу товарів через торгову мережу, що належить фізичним особам-підприємцям, та на ринках. Роздрібний товарообіг підприємств, які здійснюють діяльність із роздрібною торгівлю (роздрібний товарообіг торгової мережі), визначають як оборот від торговельної діяльності підприємств, тобто дохід від продажу безпосередньо населенню для особистого (некомерційного) споживання товарів (як за готівку, так і за банківські платіжні картки тощо) через торгову мережу (магазини (у тому числі аптеки), автозаправні станції, кіоски, намети, лотки, інтернет-магазини та фірми поштового замовлення) підприємств, включаючи торгових посередників, а також дохід, одержаний через касу підприємств від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого споживання. Дані в грошовому вимірі наведено у фактичних цінах, індекси фізичного обсягу товарообіг обчислено у порівнянних цінах. Товарообіг внутрішньої торгівлі України за 2012–2015 роки наведено у табл. 1.

Дані табл. 1. показують, що у 2014 році відбулося значне зменшення обсягу оптового товарообігу України порівняно з 2013 р. – на 86,0 млрд. грн. (988,0 – 1074,8). Водночас починаючи з 2014 р. спостерігається поступове збільшення оптового товарообігу в Україні. У 2015 р. його розмір був 1244,2 млрд. грн. Це більше, ніж у 2013 р., на 169,4 млрд. грн. (1244,2 – 1074,8) та більше, ніж у 2014 р., на 256,2 млрд. грн. (1244,2 – 988,0).

Оборот роздрібної торгівлі також мав тенденцію до зростання за досліджуваний період. У 2014 р. його обсяг становив 888,8 млрд. грн., що більше порівняно з 2013 роком на 76,7 млрд. грн. (888,8 – 812,1). Зростання відбувається і в 2015 р. (1031,7 млрд. грн.) порівняно з 2013 р. – на 142,9 млрд. грн. (1031,7 – 888,8) та порівняно з 2014 р. – на 129,8 млрд. грн. (1031,7 – 901,9).

Дані табл. 1. вказують, що за період 2012–2015 рр. відбувалося коливання показників як оптового, так і роздрібного товарообігу, що у графічному вигляді представлено на рис. 1.

У Львівській області, за даними статистики, також відбувається коливання товарообігу. Для порівняння наведемо розмір оптового товарообігу України та Львівської області (табл. 2)

За даними Держкомстату, оптовий товарообіг за період 2012–2016 рр. мав тенденцію

до зростання та збільшився. Слід зазначити, що оптовий товарообіг у 2016 р. порівняно з 2015 р. збільшився на 311 744,9 млн. грн. (1 555 965,7 – 1 244 220,8) та порівняно з 2014 р. – на 567 008,7 млн. грн. (1 555 965,7 – 1 244 220,8).

Слід зазначити, що оптовий товарообіг Львівської області зазнав позитивних змін у 2016 р., тобто відбувалося його збільшення порівняно з 2015 р. на 1540,3 млн. грн. (37 894,5 – 36 354,2). Водночас, за даними Держкомстату, порівняно з 2014 р. відбулося його суттєве зменшення – на 3785,1 млн. грн. (37 894,5 – 41 679,6), та порівняно з 2013 р. – на 1301,8 млн. грн. (37 894,5 – 39 196,3). Зменшення оптового товарообігу у Львівській області є негативним явищем, яке спостерігається за весь період з 2012 р. по 2015 р.

Слід зазначити, що у 2015 р. оптовий товарообіг Львівської області займає лише 2,92%

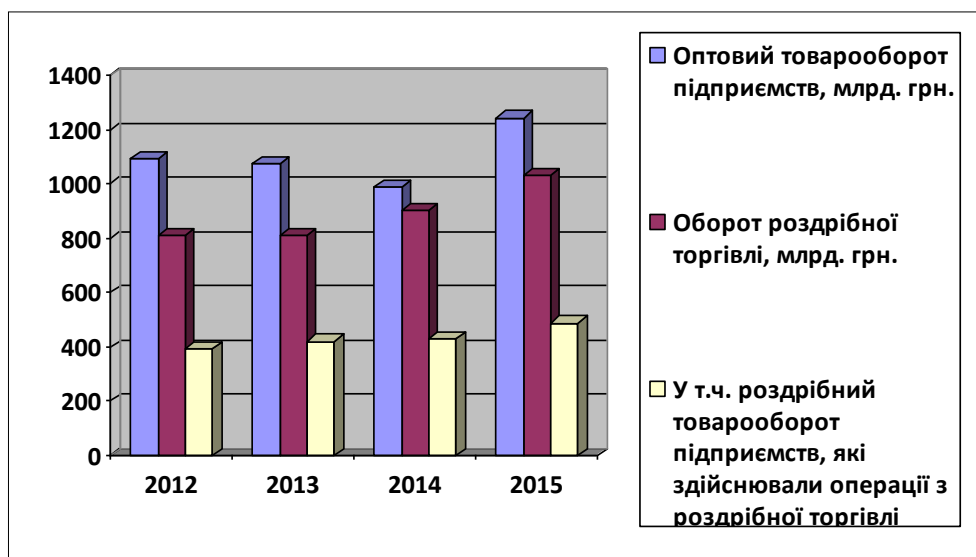


Рис. 1. Схема товарообігу внутрішньої торгівлі України

Таблиця 1

Товарообіг внутрішньої торгівлі України за 2012-2015 роки [9], млрд. грн

Показник	Роки				Відхилення 2015 р. від 2013 р.	Відхилення 2015 р. від 2014 р.
	2012	2013	2014	2015		
Оптовий товарообіг підприємств	1093,3	1074,8	988,0	1244,2	169,4	256,2
Оборот роздрібної торгівлі	812,1	888,8	901,9	1031,7	142,9	129,8
у тому числі роздрібний товарообіг підприємств, які здійснювали діяльність із роздрібною торгівлю	392,6	420,1	427,5	487,6	67,5	60,1

в обсязі всього оптового товарообігу України (36 354,2 / 1 244 220,8 x 100%). А в 2016 р. цей показник зменшився та становить 2,43% (37 894,5 / 1 555 965,7 x 100%). У графічному вираженні співвідношення оптового товарообігу України та оптового товарообігу Львівської області представлено на рис. 2.

Товарна структура оптового товарообігу у 2012–2016 роках наведена у табл. 3.

Товарна структура товарообігу також змінювалась впродовж досліджуваних періодів. Слід зазначити, що традиційно товарообіг за непродовольчими товарами переважає товарообіг за продовольчими товарами.

У 2012 р. товарообіг за непродовольчими товарами становить 80,3% усього товарообігу, у 2013 р. цей показник становить 81,4%, у 2014 р. – 80,3%, у 2015 р. – 82,0%,

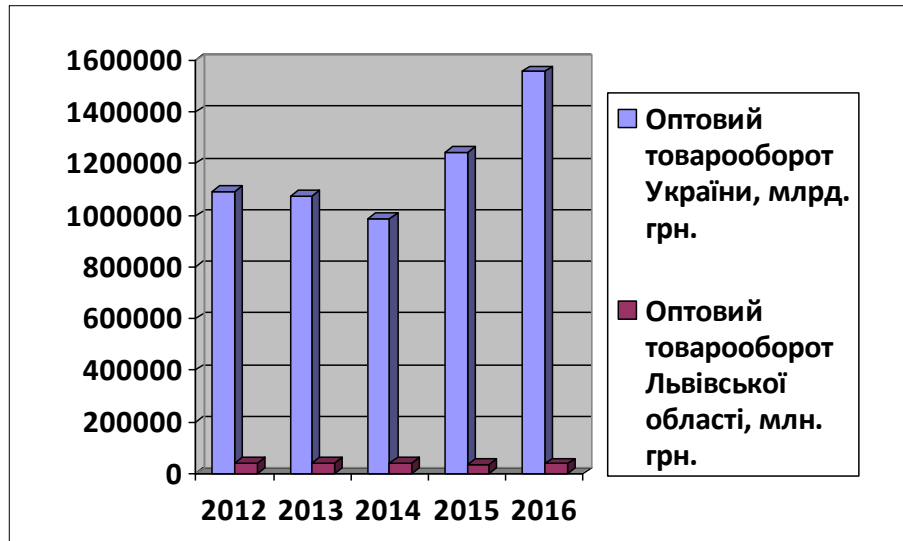


Рис. 2. Оптовий товарообіг України та Львівської області за 2012–2016 роки

Таблиця 2

Оптовий товарообіг України та Львівської області за 2012–2016 рр. [9], млн. грн

Показник	Роки					Відхилення		
	2012	2013	2014	2015	2016	2016 р. від 2013 р.	2016 р. від 2014 р.	2016 р. від 2015 р.
Оптовий товарообіг України	1093290,8	1074753,2	987957,0	1244220,8	1555965,7	481212,5	567008,7	311744,9
Оборот Львівської області	41664,0	39196,3	41679,6	36354,2	37894,5	-1301,8	-3785,1	1540,3

Таблиця 3

Товарна структура оптового товарообігу в Україні у 2012–2016 рр. [9], млн. грн

Показник	Роки					Відхилення 2016 р. від 2014 р.	Відхилення 2016 р. від 2015 р.
	2012	2013	2014	2015	2016		
Продовольчі товари	215169,0	215169,0	199674,1	224268,9	252771,0	53096,9	28502,1
Непродовольчі товари	878121,8	875079,1	793287,7	1019951,9	1303194,7	509907,0	283242,8
Усі товари	1093290,8	1074753,2	987957,0	1244220,8	1555965,7	567008,7	311744,9

у 2016 р. цей показник збільшився та становив 83,7%. Це обґрунтовується тим, що непродовольчі товари представлені досить високим ціновим діапазоном, що збільшує обсяг товарообороту за непродовольчими товарами.

Якщо характеризувати динаміку змін обсягу за структурою товарообороту, то слід зазначити, що за досліджуваний період в Україні за даними Держкомстату спостерігається щорічне зростання обсягу товарообігу як за непродовольчими, так і за продовольчими товарами.

Таблиця 4

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет рахунку (субрахунку)	кредит рахунку (субрахунку)
1	2	3	4
1	Надходження товарів від вітчизняного постачальника за договором купівлі-продажу. Розбіжностей під час приймання не встановлено:		
	1.1 На вартість товарів (без ПДВ).	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	1.2 На вартість тари	284 «Тара під товарами»	
	1.3 На вартість транспортних послуг	281 «Товари на складі»	
	1.4 На суму ПДВ у вартості товарів, тари, транспортних послуг (Податковий кредит – за наявності податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	
2	Сплачено вітчизняному постачальнику за товари з поточного рахунку в національній валюті	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3	Відображення надходження товарів в умовах попередньої оплати		
	3.1. Сплачено за товар, тару, транспортні послуги (включаючи суму ПДВ)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
	3.2. На суму ПДВ у вартості товарів, тари, транспортних послуг (податковий кредит – за наявності податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
	3.3. Оприбутковані товари від постачальника:		
	– на вартість товарів (без ПДВ);	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	– на вартість тари;	284 «Тара під товарами»	
	– на вартість транспортних послуг;	281 «Товари на складі»	
	– на суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	
4	Відображення в обліку розбіжностей між фактичною наявністю товарів і товарами за документами постачальника:		
	4.1. На суму нестачі під час транспортування в межах природних втрат	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	4.2. На суму нестачі з вини постачальника (за умови попередньої оплати)	374 «Розрахунки за претензіями»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
	4.3. Коригування ПДВ методом «Червоне сторно» в сумі нестачі з вини постачальника (якщо ПДВ відображалось за фактом першої події – попередньої оплати)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
5	Відшкодування постачальником суми претензії	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	374 «Розрахунки за претензіями»

Зокрема, збільшення обсягу товарообігу за продовольчими товарами у 2016 р. порівняно з 2014 р. відбулося на 53 096,9 млн. грн. та становить у 2016 р. 252 771,0 млн. грн. Збільшення обсягу товарообігу за продовольчими товарами у 2016 р. порівняно з 2015 р. відбулося на 28 502,1 млн. грн. та становило у 2015 р. 224 268,9 млн. грн.

Таким чином, оптова торгівля України та Львівської області має перспективу, і в цьому важливу роль відіграє добре налагоджений облік товарних операцій як передумова для відповідного оподаткування та управління.

Для обліку товарів та їх залишків на підприємствах торгівлі використовується рахунок 28 «Товари». Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари в комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка»; 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

Субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 289 «ТЗВ» є активами. За дебетом відображається

збільшення вартості товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 «Торгова націнка» є регулюючим субрахунком рахунка 28 «Товари». За кредитом субрахунка відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання).

Облік наявності руху товарів проводиться за продажними цінами на рахунку «Товари», субрахунок «Товари у роздрібній торгівлі». Оприбуткування одержаних товарів відображається записом залежно від того, за якими цінами – регульованими чи нерегульованими – вони одержані.

Тепер докладніше зупинимось на проведеннях бухгалтерського обліку, які здійснює підприємство під час надходження товарів. У такому разі розрахунок здійснюється переважно у безготівковому порядку. Від порядку здійснення розрахунків залежить і відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно від того, яка операція відбувається першою (оплата товарів чи надходження), на підприємстві здійснюються такі записи (табл. 4).

Операції під час вибуття товарів можуть відбуватися в таких напрямках, як продаж

Таблиця 5

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з вибуття товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет рахунку (субрахунку)	кредит рахунку (субрахунку)
1	2	3	4
1	Відвантажено (відпущено) товари зі складу вітчизняному покупцеві:		
	1.1 На вартість товарів, тари за цінами реалізації (включаючи ПДВ)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	1.2 На суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
	1.3 На собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»
	1.4 Зараховані платежі від покупця за відвантажені товари і тару на поточний рахунок у національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
2	Відображення реалізації товару в умовах попередньої оплати:		
	2.1 Попередня оплата, що надійшла від покупця на поточний рахунок у національній валюті	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
	2.2 На суму податкового зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
	2.3 Відвантажено (відпущено) товари зі складу вітчизняному покупцеві (за цінами реалізації з ПДВ)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»
	2.4 На суму податку на додану вартість	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
	2.5 На собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»

товарів зі знижкою; реалізація товарів дрібним оптом; реалізація товарів за попереднім замовленням; інше вибуття товарів; реалізація товарів з додатковою торговою націнкою; повернення товару постачальнику покупцям. Облік реалізації товарів складів підприємства за грошові кошти (під час безготівкового розрахунку) наведено в табл. 5.

Слід зазначити, що відповідно до вимог Податкового кодексу України платники податку на додану вартість під час придбання товарів мають право на формування податкового кредиту з умов реєстрації податкової накладної у єдиному державному реєстрі податкових накладних. Відповідно, під час реалізації товарів продавцем реєструється податкова накладна та формується податкове зобов'язання з податку на додану вартість. Податкова декларація з податку на додану вартість подається платником з метою визначення податкового зобов'язання звітного періоду у встановлені терміни (до 20 числа місяця, наступного за звітним – під час сплати податку на додану вартість щомі-

сячно) до Державної фіскальної служби за місцем реєстрації.

Висновки. Отже, під час організації бухгалтерського обліку на торговельних підприємствах слід забезпечити дотримання єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку, організувати контроль за правильним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку операцій із товарами, забезпечувати перевірку стану товарних запасів у підрозділах торговельного підприємства. З метою зменшення податкових ризиків слід досягати повного порівняння реєстрів, що застосовуються в обліку товарів, як хронологічного, так і систематичного характеру, та порядку ведення синтетичного та аналітичного обліку товарів, визначати форми зв'язку між обліковими реєстрами, способами і технікою облікових записів. Подальші дослідження планується здійснювати у напрямках удосконалення бухгалтерського обліку товарних операцій та порядку оподаткування і звітності за податками та платежами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія / П.О. Куцик, В.І. Бачинський, О.А. Полянська. – Львів : Видавництво «Растр-7», 2015. – 312 с.
2. Воронко Р.М. Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі / Р.М. Воронко, В.О. Грезенталь // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.7. – С. 164–168.
3. Гордополов В.Ю. Облік і внутрішній контроль в системі управління витратами підприємств торгівлі / В.Ю. Гордополов, Н.В. Гордополова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка. Спеціальний випуск 29 (Ч 1). – Ужгород, 2010. – С. 157–161.
4. Ков'ях Т.В. Сучасні теорії розвитку підприємства та його видові прояви / Т.В. Ков'ях // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2015. – Вип. 1. – С. 246–254. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2015_1_37
5. Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М.В. Корягін. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – 389 с.
6. Куцик П.О. Облік діяльності ринків за центрами відповідальності: організаційно-методичний аспект / П.О. Куцик, Ф.Ф. Макарук // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 34. – С. 158–163.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ Мінфіну від 10.01.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid04693.html>
8. Податковий кодекс України: від 04.07.2013 р. № 422-VII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Україна у цифрах 2016 рік : Статистичний збірник [за ред. І.Я. Вернер]. – К. : Державна служба статистики України. 2017. – 240 с. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm
10. Фірко Н.Б. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності / Н.Б. Фірко, Й.В. Кайнак // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – № 10 (4). – С. 340–347.
11. 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.
12. Чернін О.Я. Розвиток методичних підходів до облікового відображення товарів в оптовій торгівлі / О.Я. Чернін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. пр. / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту; [редкол. : Каменська Т.О. та ін.]. – Київ : Друк. «Інтердрук», Вип. 1 (12). – 2014. – С. 355–368.