

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова
Первомайський навчально-науковий інститут

Кафедра Економіки, обліку та підприємництва

«Допущений до захисту»
Завідувач кафедри

« _____ » _____ 2023

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти «бакалавр»

**на тему: Бухгалтерський і податковий облік операцій з купівлі-продажу
товарів у комісійній торгівлі**

Виконав студент 46-ОА-20 групи

_____ Руденко Р. Є.

Керівник роботи:

к.е.н., доцент

_____ Гавриленко Н. В.

Первомайськ, 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Первомайський Навчально-науковий інститут Національного
університету кораблебудування імені адмірала Макарова
Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки, обліку та підприємництва
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Гарант освітньої програми

(підпис)
«___» _____ 20__ року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Студенту Руденко Ростиславу Євгенійовичу
прізвище, ім'я по батькові)

1. Тема роботи Бухгалтерський і податковий облік операцій купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі (на матеріалах ТОВ «Смартімпекс»)

Керівник роботи к.е.н., доцент Гавриленко Наталія Вікторівна

Затверджена розпорядженням директора №___ від «___» _____ 2023 р.

2. Термін подання роботи: _____ 2023 року

3. Вихідні дані по роботі: підручники, монографії, автореферати, періодичні видання, матеріали конференцій, бухгалтерська, фінансова звітність ТОВ «Смартімпекс», первинна документація, Наказ про облікову політику, реєстри фінансового обліку, податкова звітність

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретичні аспекти бухгалтерського і податкового обліку купівлі товарів у комісійній торгівлі; 2. Аналіз фінансового стану ТОВ «Смартімпекс»; 3. Організація бухгалтерського і податкового обліку операцій купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на ТОВ «Смартімпекс»; 5. Перелік презентаційних матеріалів: 1 Визначення поняття “комісійна торгівля” різними словниками; 2. Дефініції поняття «комерційна торгівля» у працях вчених; 3. Економічні показники ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 роки; 4. Бухгалтерський облік комісійних операцій з товарами на ТОВ

«Смартімпекс»; 5.Недоліки бухгалтерського та податкового обліку операцій з купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на ТОВ «Смартімпекс»)

6. Консультанти розділів роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Гавриленко Н. В.		
2	Гавриленко Н. В.		
3	Гавриленко Н. В.		

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів роботи	Терміни виконання етапів роботи	Примітка
1	Визначення наукового керівника роботи	20.02.2023	
2	Вибір теми роботи та її узгодження її з науковим керівником	20.02.2023	
3	Складання попереднього плану роботи, узгодження його з науковим керівником	21.02.2023	
4	Збір статистичної інформації	24.02.2023	
5	Вивчення друкованих та електронних джерел, економічних реалій, методичних та наукових видань з теми роботи	28.02.2023	
6	Систематизація інформації та складання розгорнутого плану роботи, затвердження його науковим керівником	2.03.2023	
7	Розробка теоретичного розділу	03.03.2023	
8	Розробка аналітичного розділу	31.03.2023	
9	Розробка проектного розділу	4.04.2023	
10	Розробка вступу, висновків, списку використаної літератури та додатків	19.05.2023	
12	Редагування рукопису роботи бакалавра та ознайомлення з ним наукового керівника	26.05.2023	
13	Розробка проекту демонстраційного матеріалу та доповіді	2.06.2023	
14	Усунення зауважень наукового керівника та завершення роботи	8.06.2023	
15	Подання рукопису кваліфікаційної роботи, презентаційного матеріалу на попередній захист	09.06.2023	
16	Подання роботи рецензенту та отримання рецензії	12.06.2023	
17	Захист роботи перед атестаційною комісією	20.06.2023	

Студент

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

ЗМІСТ

Вступ.....	5
РОЗДІЛ 1 РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ТОВАРІВ У КОМІСІЙНІЙ ТОРГІВЛІ.....	8
1.1 Економічна сутність та еволюція торгівлі.....	8
1.2 Комісійна торгівля, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку.....	17
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «СМАРТІМПЕКС».....	25
2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Смартімпекс».....	25
2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Смартімпекс».....	29
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ТОВАРІВ У КОМІСІЙНІЙ ТОРГІВЛІ НА ТОВ «СМАРТІМПЕКС».....	37
Висновки.....	47
Перелік використаних джерел.....	50
Додатки	

ВСТУП

В умовах сьогодення посередницькі операції доволі широко поширені. Ведення господарської діяльності з залученням різного роду посередників, які приймають на себе функцію реалізації товару замовника, як правило, є економічно вигідним, оскільки дозволяє виробникам і продавцям скоротити відповідні комерційні витрати, пов'язані з організацією власної системи збуту.

Економічний зміст комісійної діяльності, як особливого виду фінансово-господарської діяльності підприємства, зумовлює специфіку організації і ведення бухгалтерського і податкового обліку операцій купівлі-продажу торговельних посередницьких фірм. Таким чином, при дослідженні особливостей обліку комісійної торгівлі в комісійних організаціях є очевидною необхідність попереднього дослідження сутності і економічних особливостей цього виду господарської діяльності, оскільки вони закладені в основу методики їх бухгалтерського і податкового обліку.

При відсутності або унеможливленні правильної постановки і організації системи бухгалтерського обліку, не є можливим забезпечення достовірної, повної і своєчасної фінансової і податкової інформації, яка є дуже необхідною. Між тим, організація бухгалтерського обліку операцій купівлі-продажу товарів на багатьох комісійних підприємствах не відповідає наявним вимогам, і не забезпечує повністю виконання задач, які стоять перед бухгалтерським обліком взагалі. Це можна пояснити, в тому числі, недостатнім теоретичним і практичним опрацюванням окремих питань організації і функціонування бухгалтерського і податкового обліку комісійних операцій у посередницьких фірм та недооцінюванням ролі науково обґрунтованих принципів організації облікової системи в підвищенні якості і оперативності обліку, в перетворенні його на дієвий інструмент управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Практична база бакалаврської роботи охоплює Статут ТОВ «Смартімпекс», облікову політику, договори комісії, облікові реєстри та такі

первинні документи, як: квитанції, товарні ярлики, оціночно-здавальні відомості, а також: декларації з податку на прибуток та декларації з ПДВ.

Метою запропонованої кваліфікаційної роботи є висвітлення бухгалтерського і податкового обліку операцій з купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на конкретному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети, в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити теоретичні аспекти комісійної торгівлі товарами, особливості її бухгалтерського і податкового обліку;
- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Смартімпекс»;
- охарактеризувати стан бухгалтерського та податкового обліку операцій комісійної торгівлі товарами на ТОВ «Смартімпекс» та виявити основні недоліки.

Об'єктом дослідження є операції купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі в системі бухгалтерського та податкового обліку ТОВ «Смартімпекс».

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів бухгалтерського та податкового обліку операції купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на обраному підприємстві.

Дана кваліфікаційна робота бакалавра складається з трьох самостійних розділів. В першому розділі розкриті історичні аспекти комісійної торгівлі, їх розвиток, концепції, а також теоретичні нюанси бухгалтерського та податкового обліку операцій купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі, розкрито розвиток поглядів про даний предмет дослідження в процесі розвитку світової економічної думки.

Другий розділ присвячений висвітленню фінансового стану та особливостей господарської діяльності ТОВ «Смартімпекс».

Третій розділ приділений розкриттю деталей бухгалтерського та податкового обліку операцій купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на ТОВ «Смартімпекс».

Результати проведеного дослідження обговорені та апробовані шляхом участі в двох науково-практичних конференціях: 03 травня 2023 року у Міжвузівській студентській науково-практичній конференції «Молодь, освіта, наука 2023», яка відбулася в Первомайському навчально-науковому інституті НУК імені адмірала Макарова і 19 травня 2023 року у Всеукраїнській науково-теоретичній конференції до Дня науки в Україні «Пріоритетні напрями наукових досліджень в Україні в умовах воєнного стану», яка відбулася в Київському фаховому коледжі туризму та готельного господарства

Практична база кваліфікаційної роботи бакалавра охоплює історію ТОВ «ТОВ «Смартімпекс», його статут облікову політику, первинні і звітні документи, які підтверджують операції купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі.

Кваліфікаційна робота виконана на 54 сторінках друкованого тексту, містить 9 таблиць, список використаної літератури налічує 37 джерел.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ТОВАРІВ у КОМІСІЙНІЙ ТОРГІВЛІ

1.1 Економічна сутність та еволюція торгівлі

Точно сказати, коли виник облік в торгівлі – неможливо. Облік виникав поступово, довго та невизначено. Відомі епохи, коли його взагалі не було, і ми знаємо епохи, коли він фактично вже існував. Проте розмежувати їх не лише складно, але й неможливо.

Поглянемо на Стародавній світ. Облік, його техніка завжди залежали від виду облікових реєстрів, які визначали техніку на багато століть наперед, вони здійснили вплив і на облікову думку. Перші торгівельні операції були зареєстровані в Шумері на каміннях біля 3600 р. до н.е. Починаючи з 3200 р. до н.е. там виникло рахівництво на глиняних табличках. Це визначило систематичну реєстрацію товарів в обліку. Навпаки, папіруси Стародавнього Єгипту сприяли розвитку хронологічної реєстрації товарів, причому за доволі значний період і глиняні таблиці та папіруси були головними реєстрами.

Проте, відомі ще й інші носії облікових даних товарів. У 1897 році були відкриті таблички із слонової кістки, які використовувалися близько 5 тис. років тому для ведення рахунків.

В Стародавній Індії рахунками-реєстрами слугували кружки, в які закладали камінці – первинні документи. Це був прототип картотеки та попереднього рознесення торгових операцій за рахунками. В Греції та Римі використовували воскові таблички, мідні дошки, шкіру, полотно, пергамент, папірус, в Галії – керамічну плитку та гончарні черепки, в Перу – мотузки.

В 1968 році Віллард Стон, досліджуючи тотемні (релігійні, свячені) стовбці американських індіанців, висловив припущення, що вони зображували в крупному масштабі облікові палички, тобто контокорентні рахунки.

Наведені види носіїв інформації не давали змогу чітко відрізнити первинний документ від реєстру та реєстр від звіту, в свою чергу, це не могло вплинути на організацію обліку товарів.

У Греції та Римі зустрічаються більш розвинені форми облікових реєстрів щодо товарів у вигляді кодексів – книг. Вважають, що греки використовували таких два реєстри, як ефемеріди (журнал) та трапетитика (книга рахунків – Головна), а римляни лише цю практику у них запозичили. У системі облікових реєстрів давньоримської бухгалтерії першою книгою була *Adversaries*, яка призначалася для щоденного запису фактів господарського життя, включаючи і торгівлю товарами. Цю книгу надалі назвуть пам'ятною чи меморіалом. Далі необхідно виділити дві книги (кодексу): *Codex accepti et expensi* та *Codex rationum domesicorum*, при цьому, щодо їх призначення між науковцями-дослідниками існують значні розбіжності. Так, наприклад, В. Джітті, А. Галаган намагалися інтерпретувати ці кодекси на кшталт італійської форми рахівництва і пов'язували перший кодекс із журналом, а другий – із Головною книгою. Однак. З деякими застереженнями подібні думки відстоювали Л. Гомберг та А. Вольф. Проте оскільки немає жодних даних, що підтверджують використання єдиного облікового вимірника, то не можна й ототожнювати названі кодекси з Головною книгою систематичного запису італійської форми рахівництва.

Існує й інша думка з цього приводу. Так, Р. Байгель, Г. Шершневич трактували перший кодекс як касову книгу, а М. Фойхт та Ф. Гертц – як ресконтро. Або, що видається найбільш правильним, Ф. Келлер та К. Деметреску в цьому вбачали касову книгу з ресконтро: другий кодекс сприймався ними як книга систематичного запису, у якій кожен рахунок товарів вівся у своєму вимірнику, тобто, вино – у глечиках, зерно – у мірах, каса – у грошах.

Тривала багатолітня дискусія щодо характеру облікових книг античного світу переконує нас в тому, що всі її учасники трактують минуле обліку через призму своїх сучасних поглядів, по суті, вони здійснюють проекцію сучасних

концепцій на старі категорії. При цьому, одні з них зводять античний облік товарів до комерційної бухгалтерії в її італійській формі, інші – до камеральної бухгалтерії.

Облік торгівлі товарами Стародавнього світу – це облік фактів, і загалом по суті він є статичним. Інвентаризація та пряма реєстрація товарів і майна закладена в його основі. Пряма реєстрація означала вказівку на конкретний об'єкт: «Дивіться, - казала людина Стародавнього Світу, - ось стіл, ось будинок, ось корова, ось... і т. п.» Це й були факти товарного обліку та пряма їх констатація, але згодом з'явиться непряма реєстрація. Рахунковий працівник замість конкретного облікового об'єкту фіксуватиме дані з так званих первинних документів. І з цього моменту облікові відомості та фактичний стан справ перестануть бути адекватними, а бухгалтерія стане лише ймовірною, а інвентаризації лише вказуватимуть на репрезентативність інформації. Таким чином, чим більше збігатимуться результати перевірки наявності цінностей з даними поточного обліку, тим кориснішим стає для практики облік та марнішою інвентаризація та навпаки.

Вже К. Ірсон (1678 р.) констатував, що з XIII ст. існують три облікові парадигми:

- 1) камеральна (по касі ведеться реєстрація надходження і виплати коштів);
- 2) проста, яка включала всі майнові та особисті рахунки, які ведуться за принципом дебет-кредит, проте в облікову сукупність не входять рахунка власних засобів, ще немає системи;
- 3) подвійна – вона вже включає рахунки власних засобів.

Всі три парадигми століттями співіснували разом без будь-якої співучасті.

Подвійний запис народився стихійно, виходячи з необхідності контролювати рознесення по рахунках. Дуже вірно Т. Церби вказав на технічну необхідність бухгалтеру контролювати рознесення по рахунках Головної книги. Переважна більшість фактів торгових операцій завжди мало

подвійний характер, наприклад: надійшли товари від постачальників – якщо товарів більше, то постачальникам повинні сплатити також більше; продали товари – товарів менше, але грошей у касі більше. Проте були й одnobічні факти, наприклад – вкрали товари, пала корова, згорів товар – тут був рахунок для запису, але не було до нього кореспондуючого рахунку. Для таких випадків бухгалтер епохи Відродження відводив окремий аркуш, де фіксував, лише для згадування і зручності подальшого контролю рознесення такі суми, проте жодного сенсу в зміст цих записів він не вкладав. Це був чисто процедурний прийом, який призводив до логічної необхідності «врівноважування» підсумків дебетових і кредитових оборотів. Вже потім, наприкінці XVII ст, для деяких бухгалтерів було приємною несподіванкою відкриття того, що за подвійним записом скритий певний зміст. В усілякому разі, гіпноз подвійного запису, трактування подвійної бухгалтерії як єдино можливої стали загальноприйнятими.

Поняття «подвійний запис» виникло не відразу і пов'язане з працею Д. Тальспте (1525 р.), але отримало подальше поширення завдячуючи Піетро Паоло Скалі (1755 р.). Існує декілька пояснень відносно того, чому бухгалтерська процедура, яка зберіглася донині, називається подвійною. Це пов'язане з тим, що використовуються:

- 1) два види записів – хронологічна та систематична;
- 2) два рівні реєстрації – аналітичний і синтетичний облік;
- 3) дві групи рахунків – матеріальні (товари, каса, основні засоби) та особисті (дебітори і кредитори);
- 4) два рівноправних розрізи (дебет і кредит) в кожному рахунку;
- 5) два рази в рівній сумі реєструється кожний факт господарського життя;
- 6) дві точки у кожного інформаційного потоку – вхід і вихід;
- 7) дві особи завжди беруть участь у факті торгівлі – одне віддає, інше отримує;

8) два паралельних облікових цикли, які відображаються рівнянням $A - P = K$; при цьому лівова частина показує стан товарів за мінусом кредиторської заборгованості, а права – наявність власних засобів.

Вважаємо, що слід згадати ще й експансію подвійної бухгалтерії. З 18 ст. до середини 19 ст. подвійна бухгалтерія захоплює одну галузь народного господарства за другою, одну країну за другою. Вирішальним моментом в її успіхах був вихід у 1494 р. книги великого італійського математика Луки Пачолі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відносини», трактат якої (мова йде про «Трактат про рахунки і записи») містить детальний опис застосування подвійної бухгалтерії у практиці торгівельного підприємства. Книга значно вплинула на всі наступні наукові думки.

Після Л. Пачолі видатним науковцем став Жак Саварі і його праця «Про досконалого купця» лише на французькій мові містила вісім видань та була переведена на англійську, німецьку, фламандську та італійську мови. Саварі назавжди залишиться в історії бухгалтерського обліку тією людиною, яка розмежувала рахунки на синтетичні та аналітичні, практикував торгівельну калькуляцію, класифікував баланси на інвентарні (оцінка за собівартістю) та конкурсні (оцінка за поточними цінами), останній включав і особисте майно власника, оскільки позов можна було звернути й на все надбання купця. Отже, кінець 12-початок 13 ст – епоха значного впливу Саварі на розвиток торгівельного обліку.

Головним досягненням Е. Дегранжа вважається розробка ним американської форми рахівництва. Науковець вбачав, що для бухгалтерії однаково важливими є хронологічний і систематичний записи і що їх можна об'єднати в одному реєстрі: «Журнал-Головна, записи в якому дозволяють досягти дві найважливіші цілі обліку: виявлення на будь-який момент часу стану рахунків і визначення величини капіталу власника. Для цього, на думку Дегранжа, було достатньо всього п'яти рахунків:

- 1) каси;
- 2) товарів;

- 3) документів до отримання;
- 4) документів до оплати;
- 5) збитків і прибутків.

Таким чином, Дегранж вважав можливим обмежити бухгалтерський облік п'ятьма рахунками.

Один з перших теоретиків промислового обліку Ф. Кронхейльм (1818 р.) наполегливо стверджував, що подвійна бухгалтерія народилася в торгівельному обліку товарів з опису обмінних операцій стосовно купівлі і продажу товарів і як, стало відомо, за його переконанням – не в змозі розкрити внутрішньовиробничі процеси.

Основні визначення поняття «комісійна торгівля» представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття “комісійна торгівля” різними словниками

Джерело	Комісійна торгівля це
Словник іноземних слів	1) галузь торгівлі, що складається переважно в торгових оборотах за рахунок іншої особи, із стягуванням відомого відсотка; 2) торгівля чужим товаром, прийнятим для продажу, з відомою винагородою за комісію.
Фінансовий	форма продажу спеціалізованими господарськими організаціями (ко-місіонерами) товарів, переданих їм для реалізації третім особам комітентами за договорами комісії.
Великий енциклопедичний словник	форма торгівлі, в основі якої лежить договір комісії, що укладається між торговими підприємствами і окремими громадянами або підприємствами (організаціями). Об'єктами комісійної торгівлі є продукти харчування та продукція виробничо-технічного призначення. За продаж товарів підприємства комісійної торгівлі стягують комісійний збір.
Великий юридичний словник	продаж речей, вироблених комісіонером від свого імені за дорученням комітента та за його рахунок.
Фінансово-економічний словник	торгівля товарами, взятими на комісію.

На сучасному етапі наукових досліджень постають питання класифікації видів торговельних підприємств та форм торгівлі. Проблема класифікації яскраво проявляється в тому що не наведено чіткого місця такої

специфічній формі торгівлі як комісійна. Комісійна торгівля означала протилежність торгівлі особистої, що іменувалася “торгівлею власності”; вона означала – займатися товарами заради іншого. Власне, комісія є “доручення, яке один купець дає іншому для торгівлі. Той, хто доручає, це комітент, той, кому дають доручення, – комісіонер. Вся комісійна торгівля входила в систему, де зустрічалися найрізноманітніші ситуації. Бували навіть випадки, коли комітент і комісіонер діяли пліч-опліч. Якщо Голландія і не придумала комісію, яка була дуже давньою практикою, то вона досить рано і надовго зробила її першою з форм своєї торгової активності. Це означало, що всі можливі випадки, які передбачала комісія, апріорі там зустрічалися: як рівність, так і нерівність, як залежність, так і взаємна самостійність. Купець міг бути комісіонером іншого купця, який в своєму місці грав таку ж роль [12]. На сучасному етапі розвитку ринкової економіки в Україні комісійна торгівля практично звелася до обмеженої кількості товарних позицій (дорогоцінне каміння, золото, срібло, антикваріат, картини та різні сувенірні вироби умільців) [14].

На основі проведеного дослідження економічної літератури можемо сказати, що такий термін як “комісійна торгівля” не розкривається. В своїх працях трактують термін “комісійна торгівля” лише деякі автори. Так, П. Й. Атамас під комісійною торгівлею розуміє особливий вид торговельної діяльності, яка полягає в тому, що торговельне підприємство продає товар, який не є його власністю, а належить іншому підприємству або фізичній особі [15, с. 231].

С. В. Мочерний вважає, що комісійна торгівля – форма торгівлі, за якої торговельні організації або підприємства беруть на себе посередницьку функцію продажу товарів або майна та інших цінностей за відповідну плату за дорученням фізичних чи юридичних осіб [16, с. 342].

На думку В. В. Апопія, комісійний продаж товарів – це реалізація населенню особистих речей, які за різних обставин виявилися непотрібними, через мережу спеціально організованих магазинів чи відділів (секцій) в

універмагах [17, с.198]. На основі проведеного дослідження різних науковців тлумачення поняття “комісійна торгівля” ми подали у табл. 1.2

Таблиця 1.2

Дефініції терміну «комісійна торгівля у працях вчених

Автор	Тлумачення
П. Й. Атамас	Під комісійною торгівлею розуміє особливий вид торговельної діяльності, яка полягає в тому, що торговельне підприємство продає товар, який не є його власністю, а належить іншому підприємству або фізичній особі
С. В. Мочерний	Комісійна торгівля – форма торгівлі, за якої торговельні організації або підприємства беруть на себе посередницьку функцію продажу товарів або майна та інших цінностей за відповідну плату за дорученням фізичних чи юридичних осіб
В. В. Апопій	Комісійний продаж товарів – це реалізація населенню особистих речей, які за різних обставин виявили-ся непотрібними, через мережу спеціально організованих магазинів чи відділів (секціях) в універмагах
Кузьма Х. В.,	“Комісійна торгівля” - це особлива форма діяльності (поєднує в собі, як торговельну, так і посередницьку діяльності) в основі якої лежить договір комісії.
В. А. Андрющенко, І. С. Луста та П. Й. Атамас	Розглядають комісійну торгівлю як вид торгівлі. На їхню думку комісійна торгівля є особливим видом торговельної діяльності, яка полягає у тому, що торговельне підприємство продає товар, який не є його власністю, а належить іншому підприємству або фізичній особі. Вони вважають, що при даному виді торгівлі реалізуються товари, які були у вживанні (використанні)
А. Г. Загородній	Комісійна операція – це торгово-посередницька операція, здійснювана однією стороною (комісіонером) на доручення іншої сторони від свого імені, але за рахунок комітента. Взаємини між сторонами регулює договір комісії. Комісіонер, уклавши договір, отримує від комітента комісійну винагороду, величина якої встановлюється як певний відсоток від суми угоди або як різниця між ціною, визначеною комітентом, і ціною реалізації товару комісіонером
А. Герасименко	Комісійні операції з продажу товарів посідають вагомe місце в сучасному бізнесі, оскільки це зручний інструмент розподілу функцій між суб’єктами торговельної діяльності. Зручність полягає в тому, що комісіонер зайнятий виключно пошуком найвигідніших покупців. Це дає комітенту можливість зосередитися саме на закупівлях і з усією ретельністю підійти до пошуку товарів, що користуються попитом на ринку
Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Притула Н. В	Торговельно-посередницькі операції – це операції, які пов’язані з купівлею-продажем товарів, що виконуються за дорученням виробника-експортера незалежним від нього торговим посередником на основі укладеного між ними договору чи окремого доручення

На основі проведеного дослідження ми виділили такі особливості комісійної торгівлі:

- здійснюється на основі договору комісії;
- є безпосередньо однією із посередницьких видів діяльності;
- витрати пов'язані із здійсненням такої діяльності є однаковими та називаються витратами обігу;
- продавати можна лише непродовольчі товари;
- комісіонер не має права власності на прийняті товари; воно залишається за комітентом;
- дохід визначається залежно від умов договору, але в основному визнається після перерахування комісійної плати за надані послуги;
- основний показник, який характеризує діяльність
- товарооборот;
- за наявності широкого асортименту продукції можливе розширення у вигляді торговельних мереж;
- регулюється загальними законами, які пов'язані із даним видом діяльності та рядом інструкцій, які регулюють безпосередньо комісійну торгівлю.

На основі наведених вище даних можна зробити висновок, що саме комісійна торгівля має всі ознаки, які притаманні торговельній діяльності, проте має і ряд інших особливостей, які відповідають саме цій формі торгівлі.

Класифікація комісійної торгівлі: 1. Залежно від форми здійснення:

- зовнішня – являє собою комісійну торгівлю однієї країни з іншими, яка складається з вивезення (експорту) та ввезення (імпорту) товарів та надання послуг;
- внутрішня – є сукупністю комісійних операцій, які здійснюються у межах однієї держави.

2. Залежно від умов проведення:

– комісія на купівлю – комісіонер купляє товари за кошти та за дорученням покупця;

– комісія на продаж – комісіонер реалізує товари, що належать комітенту. Завдяки такій класифікації підприємство зможе визначити ті пріоритетні напрямки в рамках яких воно буде проводити свою діяльність.

Такий поділ безпосередньо впливатиме на організацію та відображення операцій з товарами в обліку, тому що при такому підході зачіпаються різні методи здійснення комісійної діяльності

1.2 Комісійна торгівля, як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку

Окремі аспекти бухгалтерського і податкового обліку операцій купцвлі-продажу товарів на підприємствах, які здійснювали операції притаманні комісійній торгівлі у своїх працях досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: К. В. Безверхий [22], Ш. Ш. Муратов, М. В. Корягін [23], О. Фоміна[24], О. Чабанюк [25], А. Ярошенко [26], Х. Кузьма[27] та ін. Проте, вважаємо, що в останні роки на недостатньому рівні здійснювалися дослідження з первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі, а отже в науковій літературі ця проблема, якщо і висвітлювалася, то здебільшого без врахування змін в економіці держави.

Згідно зі ст. 1011 Цивільного кодексу (надалі ЦК) за договором комісії одна сторона – комісіонер зобов'язується за дорученням другої сторони-комітента за плату вчинити одну або декілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента [1]. За своєю природою договір комісії схожий із договором доручення, але в останньому повірений діє не від свого імені, а від імені довірителя.

Договір комісії може бути укладений на проведення будь-яких правочинів, не заборонених законодавством, наприклад, на купівлю-продаж товарів або послуг.

Договір комісії відповідно до ст. 208 ЦК укладається в простій письмовій формі, нотаріальне його посвідчення в цьому випадку не потрібне, але при бажанні сторони можуть засвідчити договір у нотаріуса. Сторонами договору можуть бути як юридичні, так і фізичні особи.

Слід звернути увагу на такий важливий момент, що при укладенні договорів із третіми особами комісіонер діє від свого імені, а не від імені комітента.

За договором комісії на продаж комісіонер за дорученням комітента та за його рахунок, однак від свого імені продає певний товар за винагороду. Після виконання доручення комісіонер складає звіт про виконання взятих на себе зобов'язань.

Комісіонер, який здійснює торгівлю вживаними товарами, у своїй діяльності насамперед керується нормами Закону про захист прав споживачів[2]. Детально умови такої торгівлі прописано в Правилах № 37[3] та Інструкції № 343[4].

На комісію приймаються непродовольчі товари, придатні для використання, як нові, так і ті, що були у користуванні, а також антикваріат і унікальні речі та товари мистецтва. Головною умовою відповідно до Правил № 37 є те, що такі товари не потребують ремонту або реставрації і відповідають санітарним вимогам[3].

При прийманні товарів комісіонер на кожну одиницю товару виписує:

- Квитанцію у двох примірниках, перший, за формою № 1-вт (додаток № 1 до Інструкції № 343 [4].) надається комітенту, а другий – за формою № 2 – вт (за додаток № 2 до Інструкції № 343 [4]) – залишається у комісіонера і додається до товарного звіту;
- Товарний ярлик за формою № 3-вт (додаток № 3 до Інструкції № 343 [4]), при цьому ярлик повинен мати той же номер, що і квитанція. Ярлик прикріплюють до прийнятого товару. Для дрібних речей виписують цінник із зазначенням номера квитанції і ціни реалізації, який прикріплюють до товару. При продажу товару ярлик чи цінник не знімають. Звернемо увагу на те, що

відповідно до пп. 3 і 4 Інструкції № 343 виправлення у квитанції, товарному ярлику або ціннику не допускаються[4].

Оцінювач при прийманні товарів записує їх в оціночно-здавальну відомість, яку складає в двох примірниках (додаток № 4 до Інструкції № 343 [4]), при цьому перший примірник разом з товарним звітом здається до бухгалтерії, а другий разом з товарами передається матеріально-відповідальній особі, яка підписує обидва примірники відомості.

Як здійснюється продаж товару? Товар, призначений для продажу виставляється в торгівельну залу не пізніше наступного дня, з дня його прийняття[3]. При здійсненні продажу товарів, інші примірники квитанції (комітентських карток) передаються в касу за реєстром, який складають у двох примірниках. Реєстр передають за розпорядженням керівника підприємства про виплату грошей під розпис касира на другому примірнику документа. До моменту розрахунку з комітентом картки зберігаються у картотеці каси.

При отриманні грошей комітент повертає касиру перший примірник квитанції і ставить підпис на комітентській картці. Обидва примірники квитанції разом із звітом касира передаються до бухгалтерії, а після перевірки касового звіту бухгалтер ставить штамп «погашено».

За договором комісії на продаж товарів комісіонер за дорученням комітента та за його рахунок, але від свого імені продає певний товар за винагороду, а після виконання доручення складає звіт про виконання взятих на себе зобов'язань. Щодо особливостей бухгалтерського обліку, то передача товару, за яким не передбачена передача права власності на комісію, до моменту їх продажу покупцеві, відображається проведенням:

Д-т 283 «Товари на комісії» - К-т 281 «Товари на складі».

При продажу товарів комісіонером в обліку комітента відображається такими записами:

Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів» К-т 283 «Списання собівартості реалізованих товарів»

Винагорода комісiонера пiдлягає списанню на витрати та вiдображається проведенням:

Д-т 93 К-т 685.

Щодо податкового обліку, то тут слід в першу чергу зупинитися на податку на прибуток. При продажу товарів у загальному випадку податкові різниці не виникають, як виняток, можна назвати контрольовані операції відповідно до пп. 140.5.1 ПК, а також продаж ОС або НА, що витікає з п.138.1. і 138.2 Податкового Кодексу [5].

Вiдносно ПДВ в операцiях комiсiйної торгiвлі, то тут згiдно iз пп. Е пп. 14.1.191 Податкового Кодексу передача товару в рамках договору комiсiї є поставанням. При цьому, дата виникнення податкових зобов'язань за договором комiсiї визначається з урахуванням вимог п. 189.4. ПК, який вiдсилає до правила першої події. Це означає, що в комiтента податкові зобов'язання з ПДВ виникають на дату першої події, якою може бути: вiдвантаження товару комiсiонерові або отримання передоплати за товар вiд покупця. База оподаткування в таких операцiях визначається вiдповiдно до п.188.1. Податкового Кодексу:

- виходячи iз цiни придбання – для товарів, які перепродуються;
- звичайної цiни – якщо комiтент продає продукцiю власного виробництва;
- балансової вартості – якщо об'єктом продажу є об'єкт основних засобів.

Але ж, якщо за згодою комiтента вiдбувається продаж товару Комісiонером за цiною, яка є нижчою вiд договiрної, то комiтент повинен оформити розрахунок коригування до податкової накладної, яка була оформлена раніше на передачу товарів комiсiонерові.

Щодо податкового кредиту з ПДВ, то на дату виплати винагороди комiсiонерові або при оформленні документа, що пiдтверджує факт надання послуги, враховуючи при цьому подію, яка сталася раніше, у комiтента виникає податковий кредит з ПДВ при наявності отриманої вiд комiтента податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН.

Слід зважати на такий нюанс, що якщо комітент – неплатник ПДВ, то комісіонер втрачає право на податковий кредит за цією операцією. Одночасно, в випадку, якщо комісіонер – неплатник ПДВ, комітент також втрачає право на податковий кредит, причому як за товаром, так і за винагородою.

Таким чином, у бухгалтерському обліку комісіонера виникає дохід в сумі винагороди. Інші надходження в рамках договору комісії не включаються до складу доходів і витрат комісіонера. На дату продажу товару комітент повинен відобразити дохід від реалізації товару та витрати в розмірі його собівартості.

Дата збільшення податкових зобов'язань і податкового кредиту в рамках договору комісії визначається за загальними правилами, які передбачені п. 187.1.198.2 Податкового кодексу, а при продажу товарів, які були в використанні, база оподаткування визначається відповідно до п. 189.3 ПК.[5].

На думку науковців Андрущенко В., Лусти І., Атамаса П. комісійна торгівля є одним із видів торгівлі, вони розглядають її як особливий вид торгівельної діяльності, який полягає в тому, що торгівельне підприємство продає товар, який не є його власністю, а належить іншому підприємству або фізичній особі. Також науковці вважають, що при даному виді торгівельної діяльності відбувається реалізація товарів, які були у вжитку[6; 7, с. 226-227].

Свою думку з приводу комісійного продажу товарів висловив В. Апопій, який вважає, що це реалізація через мережу спеціально організованих магазинів, універмагів чи відділів населенню речей, які за різних обставин виявилися непотрібними [8].

Нагадаємо, що право власності на товар, прийнятий на комісію, зберігається за комітентом до моменту продажу товару споживачу. Після його продажу комісіонер нараховує комітенту-фізичній особі дохід. Важливо! Датою виникнення доходу в комітента буде дата продажу комісіонером речей, переданих на комісію. Розмір цього доходу дорівнюватиме вартості проданого товару (з урахуванням суми комісійної винагороди).

Для цілей оподаткування нарахований комісіонером фізособі-комітенту дохід, на наш погляд, логічно класифікувати як дохід від продажу об'єктів

рухомого майна. Такий дохід обкладається ПДФО за ставкою — 5 % (ознака доходу в формі № 1ДФ — «105»). Але тут може виникнути проблема з визначенням бази оподаткування.

Згідно з абзацом другим п. 173.1 ПКУ дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта, визначеної відповідно до закону. Тобто, інакше кажучи, норми зазначеного пункту вимагають провести оцінку об'єкта рухомого майна в порядку, установленому постановою КМУ від 21.08.2014 р. № 358.

Якщо така оцінка не проводилась і в проведенні її економічної доцільності немає, безпечніше оподатковувати такий дохід за стандартною ставкою 18 % і відображати в формі № 1ДФ з ознакою доходу «127». Тим більше, що саме на цій ставці у своїх усних роз'ясненнях наполягають податківці.

Маємо на увазі: ПДФО із суми доходу комітент сплачує не самостійно, а з «комісіонерською допомогою». Тобто саме юридична особа (фізична особа — підприємець) — комісіонер є податковим агентом фізособи-комітента. У зв'язку з цим комісіонеру необхідно буде:

1) від імені та за рахунок фізособи-комітента утримати й сплатити до бюджету ПДФО з доходу, виплаченого такій фізособі. Нагадаємо: сплата ПДФО здійснюється протягом банківського дня, наступного за днем нарахування (виплати, надання) доходу, — якщо оподатковуваний дохід виплачується готівкою з каси податкового агента (п.п. 168.1.4 ПКУ). А виплатити гроші за проданий товар саме готівкою зобов'язує комісіонера п. 5.8 Правил № 37 (ср. 081495400). Якщо дохід комітенту нараховано, але не виплачено, сплата податку здійснюється протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, у якому нараховано, але не виплачено дохід (п.п. 49.18.1, п. 57.1 і п.п. 168.1.5 ПКУ);

2) відобразити в Податковому розрахунку за формою № 1ДФ суму нарахованого (виплаченого) доходу та утриманого (перерахованого) податку із зазначенням ознаки доходу (див. вище).

Крім ПДФО з доходу, нарахованого комітенту, потрібно буде утримати ВЗ (див. пп. 1,2 і 1,7 підрозд. 10 розд. XX НКУ). Ставка збору — 1,5 %. І не забудьте відобразити суму такого доходу та нарахованого/перерахованого ВЗ у розділі II Податкового розрахунку за рядком «Військовий збір».

У загальному випадку комісіонер при готівкових розрахунках з покупцями (а також за допомогою платіжних карток) повинен застосовувати РРО. При цьому розрахунки через РРО необхідно проводити на повну суму покупки (ст. 3 Закону про РРО).

Якщо комісіонер є платником ПДВ, то реалізація оподатковуваних і неоподатковуваних ПДВ товарів у нього буде проходити по-різному, а саме:

- при продажу вживаних товарів, прийнятих у комітентів - платників ПДВ, комісіонеру необхідно друкувати у фіскальному чеку за формою № ФКЧ-1, наведеною у додатку 1 до Положення № 13, суму ПДВ за ставкою 20 %;

- при продажу вживаних товарів, прийнятих у комітентів - неплатників ПДВ, база оподаткування визначається з комісійної винагороди.

При цьому, ураховуючи те, що п. 2 розд. VI Положення № 13 і п. 2 Порядку № 1224 вимагають друкувати в чеку окремо найменування товарів і послуг, необхідно окремими рядками зазначати в чеку вартість товару і суму комісійної винагороди. Тож, при продажу вживаних товарів, прийнятих у комітентів — неплатників ПДВ (неоподатковувані операції), у чеку необхідно окремо зазначати вартість товару без ПДВ та суму комісійної винагороди із зазначенням ПДВ за ставкою 20 %.

Видача готівки комітентові також безпечніше проводити через РРО. Зрозуміло, що формально така видача готівки не підпадає під визначення розрахункової операції і її можна було б узагалі «без клопотів» видавати зі звичайними касовими ордерами. Але, ураховуючи РРОшні «реалії», безпечніше все ж проводити видачу через РРО. Оскільки видача готівки не

пов'язана з проведенням розрахункових операцій, її необхідно реєструвати через РРО з використанням операції «службова видача» (якщо алгоритм роботи РРО не забезпечує окремого накопичення у фіскальній пам'яті від'ємних сум розрахунків). Інакше видача коштів комітенту проводиться шляхом реєстрації від'ємної суми.

Що ж, гадаємо, з бухгалтерський і податковим обліком купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі вже усе зрозуміло.

Висновки до першого розділу

При дослідженні еволюції комісійної торгівлі, ми прийшли до наступних висновків:

1. Точно сказати, коли виник облік в торгівлі – неможливо. Облік виникав поступово, довго та невизначено. Відомі епохи, коли його взагалі не було, і ми знаємо епохи, коли він фактично вже існував. Проте розмежувати їх не лише складно, але й неможливо.

2. Отже, “комісійна торгівля” – це особлива форма діяльності (поєднує в собі, як торгівельну, так і посередницьку діяльність) в основі якої лежить договір комісії. Комісійна торгівля має всі ознаки, які притаманні торговельній діяльності, проте має і ряд інших особливостей, які відповідають саме цій формі торгівлі. Комісійну торгівлю можна класифікувати залежно від форми здійснення та залежно від умов проведення, такий поділ безпосередньо впливатиме на організацію та відображення операцій з товарами в обліку.

3. Бухоблік і податково-прибутковий облік операцій з продажу вживаних товарів практично нічим не відрізняється від обліку звичайної комісії на продаж. Вживані товари, прийняті від комітентів — неплатників ПДВ, не оподатковуються ПДВ. Базою оподаткування у комісіонера є виключно сума комісійної винагороди. Комісіонер є податковим агентом комітента — фізичної особи і зобов'язаний утримати у нього ПДФО за ставкою 5 %.

РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «СМАРТІМПЕКС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Смартімпекс»

ТОВ «Смартімпекс» – це підприємство, яке спеціалізується на неспеціалізованій оптовій торгівлі. Підприємство ТОВ "СМАРТ ІМПЕКС" зареєстроване 04.08.2015 року за юридичною адресою Україна, Кіровоградська обл., місто Світловодськ, ВУЛИЦЯ ГЕРОІВ УКРАЇНИ, Керівником організації є Тетяниченко Анатолій Андрійович. Розмір статутного капіталу складає 1 000 000,00 грн.. На момент останнього оновлення даних 13.06.2023 стан організації - Не перебуває в процесі припинення.

Основним видом діяльності ТОВ «Смартімпекс» є 46.90 «неспеціалізована оптова торгівля». До інших видів діяльності відносяться: Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин, Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням, Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна, Консультування з питань комерційної діяльності й керування, Рекламні агентства, Посередництво в розміщенні реклами в засобах масової інформації, Організація будівництва будівель.

Частка держави в ТОВ «Смартімпекс» згідно з реєстром Фонду державного майна України становить 0%. Засновниками досліджуваного підприємства є фізичні особи: Тетяниченко Віталій Анатолійович, який має частку 70 % і його внесок в статутний капітал становить 700 тис. грн.; Іванов Роман Іванович, який має частку 30%, і його грошовий внесок становить 300 тис.грн.

Кінцевими бенефіціарним власником є Тетяниченко Віталій Анатолійович. За типом бенефіціарного володіння вони мають прямий вирішальний вплив. Їх відсоток права голосу в ТОВ «Смартімпекс» становить відповідно 70 і 30% у кожного.

За даними з податкових реєстрів України, ТОВ «Смартімпекс» перебуває на обліку в органах доходів та зборів і зафіксовано, що відповідно до реєстру «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера» станом на 23.02.2022 має податковий борг: перед державним бюджетом: 3 298.17 грн.; перед місцевим бюджетом: 765.00 грн.

ТОВ «Смартімпекс» має дійсне свідоцтво податку на додану вартість в реєстрі платників ПДВ і щодо нього відсутня реєстрація в реєстрі неприбуткових установ і організацій. Індивідуальний податковий номер ТОВ «Смартімпекс»: 399290611276, як платник податку підприємство зареєстроване 01.10.2018 року. Термін дії реєстрації платником ПДВ: 07.12.2020, потім свідоцтво платника ПДВ було анульовано і причина анулювання: надання декларацій про відсутність поставок. Підстава анулювання: Анульовано за рішенням контролюючого органу. Однак 17.03.2023 реєстрацію платником ПДВ і свідоцтво було оновлено.

ТОВ «Смартімпекс» перебуває на обліку в Державній службі статистики за № 37507880 з 05.08.2015 р., в Світловодській ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області • (ідентифікаційний код органу: 44104027) як платник податків з 04.08.2015 р. за № 265115111551; 04.08.2015 р. зареєстрований як платник єдиного соціального внеску за № 10000000445349. Борг (недоїмка) зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у досліджуваного підприємства відсутній.

При перевірці досліджуваного підприємства у списках санкцій – інформація по особі, або пов'язаних особах відсутня. В таблиці 2.1 наведено основні економічні показники ТОВ «Смартімпекс» за період 2021-2022 рр.

Таблиця 2.1

Економічні показники ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 роки

Показники	2021	2022	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне
Дохід (виручка) від реалізації послуг	5370	98,7	- 5271,3	- 98,2

Продовження таблиці 2.1

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	4480	82,3	- 4397,7	-98,2
Собівартість реалізованої продукції	4487,5	82,3	- 4405,2	- 98,2
Валовий збиток	7,5	-	- 7,5	-
Валовий прибуток	-	-	-	-
Інші операційні доходи	-	-	-	-
Адміністративні витрати	32,0	7,8	+ 24,2	+ 75,6
Витрати на збут	-	-	-	-
Інші операційні витрати	6,7	-	- 6,7	-
Чистий збиток	46,2	7,8	- 38,4	- 83,1
Матеріальні затрати	4444,4	-	- 4444,4	-
Витрати на оплату праці	26,1	3,6	-22,5	- 86,2
Відрахування на соціальні заходи	10,3	1,4	- 8,9	- 86,4
Амортизація	4,1	1,1	- 3	- 73,2
Інші операційні витрати	41,3	83,9	42,6	- 103,1

Аналіз фінансового стану ТОВ «Смартімпекс» проводиться за 2021-2022 роки на основі даних форми 1 “Баланс” за 2021 р. і 2022 р. і почнемо цей аналіз з дослідження складу і структури майна за даними балансу. Отримані результати наведемо в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз складу і структури майна ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022

Розміщення майна	2021		2022		Зміна за	
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн	% до підсумку	ис. грн.	% до початку року
Імобілізовані кошти (необоротні активи)						
Основні засоби	9,2	2,56	8,1	2,05	- 1,1	- 11,95
Незавершене будівництво	0,4	0,11	0,4	0,10	-	
Відстрочені податкові активи	2,9	0,8	2,9	0,74	-	

Продовження таблиці 2.2

РАЗОМ	12,5	3,47	11,4	2,89	- 1,1	- 8,8
Мобільні кошти (оборотні активи)						
Запаси і витрати	159,1	44,24	159,1	40,01	-	
Дебіторська заборгованість	180,2	50,11	182,0	45,76	1,8	1,0
Поточні фінансові інвестиції						
Грошові кошти	7,0	1,95	44,3	11,14	37,3	532,86
Інші оборотні						
РАЗОМ	346,3	96,3	385,4	96,91	39,1	11,29
Витрати майбутніх періодів	0,8	0,22	0,8	0,2	-	
РАЗОМ	0,8	0,22	0,8	0,2	-	
Всього	359,6	100	397,7	100	38,1	10,59

Як видно з таблиці 2.2, загальна вартість майна ТОВ «Смартімпекс» збільшилась в 2022 році р. на 38,1 тис. грн., або на 10,59%. У складі майна іммобілізовані кошти зменшилися за аналізований період на 1,1 тис. грн., або на 8,8%. Їхня питома вага у структурі майна зменшилася на 0,58 пункти. Це відбулося за рахунок зменшення вартості основних засобів на 1,1 тис. грн.

Мобільні (оборотні) кошти за аналізований період збільшилися на 39,1 тис. грн. (11,29%); на 0,61 пункти збільшилася їхня вага у вартості активів підприємства і становить на кінець року 96,91%.

Найсуттєвіше зросли грошові кошти - на 37,3 тис. грн (532,86%), та найменш мобільна їхня частина (дебіторська заборгованість) - на 1,8 тис. грн. (0,1%),

Таким чином, аналіз показників структурної динаміки свідчить про продовження впливу негативних тенденцій, які, на фоні незначного зниження активів, в цілому мають значні негативні структурні зрушення, а саме - зменшення основних засобів через те, що нові не закуповуються, а старі виходять з ладу, на

підприємство не надходять довгострокові фінансові інвестиції. Позитивні тенденції спостерігаються в оборотних активах, як ми бачимо, на досліджуваному підприємстві грошові кошти значно зросли в порівнянні до попереднього року.

2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Смартімпекс»

Важливий етап аналізу фінансового стану підприємства - порівняння темпів приросту активів з темпами приросту фінансових результатів, наприклад, виручки або прибутку від реалізації продукції. Тому, проведемо такий аналіз і отримані результати узагальнимо в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка активів і фінансових результатів ТОВ «Смартімпекс», тис. грн.

Показник	2021 звітний рік	2022 базовий рік	Темпи приросту %
Обсяг реалізованої продукції	82,3	4480,0	- 98,2
Величина активів підприємства	397,7	359,9	10,57
в т.ч. оборотних	386,2 11,4	347,1 12,5	11,29 -8,8
Прибуток (збиток) від реалізації	136,2	144	- 7,8

Як бачимо, темпи збільшення збитку ТОВ «Смартімпекс» досить не високі на фоні значного зменшення обсягу реалізованої продукції.

Загальну структуру активів ТОВ «Смартімпекс» характеризує коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів:

$$2021 \text{ р. } K_{o/no1} = 347,1 / 12,5 = 27,8 \quad (2.1)$$

$$2022 \text{ р. } K_{o/no2} = 386,2 / 11,4 = 33,9 \quad (2.2)$$

Тобто, як бачимо, велику питому вагу в структурі мають оборотні активи (на кінець року 96,91%), тому що 80,36% приросту джерел коштів ТОВ «Смартімпекс» було спрямовано саме на збільшення оборотних коштів, що призвело до збільшення коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів. Це, в принципі негативна тенденція, оскільки вона склалася на фоні різкого зниження основних засобів, що свідчить про розпродаж обладнання.

На ТОВ «Смартімпекс» з метою вивчення стану основних засобів за даними звітності обчислемо коефіцієнти зносу і придатності:

$$2021 \text{ р. } K_z = 5,3 / 14,5 \times 100 = 36,55 \quad K_n = 63,45 \quad (2.3)$$

$$2022 \text{ р. } K_z = 6,4 / 14,5 \times 100 = 44,18 \quad K_n = 55,82 \quad (2.4)$$

Збільшення коефіцієнта зносу означає погіршення стану основних засобів на ТОВ «Смартімпекс».

Аналіз структури необоротних активів ТОВ «Смартімпекс», результати якого наведені в таблиці 2.4, показує, що вони складаються переважно з основних засобів на 73,6% та 71,05% в 2021 і 2022 рр. відповідно і незавершеного будівництва, яке взагалі залишається незмінним - нове будівництво і введення нових фондів не відбувається через відсутність довгострокових фінансових інвестицій.

Таблиця 2.4

Структура необоротних активів ТОВ «Смартімпекс» в 2021-2022 рр.

Показник	2021		2022		Відхил	
	тис. грн.	%до підсум ку	тис. грн.	%до підсум ку	тис. грн.	%до підсум ку
Нематеріальні активи		-	-	-	-	
Основні засоби	9,2	2,56	8,1	2,05	- 1,1	- 11,95
Незавершене	0,4	0,11	0,4	0,10	-	
Довгострокові фінансові інвестиції						

Відстрочені податкові активи	2,9	0,8	2,9	0,74	-	
Разом необоротні	12,5	3,47	11,4	2,89	- 1,1	- 8,8

Особливу увагу при вивченні стану і структури оборотних активів ТОВ «Смартімпекс» слід надати аналізу стану запасів і витрат, аналізу стану розрахунків з дебіторами та аналізу руху грошових коштів, результати якого ми навели в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз структури оборотних активів ТОВ «Смартімпекс» в 2021-2022 рр

Показник	2021		2022		Відхилення	
	тис. грн.	%до підсумк у	тис. грн.	%до підсумк у	тис. грн.	%
Запаси і витрати	159,1	44,24	159,1	40,01	-	
Розрахунки з дебіторами	180,2	50,11	182,0	45,76	1,8	1,0
Поточні фінансові інвестиції						
Грошові кошти	7,0	1,95	44,3	11,14	37,3	532,86
Інші оборотні активи						
Разом оборотні активи	346,3	96,3	385,4	96,91	39,1	11,29

Найбільшу питому вагу в структурі оборотних активів ТОВ «Смартімпекс», як бачимо з таблиці 2.5 має стаття Розрахунки з дебіторами, на яку припадає 47,22% (на кінець 2022 р.), причому проти 2021 р. їхня частка зросла на 1,8 пункти. На незавершене виробництво (на 2022 р. 38,17%), на грошові кошти припадає найбільший приріст - 95,4% від загальної суми оборотних коштів.

Наявність дебіторської заборгованості серйозно впливає на стійкість фінансового стану ТОВ «Смартімпекс», в таблиці 2.6 наведено склад дебіторської заборгованості за 2021-2022 рр.

Таблиця 2.6

Склад дебіторської заборгованості ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 рр. , тис. грн.

Найменування показника	2021	2022	Зміна
Розрахунки з дебіторами,	180,2	182,0	+1,8
у т. ч. за товари, роботи,	100	100	-
З бюджетом	80,1	81,5	+ 1,4
За виданими авансами		0,4	+ 0,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	0,1	0,1	-

Дані таблиці 2.6 свідчать про збільшення дебіторської заборгованості на ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 рр. Сума неоплачених рахунків покупцями і замовниками збільшилася не змінилася, а заборгованість бюджету перед підприємством зросла на 1,4 тис. грн..

Для оцінки оборотності дебіторської заборгованості ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 рр використаємо такі показники:

- оборотність дебіторської заборгованості (відношення виручки від реалізації продукції до середньої величини дебіторської заборгованості):

$$2021 \text{ р } K_{\text{д.з.}} = 5370 / \frac{182,0 + 180,2}{2} = 29,65 \text{ обороту} \quad (2.5)$$

$$2022 \text{ р } K_{\text{д.з.}} = 98,7 / \frac{182,0 + 180,2}{2} = 0,54 \text{ обороту} \quad (2.6)$$

- період погашення дебіторської заборгованості :

$$2021 \quad T_{\text{ндз}} = \frac{360}{29,65} = 12 \text{ днів} \quad (2.7)$$

$$2022 \quad T_{\text{ндз}} = \frac{360}{0,54} = 666 \text{ днів} \quad (2.8)$$

Проаналізуємо стан та загальну оцінку структури пасивів ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 рр.

Дані таблиці 2.6 свідчать про збільшення вартості майна ТОВ «Смартімпекс» у 2022 році порівняно з 2021 роком на 38,1 тис. грн. (10,59%). Це зумовлено зменшенням власних коштів ТОВ «Смартімпекс» на 7,8 тис. грн. за рахунок непокритого збитку та збільшенням позикових коштів на 45,8 тис. грн. (34,72%).

У складі позикових коштів ТОВ «Смартімпекс» найбільше зростання спостерігається щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, яка збільшилася на 45,8 тис. грн. (63%); її питома вага зросла на 9,59 пункти, що видно з таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Склад і структура джерел коштів ТОВ «Смартімпекс» за 2021-2022 рр.

Джерела коштів	2021		2022		Зміна за	
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до початку року
Власний капітал						
Статутний капітал	364,0	101,22	364,0	91,53	-	
Додатковий капітал						
Нерозподілений прибуток (збиток)	(136,2)	37,88	(144,0)	36,21	7,8	5,73
РАЗОМ	227,8	63,34	220,0	55,32	- 7,8	3,42
Довгострокові фінансові зобов'язання						
Короткострокові кредити						
Векселі видані						
Кредиторська заборгованість	72,7	20,22	118,5	29,81	45,8	63,0
Фонди споживання						

Інші	59,1	16,42	59,1	14,89	-	
короткострокові пасиви						
РАЗОМ	131,9	36,66	177,7	44,68	45,8	34,72
ВСЬОГО	359,6	100	397,7	100	38,1	10,59

Визначимо коефіцієнти, які характеризують структуру пасивів ТОВ «Смартімпекс», а саме:

- коефіцієнт автономії (фінансової незалежності, або концентрації власного капіталу):

$$2021 \text{ р.} \quad T_a = \frac{227,8}{359,6} = 0,633 \quad (2.9)$$

$$2022 \text{ р.} \quad T_a = \frac{220}{397,7} = 0,553 \quad (2.10)$$

Значення коефіцієнту, як бачимо з отриманих розрахунків, невелике і має тенденцію до зниження, що свідчить про зростання фінансової залежності ТОВ «Смартімпекс» в 2021-2022 рр..

- коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів ТОВ «Смартімпекс»:

$$2021 \text{ р.} \quad \frac{131,9}{227,8} = 0,58 \quad (2.11)$$

$$2022 \text{ р.} \quad \frac{177,7}{220} = 0,81 \quad (2.12)$$

Зростання цього показника в динаміці свідчить про посилення залежності ТОВ «Смартімпекс» в 2021-2022 рр. від залученого капіталу.

За 2022 р. не відбулося змін у статутному капіталі ТОВ «Смартімпекс».

Резервний капітал, основним джерелом якого є прибуток, на ТОВ «Смартімпекс» відсутній. Навпаки, є збиток, який до кінця року збільшується на 7,8 тис. грн., таким чином зменшуючи власні кошти ТОВ «Смартімпекс». На кінець 2021 р. частка власних джерел досліджуваного підприємства зменшилася на 3,42 пункти. Звичайно ж це не сприяє покращенню фінансового стану досліджуваного підприємства.

Для оцінки реального ступеня ліквідності ТОВ «Смартімпекс» необхідно зробити аналіз ліквідності балансу. В таблиці 2.8 наведено результати аналізу ліквідності балансу ТОВ «Смартімпекс» за досліджуваний період .

Таблиця 2.8

Аналіз ліквідності балансу ТОВ «Смартімпекс» за 2022 р., тис. грн.

Актив	На поч. 2022	на кін. 2022	Пасив	На поч. 2022	На кін. 2022	Платіжний залишок або нестача	
						На поч. 2022	На кін. 2022
1.Найбільш ліквідні активи А1	7,0	4,3	1.Найбільш термінові зобов'язання П1	131,9	77,7	- 124,9	-133,4
2.Швидко реалізовані активи А2	180,1	82,0	2.Короткострокові пасиви П2				
3.Повільно реалізовані активи А3	159,1	59,1	3.Довгострокові пасиви П3				
4.Важко реалізовані активи А4	12,5	1,4	4. Постійні пасиви П4	227,8	20,0	-215,4	-208,6
БАЛАНС	359,6	397,7	БАЛАНС	359,6	397,7	X	X

З таблиці 2.8 видно, що баланс ТОВ «Смартімпекс» неліквідний як на початок, так і на кінець звітного досліджуваного періоду; аналіз матеріалів свідчить про те, що нашому підприємству не вистачає грошових коштів для

погашення найбільш термінових зобов'язань, і навіть швидко реалізованих активів недостатньо, щоб бути ліквідним.

Висновки до другого розділу

Таким чином, в результаті проведеного аналізу господарської діяльності і фінансового стану ТОВ «Смартімпекс», можна зробити наступні висновки:

1. Аналіз показників структурної динаміки свідчить про продовження впливу негативних тенденцій, які, на фоні незначного зниження активів, в цілому мають значні негативні структурні зрушення, а саме - зменшення основних засобів через те, що нові не закуповуються, а старі виходять з ладу, на підприємство не надходять довгострокові фінансові інвестиції. Позитивні тенденції спостерігаються в оборотних активах, як ми бачимо, на досліджуваному підприємстві грошові кошти значно зросли в порівнянні до попереднього року.

2. Велику питому вагу в структурі мають оборотні активи (на кінець року 96,91%), тому що 80,36% приросту джерел коштів ТОВ «Смартімпекс» було спрямовано саме на збільшення оборотних коштів, що призвело до збільшення коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів. Це, в принципі негативна тенденція, оскільки вона склалася на фоні різкого зниження основних засобів, що свідчить про розпродаж обладнання.

3. У складі позикових коштів ТОВ «Смартімпекс» найбільше зростання спостерігається щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, яка збільшилася на 45,8 тис. грн. (63%); її питома вага зросли на 9,59 пункти.

4. За 2022 р. не відбулося змін у статутному капіталі ТОВ «Смартімпекс». Резервний капітал, основним джерелом якого є прибуток, на ТОВ «Смартімпекс» відсутній. Навпаки, є збиток, який до кінця року збільшується на 7,8 тис. грн., таким чином зменшуючи власні кошти ТОВ «Смартімпекс». На кінець 2021 р. частка власних джерел досліджуваного підприємства зменшилася на 3,42 пункти. Звичайно ж це не сприяє покращенню фінансового стану досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ТОВАРІВ У КОМІСІЙНІЙ ТОРГІВЛІ НА ТОВ «СМАРТІМПЕКС»

1.1 Організація бухгалтерського обліку операцій з купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі на ТОВ «Смартімпекс»

В комісійній торгівлі ТОВ «Смартімпекс» є комісіонером, тобто стороною, яка зобов'язується за плату реалізувати товар. В бухгалтерському обліку ТОВ «Смартімпекс» грошові надходження за договором комісії на користь будь-якого комітента доходом не визнаються, однак отримана сума комісійної винагороди включається до складу чистого доходу від реалізації досліджуваного підприємства.

Для ведення бухгалтерського обліку товарів, прийнятих на комісію ТОВ «Смартімпекс» використовує спеціальну програму BAS: управління торгівлею для комісійної торгівлі, яка за своєю структурою та функціями схожа з програмним забезпеченням для торгівельних підприємств, хоча, фактично, ним і є, однак, єдине що було додано – це взаємодія з комітентами та прийом продукції. Зумовлено це тим, що комісійний товар вимагає обов'язкового засвідчення, яке полягає в створенні акту приймання.

Коли ТОВ «Смартімпекс» отримує товари на комісію, то їх воно обліковує на 024 субрахунку поза балансом, як товари, прийняті на комісію, а потім після реалізації списує.

Всі операції, виконані ТОВ «Смартімпекс» з реалізації товару будь-якого комітента в бухгалтерському обліку відображаються такими записами:

Д-т 361 – К-т 702 – при реалізації комісійних товарів;

Д-т 704 – К-т 685 – при визнанні заборгованості перед комітентом.

При наданні комісійних послуг досліджуване підприємство отримує дохід у вигляді комісійної винагороди за послуги із продажу товарів і в бухгалтерському обліку ТОВ «Смартімпекс» здійснюються наступні записи:

Д-т 361 – К-т 703;

А списання собівартості комісійних послуг, наданих у звітному періоді супроводжується записом:

Д-т 903 – К-т 23.

Зрозуміло, що комісійна торгівля на ТОВ «Смартімпекс» вимагає не меншої, а навіть більшої уваги щодо ведення обліку товарів та грошових коштів, аніж класична торгівля, оскільки відповідальність перед комітентом є виключно високою.

Базові налаштування використовуваної програми передбачають:

1. Відокремлений облік собівартості запасів;
2. Налаштування купівель за комісійною схемою;
3. Оферта постачальника.

Оформлення документів отримання товарів на комісію включає:

1. Замовлення постачальникам;
2. Документи надходження

Далі відбувається оформлення документів продажів за схемою комісії, формуються звіти з комісійної торгівлі, а саме: звіт комітенту про продажі, стан розрахунків з комітентами, товари, прийняті на комісію. Далі відбувається оплата комітенту з оформленням рахунку на оплату.

Надходження товарів від комітента на ТОВ «Смартімпекс» здійснюється як за допомогою документу «Замовлення постачальнику», так і відразу документом «Надходження товарів і послуг». Розглянемо цей ланцюжок, починаючи з замовлення постачальникам. замовлення постачальнику створюється в розділі «Купівлі»-«Купівлі»-«Замовлення постачальникам». За допомогою кнопки «Створити» бухгалтером досліджуваного підприємства створюється новий документ замовлення, в якому обирається постачальник і оферта.

← → ☆ **Замовлення постачальнику (створення) ***

Головне Файли

Провести і закрити [Іконка] [Іконка] [Іконка] [Іконка] [Іконка] Замовлення постачальнику [Іконка] Звіти

Статус: [Іконка] Погоджено ▼ Пріоритет: Середній ▼

Основне **Товари** Додатково

Номер: [Вхідне] від: 09.11.2022 14:45:14 [Іконка] Операція: Приймання на комісію ▼

Постачальник: Канцтовари, ТОВ [Іконка] Організація: Мрія ТОВ ▼ [Іконка]

Контрагент: Канцтовари [Іконка] Склад: Склад № 1 [Іконка]

Оферта: Комісія (Канцтовари) [Іконка]

Операція «Приймання на комісію» заповнюється з оферти, як і інші зазначені в ній дані. Однак, якщо оферта не використовується, то бухгалтеру слід контролювати заповнення даного поля. Вкладка «Товари» заповнюється звичайним чином. Проте, для того, щоб ввести на підставі даного замовлення документу «Надходження товарів і послуг», бухгалтеру ТОВ «Смартімпекс» необхідно змінити статус документу на:

- «До надходження», або:
- «Закритий».

При веденні документу «Надходження товарів і послуг», слід мати на увазі, що його можна вести як на підставі «Замовлення постачальнику» - в цьому випадку всі необхідні поля заповнюються автоматично, так і через розділ «Купівлі»-«Купівлі»-«Документа надходження». В тому разі, коли бухгалтер ТОВ «Смартімпекс» самостійно заповнює документ «Надходження товарів і послуг», то при виборі відповідної оферти необхідні поля заповнюються автоматично, але якщо оферта не використовується, то на вкладці «Додатково», бухгалтер обирає такий вид операції, як: «Приймання на комісію».

Основне **Товари (1)** Додатково

Менеджер: [Вхідне] [Іконка] ☒ Ціна включає ПДВ Валюта взаєморозрахунків: UAH ▼

Підрозділ: [Вхідне] [Іконка] Ставка ПДВ у вхідному документі: Купівля оподатковується ПДВ (20%) ▼

Порядок розрахунків: По замовленнях Операція: Приймання на комісію ▼

В досліджуваному періоді в практичній діяльності ТОВ «Смартімпекс» було укладено договір комісій із комітентом на продаж товару загальною сумою 120 тис. грн. з ПДВ. Собівартість товару в обліку комітента зафіксована в сумі 65 тис. грн. Комісійна винагорода обумовлена в розмірі 5% від суми реалізації товару, тобто 6 тис. грн разом з ПДВ. Собівартість комісійних послуг ТОВ «Смартімпекс»-комісіонера становила 2100 грн. Досліджуване підприємство перерахувало комітенту виручку за товар у сумі 114 тис. грн за мінусом комісійної винагороди. В бухгалтерському обліку ТОВ «Смартімпекс», облік вищезазначених операцій наведено так, як представлено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Бухгалтерський облік комісійних операцій з товарами на ТОВ «Смартімпекс»

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		дебет	кредит	Сума
Отримано товар від комітента	Акт приймання-передачі товарів	024	-	120000
Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641	644	20000
Реалізовано товар покупцеві	Накладна типової форми М-11	361	702	120000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	702	641	20000
Списано товари з позабалансового обліку	Звіт комісіонера, акт наданих послуг	-	024	120000
Відображено заборгованість перед комітентом		704	685	100000
Закрито рахунки з ПДВ		644	685	20000
Отримано товар за оплату від покупця	Виписка банку	311	361	120000
Відображено дохід у сумі винагороди	Акт наданих послуг	361	703	6000

Нараховано ПЗ з ПДВ	Податкова накладна	703	641	1000
Списано собівартість послуг	Регістри БО	903	23	2100
Перераховано комітенту гроші за реалізований товар	Виписка банку	685	311	114000
Здійснено зарахування заборгованостей у сумі винагороди	Регістри БО	685	361	6000

Також, в практичній діяльності ТОВ «Смартімпекс» зачасти відбуваються комісійні операції, коли за договором комісії на купівлю досліджуване підприємство за дорученням комітента та за його кошти, але від свого імені купує конкретний товар.

Такі операції супроводжуються виникненням у ТОВ «Смартімпекс» доходу у сумі винагороди за надані комісійні послуги, який знаходить своє відображення за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Фактична вартість придбаного для комітента товару досліджуваним підприємством відображається на позабалансовому 025 субрахунку, у складі матеріальних цінностей довірителя.

В тому разі, коли ТОВ «Смартімпекс» несе додаткові витрати, що пов'язані з виконанням обов'язків перед комітентом, то такі супутні витрати відносяться ним на розрахунки з комітентом, збільшуючи суму його заборгованості. Щодо первинних документів, які ці витрати підтверджують, то ТОВ «Смартімпекс», як комісіонер залишає їх в себе, а їх копії додає до звіту про виконання доручення комітента.

Щодо податкового обліку податку на прибуток, то він ведеться ТОВ «Смартімпекс» за правилами бухгалтерського обліку, при цьому коригування фінансового результату не відбувається.

ТОВ «Смартімпекс» є платником ПДВ, тому на дату першої події, тобто отримання передоплати від комітента для придбання товару або передачі товару комітенту, виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Також у ТОВ

«Смартімпекс» виникають податкові зобов'язання при отриманні комісійної винагороди. При придбанні товару досліджуване підприємство, як комісіонер відображає податковий кредит за наявності податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН.

В практичній господарській діяльності ТОВ «Смартімпекс» за умовами договору комісії досліджуване підприємство закупило товар для комітента на суму 60 тис. грн. з ПДВ. Винагорода була обумовлена в розмірі 5% суми договору. В процесі виконання договору ТОВ «Смартімпекс»-комісіонер поніс додаткові витрати на транспортування товару в сумі 1300 грн. Бухгалтерський і податковий облік цих операцій у ТОВ «Смартімпекс» відображено так, як ілюструє таблиця 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерський і податковий облік комісійних операцій з купівлі товару за договором комісії на купівлю у ТОВ «Смартімпекс»

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		дебет	кредит	Сума, грн
Отримано від комітента кошти на купівлю товару	Виписка банку	311	685	60000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641	10000
Перераховано передоплату за товар постачальникові	Платіжне доручення	371	311	60000
Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641	644	10000
Перераховано передоплату перевізникові	Платіжне доручення	371	311	1300
Отримано товар від постачальника	Типова форма М-11	025	-	60000
Отримано послуги перевезення	Акт наданих послуг, ТТН	685	371	1300

Передано товар комітенту	Типова форма М-11, ТТН, звіт	-	025	60000
Закрито розрахунки з ПДВ	комісіонера, акт наданих послуг	644	643	10000
Здійснено зарахування заборгованостей	Регістри БО	685	371	60000
Нараховано комісійну винагороду	Акт наданих послуг, звіт комісіонера	361	703	3000
Нараховано ПЗ з ПДВ	Податкова накладна	703	641	500
Отримано від комітента суми: -винагороди	Виписка банку	311	361	3000
-компенсації витрат на перевезення товару			685	1300

Оформлення документу «Замовлення клієнтів» при здійсненні ТОВ «Смартімпекс» торгівлі товарами комітента майже нічим не відрізняється від оформлення операцій при звичайному продажу, що є доволі очевидним, оскільки відпуск товарів на підставі такого документу не здійснюється.

Інша справа – коли бухгалтер оформлює документ «Реалізація товарів і послуг», тут він повинен вказати, чи реалізує підприємство товар власний, чи той, що прийнятий на комісію. Для того, щоб це зробити, бухгалтер ТОВ «Смартімпекс» вибирає товар в табличну частину, позиціонується на ньому і натискає кнопку «Ще» - «Відкрити види запасів», в віконечку «Види запасів», натиснувши кнопки:

- «Зазначити види запасів вручну»;
- «Додати» та за допомогою кнопки з трьома крапками обирає вид запасів, який ТОВ «Смартімпекс» реалізовує, а в нашому випадку – це комісійний товар. Слід зауважити, що програма показує залишок по товару, як ТОВ «Смартімпекс», так і комітента.

Чий товар списано бухгалтер ТОВ «Смартімпекс» може проконтролювати за допомогою звіту «Залишки товарів організації», який відкривається з випадуючого переліку «Звіти» самого документу. При цьому, не слід забувати, що коректні дані даний звіт покаже лише після проведення документу.

Номенклатура, Характеристика, Од. вим.			Склад № 1	
Вид запасів	Організація	Податкове призначення	По документу	Залишок то
Номер ВМД	Код УКТЗЕД		Доступно	
Телевізор "LG", шт			10,000	160,000
Власний товар; Обл. НДС	Мрія ТОВ	Обл. НДС		70,000
Комісійний товар; Комітент: Канцтовари, ТОВ; Соглашение: Комісія (Канцтовари); Обл. НДС; Валюта: UAH	Мрія ТОВ	Обл. НДС		90,000

Бухгалтер досліджуваного підприємства проводить операцію і закриває документ «Реалізація товарів і послуг».

При дослідженні бухгалтерського і податкового обліку купівлі-продажу товарів у комісійній торгівлі, ми виявили деякі проблеми. Так, вважаємо, що для рахунків, які використовуються досліджуваним підприємством при проведенні комісійних операцій, необхідно відкрити у робочому плані рахунків (включаючи особливості проведення даних операцій і структуру підприємства) рахунки аналітичного обліку. На нашу думку, рахунки аналітичного обліку необхідно відкривати додаванням послідовних цифр до синтетичного рахунка, де кожному номеру відповідатиме певна класифікаційна характеристика. Завдяки такій структурі можна сформувати детальну інформацію за виокремленими об'єктами обліку, це дасть можливість сформувати оперативні дані для потреб управління, відповідно покращить їх ефективність та створить передумови для створення ефективної системи внутрішнього контролю підприємства.

Також ми виявили цікавий момент в податковому обліку ПДВ досліджуваного підприємства. В пункті 198.2 ПКУ йдеться про зарахування коштів від покупця/списання коштів з поточного рахунка платника. Проте в разі утримання комісійної винагороди з виручки цього не відбувається, тому що гроші комісіонеру перераховує не комітент, а покупець. Виходить, суто

формально ПДВ-зобов'язання і податковий кредит у ТОВ «Смартімпекс» повинні виникати на дату складання акта наданих комісійних послуг.

Але навряд чи податківців хвилюватиме джерело отримання коштів. Тому вважаємо, що досліджуваному підприємству-комісіонеру безпечніше виписати податкову накладну на дату отримання коштів від третьої особи.

Ще ми виявили, що виникає казусна ситуація, коли комітент - неплатник ПДВ. Комісіонер ТОВ «Смартімпекс» при отриманні товару ПДВ-наслідків не змінює (податкового кредиту в нього немає). Водночас при подальшому постачанні взятого на комісію товару третій особі (покупцю) він повинен у загальному порядку нарахувати ПДВ, скласти «звичайну» податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН. Далі за фактом надання комісійних послуг неплатнику ПДВ або отримання від нього комісійної винагороди ТОВ «Смартімпекс» -комісіонер складає для себе ПН з типом причини «02» Як бачимо, у загальному випадку досліджуване підприємство - комісіонер потрапляє у вкрай не вигідне становище: будучи посередником, він повинен нарахувати зобов'язання з ПДВ на вартість постачання, не маючи при цьому права на відображення податкового кредиту. Не забувайте! Комісіонер повинен передати все отримане комітенту (ч. 1 ст. 1022 ЦКУ). Вихід із цієї ситуації ми пропонуємо наступний: передбачити ТОВ «Смартімпекс» в договорі комісії компенсацію комітентом витрат, пов'язаних зі сплатою ПДВ

Висновки до третього розділу

В комісійній торгівлі ТОВ «Смартімпекс» є комісіонером, тобто стороною, яка зобов'язується за плату реалізувати товар. В бухгалтерському обліку ТОВ «Смартімпекс» грошові надходження за договором комісії на користь будь-якого комітента доходом не визнаються, однак отримана сума комісійної винагороди включається до складу чистого доходу від реалізації досліджуваного підприємства.

Щодо податкового обліку податку на прибуток, то він ведеться ТОВ «Смартімпекс» за правилами бухгалтерського обліку, при цьому коригування фінансового результату не відбувається.

ТОВ «Смартімпекс» є платником ПДВ, тому на дату першої події, тобто отримання передоплати від комітента для придбання товару або передачі товару комітенту, виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Також у ТОВ «Смартімпекс» виникають податкові зобов'язання при отриманні комісійної винагороди. При придбанні товару досліджуване підприємство, як комісіонер відображає податковий кредит за наявності податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН.

І на завершення зазначимо: якщо вже так вирішили, що посередницький договір передбачає розрахунки за товар безпосередньо на рахунок комітента, то пропонуємо ТОВ «Смартімпекс» не полінуватися і там же прописати обов'язок комітента негайно повідомляти посередника про надходження таких коштів. Тоді з визначенням моменту нарахування ПЗ і складання ПН не буде жодної дезорієнтації.

ВИСНОВКИ

При дослідженні еволюції комісійної торгівлі, ми прийшли до наступних висновків:

1. Точно сказати, коли виник облік в торгівлі – неможливо. Облік виникав поступово, довго та невизначено. Відомі епохи, коли його взагалі не було, і ми знаємо епохи, коли він фактично вже існував. Проте розмежувати їх не лише складно, але й неможливо.

2. Отже, “комісійна торгівля” – це особлива форма діяльності (поєднує в собі, як торгівельну, так і посередницьку діяльність) в основі якої лежить договір комісії. Комісійна торгівля має всі ознаки, які притаманні торговельній діяльності, проте має і ряд інших особливостей, які відповідають саме цій формі торгівлі. Комісійну торгівлю можна класифікувати залежно від форми здійснення та залежно від умов проведення, такий поділ безпосередньо впливатиме на організацію та відображення операцій з товарами в обліку.

3. Бухоблік і податково-прибутковий облік операцій з продажу вживаних товарів практично нічим не відрізняється від обліку звичайної комісії на продаж. Вживані товари, прийняті від комітентів — неплатників ПДВ, не оподатковуються ПДВ. Базою оподаткування у комісіонера є виключно сума комісійної винагороди. Комісіонер є податковим агентом комітента — фізичної особи і зобов’язаний утримати у нього ПДФО за ставкою 5 %.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу господарської діяльності і фінансового стану ТОВ «Смартімпекс», можна зробити наступні висновки:

1. Аналіз показників структурної динаміки свідчить про продовження впливу негативних тенденцій, які, на фоні незначного зниження активів, в цілому мають значні негативні структурні зрушення, а саме - зменшення основних засобів через те, що нові не закуповуються, а старі виходять з ладу, на підприємство не надходять довгострокові фінансові інвестиції. Позитивні тенденції спостерігаються в оборотних активах, як ми бачимо, на досліджуваному підприємстві грошові кошти значно зросли в порівнянні до попереднього року.

2. Велику питому вагу в структурі мають оборотні активи (на кінець року 96,91%), тому що 80,36% приросту джерел коштів ТОВ «Смартімпекс» було спрямовано саме на збільшення оборотних коштів, що призвело до збільшення коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів. Це, в принципі негативна тенденція, оскільки вона склалася на фоні різкого зниження основних засобів, що свідчить про розпродаж обладнання.

3. У складі позикових коштів ТОВ «Смартімпекс» найбільше зростання спостерігається щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, яка збільшилася на 45,8 тис. грн. (63%); її питома вага зросли на 9,59 пункти.

4. За 2022 р. не відбулося змін у статутному капіталі ТОВ «Смартімпекс». Резервний капітал, основним джерелом якого є прибуток, на ТОВ «Смартімпекс» відсутній. Навпаки, є збиток, який до кінця року збільшується на 7,8 тис. грн., таким чином зменшуючи власні кошти ТОВ «Смартімпекс». На кінець 2021 р. частка власних джерел досліджуваного підприємства зменшилася на 3,42 пункти. Звичайно ж це не сприяє покращенню фінансового стану досліджуваного підприємства.

5. В комісійній торгівлі ТОВ «Смартімпекс» є комісіонером, тобто стороною, яка зобов'язується за плату реалізувати товар. В бухгалтерському обліку ТОВ «Смартімпекс» грошові надходження за договором комісії на користь будь-якого комітента доходом не визнаються, однак отримана сума комісійної винагороди включається до складу чистого доходу від реалізації досліджуваного підприємства.

6. Щодо податкового обліку податку на прибуток, то він ведеться ТОВ «Смартімпекс» за правилами бухгалтерського обліку, при цьому коригування фінансового результату не відбувається.

7. ТОВ «Смартімпекс» є платником ПДВ, тому на дату першої події, тобто отримання передоплати від комітента для придбання товару або передачі товару комітенту, виникають податкові зобов'язання з ПДВ. Також у ТОВ «Смартімпекс» виникають податкові зобов'язання при отриманні комісійної винагороди. При придбанні товару досліджуване підприємство, як комісіонер

відображає податковий кредит за наявності податкової накладної, яка зареєстрована в ЄРПН.

8. І на завершення зазначимо: якщо вже так вирішили, що посередницький договір передбачає розрахунки за товар безпосередньо на рахунок комітента, то пропонуємо ТОВ «Смартімпекс» не полінуватися і там же прописати обов'язок комітента негайно повідомляти посередника про надходження таких коштів. Тоді з визначенням моменту нарахування ПЗ і складання ПН не буде жодної дезорієнтації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
2. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII. Дата оновлення: 19.11.2022. URL – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text> (дата звернення: 20.05.2023).
3. Про затвердження Правил комісійної торгівлі непродовольчими товарами. Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків України № 37 від 13.03.1995 .(Електронний ресурс). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95#Text> (дата звернення: 20.05.2023).
4. Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібної торгівлі та закладах ресторанного господарства. Наказ Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України № N 02 від 04.01.97 (Електронний ресурс). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0004-97#Text>. (дата звернення: 20.05.2023).
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2744-VI. Офіційний вісник України. 2010. №92. Ст. 3248. Редакція від 06.05.2023 (Електронний ресурс). Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 22.05.2023).
6. Андрющенко В. А., Луста І. С. Права споживачів в Україні, 1999.
7. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. 2ге вид. К.: Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
8. Апопій В. В. Комерційна діяльність. К.: Знання, 2008. 558 с.
9. Гавриленко, Н. В. Постановка обліку на вітчизняних малих і середніх підприємствах: організаційно-управлінський аспект = Introduction of accounting at small and medium enterprises in Ukrainian: organizational and managerial aspects / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Development strategy

of science and education : Collection of scientific articles. – Fidelite editions : Namur, Belgique, 2017. – P. 179–182. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6302>

10.Гавриленко, Н. В. Використання інформаційної системи управлінського обліку як частини комплексної обліково-інформаційної системи = Use of management accounting information system as a part of a comprehensive accounting and information system / Н. В. Гавриленко, І. А. Чернецька // Економіст (Ukrainian journal "Economist"). – 2021. – № 11. – С. 32–34.

11.<https://integral.org.ua/useful-articles/toaccountant/platforma-baf-iaak-pidkliuchyty-rozshyrennia-konfihuratsii-v-bas/>

12.Кредити в Європі XVII-XIX століть [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://o-kreditah1.ru/publikacii-o-kreditah/98-kredity-v-evrope-xviiix-vekov.html>.

13. Липчук В. В. Маркетинг : навч. пос. / В. В. Липчук, Р. П. Дудяк, С. Я. Бугіль, Я. С. Янишин. – Львів : “Магнолія 2006”, 2012. – 456 с.

14.Осадчий Ю. І. Проблемні питання організації та методики бухгалтерського обліку, документального оформлення й оцінки товарів, прийнятих на комісію [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2008_10/osadch1.htm.

15.Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 392 с

16.Економічний енциклопедичний словник [Текст] : у 2 т. / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій ; [ред. С. В. Мочерний]. – Львів : Світ, 2011 – 611 с

17.Апопій В. В. Комерційна діяльність / В. В. Апопій. – К. : Знання, 2008. – 558 с.

18.Фінансовий словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.klerk.ru/>

19. Коваль Л. І. Розробка та реалізація стратегії торговельного

підприємства : організаційний аспект / Л. І. Коваль, О. О. Герасименко // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наук. праць. – Львів : ЛКА, 2015. – Вип. 18. – С. 57-61.

20. Куцик П. О. Управління економічною ефективністю торговельного підприємства / П. О. Куцик, Г. Ф. Герега // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наук. праць. – Львів : ЛКА, 2014. – Вип. 17. – С. 6-11.

21. Міценко Н. Г. Особливості формування ресурсного потенціалу торговельних підприємств споживчої кооперації / Н. Г. Міценко, А. Р. Шарова // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наук. праць. – Львів : ЛКА, 2014. – Вип. 17. – С. 51-53.

22. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково звітної інформації підприємства. Європейський вектор економічного розвитку : зб. наук. праць. 2013. № 1 (14). С. 11–18.

23. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.

24. 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.

25. Чабанюк О.М. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібної торгівлі / О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.3. – С. 297-301.

26. Ярошенко А.С. До питання обліку товарів на підприємствах / А.С. Ярошенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789.pdf>.

27. Кузьма Х. Первинний облік на підприємствах комісійної торгівлі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/28901/1/Кузьма.pdf>.

28. Гавриленко, Н. В. Бізнес-моделі: підходи до визначення та формуванню структури / Н.В Гавриленко, О. В. Грищенко. Н. О. Козіцька // Conference Proceedings of the 6th International Scientific Conference Modern Problems of

Managament: Economics, Education, Health Care and Pharmacy (October 16-19, 2018, Opole). – Poland : WSZiA, 2018. – С. 28–30. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/5707>.

29.Буга, Н. Ю. Методика обліку та формування облікової політики на Малих підприємствах Миколаївського регіону / Н. Ю. Буга, Н. В. Гавриленко // Матеріали конф. "Генерація наукових ідей: культурологічні та правові аспекти досліджень проблеми сучасного українського суспільства". – Первомайськ : ПФ КІРЧЕ, 2011. – Вип. 1. – С. 19–28. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6389>.

30.Гавриленко, Н. В. Постановка обліку на вітчизняних малих і середніх підприємствах: організаційно-управлінський аспект = Introduction of accounting at small and medium enterprises in Ukrainian: organizational and managerial aspects / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко // Development strategy of science and education : Collection of scientific articles. – Fidelite editions : Namur, Belgique, 2017. – P. 179–182. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6302>

31.Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy / A. Grinko, N. Havrylenko [ets.] // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2020. – Vol. 24, Iss. 5. – P. 1–7. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/5324>

32. Гавриленко, Н. В. Податкова система: практикум : навч. посібник / Н. В. Гавриленко. – Львів : Новий Світ – 2000, 2007. – 354 с. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/5483>

33.Гавриленко, Н. В. Сегменти господарської діяльності в обліковій політиці: управлінський аспект / Н. В. Гавриленко // Економічний простір : зб. наук. пр. – 2022. – № 181. – С. 197–201. URI
<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6537>.

34. Кулініч, Т. Розвиток управлінського обліку на основі ризик орієнтованого підходу = Development of management accounting based on risk-oriented approach / Т. Кулініч, І. Шепель, Н. Гавриленко // Економічний аналіз. – 2021. – Т. 31. – № 1. – С. 17–24. URI

<http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6296>

35. Гавриленко, Н. В. Підвищення економічної ефективності обліку виробничих витрат в умовах функціонування інформаційних систем / Н. В. Гавриленко // Матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. "Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю". – Мукачево : МДУ, 2013. – С. 157–159.

36. Гавриленко, Н. В. Деякі ризики витрат на маркетинг в обліковому аспекті / Н. В. Гавриленко, В. Ю. Швед // Матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. "Актуальні проблеми використання потенціалу економіки країни: світовий досвід та вітчизняні реалії". – Дніпро : ПДАБА, 2020. – С. 8–10. URI <http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/6289>.

37. Гавриленко, Н. В. Методичні вказівки та завдання для проведення практичних занять з дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання // Н. В. Гавриленко. – Первомайськ : ПФ НУК, 2018. – 96 с. URI <http://eir.nuos.edu.ua/handle/123456789/5793>